ano 3 - n. 1 | dezembro - 2016
Belo Horizonte | p. 1-271 | ISSN 2237-3187
R. Técn. dos Trib. de Contas – RTTC

Revista Técnica dos
Tribunais de Contas

RTTC

Fórum
CONHECIMENTO JURÍDICO

RTTC_MIOLO_02.indd 1 27/01/2017 15:26:10

Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC

Conselho editorial

Conselheiro Wilber Carlos dos Santos Coimbra – TCE/RO
Conselheiro Presidente Ivan Lelis Bonilha – TCE/PR
Conselheiro Sebastião Helvecio Ramos de Castro – TCEMG / IRB
Conselheiro Substituto Marcos Antônio Rios da Nóbrega – TCE/PE
Conselheiro José de Ribamar Caldas Furtado – TCE/MA
Conselheiro aposentado Salomão Antonio Ribas Junior – TCE/SC
Conselheiro Carlos Thompson – TCE/RN
Fernanda Leite Santana – TCE/AC
Marconi Augusto F. de C. Braga – TCE/MG
Conselheiro Substituto Alexandre Mariotti – TCE/RS
Conselheiro Presidente Domingos Taufener – TCE/ES
Conselheiro Presidente Inaldo da Paixão Santos Araújo – TCE/BA

© 2016 Editora Fórum Ltda.
Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

Fórum
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

R454 Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC. ano 1, n. 0, set. 2010. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

Anual
ISSN 2237-3187

1. Direito administrativo. 2. Lei de Responsabilidade Fiscal.I. Fórum.

CDD: 341.3
CDU: 342.9

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Esta revista está catalogada em:
• RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Capa: Bruno Lopes
Projeto gráfico: Walter Santos

Instituto Rui Barbosa (IRB) – Biênio 2016-2017

Instituto Rui Barbosa

www.irbcontas.org.br

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

Presidente
Sebastião Helvecio Ramos de Castro (TCEMG)

Vice-Presidente de Relações Institucionais
Cezar Miola (TCERS)

Vice-Presidente de Desenvolvimento Institucional
Cristiana de Castro Moraes (TCESP)

Vice-Presidente de Ensino, Pesquisa e Extensão
Edilberto Carlos Pontes Lima (TCECE)

Vice-Presidente de Auditoria
Inaldo da Paixão Santos Araújo (TCEBA)

Vice-Presidente de Desenvolvimento e Políticas Públicas
Domingos Augusto Taufner (TCEES)

Primeiro Secretário
Marcos Coelho Loreto (TCEPE)

Segundo Secretário
Jonas Lopes de Carvalho Júnior (TCERJ)

Tesoureiro
Gilberto Pinto Monteiro Diniz (TCEMG)

Suplentes da Vice-Presidência
Manoel Pires dos Santos (TCETO)
Ivan Lelis Bonilha (TCEPR)
Maria Elizabeth Cavalcante de Azevedo Picanço (TCEAP)
Waldir Júlio Teis (TCEMT)
Fernando Rodrigues Catão (TCEPB)

Conselho Fiscal
Antônio Carlos Flores de Moraes (TCMRJ)
José Alves Viana (TCEMG)
Maurício Faria Pinto (TCMSP)
Lilian de Almeida Veloso Nunes Martins (TCEPI)
José de Ribamar Caldas Furtado (TCEMA)

Suplentes do Conselho Fiscal
Hamilton Antônio Coelho (TCEMG)
Francisco de Souza Andrade Netto (TCMBA)
Carlos Thompson Costa Fernandes (TCERN)
Arthur Paredes Cunha Lima (TCEPB)
Érico Xavier Desterro e Silva (TCEAM)

Aprimorar as atividades exercidas nos Tribunais de Contas do Brasil. Este é o foco do Instituto Rui Barbosa. O IRB é uma associação civil de estudos e pesquisas responsável por realizar capacitações, seminários, encontros e debates. Também cabe ao Instituto investigar a organização e os métodos e procedimentos de controles externo e interno para promover o desenvolvimento e o aperfeiçoamento dos serviços das Corte de Contas do país.

Uma honrosa missão em busca de um serviço cada vez melhor para a população, que clama por um rigoroso controle de gastos públicos. Os Tribunais de Contas precisam se preparar para atender com eficácia esta importante demanda. Os TCs devem capacitar seus recursos humanos para medir e controlar a qualidade e a quantidade dos gastos públicos.

O Instituto Rui Barbosa apoia e promove iniciativas que procuram favorecer novos aprendizados para novos modelos de políticas públicas. Estimula a publicação de trabalhos, monografias, revistas e impressos em geral, relacionados aos seus objetivos. E vai além, ao reconhecer e premiar as boas práticas. Por meio de concursos sobre matéria de interesse dos Tribunais de Contas, oferece prêmios de incentivo como estágios, treinamento ou frequência em cursos no país ou exterior.

Como forma de incentivo, também divulga os trabalhos apresentados nos seminários, simpósios, encontros e reuniões que realiza ou participa. Ainda é papel do IRB manter intercâmbio com especialistas nas matérias de interesse das Cortes de Contas e celebrar convênios com instituições nacionais e estrangeiras, inclusive as universitárias.

RTTC_MIOLO_02.indd 4 27/01/2017 15:26:12

Sumário

Editorial 11

Apresentação 13

DOUTRINA
ARTIGOS

O risco da utilização dos depósitos judiciais pelos estados
Bradson Camelo, Letícia Dias 17

1 Introdução 17
2 Depósito judicial e sua destinação 18
2.1 Remuneração dos depósitos 19
2.2 Uso dos depósitos pelos Estados 20
3 Do risco e sua alocação 21
3.1 Origem dos depósitos e os riscos envolvidos 22
3.2 Formas de redução e controle do risco 23
3.2.1 Diluição do risco 23
3.2.2 Alocação ideal 24
4 Estado como instituição financeira? 27
4.1 Intermediação financeira 27
4.2 Regulação do sistema financeiro nacional 28
4.3 Ausência de regulamentação da atividade estatal quanto ao uso dos depósitos 30
5 Custos para a sociedade da realocação dos riscos 30
6 Conclusão 31
Referências 32

Transparência nos municípios gaúchos: avanços e desafios
Cezar Miola, Elisa Cecin Rohenkohl 33

1 Introdução 33
2 Parâmetros normativos e critérios de avaliação 34
2.1 A Lei Complementar nº 101/2000 e o Decreto nº 7.185/2010 34
2.2 A Lei nº 12.527/2011 35
2.3 Critérios de avaliação 36
3 Metodologia 38
4 Principais resultados obtidos 39
4.1 Executivos 39
4.1.1 Critérios com maiores e menores índices de aproveitamento de pontuação 39
4.1.2 Histórico de evolução 2012-2015 40
4.1.3 Critérios com maiores e menores evoluções de 2014 para 2015 42
4.1.4 Resultados para os subcritérios “ferramenta de pesquisa” e “gravação de relatório em diversos formatos” 45
4.2 Legislativos 47
4.2.1 Critérios com maiores e menores índices de aproveitamento de pontuação 47
4.2.2 Histórico de evolução 2012-2015 48
4.2.3 Critérios com maiores e menores evoluções de 2014 para 2015 50

4.2.4 Resultados para os subcritérios “ferramenta de pesquisa” e “gravação de relatório em diversos formatos” 52
5 Conclusões 53
Referências 56

A suspensão do contrato administrativo decorrente do inadimplemento da Administração Pública: aplicação da *exceptio non adimpleti contractus* pelo contratado quando os atrasos no pagamento forem inferiores a 90 dias
Cristina de Castilho Batista 59
1 Introdução 59
2 Das cláusulas exorbitantes e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos 61
3 Do inadimplemento da Administração Pública 63
3.1 Das consequências para o particular contratado 63
4 Da possibilidade de relativização da regra do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93 e da licitude da suspensão da execução do contrato, decorrente de atraso nos pagamentos devidos pela Administração 66
5 Da inoponibilidade do princípio da exceção do contrato não cumprido nos contratos administrativos, na hipótese do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93 69
5.1 Do fato da Administração no equilíbrio contratual 69
5.2 Das consequências pelo inadimplemento da Administração Pública de suas obrigações contratuais 71
6 Conclusão 77
Referências 78

Organizações da Sociedade Civil
Evandro Martins Guerra, Gabriela de Moura e Castro Guerra 81
1 Prolegômenos 81
2 O terceiro setor e as organizações não governamentais 82
3 Organizações da sociedade civil 84
4 O regime implantado pela Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 86
4.1 Termo de colaboração e termo de fomento 87
4.2 Chamamento público 88
5 Conclusão 89
Referências 90

A terceirização no âmbito da Administração Pública
Evandro Martins Guerra, Mariana Coelho D’Amato 91
1 Introdução 91
2 Conceituação 92
3 O desenvolvimento normativo da terceirização e a Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho 94
4 Atividade-meio e atividade-fim 98
5 Terceirização na Administração Pública 100
6 O Projeto de Lei nº 4.330/2004 104
7 Conclusão 105
Referências 107

Estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao setor público
Inaldo da Paixão Santos Araújo 109
1 Introdução 109

2 Conceito de sistema contábil ... 110
3 Conceito de contabilidade aplicada ao setor público ... 112
4 Redescobrindo a contabilidade aplicada ao setor público ... 113
Referências ... 119

Contas de governo de 2014 – Um marco nos 15 anos da LRF
João Augusto Ribeiro Nardes ... 121

1 Introdução ... 121
2 O contexto mundial no final do século XX ... 123
3 O Brasil que criou a Lei de Responsabilidade Fiscal ... 124
4 Estabilidade macroeconômica ... 124
5 A importância da LRF ... 125
6 A LRF e os tribunais de contas ... 127
7 O TCU e as contas do Presidente da República ... 130
8 Contas da Presidente da República ... 131
8.1 Contextualização ... 131
8.2 Análises dos principais indícios de irregularidade ... 132
8.2.1 Atrasos de pagamentos junto à Caixa, ao BNDES e ao FGTS (operações de crédito) ... 133
8.2.2 Omissões de passivos e de transações primárias deficitárias nas estatísticas fiscais e da dívida pública ... 135
8.2.3 Irregularidades na gestão fiscal (metas, programação orçamentária e financeira e contingenciamento) ... 136
8.2.4 Abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário ... 137
8.3 Considerações finais sobre as contas de governo de 2014 ... 137
9 Conclusão ... 139

A importância do controle interno como instrumento de governança pública
Karina Ramos Travaglia, Claudia Stancioli César ... 141

1 Introdução ... 141
2 Governança pública ... 142
3 Controle interno ... 144
4 Diagnóstico do controle interno nas organizações públicas ... 146
5 O controle interno como instrumento de governança pública ... 147
6 Conclusão ... 148
Referências ... 149

A adoção de sistema integrado de administração financeira e controle como instrumento para a promoção da transparência das contas públicas nos municípios
Luís Eduardo Pires de Oliveira Vieira ... 153

1 Introdução ... 153
2 Transparência das contas públicas ... 156
2.1 Lei de acesso à informação ... 158
2.2 Sistema integrado de administração financeira e controle ... 160
2.2.1 Requisitos mínimos de contabilidade ... 161
2.2.2 Requisitos mínimos de segurança ... 163
2.3 Sugestões de aprimoramento dos sistemas ... 164
3 Considerações finais ... 165
Referências ... 166

Princípio da insignificância e limite percentual mínimo para o direito fundamental à educação estabelecido na Constituição de 1988: inaplicabilidade em decisões proferidas pelos tribunais de contas
Maria Cecília Borges 171

1 Educação, direito fundamental do ser humano e afirmação da soberania do Estado.... 171
2 Art. 212 da CR/88, *caput,* comando que não admite transação ou temperamento 173
3 Da inaplicabilidade do princípio da insignificância a comando constitucional determinante e rígido (art. 212, CR/88)..... 177
4 Da análise de caso referente à aplicação do princípio da insignificância a percentual mínimo a ser aplicado à educação: um atentado aos valores da Constituição da República 182
4.1 Da análise de caso: da educação do Município em questão, um longo caminho a se percorrer 185
5 Considerações finais 186
Referências 187

A *accountability* como sustentáculo da democracia e sua relação com os órgãos de controle externo tendo a legitimidade do gasto público como parâmetro de controle
Milene Dias da Cunha 189

1 Introdução 189
2 A *accountability* e sua relação com a democracia e as entidades de fiscalizações superiores 190
2.1 A experiência institucional do controle externo: os modelos de instituições de controle externo 191
2.2 As variáveis dos órgãos de controle externo que influenciam na consolidação da *accountability* 193
2.2.1 A relevância do grau de autonomia para a efetividade do controle externo na *accountability* 193
2.2.2 A influência do conjunto de atribuições dos órgãos de controle externo na *accountability* 195
3 A legitimidade do gasto público como parâmetro de controle e fortalecimento da *accountability* 197
Considerações finais 203
Referências 204

O I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita: um espaço para reflexão e articulação de ações comuns dos tribunais de contas
Paula Alexandra Nazareth, Jorge Eduardo Salgado Salles, Dalva Stella Pinheiro da Cruz 207

I Introdução 208
II Metodologia do encontro técnico 211
III A contribuição do olhar acadêmico para a discussão 212
IV Experiências de controle da receita e renúncia de receita 214
1 Experiências de controle da receita e dos benefícios fiscais nos estados 215
2 Experiências de controle da receita nos municípios 217
3 Experiências de controle da dívida ativa 220
V As oficinas 221
VI Considerações finais 222
Referências 223

A influência da mídia na ampliação da transparência dos municípios do Rio Grande do Sul
Priscila Oliveira 225

Indicador de efetividade da gestão municipal: contribuição dos tribunais de contas para a melhoria da gestão pública
Sebastião Helvecio Ramos de Castro, Marilia Gonçalves de Carvalho 235
1 Introdução 236
2 Histórico e importância dos indicadores 237
3 Contexto atual 239
4 Índice Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) 240
4.1 Metodologia, dimensões avaliadas, atribuição de pesos e apresentação de resultados 241
4.2 Produtos derivados do IEGM 245
5 Conclusão 247
Referências 247

O controle e a justiça intergeracional
Sebastião Helvecio Ramos de Castro 251

O aprimoramento do controle externo brasileiro: a experiência de implantação do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas – MMD-TC
Valdecir Fernandes Pascoal 255
1 Introdução 255
2 Controle externo e *accountability* 257
3 O programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas brasileiros (QATC) 261
4 O Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) 262
4.1 Ciclo de avaliação dos tribunais de contas 263
4.2 Inovações do MMD-TC 265
5 A aplicação do MMD-TC 266
6 MMD-TC: principais achados em 2015 267
7 Desafios do projeto 269
8 Considerações finais 269
Referências 270

RTTC_MIOLO_02.indd 10 27/01/2017 15:26:12

Editorial

A edição da presente *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC* é um esforço conjunto da Atricon, Abracom, Audicon e IRB em dar prosseguimento ao ideário de "divulgação nacional de artigos doutrinários sobre controle público, de forma sistemática e provocar o surgimento de novas opiniões sobre matérias relevantes no ambiente da fiscalização", preconizado pelo Conselheiro Salomão Ribas Júnior ao apresentar, em 15 de setembro de 2010, a edição zero, com uma minuciosa avaliação dos dez primeiros anos de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O momento atual que registra o protagonismo dos Tribunais de Contas do Brasil no aprimoramento da administração pública brasileira com efetivas contribuições para a melhoria da receita e da qualidade do gasto nos encoraja a trilhar novos caminhos buscando soluções inovadoras para velhos e resistentes problemas.

Thomas Kuhn leciona que as ciências evoluem através de paradigmas. São feitos para serem superados. Hora de visitar o memorável filósofo francês Georges Gusdorf com a sua inquebrantável defesa da interdisciplinaridade! Não à fragmentação dos saberes. É a dicção: "a linha da vida não se faz em uma progressão regular conforme a ordem cronológica, indo do passado para o futuro. Há uma intercomunicação entre os três tempos, podendo experiências passadas ressurgir do presente assim como o futuro pode atuar sobre o passado, e o passado influir sobre o futuro de modo negativo ou positivo". Assevera o gaulês: "até mesmo quando vivemos o presente, não somos capazes de vivenciá-lo, ou melhor compreendê-lo em sua intrínseca complexidade".

Que os artigos desta coletânea nos permitam uma compreensão mais clara destes tempos que ora experimentamos!!!

Sebastião Helvecio
Presidente do IRB

RTTC_MIOLO_02.indd 11 27/01/2017 15:26:12

RTTC_MIOLO_02.indd 12 27/01/2017 15:26:13

Apresentação

Esta terceira edição da *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*[1] foi concebida e editada pelo Instituto Rui Barbosa, a casa do conhecimento dos Tribunais de Contas do Brasil, para fomentar o debate acerca de novas temáticas inerentes ao controle sistêmico da Administração Pública, em suas três vertentes: externo, interno e social. Publicado o edital de chamamento dos artigos, vários e destacados autores, todos especializados na matéria do controle, acolheram o pleito, permitindo a esta coordenação selecionar trabalhos de elevado teor e erudição, vindos de várias partes do país, contribuindo, dessa forma, com o necessário caráter exógeno da publicação.

Isso porque o propósito principal é provocar o debate, promover a dialética e suscitar as discussões. Pretende-se permitir a releitura de alguns temas e o enfretamento de outros, ainda não sedimentados na doutrina especializada, fazendo com que seja possível a busca da compreensão, do entendimento.

Neste número, foram reunidos dezesseis artigos doutrinários versando sobre *accountability* e democracia, sistemas integrados de administração financeira, controle interno, controle externo, transparência, contas de governo, direitos fundamentais, controle da receita, contabilidade pública, indicador de efetividade da gestão municipal (IEGM), justiça intergeracional, depósitos judiciais, organizações da sociedade civil, contrato administrativo e terceirização na Administração.

Que todos façam bom proveito!

Evandro Martins Guerra
Coordenador
Revista Técnica dos Tribunais de Contas.

[1] Em 2010 e 2011 foram editados os números anteriores.

RTTC_MIOLO_02.indd 13 27/01/2017 15:26:13

RTTC_MIOLO_02.indd 15 27/01/2017 15:26:13

DOUTRINA Artigos

O risco da utilização dos depósitos judiciais pelos estados

Bradson Camelo

Procurador do Ministério Público de Contas do Estado da Paraíba. Professor do IESP. Mestre em Direito Econômico. *E-mail*: <bcamelo@tce.pb.gov.br>.

Letícia Dias

Advogada, formada em Direito pela Universidade Federal da Paraíba.

Resumo: O presente artigo trata de uma análise jurídico-econômica acerca do uso dos depósitos judiciais pelos Estados, tendo em vista a recente proliferação de legislações estaduais nesse sentido. A pesquisa busca examinar as consequências decorrentes dos riscos e os impactos de sua alocação, considerando que uma eventual mudança da regra sobre a utilização dos depósitos pode gerar altos custos para a sociedade.

Palavras-chave: Depósito judicial. Risco bancário. Alocação de risco. Acesso à justiça.

Sumário: **1** Introdução – **2** Depósito judicial e sua destinação – **3** Do risco e sua alocação – **4** Estado como instituição financeira? – **5** Custos para a sociedade da realocação dos riscos – **6** Conclusão – Referências

1 Introdução

A recente aprovação da Lei Complementar nº 151/2015 – que autoriza o Poder Executivo dos Estados, Distrito Federal e Municípios a utilizar parte dos depósitos judiciais e administrativos para o pagamento de precatórios e para outras finalidades previstas na Lei – e a proliferação de legislações estaduais com o mesmo objetivo, trouxeram à tona a seguinte discussão: pode um Estado-membro da federação dispor de tais depósitos para custear as despesas públicas sem a devida regulamentação de um órgão supervisor?

A esse questionamento se impôs uma pesquisa com o intuito de analisar os impactos jurídico-econômicos decorrentes das leis que determinam o repasse dos depósitos para os Estados, tendo em vista que os recursos, antes administrados pelas instituições financeiras, passam a ser geridos pelo ente estatal.

Os depósitos judiciais têm a função de efetivar a tutela jurisdicional, garantindo às partes aquilo que se espera receber ao término do processo. Sendo assim, o Estado atua como mero depositário, pois os valores depositados são receitas

RTTC_MIOLO_02.indd 17 27/01/2017 15:26:13

extraorçamentárias, não representando acréscimos ao patrimônio público; são meros ingressos transitórios condicionados à posterior restituição.

Ao dispor dos depósitos, o Estado exerce uma atividade similar à dos bancos (intermediação financeira), na medida em que utiliza o dinheiro dos próprios depositantes para concretizar seus objetivos. A diferença é que as instituições financeiras devem se submeter às regras prudenciais impostas pelos órgãos superiores nacionais e internacionais para reduzir os riscos, enquanto que os entes estatais se subordinam às leis elaboradas pelo próprio Estado.

As decisões no mercado financeiro são tomadas em um cenário repleto de incertezas. Além dos riscos inerentes a toda operação financeira (risco de crédito, de liquidez, legal, operacional etc.), ainda existem as falhas de mercado, considerando que a experiência prática tem mostrado um mercado de concorrência imperfeita, com a frequente ocorrência da informação assimétrica, do *moral hazard*, do problema "Agente *x* principal", entre outros. Daí a necessidade de regular o sistema financeiro, pois a sua eficiência e credibilidade podem ser facilmente comprometidas diante de tantos eventos incertos, gerando resultados indesejáveis para a sociedade.

No caso tratado neste artigo, os riscos e as falhas de mercado podem ser observados de forma ainda mais acentuada, em virtude da ausência de uma regulação efetiva quanto ao uso dos depósitos pelo Estado. O risco de inadimplência pode gerar altos custos para a sociedade, na medida em que os litigantes precisariam obter informações sobre a solvência do Estado, aumentando, com isso, os custos para a demanda judicial e a dificuldade de acesso à jurisdição.

Cumpre ressaltar que, embora o tema proporcione uma série de implicações jurídicas e, consequentemente, inúmeras discussões, o foco deste artigo é abordar as consequências do uso dos depósitos pelos Estados sob o aspecto econômico, com destaque para as falhas de mercado e os riscos criados neste novo cenário de administração dos recursos.

2 Depósito judicial e sua destinação

O depósito judicial – figura típica do direito processual civil – constitui um depósito necessário realizado pelas partes por determinação do juízo do feito, cuja principal função é efetivar a tutela jurisdicional em fase posterior à penhora, a fim de garantir aos litigantes aquilo que se espera receber no término do processo.

Diferentemente do que ocorre nos contratos de direito privado, no depósito judicial não há uma relação jurídica contratual entre depositante e depositário. A relação existente é regida por normas de direito público, de natureza estritamente processual. Tanto é que o depositante não tem a opção de escolher o depositário do bem, uma vez que a finalidade principal do depósito judicial é garantir a devolução de um valor vinculado a uma causa pendente. A ausência de um acordo de vontades, entretanto,

RTTC_MIOLO_02.indd 18 27/01/2017 15:26:13

não exclui o dever do depositário de guardar e conservar os bens penhorados durante o decorrer do processo, conforme preceitua o art. 148 do Código de Processo Civil:

> Art. 148. A guarda e conservação de bens penhorados, arrestados, sequestrados ou arrecadados serão confiadas a depositário ou a administrador, não dispondo a lei de outro modo.

A função de depositário é, em regra, exercida pelas instituições financeiras oficiais. Quando as partes comparecem a Juízo e realizam depósitos, submetem-se às regras dos acordos firmados entre o Poder Judiciário e as instituições bancárias. A Lei Complementar nº 151/2015, que atualmente regulamenta a matéria referente à utilização dos depósitos judiciais por Estados, Distrito Federal e Municípios, destaca, em seu art. 2º, a preferência pelos bancos oficiais:

> Art. 2º Os depósitos judiciais e administrativos em dinheiro referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais o Estado, o Distrito Federal ou os Municípios sejam parte, deverão ser efetuados em instituição financeira oficial federal, estadual ou distrital.

A administração dos depósitos judiciais cabe, portanto, às instituições financeiras, as quais são contratadas pelos Tribunais por meio de procedimentos licitatórios. Daí depreende-se que os bancos são auxiliares da justiça, na medida em que são responsáveis pela guarda e pela conservação do patrimônio dos litigantes. No Estado da Paraíba, por exemplo, o Banco do Brasil é, atualmente, o depositário oficial do Tribunal de Justiça.

2.1 Remuneração dos depósitos

Uma vez que não existe uma relação jurídica direta entre as partes e os bancos, é dos Tribunais a competência para decidir sobre questões relativas a rendimentos. A remuneração dos depósitos não decorre de um acordo entre depositante e depositário, como ocorre nos contratos de direito privado; quando existe remuneração, esta é fixada com base no contrato firmado entre o Poder Judiciário e a instituição financeira. Trata-se de uma relação em que predomina o interesse público.

A remuneração dos depósitos judiciais, na maioria das vezes, tem por base a caderneta de poupança: TR – Taxa Referencial (a qual é calculada de acordo com as regras do Conselho Monetário Nacional) acrescida de juros de 0,5% a.m., enquanto a meta da taxa SELIC ao ano for superior a 8,5%. Quando a meta for igual ou inferior a 8,5%, a remuneração será equivalente a 70% da taxa SELIC. Outros índices também podem ser utilizados, a exemplo da correção monetária (que é, na verdade, uma atualização do valor da moeda, e não um rendimento), do Índice de Preços ao Consumidor

RTTC_MIOLO_02.indd 19 27/01/2017 15:26:13

Amplo Especial (IPCA-E) – atualmente adotado pela Justiça Federal – e da própria taxa SELIC, que garante maior segurança ao depositante.

Embora os investimentos atrelados diretamente à SELIC sejam mais seguros, ainda prevalece a sensação de que a caderneta de poupança assegura um risco menor, razão pela qual este rendimento é o mais escolhido pelos Tribunais.

2.2 Uso dos depósitos pelos Estados

A Lei Complementar nº 151/2015, que revogou as Leis nºs 10.819/2003 e 11.429/2006, determina que as instituições financeiras repassem para a conta única do Tesouro dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios 70% do valor dos depósitos judiciais ou administrativos, tributários ou não, nos quais o ente federado seja parte, a fim de que possam ser empregados no pagamento de precatórios e de outras dívidas já existentes.

Antes mesmo da existência da referida Lei Complementar, alguns Estados já haviam adotado a prática de transferir os recursos depositados para o Poder Executivo. A Lei Estadual nº 12.069/2004, do Rio Grande do Sul, já previra a transferência de 70% dos depósitos judiciais para o Estado em seu texto original; atualmente, o Ente aumentou o repasse para 95%. Leis de cunho semelhante já existem no Paraná, no Rio de Janeiro, na Paraíba e em outros Estados. Nestas normas estaduais, a disposição dos recursos não se limita às lides nas quais o ente público é parte, incluindo aquelas entre particulares.

Quando a instituição financeira assume o papel de depositária do patrimônio das partes, traz para si a responsabilidade de guardar e conservar a coisa até a sua devolução, de acordo com o que determina o art. 629 do Código Civil:

> Art. 629. O depositário é obrigado a ter na guarda e conservação da coisa depositada o cuidado e diligência que costuma com o que lhe pertence, bem como a restituí-la, com todos os frutos e acrescidos, quando o exija o depositante.

O dever de guarda não se confunde, pois, com a propriedade. Ao término do processo, o valor depositado deve ser devolvido aos litigantes. Desse modo, é equivocado supor que o Estado pode dispor de tal patrimônio como se dele fosse, mesmo quando ele é parte e pode vencer a lide. A classificação de receitas públicas de Aliomar Baleeiro traduz essa situação:

> As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como "entradas" ou "ingressos". Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de "movimentos de fundo", sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou

RTTC_MIOLO_02.indd 20 27/01/2017 15:26:13

> representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.
>
> Exemplificam esse "movimento de fundos" ou simples "entradas de caixa", destituídas de caráter de receitas, as cauções, finanças e depósitos recolhidos ao Tesouro; os empréstimos contraídos pelos Estados, ou as amortizações daqueles que o governo acaso concedeu; enfim as somas que se escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações devidas por danos causados às coisas públicas e liquidados segundo o Direito Civil. (2012, p. 152, grifo nosso)

Não há que se falar, portanto, em receitas públicas.[1] O dinheiro proveniente dos depósitos judiciais representa um valor condicionado à posterior devolução. E, uma vez que a quantia depositada nada acrescenta ao Tesouro, a utilização dos recursos caracteriza a aquisição irresponsável de um empréstimo não previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não bastasse isso, as leis que determinam o repasse das quantias depositadas para o Poder Executivo buscam obter uma fonte de recursos para pagar débitos já existentes. Desse modo, criou-se um endividamento[2] com a finalidade de custear despesas correntes e dívidas (em sua maioria precatórios), as quais não trazem retorno algum aos cofres públicos, já que há uma contrapartida no passivo.

3 Do risco e sua alocação

Não há muita discussão em torno do significado de risco, podendo este ser definido como a probabilidade de ocorrência de um resultado inesperado ou negativo, ou seja, como qualquer ação que possa levar a perdas de algum tipo.

A ocorrência da informação imperfeita (o risco é um exemplo dessa situação) costuma causar sérios problemas na operação do mercado, fazendo com que as pessoas ajam e escolham de modo equivocado. Assim, a maioria das decisões dos agentes é tomada em cenários com alguma incerteza e, por isso, o comportamento dos agentes racionais diante dessas situações depende da propensão a aceitar o risco. Seguindo esta linha de pensamento, os professores Cooter e Ullen afirmam "que uma pessoa é avessa ao risco quando ela considera a utilidade de uma perspectiva

[1] De acordo com a classificação de J. R. Caldas Furtado, os depósitos judiciais estão inseridos na categoria das receitas extraorçamentárias, na medida em que constituem meras entradas transitórias no ativo financeiro.

[2] Apesar da posição prevalente na doutrina de Direito Financeiro, a Secretaria do Tesouro Nacional, ao estabelecer as normas de contabilidade pública, dispõe que, quando os depósitos são de natureza tributária, o ente deve contabilizá-los como receita orçamentária do tributo em discussão e registrar como um passivo patrimonial a ser debitado – com contrapartida do tributo a ser recebido – caso o Estado seja sucumbente e precise devolver os valores.

RTTC_MIOLO_02.indd 21 27/01/2017 15:26:13

certa de renda pecuniária maior do que a utilidade esperada de uma perspectiva incerta de um valor monetário esperado igual" (2010, p. 67).

De modo geral, verifica-se que a maioria da sociedade é avessa ao risco, mas o nível de aversão (ou preferência) depende da função de utilidade do indivíduo (COOTER; ULLEN, 2010). Evidencia-se, destarte, que os depósitos compulsórios, ao tratarem desse tema, interferem diretamente na tomada de decisões de vários atores e instituições, devendo ser analisados os prováveis (ou possíveis) comportamentos dos envolvidos.

Ao explicar o processo de tomada de decisão, o professor Veljanovski esclarece que:

> In the face of risk and uncertainty individuals must make choices based on the fact that the outcome, while predictable, is uncertain. In order to do this they must form expectations about the array of future outcomes, assign probability estimates to them and maximize the expected value of these outcomes. In this way individuals are thus able to act rationally in the face of highly imperfect information about the future. Their choices will be ex ante efficient based on ex ante estimates of cost and benefits. (2007, p. 30)

A partir da abordagem do professor australiano, alguns importantes aspectos de escolhas entre alternativas arriscadas devem ser destacados, com o intuito de facilitar a análise nesta pesquisa. O primeiro ponto deve-se ao fato de que as opções são avaliadas, inicialmente, em situações de informação imperfeita, ou seja, o resultado tem eficiência *ex ante*, com base em uma suposição, e não em uma informação posterior acerca da concretização (ou não) do risco. Outro aspecto importante é que indivíduos avessos ao risco estão dispostos a pagar para evitá-lo, como o citado economista menciona:

> An individual who has risk aversion will regard a lower but certain sum of money as equivalent to a higher expected sum of money. Put differently, the individual is prepared to trade a certain lower sum for the uncertain higher one, the difference representing the risk premium. (2007, p. 31)

Uma vez que o comportamento dos agentes é diferente, a alocação do risco interfere no resultado final do bem-estar da sociedade, não sendo apenas uma questão de redistribuição de recursos. Consequentemente, é possível analisar, dentro de alguns parâmetros, quais alocações produziriam um melhor resultado.

3.1 Origem dos depósitos e os riscos envolvidos

Embora somente a ocorrência de falhas de mercado justifique a intervenção estatal, segundo posição pacífica no âmbito econômico – a exemplo de Varian (1992;

RTTC_MIOLO_02.indd 22 27/01/2017 15:26:13

2003), Eaton e Eaton (1999), Mas-Colell (1995), Pyndick (2005), Kreps (1990; 2004) e Lévêque (1996) –, é importante destacar que a atividade jurisdicional é típica do Estado. Neste sentido, a lógica econômica acerca dos depósitos judiciais serve apenas para garantir a efetividade das decisões daquele poder.

A necessidade dos depósitos reduz a assimetria da informação no que se refere à situação patrimonial das partes, pois garante o adimplemento ao fim da discussão judicial, ou seja, muito mais do que lidar com uma falha de mercado, a exigência do depósito mitiga o risco legal de a decisão não ser cumprida. Assim, o dever de depositar judicialmente desestimula o comportamento oportunista de litigar com pouca probabilidade de êxito, já que o depósito tem como objetivo a redução do risco de não cumprimento da posterior decisão judicial sobre a lide.

Para melhor trabalhar com os cenários de incerteza, é necessário descrever quais são os principais riscos envolvidos em operações financeiras, como ocorre com a guarda (depósito) de valores. Os riscos mais importantes são os de crédito, liquidez, operacional, legal e reputação.

No presente caso, o risco de crédito ou de insolvência diz respeito à probabilidade de ocorrência da incapacidade de devolver o depósito devido, ou seja, é a incerteza sobre a conservação dos recursos pelo depositante. No caso do risco de liquidez, a ausência de informação refere-se à capacidade de o depositante transformar seus ativos em dinheiro para solver o depósito, ou seja, "quando o montante de recursos efetivamente disponíveis ou de ativos facilmente alienáveis cai abaixo do patamar compatível com os desembolsos previstos e potenciais no horizonte relevante" (DAMASO, 2015). O risco operacional está relacionado a todo o processo, já que não se conhece o comportamento das pessoas envolvidas, podendo haver fraude ou mesmo falha/ineficiência no modelo escolhido. Quando há incerteza diante de eventuais contenciosos judiciais, se está diante do Risco Legal. Por fim, existe o risco de reputação (ou de imagem) que reflete a situação em que os agentes podem ter uma imagem negativa de uma entidade, havendo uma diferenciação prejudicial de mercado.

3.2 Formas de redução e controle do risco

Como visto acima, o Estado deve intervir para reduzir riscos desnecessários e para alocá-los da maneira mais eficiente possível. Desse modo, devem ser examinadas as formas de diminuição dos riscos envolvidos.

3.2.1 Diluição do risco

Uma das principais formas de reduzir os riscos é por meio da diversificação, em uma ação que se chama de diluição de risco. Neste caso, ocorre com a dispersão

RTTC_MIOLO_02.indd 23 27/01/2017 15:26:13

do conjunto de depósitos em uma variedade de ações judiciais, com diferença de matéria a ser discutida e de andamentos processuais.

É este o objetivo dos fundos de reserva: reduzir os riscos e garantir a disponibilidade dos recursos. Entretanto, as regras vigentes que tratam da recomposição dos valores não são suficientemente clara no que diz respeito às responsabilidades e à garantia de restituição tempestiva aos depositantes.

É importante ressaltar que a constituição ideal desses fundos de reserva deveria analisar qual a formação dos depósitos, pois, como descrito pelo Diretor de Regulação do Banco Central:

> Há situações em que um único caso representa montante expressivo do total de depósitos, e o desfecho de um único processo pode demandar recurso que supera a trinta por cento do total dos depósitos. (DAMASO, p. 4)

Além da situação descrita por Damaso, é importante lembrar que também não há diluição quando se trata de ações com repercussão geral, pois são várias ações diferentes, mas que terão o mesmo resultado. Essa situação já ocorreu no início dos anos 2000, quando o município de Tubarão-SC decidiu, por uma interpretação própria, cobrar ISS sobre os contratos de *leasing* de veículos vendidos naquela cidade. Ocorre que as instituições financeiras questionaram a incidência do imposto, pois já pagavam o tributo municipal para o ente federado onde estavam situadas. Para demonstrar a insatisfação com as circunstâncias, as empresas depositaram os valores supostamente devidos e discutiram judicialmente a questão, totalizando mais de R$30 milhões em depósitos judiciais desta natureza.

Após mais de uma década do início das lides, o STJ, em sede de recurso repetitivo, decidiu, de uma só vez, pela ilegalidade de todas as cobranças efetuadas pelo município catarinense. Contudo, os depósitos judiciais já haviam sido levantados por aquele ente federado e pelos outros que seguiram o mesmo procedimento.

Como ressaltou Sardenberg (2014), "A prefeitura de Tubarão disse que simplesmente não tem dinheiro para devolver nada. [...] Sem condição, argumentam as prefeituras. Essas empresas vão ter que entrar na fila do precatório".

É certo que o tamanho do fundo de reserva é inversamente proporcional ao risco de inadimplemento do Estado em pagar imediatamente ao litigante vencedor o recurso que lhe cabe, sobretudo quando o ente público não é parte no processo, já que a probabilidade de o Estado ganhar a ação e receber os recursos é zero, devendo, logicamente, haver uma regra muito mais rígida para garantir o futuro (e certo) pagamento.

3.2.2 Alocação ideal

Outra forma de reduzir a incerteza é através da adequada regra de responsabilização, como já destacado por Calabresi, pois a má alocação (separação entre

RTTC_MIOLO_02.indd 24 27/01/2017 15:26:14

responsabilização e a conduta) implica maior exposição ao risco que o socialmente desejado devido ao problema de *accountability*.

Uma regra clara pode criar o adequado desestímulo, como destacado por Shavell (2004), ao defender a ideia de que sanções legais desencorajam condutas indesejáveis e, assim, devem ser utilizadas quando se deseja efetivamente evitar certos comportamentos.

Neste sentido, as situações que se relacionam com riscos devem ter a responsabilidade distribuída de modo a adequar o comportamento dos agentes, como o professor da Havard Law School ensina:

> Assume here that there is no liability system and also no insurance system. Than because injures will not be liable for accident losses, they generally will not reduce risk appropriately. That is, they will tend to engage in risky activities to an excessive extent and will have no motive to take care.
>
> [...]
>
> Because victims will not be able to obtain judgments from injurers in the absence of liability, they will be left bearing risk. This bearing of risk is socially undesirable if victims are risk averse. Thus, the outcome is undesirable not only because risks are not reduced by injurers, but also because the risks that exist may be borne by uninsured risk-averse parties (2004, p. 259-260)

Ocorre que, em certas situações, a alocação do risco deve considerar a dificuldade de se controlar o comportamento do agente, que pode influenciar a ocorrência do evento incerto; isto, em economia, se chama de *moral hazard*, sendo descrito por Veljanovski da seguinte forma:

> Moral hazard is a situation where the availability of insurance or compensation to cover risks and losses, serves to increase the likelihood and magnitude of the losses. This arises because the action of the insured or victim cannot be monitored fully. (2007, p. 41)

Nos contratos de seguro, o princípio de não se poder controlar o comportamento do agente é conhecido como risco moral. Quando se trata de contratos de representação (agência), é comum se deparar com problemas de interesse entre o representante (agente) e o representado (principal); esse impasse é conhecido como "Agente *x* Principal" ou "captura do agente".

É importante lembrar que, tanto no setor público quanto no mercado privado, as pessoas são movidas por estímulos que busquem aumentar sua própria satisfação. Assim, as escolhas podem ser conduzidas por convicções pessoais. Para reduzir estes riscos, costuma-se utilizar técnicas de controle interno (e externo) das

RTTC_MIOLO_02.indd 25 27/01/2017 15:26:14

atividades regulatórias. O manual de direito econômico regulatório da FGV[3] (2008, p. 113) sugere que:

> Num estado de direito que se pretende democrático, mostra-se primordial que os atos de uma entidade administrativa sejam passíveis de controle externo, de forma que se evite desvio de finalidade ou ineficiência na sua atuação. Especificamente com relação às agências reguladoras, uma das principais razões apontadas pela teoria econômica para a necessidade de controle dos seus atos reside no risco de captura, ou seja, de que a agência reguladora venha a ser dominada pelos interesses dos agentes econômicos que lhe cabe disciplinar.

A Teoria da Captura é uma importante ferramenta de estudo, pois, neste caso, a atuação do Estado perde o propósito de beneficiar a sociedade como um todo e acaba por focar no benefício dos próprios agentes ou de algum grupo específico Stigler (1971). Em uma análise jurídica, o professor paulista Marques Neto (2005) afirma:

> Uma questão explorada especialmente pelos economistas, mas digna de destaque, é a da teoria da captura, é dizer, da possibilidade de mitigação da imparcialidade do agente regulador em função da influência nas suas decisões exercida pelos agentes de mercado, pelos consumidores ou pela política circunstancial de governo. Não se trata de prática de atos (clara e diretamente) coibidos pela legislação, como corrupção, prevaricação ou concussão. Na verdade, são muito sutis os desvios da regulação em favor de um ou outro interesse, de maneira que se torna um tanto nebulosa a percepção da quebra da imparcialidade ou da independência do ente administrativo. Mas já existem casos de setores que serão entregues à nova regulação estatal que já nascem, por assim dizer, capturados. Este é um tema que carece de atenção especial, já que há uma tendência quase que natural à captura.

Quando a guarda dos depósitos judiciais é confiada aos bancos, existe o risco de ocorrer esse tipo de situação (risco financeiro operacional), tendo em vista que as instituições financeiras utilizam os recursos dos depósitos para proporcionar a intermediação financeira e, muitas vezes, podem não tomar as melhores decisões para os depositantes. Para evitar – ou reduzir – este risco, o Banco Central do Brasil segue a orientação do acordo de Basileia III, que contém um grande conjunto de regras e diretrizes para controlar o comportamento do agente e defender os interesses do principal.

Caso o Poder Executivo passe a conservar (e utilizar) os depósitos judiciais – o que já ocorre em alguns Estados – o controle desta gestão ficará a cargo dos Tribunais de Contas, que não têm a expertise adequada para analisar as escolhas

[3] Este livro não tem autor definido, constando apenas o nome da instituição.

RTTC_MIOLO_02.indd 26 27/01/2017 15:26:14

intertemporais dos governantes, permitindo, assim, comportamentos que privilegiem o curto prazo (interesse do gestor) e não o longo prazo (objetivo da sociedade).

4 Estado como instituição financeira?

Conforme já mencionado, nos Estados onde há leis que determinam o repasse dos depósitos judiciais para as contas do Poder Executivo, o próprio ente passa a ser responsável pela administração da maior parte dos recursos, e não mais as instituições financeiras; a estas cabe somente gerir o fundo de reserva.

Quando o Estado assume a responsabilidade de manter os depósitos em seu poder e de empregá-los no pagamento de dívidas e despesas correntes, está desempenhando uma função privativa das instituições financeiras – a intermediação. Embora a finalidade não seja obter lucros a partir da multiplicação dos depósitos, o meio para concretizar os objetivos é o mesmo: a utilização de quantias que pertencem aos depositantes.

4.1 Intermediação financeira

A intermediação financeira é uma das principais atividades exercidas pelos bancos comerciais. No universo financeiro, a intermediação só é possível a partir da ideia de que, ao mesmo tempo que alguns agentes têm disponibilidade de recursos (superavitários), outros deles carecem (deficitários). De acordo com Alexandre Assaf Neto:

> A presença da atividade de intermediação financeira fundamenta-se no desequilíbrio entre o nível de poupança e investimento de uma economia. Se todos os agentes fossem capazes de gerar volume de poupança igual a seus dispêndios de capital, a existência de ativos financeiros e, consequentemente, da intermediação, não seria necessária diante do equilíbrio de caixa apresentado pelos agentes. (2003, p. 33)

A função central do sistema financeiro é promover o encontro entre poupadores e tomadores através da intermediação indireta. Para isso, a instituição desloca a poupança no tempo, transformando depósitos em operações de crédito e multiplicando o dinheiro dos próprios clientes. Uma das maneiras de proporcionar esse encontro de interesses é por intermédio da transmutação de ativos, que envolve a mudança de tamanho, qualidade ou maturidade dos investimentos.

Uma vez que os bancos trabalham com o dinheiro dos próprios contribuintes, cabe àqueles a responsabilidade de garantir o retorno dos recursos, já que o intermediário assume os possíveis prejuízos das operações. Para tal, é feito um controle efetivo dos riscos, sobretudo do risco de crédito. A Resolução nº 2.682/99 (e posteriores), emitida pelo Conselho Monetário Nacional, estabeleceu inúmeros critérios

RTTC_MIOLO_02.indd 27 27/01/2017 15:26:14

para a concessão de empréstimos, entre os quais se destacam a classificação das operações de crédito em níveis crescentes de risco e a análise minuciosa das condições econômicas e da capacidade de pagamento do tomador.

4.2 Regulação do sistema financeiro nacional

É praticamente impossível imaginar um sistema financeiro eficiente sem que haja forte fiscalização. Para Posner (2007), a regulação dos mercados por um órgão superior parte da premissa de que, sem tal regulação, eles não funcionariam de forma satisfatória.

A necessidade de regular o mercado financeiro decorre dos seguintes fatores: a) é preciso manter a eficiência do sistema e evitar crises, pois a quebra de uma instituição gera consequências diretas para todo o setor econômico; b) ao concederem créditos, os bancos multiplicam a moeda escritural e aumentam o seu estoque na economia; c) o Banco Central do Brasil é responsável por controlar a quantidade de dinheiro em circulação, a qual está diretamente relacionada aos fenômenos da inflação e da deflação.

A proteção da sociedade é, contudo, o principal motivo pelo qual o sistema financeiro deve ser controlado por um órgão regulador, em virtude da ocorrência da informação assimétrica. Conforme esclarecem Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau:

> A divulgação obrigatória da informação tem, tradicionalmente, sido justificada pela necessidade de proteger os investidores. É considerada mecanismo de proteção dos poupadores contra a fraude. Por se alimentar do segredo e da desinformação, a fraude será menos suscetível de ocorrer ao se impor às empresas a obrigação de divulgar informação verdadeira e completa. (2015, p. 635)

Em certas situações, a assimetria informacional pode fazer com que os agentes não realizem as melhores escolhas, diminuindo, assim, a eficiência do mercado. Para Mackaay e Rousseau (2015), se toda decisão tomada no mercado pressupõe que o agente que decide deve ter, à sua disposição, um conjunto de informações, a livre circulação das informações verdadeiras serve para facilitar o funcionamento do mercado, na medida em que evita dolo, fraude, publicidade enganosa etc. Nas lições de Alfredo Bullard González:

> Los errores de las partes conducen a pérdidas económicas porque llevan a personas a celebrar contratos que no hubieran celebrado de contar con adecuada información, o que celebrán dolos, lo hubieran hecho en términos diferentes. [...] Pero si las partes no cuentan con información adecuada entonces puede estar ocurriendo precisamente lo contrario. El sistema de precios deja de ser un fiel reflejo de los niveles de escasez de los bienes y tal distorsión conduce a resultados ineficientes. (2006, p. 447)

RTTC_MIOLO_02.indd 28 27/01/2017 15:26:14

Considerando que, na prática, o mercado financeiro não é de concorrência perfeita – produzindo, muitas vezes, resultados indesejáveis – a regulação se faz necessária para proteger os agentes de possíveis prejuízos ocasionados pela falta de informação. Parte-se da ideia de que, conforme Bullard (2006), o uso de uma informação não disponível para a outra parte conduz a uma alocação ineficiente de recursos que não pode ser corrigida pelo mercado, e, por isso, é necessária a intervenção do Direito. Isso não significa que o mercado deve ser inundado com informações; só interessam à sociedade as informações produtivas.

Além disso, os clientes das instituições financeiras também precisam de garantias no que diz respeito à restituição das quantias depositadas ou investidas. Os bancos estão constantemente sujeitos à quebra, em virtude dos riscos intrínsecos às operações financeiras realizadas com o dinheiro captado. De acordo com Richard Posner:

> Because the depositor has a claim payable on demand, in the absence of deposit insurance a depositor would withdraw his deposit as the slightest sign that the bank might be in financial trouble. The efforts of all the depositors to do this at once would break the bank, since a bank's assets are not totally liquid even if they greatly exceed its liabilities. A bank run is a classic example of a harmful externality; each depositor by attempting to withdraw his deposit will injure the other depositors but will not take the injury into a account in deciding whether to withdraw. (2007, p. 485)

Para diminuir os riscos de perdas, as instituições devem dispor de mecanismos de monitoramento e cumprir fielmente as regras prudenciais emanadas pelos órgãos superiores internos e internacionais.

A fim de efetivar o controle das instituições financeiras, o Sistema Financeiro Nacional é constituído por uma estrutura normativa complexa e organizada, composta por órgãos de regularização e fiscalização.

O subsistema normativo, responsável por estabelecer as normas de manutenção do mercado e por regulamentar e fiscalizar a criação e o funcionamento de todas as instituições financeiras que operam no Brasil, conta com dois órgãs de extrema importância: o Conselho Monetário Nacional – que elabora as normas e estabelece as diretrizes – e o Banco Central do Brasil, que fiscaliza e disciplina o mercado financeiro.

Além do controle interno, o mercado financeiro brasileiro ainda deve se submeter às regras internacionais estabelecidas pelo Acordo de Basileia III, que é, na verdade, um aperfeiçoamento das normas de segurança previstas no Basileia II. O foco principal dos acordos mais recentes é estabelecer um capital mínimo a ser alocado pelos bancos, com a finalidade de assegurar uma reserva capaz de suportar maiores riscos.

RTTC_MIOLO_02.indd 29 27/01/2017 15:26:14

Os fundos de reserva dos depósitos judiciais possuem o mesmo objetivo da alocação de capital imposta às instituições financeiras: garantir a restituição das parcelas utilizadas e se proteger do risco de inadimplência. A diferença é que, enquanto os bancos obedecem a padrões rígidos de controle dos riscos, os Estados se sujeitam aos limites estabelecidos nas próprias leis que determinam o repasse, as quais podem ser alteradas sem grandes dificuldades.

4.3 Ausência de regulamentação da atividade estatal quanto ao uso dos depósitos

Os métodos utilizados para determinar a quantidade mínima de capital que as instituições financeiras devem alocar são extremamente criteriosos e escolhidos com base em dados científicos e empíricos. Não se pode dizer o mesmo sobre os critérios adotados para a constituição dos fundos de reserva dos depósitos judiciais – instrumentos que, teoricamente, servem para garantir a restituição do montante retirado.

Ao analisar as legislações estaduais que disciplinam a matéria, são encontrados valores bem distintos: no Estado da Bahia, o percentual de reserva é de 50%; já no Rio Grande do Sul, o valor retido corresponde a 5% dos depósitos. Essa discrepância comprova que as quantias que constituem os fundos de reserva são escolhidas de maneira arbitrária – sem métodos seguros de contabilidade – e estão sujeitas aos interesses políticos de cada Estado.

Se a função precípua das regras prudenciais é preservar a eficiência e a credibilidade do sistema financeiro para, assim, proteger a economia popular – conforme estabelece o art. 192 da Constituição Federal – não é razoável, por razões econômicas, sociais e até mesmo constitucionais, permitir que os Estados gerenciem e utilizem os depósitos judiciais.

Enquanto as instituições financeiras buscam minimizar o risco de inadimplência através de diversos mecanismos de controle e regulação (tanto internos quanto externos), os entes federativos não possuem uma estrutura organizacional capaz de assegurar que os valores regressem aos cofres públicos. Se os Estados tivessem condições de gerir as quantias depositadas judicialmente com responsabilidade, essa função não teria sido inicialmente atribuída aos bancos, os quais detêm muito mais expertise para lidar com a administração dos depósitos.

5 Custos para a sociedade da realocação dos riscos

Na hipótese de haver uma troca de depositário, os riscos criados atingiriam os bancos, o Poder Judiciário e os litigantes, criando custos para cada um deles, de acordo com cada situação; por esse motivo, cada agente será estudado individualmente.

RTTC_MIOLO_02.indd 30 27/01/2017 15:26:14

As instituições financeiras continuariam como depositárias parciais, já que os fundos de reserva permaneceriam, mas a maior parte do valor seria repassada para os governos. Entretanto, não há uma regra clara e explícita sobre a limitação da responsabilidade bancária ao valor remanescente, impondo riscos legais que podem originar outros riscos.

O controle do Banco Central, em sua regulação prudencial, implica que a mera possibilidade de ocorrência de algum risco adicional gera o dever de adotar medidas para criar provisão de contingências ou aumentar a disponibilidade de ativos, sob pena de punição da instituição financeira e de seus administradores. Isso significa que o custo precisa ser pago, ocasionando o aumento do preço da intermediação. Em outras palavras, o custo é repassado para a sociedade.

No caso do Poder Judiciário, que é o depositário inicial do valor, o impacto decorre da seguinte situação: os litigantes, ao depositarem determinada quantia, confiam na segurança da instituição e na garantia de devolução dos valores para o vencedor. Desse modo, a possível inadimplência do Estado pode ocasionar o risco de imagem da Justiça – cuja credibilidade pode ser comprometida – e o risco operacional, pois, se o valor da ação for mais alto que a quantia mantida no fundo de reserva, o juízo poderá ter receio de concluir o litígio diante da ausência de recursos.

Por fim, mas não menos importante, a alteração de depositário poderia criar o risco de o litigante não ter seu litígio satisfeito após a decisão judicial. Esse risco aumenta o custo para o acesso à justiça, podendo implicar caminhos alternativos para a solução ou custos com informação não produtiva, que, segundo Schäfer e Ott:

> There is also what we call unproductive information. Here one has to be very careful with the terminology because 'unproductive' relates to society and not to an individual. [...] Thus investing in obtaining such information [...] will bring no net benefit to society as a whole if the information received cannot change the resource allocation. (SCHÄFER; OTT, p. 356)

Dessa forma, considerando o comportamento do agente racional, nas ações que necessitem de depósito judicial, provavelmente o litigante irá ponderar entre o custo adicional criado pelo risco (de eventualmente ter que pagar pela informação da solvência do Estado) ou procurar outras formas de solução do conflito, preferindo a lesão a seu direito ao custo do judiciário.

6 Conclusão

Com eventual modificação da regra sobre a utilização dos depósitos judiciais, muito já se tratou aqui sobre o incremento da possibilidade de não pagamento dos depósitos judiciais, pois o sistema bancário brasileiro adota um modelo de regulação prudencial bastante aceito e segue os altos padrões internacionais, enquanto que os

RTTC_MIOLO_02.indd 31 27/01/2017 15:26:14

entes públicos da administração direta sofrem pouco e inefetivo controle, principalmente no que tange à intertemporalidade das escolhas públicas.

O aumento do risco para o litigante, como visto acima, implica a necessidade de aumentar os custos para obter informação sobre a solvência do Estado e o risco de não receber o depósito ao término da ação. Esse custo adicional é, indubitavelmente, uma barreira à jurisdição, da mesma forma que todos os outros valores a serem pagos para ingressar em juízo.

No famoso livro sobre o acesso à justiça, Cappelletti e Garth (1988, p. 6) afirmam que "torna-se claro que os altos custos, na medida em que uma ou ambas as partes devam suportá-los, constituem uma importante barreira ao acesso à justiça". Este tornou-se o foco central da terceira onda de acesso à justiça, objetivando reduzir os empecilhos financeiros à demanda jurisdicional.

Tendo isso em vista, pode-se deduzir que o aumento de custos para a demanda judicial é um entrave ao acesso jurisdicional, como ocorre na presente questão.

Abstract: This article is a legal and economic analysis about the use of judicial deposits by States, in view of the recent proliferation of state laws in this regard. The research seeks to examine the consequences of the risks and impacts of their allocation, considering that an eventual change in the rule on the use of deposits may result in high costs to society.

Key words: Judicial deposit. Banking risk. Risk allocation. Access to justice.

Referências

ASSAF NETO, Alexandre. *Mercado Financeiro*. 5. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BULLARD GONZÁLEZ, Alfredo. *Derecho y Economía*. El análisis económico de las instituciones legales. 2. ed. Lima: Palestra Editores S.A.C., 2006.

FURTADO, J. R. Caldas. *Direito Financeiro*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise Econômica do Direito*. 2. ed. Tradução de Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas S.A., 2015.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2005.

POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 7th ed. New York: Aspen Publishers, 2007.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CAMELO, Bradson; DIAS, Letícia. O risco da utilização dos depósitos judiciais pelos estados. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 17-32 , dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 32 27/01/2017 15:26:14

Transparência nos municípios gaúchos: avanços e desafios

Cezar Miola
Conselheiro e Ouvidor do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Elisa Cecin Rohenkohl
Auditora Pública Externa do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Sumário: **1** Introdução – **2** Parâmetros normativos e critérios de avaliação – **3** Metodologia – **4** Principais resultados obtidos – **5** Conclusões – Referências

1 Introdução

Sobretudo desde a promulgação da Constituição da República de 1988, a cultura da publicidade vem sendo enaltecida no ordenamento jurídico brasileiro e, consequentemente, incorporada à realidade da Administração Pública das três esferas de governo. Contudo, foi com a edição das Leis Complementares nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), nº 131/2009 (Lei da Transparência da Gestão Fiscal) e nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI) que a transparência ganhou mais reforço.

Essas normas obrigam o poder público a disponibilizar informações de interesse da coletividade, em especial sobre a administração dos recursos públicos, viabilizando a participação da sociedade no controle da gestão governamental.

Mas, como se sabe, alguns mandamentos legais "pegam"; já outros, não. Assim, observando as competências atribuídas às Cortes de Contas pelo Texto Constitucional e com o objetivo de conferir maior concretude àquelas regras, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) passou a monitorar o cumprimento dos referidos normativos desde as respectivas vigências, consolidando suas conclusões em relatórios de acompanhamento a partir de 2012.

Os trabalhos desenvolvidos consistiram em pesquisas, realizadas pelo Corpo Técnico da Casa, nos sítios oficiais de poderes e órgãos públicos estaduais e municipais. Os quesitos analisados, como se verá mais adiante, refletiram exigências explícitas e implícitas das citadas normas, tendo sido aprimorados ao longo dos anos. Em 2015, chegaram a somar 22 critérios, num total de 88 itens de controle.

RTTC_MIOLO_02.indd 33 27/01/2017 15:26:14

As inconformidades verificadas no processo de análise dos portais de entes locais integraram os respectivos processos de contas, implicando, conforme o caso, repercussão nas Contas dos Prefeitos e Presidentes de Câmaras Municipais, uma vez oportunizados o contraditório e a ampla defesa.

Além disso, os resultados, amplamente divulgados pela mídia, serviram de subsídio para a atuação pedagógica do TCE-RS, no sentido de estimular a adoção de posturas ainda mais transparentes por parte da Administração Pública.

Nessa linha, o Tribunal de Contas passou a conceder, desde 2014, um diploma e um selo digital às Municipalidades que se destacaram no cumprimento da LAI e da LRF, de forma a reconhecer a adoção de boas práticas no campo da transparência ativa.

A iniciativa é um exemplo da atuação proativa do Tribunal de Contas gaúcho, visando a resultados eficazes e efetivos. O foco, mais do que nunca, está na função social do TCE-RS, para além do controle formal das contas públicas.

Isso porque a transparência implica necessariamente maior oportunidade de controle, seja pelo próprio Poder, órgão, ou entidade, seja pelas instituições que têm essa missão institucional (como o Tribunal de Contas), ou, ainda, pela sociedade.

Dessa forma, o Tribunal de Contas do Estado vem se utilizando dos mais diversos instrumentos disponíveis objetivando disseminar a cultura da transparência (e, em última análise, de satisfazer o interesse público), tudo em conformidade com as competências que lhes foram constitucionalmente estabelecidas.

A seguir, são apresentados a metodologia de pesquisa e os parâmetros normativos de avaliação relativos à última edição do estudo, realizada em 2015. Em seguimento, os principais resultados obtidos e, por fim, as conclusões do levantamento, por meio dos quais é possível conhecer, de maneira global, a situação da transparência nos sítios institucionais dos Executivos e Legislativos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul.

2 Parâmetros normativos e critérios de avaliação

2.1 A Lei Complementar nº 101/2000 e o Decreto nº 7.185/2010

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) inaugurou a exigência de disponibilização na *internet* de instrumentos de transparência da gestão fiscal, tais como: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária; e o Relatório de Gestão Fiscal (art. 48 e seguintes).

Em 27 de maio de 2009 foi publicada a Lei Complementar nº 131, que conferiu nova redação ao parágrafo único do artigo 48 e acrescentou o artigo 48-A à LRF.

RTTC_MIOLO_02.indd 34 27/01/2017 15:26:14

Por meio dessas modificações, passou-se a exigir que órgãos e entidades disponibilizassem, em tempo real e em meios eletrônicos de acesso público, informações pormenorizadas sobre sua execução orçamentária e financeira, isto é, dados sobre suas receitas e despesas.

A aplicação das alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 131/2009 deu-se de forma progressiva, com prazos diferenciados de implementação de acordo com o porte populacional dos Municípios. Desde maio de 2013, todos os entes das três esferas de governo estão sujeitos ao cumprimento de suas disposições.

Por fim, cabe o registro de que os dispositivos em comento foram regulamentados pelo Decreto nº 7.185/2010, o qual, ao dispor "sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação", estabeleceu alguns conceitos e regras de aplicação da lei.

2.2 A Lei nº 12.527/2011

A Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI) foi editada em novembro de 2011 e, após uma *vacatio legis* de 180 dias, entrou em vigor no mês de maio do ano seguinte, obrigando entidades e órgãos públicos a disponibilizarem à sociedade informações que, embora produzidas e mantidas pela Administração Pública, são de extremo interesse da coletividade, na sua condição de destinatária e fiscal dos serviços prestados pelo poder público.

Além de regulamentar a obrigatoriedade de publicização de informes, a LAI também disciplina a forma pela qual estes devem ser colocados à disposição, como, por exemplo, prevendo sua divulgação na rede mundial de computadores por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com população superior a 10 mil habitantes[1] (art. 8º, §2º).

Por fim, exige que órgãos e entidades se estruturem para receber pedidos de informações e os responder no prazo de 20 dias, prorrogáveis por mais 10 (art. 11).

Entre os destinatários da lei em foco estão os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, os Tribunais de Contas e os Ministérios Públicos, assim como as autarquias, as fundações e as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As entidades privadas sem fins lucrativos que recebam recursos públicos para a realização de ações de interesse público e que tenham parceria ou convênio com o governo também devem divulgar informações sobre os valores recebidos e a respectiva destinação (art. 1º).

[1] Porém, mantendo-se para os Municípios com população inferior a 10 mil habitantes a exigência de divulgação, em tempo real, de dados relativos à sua execução orçamentária e financeira, de acordo com os critérios e os prazos previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 8º, §4º).

RTTC_MIOLO_02.indd 35 27/01/2017 15:26:14

No que diz respeito ao conteúdo dessas informações, a Lei nº 12.527/2011 (art. 8º, §1º) determina que sejam divulgados, no mínimo, o registro das competências e da estrutura organizacional das entidades e dos órgãos públicos, os endereços e telefones das respectivas unidades, bem como os horários de atendimento ao público. Também devem ser publicados os repasses ou as transferências de recursos financeiros e as informações sobre despesas e licitações, inclusive os editais, seus resultados e os respectivos contratos. A LAI exige, ainda, que sejam fornecidos dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras do governo, bem como as respostas às perguntas mais frequentes da sociedade, entre outros.

Conforme se extrai da própria lei, trata-se de rol exemplificativo, não se esgotando a obrigação da entidade ou do órgão público pela tão só disponibilização dos dados elencados no artigo 8º, §2º, da LAI. Entende-se que é dever do poder público prestar todas as informações de interesse coletivo ou geral por ele produzidas ou custodiadas, inclusive de forma ativa quando houver viabilidade técnica para tanto.

2.3 Critérios de avaliação

O Tribunal de Contas adotou, como parâmetro para análise dos portais de entes públicos, preceitos expressamente previstos pela Constituição da República (art. 70), pela Lei Complementar nº 101/2000 (arts. 48 e 48-A), pelo Decreto nº 7.185/2010 (arts. 2º, 4º e 7º) e pela Lei nº 12.527/2011 (arts. 7º, 8º, 9º, 10 e 30).

Além destes, foram também utilizadas regras extraídas implicitamente da Lei de Acesso à Informação, em especial do artigo 3º, que estabelece diretrizes no sentido da consolidação da cultura da transparência, e do artigo 8º, §1º, o qual, vale repisar, estabelece um conteúdo mínimo de dados a serem colocados à disposição da sociedade. Tais exigências (as não explicitamente amparadas pelos diplomas normativos em referência) também são corroboradas pela Carta Maior, que, desde 1988, já submetia à Administração Pública à observância do princípio da publicidade.

As exigências legais, tanto as explícitas quanto as implícitas, foram todas consolidadas nos seguintes critérios:

1) Pedido de informações por meio da internet
2) Relatório de pedidos de informação
3) Informações organizacionais
4) Registro de repasses ou transferências (*exclusivo para o Executivo*)
5) Registro de despesas
    i) Número e o valor de empenho, liquidação e pagamento;
    ii) Classificação orçamentária, especificando a unidade orçamentária, a função, a subfunção, a natureza da despesa e a fonte dos recursos;

RTTC_MIOLO_02.indd 36 27/01/2017 15:26:14

iii) Pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento;

iv) Procedimento licitatório, bem como à sua dispensa ou inexigibilidade;

v) Bem fornecido ou serviço prestado.

6) Registro de receitas (*exclusivo para o Executivo*)

i) Natureza da receita;

ii) Previsão dos valores da receita;

iii) Valores da arrecadação, inclusive recursos extraordinários

7) Relatórios da transparência da gestão fiscal (*exclusivo para o Executivo*)

i) A prestação de contas (relatório de gestão) do ano anterior e o respectivo parecer prévio.

ii) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) dos últimos 6 meses.

iii) Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos últimos 6 meses.

8) Informações sobre licitações e seus editais e resultados

9) Informações sobre contratos celebrados

10) Dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras (*exclusivo para o Executivo*)

11) Administração do patrimônio público – Imóveis

12) Administração do patrimônio público – Veículos

13) Recursos humanos

i) Relação dos servidores.

ii) Indicação de cargo e/ou função desempenhada por cada servidor.

iii) Indicação nominal de servidores e sua respectiva remuneração.

iv) Tabela com o padrão remuneratório dos cargos e funções.

14) Diárias

i) Nome do beneficiário.

ii) Cargo do beneficiário.

iii) Número de diárias usufruídas por afastamento.

iv) Período de afastamento.

v) Motivo do afastamento.

vi) Local de destino.

vii) Tabela ou relação que explicite os valores das diárias dentro do Estado, fora do Estado e fora do país, conforme legislação local.

15) Publicação de respostas a perguntas mais frequentes

16) Ferramenta de pesquisa

17) Canal de comunicação com o cidadão ("Fale Conosco" – Ouvidoria)

18) Medidas para garantir atendimento a usuários com necessidade especiais

RTTC_MIOLO_02.indd 37 27/01/2017 15:26:15

19) Instrumento normativo local que regulamente a LAI

20) Serviços e atividades de interesse coletivo – Executivo (*exclusivo para o Executivo*)

21) Serviços e atividades de interesse coletivo – Legislativo (*exclusivo para o Legislativo*)

i) Leis municipais e atos infralegais (resoluções/decretos).

ii) Projetos de leis e de atos infralegais, bem como as respectivas tramitações.

iii) Votações nominais, quando cabíveis.

iv) Pauta das Comissões e das Sessões do Plenário.

22) Controle externo – Legislativo (*exclusivo para o Legislativo*)

Na avaliação dos quesitos, para além da existência da informação exigida, analisou-se a atualização do dado, a existência de uma ferramenta de pesquisa que permita a rápida localização do item pesquisado e a possibilidade de se extrair e gravar os informes em diversos formatos. Assim, os itens mais densos e volumosos (5, 6, 11, 12, 13 e 21) foram subdivididos em subcritérios, de forma que a pontuação máxima era conferida quando a informação prestada estava atualizada, e nos casos em que os referidos instrumentos de busca e gravação de dados mostravam-se acessíveis.

A identificação detalhada de cada quesito consta na Instrução Normativa do TCE-RS nº 09/2015, disponível em seu portal institucional (www.tce.rs.gov.br).

3 Metodologia

Os dados que subsidiaram o presente estudo foram colhidos por servidores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, no período de 1º.07 a 02.10.2015, a partir de consulta aos *sites* mantidos pelos Executivos e Legislativos Municipais do Estado do Rio Grande do Sul.

Além dos dados obtidos no sítio oficial do ente público, foram também apreciados informes hospedados em páginas externas, desde que houvesse, no portal institucional avaliado, *hiperlink* ou outra forma de indicação clara de onde se encontravam, na rede mundial de computadores, as informações pesquisadas.

O levantamento realizado demonstrou que todos os 497 Executivos Municipais apresentam *site* oficial. Quanto aos Legislativos, 430 deles (86,5% do total) possuíam portal na *internet* em 2015, seja próprio ou compartilhado com o Executivo. Em 2014, eram 404 *sites* (81,3%), enquanto que, em 2013, verificaram-se 313 (63%).

RTTC_MIOLO_02.indd 38 27/01/2017 15:26:15

4 Principais resultados obtidos

4.1 Executivos

4.1.1 Critérios com maiores e menores índices de aproveitamento de pontuação

Para apurar os critérios que tiveram as maiores e as menores notas, evidenciando o respectivo grau de atendimento, compilaram-se, em uma tabela, os índices de aproveitamento de pontuação para cada item, subdivididos por faixa populacional (superior ou igual/inferior a 10 mil habitantes).

No ano de 2015, os Executivos destacaram-se nos critérios *17) Canal de comunicação com o cidadão ("Fale Conosco" – Ouvidoria)* e *5) Registro de despesas*, com 90% e 88% de taxa de aproveitamento de pontuação, respectivamente.

Já em relação aos quesitos *10) Dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras* e *11) Administração do patrimônio público – Imóveis*, registram uma baixa em relação à sua pontuação máxima possível. Vale consignar que o critério 10 já foi objeto de avaliação em 2014; entretanto, decidiu-se interpretá-lo de maneira mais rígida em 2015, exigindo-se a exibição de dados mais detalhados (não apenas notícias), que permitam ao cidadão acompanhar a execução das iniciativas do Poder Executivo, principalmente aquelas que constam nos instrumentos de planejamento (Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias).

Tabela 1 – Índice de aproveitamento de pontuação Executivo 2015 – Mais altos e mais baixos níveis

Critérios	Nota Máx. 2015	Municípios abaixo de 10 mil habitantes	Municípios acima de 10 mil habitantes	Todos
5) Registro de despesas	10	87%	91%	88%
10) Dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras	5	12%	15%	13%
11) Administração do patrimônio público – Imóveis	2	13%	21%	16%
17) Canal de comunicação com o cidadão ("Fale Conosco" – Ouvidoria)	4	88%	95%	90%

RTTC_MIOLO_02.indd 39 27/01/2017 15:26:15

4.1.2 Histórico de evolução 2012-2015

Conforme já referido, o TCE-RS avalia os portais do Poderes Executivos locais desde 2012. Apesar das mudanças e dos aperfeiçoamentos metodológicos ocorridos no período, alguns dos elementos de avaliação permaneceram inalterados, sendo possível, em relação a eles, acompanhar a evolução do desempenho dos entes públicos.

Assim, para o Executivo, o critério *1) Pedido de informações por meio da internet*, através do qual se verifica a existência de meios para encaminhamento de pedidos de acesso à informação pela *internet* (requerimento eletrônico), e o *3.5) Horário de atendimento*, que exige a disponibilização de informação quanto à duração do expediente do órgão, continuaram tendo sua taxa de atendimento de 2015 em trajetória de crescimento, chegando a 69,2% e 76,9%, respectivamente, conforme segue:

RTTC_MIOLO_02.indd 40 27/01/2017 15:26:15

Já em relação aos critérios *9) Informações sobre contratos celebrados* e *19) Instrumento normativo local que regulamente a LAI*, ampliou-se o nível de atendimento de 2012 a 2014, vindo os mesmos a estagnar em 2015. Verificou-se um atendimento de 50,7% para o primeiro e de 25,2% para o segundo no presente ano:

RTTC_MIOLO_02.indd 41 27/01/2017 15:26:16

Por fim, em todos os casos, denota-se que os Executivos dos Municípios com população acima de 10 mil habitantes apresentaram um melhor nível de transparência no período de 2012 a 2015 em relação àqueles com população igual ou inferior a 10 mil.

4.1.3 Critérios com maiores e menores evoluções de 2014 para 2015

A partir de 2014, os portais das Municipalidades passaram a ser submetidos a critérios extraídos de forma implíta da Lei de Acesso à Informação, sendo possível, na análise comparativa entre os anos de 2014 e 2015, verificar a evolução da transparência em relação a tais aspectos.

Nesse sentido, observa-se que os itens *11) Administração do patrimônio público – Imóveis* e *12) Administração do patrimônio público – Veículos* (por meio dos quais se exigiu a disponibilização de informes sobre os imóveis e os veículos próprios ou locados do poder público avaliado) apresentaram um expressivo aumento, ampliando a pontuação média atingida em 467% e 286%, respectivamente.

RTTC_MIOLO_02.indd 42 27/01/2017 15:26:16

Tabela 2 – Índice de aproveitamento de pontuação Executivo – Evolução 2014/2015 – Maiores e menores crescimentos

	2014	2015	Evolução 2014-2015		
Critérios	Nota Máx. 2014	Nota Máx. 2015	Municípios abaixo de 10 mil habitantes	Municípios acima de 10 mil habitantes	Todos
11) Administração do patrimônio público – Imóveis	2	2	1184%	236%	467%
12) Administração do patrimônio público – Veículos	2	2	241%	373%	286%
13) Recursos Humanos	6	5	-23%	-10%	-17%
20) Serviços e atividades de interesse coletivo – Executivo	12	9	-57%	-16%	-36%

Ao se discriminar a taxa de atendimento por subcritérios dos referidos quesitos (Tabela 3, na sequência), é possível constatar que, embora esses componentes (ferramenta de pesquisa e gravação de relatórios em diversos formatos) representem em conjunto apenas 30% da nota dos critérios, eles foram os que mais evoluíram. Isso significa que o aumento das notas, nesses casos, foi consequência não só da ampliação do número de *sites* do Executivo que publicam informações sobre seus imóveis e veículos, mas, também e especialmente, pela adequação da forma de sua disponibilização, com a implantação de mecanismos de pesquisa e de gravação de relatórios das informações.

RTTC_MIOLO_02.indd 43 27/01/2017 15:26:17

Tabela 3 – Taxa de Atendimento dos critérios de Administração de Patrimônio – Imóveis e Veículos por subcritérios e evolução 2014/2015

Critérios e subcritérios	Taxa de Atendimento (%)						Evolução 2014/2015		
	Todos		*Municípios abaixo de 10 mil habitantes*		*Municípios acima de 10 mil habitantes*		*Todos*	*Municípios abaixo de 10 mil habitantes*	*Municípios acima de 10 mil habitantes*
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014/2015	2014/2015	2014/2015
11) Administração do patrimônio público – Imóveis									
11.1) Existência de histórico das informações	3,8%	14,5%	1,5%	12,4%	8,3%	18,6%	279%	720%	121%
11.2) Ferramenta de pesquisa	1,2%	12,7%	0,3%	8,8%	3,0%	20,4%	950%	2800%	580%
11.3) Gravação de relatórios em diversos formatos	0,2%	17,7%	0,3%	13,9%	0,0%	25,1%	8700%	4500%	Incalculável
11.4) Existência de informações atualizadas	3,6%	16,9%	1,2%	13,6%	8,3%	23,4%	367%	1025%	179%
12) Administração do patrimônio público – Veículos									
12.1) Existência de histórico das informações	11,3%	32,0%	11,2%	28,5%	11,3%	38,9%	184%	154%	242%
12.2) Ferramenta de pesquisa	0,4%	24,3%	0,3%	20,6%	0,6%	31,7%	5950%	6700%	5200%
12.3) Gravação de relatórios em diversos formatos	0,2%	34,2%	0,3%	29,4%	0,0%	43,7%	16900%	9600%	Incalculável
12.4) Existência de informações atualizadas	11,1%	30,6%	10,9 %	26,1%	11,3%	39,5%	176%	139%	247%

O critério 20, a respeito da disponibilização de informações de interesse coletivo sobre serviços e atividades do Executivo, exibiu um decréscimo na pontuação de 2014 a 2015 (-36%). Entre os informes pesquisados, encontram-se os referentes a assistência social (atendimento, benefícios), educação (matrícula, abertura de biblioteca e quadras esportivas), iluminação pública, obras (pedidos de reparos), pagamento de tributos municipais (auxílio e fornecimento de informações ao cidadão), saneamento básico (inclusive limpeza pública e coleta de lixo), saúde (atendimento, marcação e cancelamento de consultas, disponibilidade de remédios e vacinas) e transporte coletivo (horário e itinerário dos ônibus).

A mesma situação pôde ser encontrada em relação ao critério 13, relacionado a informes sobre recursos humanos, cujo índice de aproveitamento da pontuação máxima decresceu em 17%. A disponibilização da tabela com o padrão remuneratório dos cargos e funções e a apresentação de informações atualizadas (referentes ao ano de 2015), ambos subcritérios do referido quesito, tiveram redução na taxa de atendimento, em especial no grupo dos Executivos com população abaixo de 10 mil habitantes, conforme demonstrado na Tabela 4:

RTTC_MIOLO_02.indd 44 27/01/2017 15:26:17

Tabela 4 – Taxa de Atendimento do critério 13) Recursos Humanos por subcritérios e evolução 2014-2015

Critérios e subcritérios	Taxa de Atendimento (%)						Evolução 2014-2015		
	Todos		*Municípios abaixo de 10 mil habitantes*		*Municípios acima de 10 mil habitantes*		*Todos*	*Municípios abaixo de 10 mil habitantes*	*Municípios acima de 10 mil habitantes*
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014/2015	2014/2015	2014/2015
13) Recursos Humanos									
13.1) Relação dos servidores	57,9%	55,3%	52,0%	46,1%	69,6%	73,7%	-5%	-11%	5%
13.2) Indicação de cargo e/ou função desempenhada por cada servidor	48,5%	47,9%	42,6%	38,5%	60,1%	66,5%	-1%	-9%	10%
13.3) Indicação da remuneração nominal de cada servidor	35,6%	31,2%	32,2%	24,8%	42,3%	43,7%	-12%	-23%	3%
13.4) Tabela com o padrão remuneratório dos cargos e funções	43,3%	24,3%	37,1%	18,2%	55,4%	36,5%	-44%	-51%	-34%
13.5) Ferramenta de pesquisa	42,3%	55,7%	36,8%	46,1%	53,0%	74,9%	32%	26%	40%
13.6) Gravação de relatórios em diversos formatos	0,8%	20,5%	0,3%	13,3%	1,8%	34,7%	2450%	4300%	1833%
13.7) Existência de informações atualizadas	66,8%	56,9%	61,4%	47,6%	77,4%	75,4%	-15%	-22%	-3%
13.8) Existência de histórico das informações		48,3%		41,5%		61,7%			

4.1.4 Resultados para os subcritérios "ferramenta de pesquisa" e "gravação de relatório em diversos formatos"

De acordo com a metodologia estabelecida, um grupo de critérios avaliados versa sobre a disponibilização de um conjunto de informações mais denso e volumoso. Por uma questão de boa prática de transparência, buscou-se fomentar o desenvolvimento de mecanismos para facilitar o uso e a análise desse conteúdo. Para esse grupo, a metodologia procurou avaliar não só a disponibilização da informação em si, mas também a existência de ferramenta de pesquisa e de mecanismo de gravação de relatórios em diversos formatos.

Para possibilitar uma comparação entre os resultados de 2014 e 2015, foram agrupadas as taxas de atendimento aos referidos subcritérios, ambos avaliados no âmbito dos seguintes itens: *5) Registro de despesas, 6) Registro de receitas, 11)*

RTTC_MIOLO_02.indd 45 27/01/2017 15:26:18

Administração do patrimônio público – Imóveis, 12) Administração do patrimônio público – Veículos e *13) Recursos Humanos*.

Os resultados para os Executivos indicaram a expansão na adoção de tais mecanismos: a taxa de atendimento do subcritério "ferramenta de pesquisa" aumentou de 46,9% para 56,8%, enquanto o subcritério "gravação de relatório em diversos formatos" cresceu de 13,3% para 32%. No entanto, as taxas indicam que ainda assim existe espaço para melhoria nesses pontos, de forma a facilitar o manuseio e a consulta das informações.

RTTC_MIOLO_02.indd 46 27/01/2017 15:26:18

Feitas as considerações das avaliações que se destacaram no âmbito dos *sites* dos Executivos, segue abordagem semelhante para o universo dos portais dos Legislativos Municipais.

4.2 Legislativos

Para a análise referente aos Legislativos, vale lembrar que, em 2015, 67 Câmaras Municipais (13,5%) não possuíam sítio, sendo 64 delas de Municípios com população de até 10 mil habitantes (95,5% desse universo) e 3 de Municípios com população superior a esse número (4,5% do total correspondente). Esses percentuais não estão explicitados nos resultados a seguir, mas foram considerados nos respectivos cálculos de taxa de atendimento e índice de aproveitamento de pontuação. Nesse caso, se todos os Legislativos que possuíam portais atendessem a um determinado critério, a taxa de atendimento máxima seria 86,5% em virtude do computo da avaliação negativa em relação àqueles que não possuem *site*.[2]

4.2.1 Critérios com maiores e menores índices de aproveitamento de pontuação

Rememora-se que, na abordagem referente aos maiores e menores índices de aproveitamento, procurou-se verificar o desempenho dos Executivos e Legislativos a partir da pontuação total atribuída ao critério, especialmente nos casos em que ele é dividido em subitens, permitindo analisar a *performance* do Poder em relação ao critério como um todo.

Observou-se que, nos critérios *3) Informações organizacionais*, por meio do qual é verificada a descrição de diversas informações a respeito do órgão (competências, estrutura organizacional, endereço, telefone e horário de atendimento) e *17) Canal de comunicação com o cidadão ("Fale Conosco" – Ouvidoria)*, houve um alto nível de pontuação no âmbito das Câmaras, isto é, 67% e 74% (da pontuação máxima do critério), respectivamente.

De outro lado, houve baixa adesão dos Legislativos nos dois critérios vinculados à administração do patrimônio público, isto é, os relacionados à disponibilização de informações sobre os imóveis e os veículos do ente (9% e 8%, respectivamente).

[2] Para o conjunto dos Municípios acima de 10 mil habitantes, a taxa de atendimento máxima seria de 98,2% e, para os abaixo de 10 mil, o máximo seria 80,5%.

RTTC_MIOLO_02.indd 47 27/01/2017 15:26:18

Tabela 5 – Índice de aproveitamento de pontuação Legislativo 2015 – Mais altos e mais baixos níveis

		2015		
Critérios	Nota Máx. 2015	Municípios abaixo de 10 mil habitantes	Municípios acima de 10 mil habitantes	Todos
3) Informações organizacionais	4,0	56%	91%	67%
11) Administração do patrimônio público – Imóveis	1,5	4%	18%	9%
12) Administração do patrimônio público – Veículos	1,5	3%	18%	8%
17) Canal de comunicação com o cidadão ("Fale Conosco" – Ouvidoria)	4,0	64%	92%	74%

4.2.2 Histórico de evolução 2012-2015

Assim como ocorreu em relação aos Executivos, percebeu-se nos Legislativos uma evolução histórica da taxa de atendimento dos critérios *1) Pedido de informações por meio da internet* e 3.5) *Horário de atendimento*, durante o período de 2013 (ano da primeira avaliação para esse poder) a 2015, em especial no último ano.

RTTC_MIOLO_02.indd 48 27/01/2017 15:26:19

Também se observou avanço, porém em menor escala, no atendimento dos critérios relativos à existência de *9) Informações sobre contratos celebrados – Histórico de informações* e *19) Instrumento normativo local que regulamente a LAI* (39,3% para o primeiro e 23,5% para o segundo, no presente ano):

RTTC_MIOLO_02.indd 49 27/01/2017 15:26:19

4.2.3 Critérios com maiores e menores evoluções de 2014 para 2015

Na análise comparativa do desempenho dos portais dos Legislativos nos anos de 2014 e 2015, destacou-se o crescimento da pontuação dos dois critérios vinculados à administração do patrimônio público, que, não obstante tenham um baixo índice de atendimento, alcançaram uma evolução de 215% para imóveis e 244% para veículos de uma edição à outra. O critério *2) Relatório de pedidos de informação* (a exigência de disponibilização de um relatório anual estatístico, contendo a quantidade de pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos, bem como dados genéricos sobre os solicitantes) também se enquadra nessa situação: possuiu um reduzido atendimento (26%); o qual, no entanto, avançou sensivelmente no período (crescimento de 322%).

RTTC_MIOLO_02.indd 50 27/01/2017 15:26:20

Tabela 6 – Índice de aproveitamento de pontuação Legislativo Evolução 2014/2015 - Maiores e menores crescimentos

	2014	2015	Evolução 2014-2015		
Critérios	Nota Máx. 2014	Nota Máx. 2015	Municípios abaixo de 10 mil habitantes	Municípios acima de 10 mil habitantes	Todos
2) Relatório de pedidos de informação	2,0	2,0	629%	190%	322%
8) Informações sobre licitações e seus editais e resultados	6,0	5,0	-6%	-8%	-7%
11) Administração do patrimônio público - Imóveis	1,5	1,5	328%	182%	215%
12) Administração do patrimônio público - Veículos	1,5	1,5	528%	197%	244%
13) Recursos Humanos	5,0	5,0	31%	-5%	7%

De 2014 a 2015, o atendimento ao critério *13) Recursos Humanos* teve um crescimento pequeno de 7% e, especificamente para o conjunto das Câmaras de Municípios com população acima de 10 mil habitantes, houve uma redução de 5% no índice de pontuação média atingida. Já em relação ao critério *8) Informações sobre licitações e seus editais e resultados*, ocorreu uma retração de 7% no índice de aproveitamento de pontuação no mesmo período. A partir da análise dos resultados individuais de seus subcritérios, é possível verificar que houve especialmente redução na taxa de atendimento daquele item referente à atualização das informações (-7,4%), o qual contribuiu com 50% da nota final do critério.

Tabela 7 – Taxa de Atendimento dos critérios de Licitações por subcritérios e evolução 2014-2015

	Taxa de Atendimento (%)						Evolução 2014-2015		
Critérios e subcritérios	*Todos*		*Municípios abaixo de 10 mil habitantes*		*Municípios acima de 10 mil habitantes*		*Todos*	*Municípios abaixo de 10 mil habitantes*	*Municípios acima de 10 mil habitantes*
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014/2015	2014/2015	2014/2015
8) Informações sobre licitações e seus editais e resultados									
8.1) Existência de histórico das informações	36,9%	28,8%	20,9%	13,6%	60,0%	53,3%	-16,8%	-28,0%	-11,1%
8.2) Ferramenta de pesquisa	34,7%	29,1%	19,7%	15,1%	56,4%	51,5%	-10,7%	-14,9%	-8,6%
8.3) Gravação de relatórios em diversos formatos	9,7%	29,8%	5,9%	15,1%	15,2%	53,3%	228,2%	185,7%	252,0%
8.4) Existência de informações atualizadas	33,2%	24,9%	17,6%	11,7%	55,8%	46,1%	-20,1%	-26,2%	-17,4%

RTTC_MIOLO_02.indd 51 27/01/2017 15:26:20

4.2.4 Resultados para os subcritérios "ferramenta de pesquisa" e "gravação de relatório em diversos formatos"

Para se verificar o resultado quanto ao atendimento dos subitens "ferramenta de pesquisa" e "gravação de relatório", consolidaram-se os resultados alcançados pelos Legislativos na aferição dos seguintes critérios: *5) Registro de despesas*, *11) Administração do patrimônio público – Imóveis*, *12) Administração do patrimônio público – Veículos*, *13) Recursos Humanos* e *21) Serviços e atividades de interesse coletivo – Legislativo* (relacionado a leis, projetos de lei, comissões e votações). Houve um aumento na adoção de tais ferramentas para esse conjunto de critérios, muito embora ela ainda se encontre em um nível baixo, conforme se verifica nos seguintes gráficos:

RTTC_MIOLO_02.indd 52 27/01/2017 15:26:21

5 Conclusões

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul vem acompanhando o cumprimento da Lei de Acesso à Informação e da Lei de Responsabilidade Fiscal pelos entes locais desde a entrada em vigor dos normativos, consolidando os respectivos resultados a contar de 2012. Assim, passados quatro anos, já é possível extrair uma conclusão geral sobre a evolução e o nível de transparência ativa encontrada nos portais dos Poderes Executivos e Legislativos gaúchos.

Nesse sentido, verifica-se que a maior parte dos Poderes Executivos locais divulga informações sobre dados mais complexos, como receitas e despesas (índice de aproveitamento[3] em 87,9% e 88%, respectivamente), mas não o faz de forma satisfatória em relação às transferências e aos repasses realizados para entidades públicas e privadas (índice de aproveitamento de 27,2%), prejudicando, por exemplo, o controle social sobre os valores destinados às chamadas "Organizações não Governamentais".

Quanto à publicação de dados completos sobre licitações e contratos, verificou-se uma evolução significativa ao longo dos três primeiros exercícios analisados (2012 a 2014). No último ano, o avanço foi de 18% para as licitações e 13% para os contratos, mas tal desaceleração no crescimento pode ser justificada pela adoção de

[3] Percentual da pontuação atingida em relação à pontuação máxima do critério, um indicador do nível de atendimento daquilo que foi solicitado.

RTTC_MIOLO_02.indd 53 27/01/2017 15:26:21

critérios de avaliação mais rigorosos pelo TCE-RS em 2015. Por exemplo, passou-se a exigir que cada conjunto de informações fosse hospedado em uma seção específica do portal e, em relação às licitações, que seus resultados fossem explicitados no respectivo *link*, facilitando a análise e o controle sobre as pessoas físicas e jurídicas vencedoras dos certames. O índice de aproveitamento da pontuação referente aos critérios de licitações e contratos ficou registrado em 59,1% e 46%, respectivamente, ou seja, há espaço para melhoria a fim de que se obtenha um desempenho de excelência no ponto.

Por fim, percebeu-se a oportunidade para avanço no que se refere à divulgação de dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras do Município (índice de aproveitamento em 13,1%), bem como de informações sobre os imóveis do ente (15,9%), seus veículos (30,5%), seu quadro de pessoal (38,6%) e as diárias pagas (22,2%).

Quanto ao primeiro critério citado (dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras do Município), registrou-se uma involução (-78%) no respectivo índice de aproveitamento da pontuação, reflexo da nova metodologia de avaliação adotada em 2015 para esse item. Deixou-se de pontuar o ente que apresentava somente notícias sobre os temas exigidos pelo critério. Para as obras, por exemplo, passou-se a exigir a disponibilização de uma tabela ou instrumento equivalente que permitisse ao cidadão conhecer quais seriam, o estágio em que se encontram e os recursos empenhados, liquidados e efetivamente pagos. Buscou-se, com tal alteração, estimular o aperfeiçoamento da disponibilização dos dados que, de forma mais direta, permitem à sociedade o acompanhamento sobre o cumprimento dos planos de governo e dos instrumentos de planejamento orçamentário (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual).

No que diz respeito ao desempenho dos Executivos relativamente aos demais critérios já mencionados (imóveis, veículos, recursos humanos e diárias), cabe o registro de que se trata de exigências extraídas implicitamente da Lei de Acesso à Informação pelo Tribunal de Contas. Por meio deles, o TCE-RS visou a fomentar a divulgação, de modo acessível e inclusive por meio de um *link* específico, de informações que, por sua natureza e pela facilidade de exibição de forma simplificada, podem alavancar significativamente o controle social. Qualquer munícipe tem condições de contribuir, reportando possível utilização inadequada de imóveis e veículos públicos, se tiver conhecimento sobre eles. Também pode informar acerca de eventuais servidores públicos que não exercem atividades no órgão ao qual estão vinculados. O mesmo se aplica ao controle de diárias.

Embora a disponibilização de informações, por si só, seja de inestimável importância para o controle social, tal não é suficiente. É necessário que os informes estejam acessíveis, sejam de fácil manejo e, principalmente, possam ser editados,

RTTC_MIOLO_02.indd 54 27/01/2017 15:26:21

permitindo cruzamentos de dados, bem como conclusões mais sofisticadas e eficazes no que diz respeito ao controle social. Por isso, exigiu-se dos entes a disponibilização de ferramentas de pesquisa ou filtros para localização do dado pretendido no conjunto de informações correspondentes (p. ex., licitação "x", no conjunto de certames), bem como a viabilização da extração de relatórios desses mesmos informes em formatos abertos. Esses mecanismos foram avaliados pelo TCE-RS por meio da criação de subcritérios para a maioria dos quesitos já citados, tendo sido percebida uma expansão na sua adoção pelos Executivos locais: a taxa de atendimento à exigência relativa à "ferramenta de pesquisa" aumentou de 46,9% para 56,8% e cresceu de 13,3% para 32% em relação à "gravação de relatório em diversos formatos", ambos no período de 2014 a 2015.

De outro lado, e conforme já referido, foi também analisada a publicação de informes relacionados à prestação de serviços públicos. Nesse ponto, destaca-se para o Executivo o critério relativo à disponibilização de dados sobre serviços e atividades prestados por esse Poder, a exemplo de informações sobre iluminação pública, tributação, transporte coletivo, saúde. O critério apresentou índice de aproveitamento da pontuação máxima de 36,4%.

Os resultados extraídos dos portais dos Legislativos são semelhantes. Em relação ao grupo de informações destinadas notadamente ao exercício do controle social, a publicação de informes sobre despesas concentra uma das maiores taxas de aproveitamento de pontuação verificada para esse Poder (60,1%). Também se destaca positivamente a divulgação de informações organizacionais (67,5%); no entanto, os índices relativos a licitações e contratos encontram-se nos patamares de 23,5% e 31,1%, respectivamente.

Assim, como no caso dos Executivos, há oportunidade de evolução dos sítios institucionais das Câmaras em relação ao que foi estabelecido como boas práticas pelo TCE-RS, especialmente em relação aos imóveis (índice de aproveitamento em 9%) e aos veículos (8,3%), muito embora tenham apresentado um crescimento de 215% e 244% no período de 2014 a 2015, respectivamente.

No que diz respeito aos dados relacionados à atividade-fim das Câmaras, ou seja, aqueles que podem permitir ao cidadão uma melhor fruição dos serviços prestados, observou-se que, em média, os Legislativos atingiram 46% da pontuação máxima prevista para o critério relacionado à publicação de atos normativos (leis e normas infralegais) e de informações sobre as votações correspondentes. Além disso, o índice de aproveitamento referente à divulgação de informes sobre o exercício do controle externo (decisão quanto à aprovação ou rejeição das contas apresentadas pelo Prefeito e os respectivos fundamentos) ficou em 17%, um dos mais baixos verificados para o ente.

RTTC_MIOLO_02.indd 55 27/01/2017 15:26:21

Ainda, cabe o registro de que os Legislativos atingiram o índice de aproveitamento de 73,5% no critério relacionado ao canal de comunicação com o cidadão (73,5%), o mais alto entre os índices atingidos nos 17 critérios aplicáveis às Câmaras.

De forma complementar, o TCE-RS também avaliou a disponibilização de instrumento que viabilizasse o acesso à transparência passiva, tendo sido constatado que 344 dos Executivos e 230 dos Legislativos oferecem um formulário, a ser preenchido e enviado por meio da *internet*, para que o cidadão solicite as informações que não encontrar no portal. Caso o pedido seja indeferido, o solicitante tem direito a recorrer da decisão, de acordo com o que estabelece a Lei de Acesso à Informação. A forma do recurso e a autoridade para a qual será direcionado devem estar explicitadas em um instrumento normativo regulamentador da LAI. Apenas 125 dos Executivos e 101 dos Legislativos publicam em seus sítios tal normativa na mesma seção onde estão agrupadas as informações relativas à transparência.

De todo o exposto, é possível concluir, portanto, pela existência de uma evolução no que diz respeito à transparência na *internet* no âmbito dos Municípios rio-grandenses, o que se reverte em possibilidade de maior controle e melhoria dos serviços públicos prestados à sociedade.

É certo que ainda há ainda muito espaço para aprimoramentos, a fim de que todos os cidadãos gaúchos tenham acesso a portais de excelência, com informações fidedignas, atualizadas, compreensíveis e de fácil acesso. Mas, sem dúvida, os avanços já alcançados são fundamentais para o processo de consolidação da cultura da transparência e da integridade no Estado do Rio Grande do Sul e – quiçá, por meio do exemplo – também em âmbito nacional.

Referências

BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101*, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. *Lei Complementar n. 131*, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 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. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. *Lei Complementar nº 12.527*, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 14 out. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 56 27/01/2017 15:26:21

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Contas. *Instrução Normativa n. 9*, de 5 de junho de 2015. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/legislacoes/atos_normativos_tcers>. Acesso em: 14 out. 2016.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Contas. *Prêmio Boas Práticas de Transparência na Internet 2015*. Porto Alegre, dezembro de 2015. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2015/relatorio_premio_boas_praticas_2015.pdf>. Acesso em: 14 out. 2016.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MIOLA, Cezar; ROHENKOHL, Elisa Cecin. Transparência nos municípios gaúchos: avanços e desafios. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 33-57, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 57 27/01/2017 15:26:21

A suspensão do contrato administrativo decorrente do inadimplemento da Administração Pública: aplicação da *exceptio non adimpleti contractus* pelo contratado quando os atrasos no pagamento forem inferiores a 90 dias

Cristina de Castilho Batista

Especialista em controle externo da gestão pública contemporânea pela PUC Minas. Especialista em Direito Processual pela Universidade Virtual Brasileira – UVB, em parceria com a Rede de Ensino Luis Flávio Gomes. Bacharel em Direito. Servidora do TCEMG.

Sumário: **1** Introdução – **2** Das cláusulas exorbitantes e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos – **3** Do inadimplemento da Administração Pública – **4** Da possibilidade de relativização da regra do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93 e da licitude da suspensão da execução do contrato, decorrente de atraso nos pagamentos devidos pela Administração – **5** Da inoponibilidade do princípio da exceção do contrato não cumprido nos contratos administrativos, na hipótese do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93 – **6** Conclusão – Referências

1 Introdução

Objetiva-se com esse tema defender o posicionamento doutrinário que sustenta ser lícita a paralisação da execução das obrigações contratuais por parte do contratado, no caso de atraso nos pagamentos devidos pela Administração Pública, ainda que não ultrapassado o prazo legal de 90 dias, desde que notificada previamente a Administração contratante.

A despeito do que estatui o artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93, quando estabelece que a suspensão do cumprimento das obrigações contratuais somente pode se dar após o decurso de 90 (noventa) dias da inadimplência, observa-se, em muitos casos, a necessidade de se utilizar supletivamente institutos e regras externas ao regime jurídico administrativo, como forma de restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro nos contratos administrativos.

Tal possibilidade encontra-se consagrada no artigo 54 da Lei nº 8.666/93. Assim, a empresa que, contratada pela Administração, suspende a execução do objeto do contrato por força do inadimplemento da contratante poderá não sofrer as consequências

RTTC_MIOLO_02.indd 59 27/01/2017 15:26:22

de eventuais sanções previstas na legislação de regência e se recompor quanto aos prejuízos sofridos pela via indenizatória. Vale lembrar que a própria Lei nº 8.666/93, no artigo 79, §2º, traz previsão quanto a essa possibilidade. Por outro lado, consolida-se cada vez mais a máxima de que direitos não são absolutos.

Analisando a questão objetivamente, verifica-se que a excessiva proteção à Administração Pública conferida pelo artigo 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93 gera inquestionável desequilíbrio econômico no negócio jurídico realizado, e seus efeitos são totalmente indesejáveis.

O atraso no cumprimento das obrigações estabelecidas como objeto do contrato acarreta prejuízos para todas as partes envolvidas. Dependendo do caráter de urgência dos interesses públicos e coletivos a serem satisfeitos, o perigo na demora torna-se duplamente nocivo.

Primeiramente, para a própria Administração, já que o seu inadimplemento enseja óbice à realização dos objetivos do contrato que têm como pressuposto a satisfação de interesses da coletividade. Em segundo lugar, devido aos prejuízos relativos ao aumento de custos ocasionados.

É óbvio que do inadimplemento da Administração decorrem custos adicionais para o contratado, pois mesmo sem receber encontra-se impelido a manter a execução do contrato durante 90 dias, consoante disposição do art. 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93.

Surgem, então, importantes questões atinentes à imputação dos ônus resultantes do não pagamento das prestações pela Administração contratante.

Indaga-se, inicialmente, se seria justo imputar esse ônus ao particular contratado. Pergunta-se, ainda, se seria lícita e justa a cominação das sanções previstas na Lei nº 8.666/93 ao contratado, não obstante a suspensão do cumprimento do contrato se verificasse por força da insuficiência de recursos efetivos para pagamento em caixa, a sua vez ocasionada pela inadimplência da Administração contratante.

Diante de tais questionamentos não se pode prescindir da decomposição de seus pontos controversos, para que a partir da análise de suas mais importantes variáveis e vertentes seja possível oferecer as respostas que melhor se adaptam ao sistema jurídico pátrio.

O direito não se configura como um conjunto de sistemas normativos e principiológicos herméticos que não se comunicam. Reforça-se, cada vez mais, a ideia de que o direito deve ser dinâmico e aberto. Os institutos da subsidiariedade e da supletividade emergem fortes, então, como instrumentos de afirmação dessa concepção moderna sobre o direito. A aplicação supletiva de regras revela-se, em muitos casos, como a melhor forma de se preencherem lacunas deixadas pelo legislador.

Neste caso, a aplicação supletiva de institutos externos ao regime jurídico administrativo, tal como a *exceptio non adimplenti contractus*, como forma de se restabelecer

RTTC_MIOLO_02.indd 60 27/01/2017 15:26:22

o equilíbrio contratual, ainda que se trate de contratos administrativos, parece ser a solução que melhor se harmoniza com o ordenamento jurídico pátrio.

Da mesma forma, a relativização do inc. XV do artigo 78 da Lei nº 8.666/93, para que não sirva de pressuposto para aplicação de sanções às empresas contratadas, parece ser o caminho mais razoável, proporcional, coerente e legal para se garantir justiça, sobretudo quando verificada a inadimplência da Administração e o encargo extraordinário dela decorrente.

A solução encontrada se coaduna inegavelmente com o conjunto principiológico pátrio e postulados do Estado Democrático de Direito, e pode ser traduzida como meio apto a possibilitar a superação do engessante modelo formal-estruturalista do positivismo, adstrito à análise literal das regras e dos seus fundamentos de validade, para aplicação ao caso concreto.

Necessária se faz a reinterpretação da regra sob investigação, para que através de uma "releitura atualizante", preconizada outrora por Gadamer,[1] torne-se factível a sua permanência temporal no ordenamento jurídico.

Somente a partir de uma detida análise do dispositivo citado é possível aferir os casos em que sua aplicação se revela antijurídica, o que conduziria à necessidade de relativizá-lo afastando, assim, sua abusividade e os seus efeitos lesivos.

Apesar de gozar de diversos privilégios – valendo lembrar a possibilidade de inserção das denominadas cláusulas exorbitantes nos contratos – não é dado à Administração causar prejuízos a terceiros, seja por ação ou omissão. Para tanto cumpre observar que não se deve imiscuir cláusula exorbitante e cláusula abusiva. Enquanto a primeira é legalmente prevista, esta última é considerada ilegal.

Assim, a empresa que por força da inadimplência da Administração não conseguir dar continuidade à execução da obra, suspendendo-a antes do prazo de 90 dias, estará resguardada para que não se lhe cominem sanções, com base em regra ou cláusula que se comprove abusiva.

2 Das cláusulas exorbitantes e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos

Saliente-se que a principal distinção entre os contratos de direito privado da Administração Pública e os contratos administrativos repousa na previsão de cláusulas exorbitantes que, nos primeiros, devem vir explícitas no contrato e, nos últimos, implicitamente.

[1] PEREIRA, S. Tavares; ROESLER, Cláudia Rosane. Princípios, Constituição e Racionalidade Discursiva. *In*: MOSTRA DE PESQUISA, EXTENSÃO E CULTURA DO CEJURPS, 2., 2006, Itajaí. *Produção Científica CEJURPS006*. Itajaí-SC: Ed. UNIVALI, 2006. p. 225-235. Para esses autores, "uma base constitucional erigida exclusivamente sobre normas-regras seria inflexível e não permitiria a 'releitura atualizante', preconizada por Gadamer e captada por Dworkin, a qual é indispensável para a permanência temporal das normas postas".

RTTC_MIOLO_02.indd 61 27/01/2017 15:26:22

As cláusulas exorbitantes são aquelas "que não são comuns ou que seriam ilícitas em contrato celebrado entre particulares, por conferirem prerrogativas a uma das partes (a Administração) em relação à outra".[2]

A incidência de tais cláusulas nos contratos da Administração deve ser encarada como consequência natural dos princípios do regime jurídico administrativo, sendo necessária para a obtenção da finalidade pública a que a Administração se encontra inafastavelmente adstrita. É dizer que "a tônica do contrato se desloca da simples harmonia de interesses para a consecução de um fim de interesse público",[3] sendo este o fundamento para a existência de cláusulas exorbitantes.

Se, por um lado, é dada à Administração a prerrogativa do exercício das cláusulas exorbitantes, a fim de satisfazer a finalidade pública, por outro, tem o particular a garantia do equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Este constitui a "relação de igualdade formada, de um lado, pelas obrigações assumidas pelo contratante no momento do ajuste e, de outro, pela compensação econômica que lhe corresponderá".[4]

No que tange à finalidade pública almejada e, consequentemente, às prerrogativas atribuídas à Administração Pública nos contratos por ela firmados, como ocorre em qualquer contrato sinalagmático – em que os contratantes assumem obrigações recíprocas –, há a conjugação de interesses opostos e recíprocos, estando, de um lado, o interesse da Administração em satisfazer a finalidade pública que motivou determinada avença e, de outro, o interesse do particular na obtenção do lucro, devendo tais interesses estarem em equilíbrio.

Caso haja modificação de cláusula regulamentar (alteração unilateral do contrato visando melhor atender ao interesse público, por exemplo), o particular fará jus à revisão da equação econômico-financeira anteriormente pactuada que o impulsionou a contratar com a Administração Pública.

Na prática, a garantia da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro abrange todos os encargos impostos às partes, tais como os prazos de início, da execução e recebimentos previstos no ato convocatório; as matérias-primas a serem utilizadas; os prazos para pagamento, remuneração etc. Especialmente quanto a esse último, deve-se observar não apenas o valor que o contratante tem a receber, mas também os períodos previstos para sua liquidação.[5]

---

2 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 267.

3 TÁCITO *apud* BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 24. ed. rev. e atual. até Emenda Constitucional n. 55, 20.09.2007. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 606.

4 BANDEIRA DE MELLO, *op. cit.*, p. 265.

5 JUTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de licitações e contratos administrativos*. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014. p. 1011-1012.

RTTC_MIOLO_02.indd 62 27/01/2017 15:26:22

Seja como for, a Administração deve pagar o particular contratado, no tempo combinado, o preço justo e suficiente para remunerar a execução do objeto do contrato, incluindo o lucro obtido, sem que haja qualquer enriquecimento sem causa por parte de ambos.

O princípio do equilíbrio econômico-financeiro contratual nada mais é do que a proporcionalidade que deve existir entre os encargos e as obrigações assumidas pelo particular contratado e a remuneração a ele ofertada pelo Poder Público para o desempenho desses compromissos e responsabilidades. Tal proporcionalidade deve ser mantida intacta ao longo de toda a execução contratual, sendo indispensável a observância dos princípios constitucionais pelo contratante no trato com a coisa pública.

3 Do inadimplemento da Administração Pública

3.1 Das consequências para o particular contratado

Ao celebrar contratos com o ente público, o contratado deve ter consciência dos riscos e das peculiaridades atinentes aos contratos administrativos. Ressalta-se, pois, que a Administração Pública ao firmar contratos goza de alguns privilégios que lhe são conferidos para que possa, da melhor maneira possível, cumprir o múnus consistente na prestação dos serviços públicos.

Como consequência, as empresas que desejam contratar com o Poder Público têm de lidar com essas prerrogativas da Administração, devendo também levar em conta os reflexos da crise financeira sobre a economia, tais como a falta de liquidez no mercado, redução e encarecimento dos créditos disponíveis para financiamentos, entre outros.

Diante desses contratempos, até mesmo o ente público contratante terá dificuldades para cumprir tempestivamente os compromissos assumidos. No caso de realização de obras públicas, pressupõe-se que as verbas de custeio das prestações estejam disponíveis à época de seu vencimento, pois tais despesas deveriam ter sido regularmente incluídas, quando da aprovação do orçamento em data anterior.

Não havendo o pagamento, consuma-se a inadimplência da Administração em relação à contratada, o que importa imediata violação de sua principal obrigação contratual, consistente no pagamento tempestivo das parcelas devidas.

Surge, então, para a contratada, a faculdade de suspender ou rescindir o contrato, sem embargo da utilização da via indenizatória para se ver ressarcida dos encargos extraordinários comprovadamente suportados.

No entanto, observa-se que o exercício dessa faculdade, atrelado ao cumprimento do prazo mínimo de 90 dias do inadimplemento da Administração, previsto

RTTC_MIOLO_02.indd 63 27/01/2017 15:26:22

no artigo 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93, ocasiona inúmeras consequências para a parte contratada.

Por obviedade, o não recebimento das contraprestações a que tem direito a parte contratada torna difícil, se não impossível, a continuidade da execução do contato. A inadimplência da Administração obriga a contraparte a contrair empréstimos a um alto custo para arcar com as despesas extraordinárias, assumindo, com isso, um ônus não previsto, que caso o fosse não se teria obrigado, quer na proposta, quer no contrato.[6]

Com efeito, para cumprir o cronograma da obra a empresa contratada necessita de capital de giro para fazer face às despesas com fornecedores, encargos tributários e trabalhistas, entre outras.

Ao elaborar sua proposta, a contratada deve considerar a realização de eventuais investimentos para a aquisição de bens visando ao fiel cumprimento do contrato e, ainda, levar em conta todas as despesas necessárias, com especial atenção quanto ao fluxo de caixa, cronogramas de desembolsos e variação de receitas.

É inegável que o atraso no pagamento das parcelas ajustadas gera, como já afirmado, ônus inesperado, e a consequência natural é a impossibilidade de execução eficiente do objeto pactuado.[7]

O ilustre administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello,[8] com a argúcia que lhe é peculiar, delineia:

> [...] o dinheiro tem um custo, um valor de mercado. O contratante que não recebe em dia, lança mão de meios de pagamento, seus ou captados, para fazer face aos compromissos assumidos em razão do contrato. É por todos os títulos evidente que perde, na medida em que se vê forçado a pagar por este dinheiro que capta, ou deixa de ganhar o que lhe renderia o dinheiro que desembolsa, e que não teria que desembolsar, se houvesse sido tempestivamente pago. Este é um dano; um prejuízo inequívoco, indiscutível. Sobretudo em época de escassez de recursos financeiros, tal dano pode assumir expressão relevante. É obvio que este dano terá de ser computado na indenização, sem o que haveria desfalque não reparado no patrimônio do ofendido.

[6] A Lei de Licitações e Contratos Administrativos proíbe que empresas licitantes se utilizem de financiamentos para a participação nos certames. Percebe-se que tal Lei não pretendeu celebrar contratos com aqueles que não têm condições de assumi-los e honrá-los, o que prejudicaria, em muito, o interesse público almejado.

[7] ARAÚJO, Shirley Mendes de; GOMES, Vladimir Mourão Guimarães. Suspensão do Contrato Administrativo por atraso de pagamento por parte da Administração: análise do art. 78, inc. XV da Lei 8666/93. *Informativo de Licitações e Contratos*, [s.1.], ano 10, n. 107, p. 24-26, jan. 2003.

[8] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Consulta/Parecer. *Boletim de Licitações e Contratos*, ano XV, n. 04, p. 216-210, abr. 2002.

RTTC_MIOLO_02.indd 64 27/01/2017 15:26:22

O ilícito contratual imputável à Administração Pública por fato da administração – consistente no inadimplemento desta para com as obrigações assumidas contratualmente – gera para a parte culpada o dever de indenizar a parte inocente pelas perdas e danos sofridos com a inexecução dos deveres legais e contratuais, o que, inevitavelmente, interferirá na consecução dos objetivos que motivaram a contratação.

Marçal Justen Filho[9] exalta o caráter abusivo e ilegal da inadimplência da Administração, assim dispondo:

> É destituído de razoabilidade afirmar que o inadimplemento da Administração não acarretaria qualquer consequência. Isso representa negar a eficácia do princípio da legalidade e liberar a Administração para adotar condutas arbitrárias. É incompatível com o Estado de Direito. Além das severas punições aos agentes administrativos responsáveis pela infringência, a Administração está obrigada a reparar estritamente todas as consequências de sua inadimplência.
>
> O atraso no pagamento gera o dever de a Administração recompor o equilíbrio econômico-financeiro da contratação e indenizar as perdas e danos sofridos pelo particular, mesmo quando não seja caso de rescisão.

A celebração de contratos pela Administração Pública está condicionada à estrita observância, pelos gestores, das formalidades legais em todas as etapas de tramitação do certame, a fim de evitar vícios que possam conspurcá-lo.

Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, estabelece limites que são, na realidade, mecanismos de controle que objetivam conferir maior transparência na aplicação dos recursos, ao qual se vincula o administrador público.

A responsabilidade deste pela gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente destinada a assegurar o alcance das finalidades públicas, possibilitar a correção de desvios e prevenir riscos que possam inquinar de ilegalidade a sua conduta.

O principal objetivo das restrições descritas no artigo 16, da LRF, inserido no Capítulo IV sob o título "Da Despesa Pública", indica um comprometimento direto do ordenador pelo rigoroso acompanhamento do aumento de despesas, quando do empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras.

Quando a Administração contrata, seja por meio de regular procedimento licitatório, dispensa ou inexigibilidade, deverá calcular os respectivos impactos orçamentários da nova despesa, certificando-se de que a liberação dos dispêndios foi previamente aprovada pela Casa Legislativa competente, sob pena de realizar despesas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, nos termos previstos no art. 15 da LRF.

[9] JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 1110.

RTTC_MIOLO_02.indd 65 27/01/2017 15:26:22

Uma vez verificada qualquer ilegalidade ou abuso, deverá o gestor público responder pela transgressão, o que, via de consequência, obriga a Administração a ressarcir os prejuízos decorrentes de sua ação ou inação. Aplicam-se a esta conduta a Lei nº 8.666/93, a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), bem como a Lei Federal nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa).

Assim, se o administrador público decide não pagar tempestivamente a prestação devida ao contratado estará rompendo cláusula contratual com que se comprometeu. Ao fazê-lo deverá ter ciência das responsabilidades implicadas, especialmente quanto às regras contidas nos diplomas legais acima referidos, considerando, também, a hipótese de interpelação judicial do contratado para não sofrer sanções e reaver-se dos prejuízos suportados.

De toda forma, é certo que a quebra de cláusula contratual pelo ente administrativo, atinente aos pagamentos repercute, também, na seara econômica do ente federado. Logo, não é prudente que o gestor público se utilize da regra contida no artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93, para obrigar o particular à continuidade do contrato, já que, neste contexto, a aludida regra se revela abusiva e ilegal. A princípio, dadas as condições aqui delineadas, é inadmissível que a Administração se locuplete à custa do contratado.

4 Da possibilidade de relativização da regra do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93 e da licitude da suspensão da execução do contrato, decorrente de atraso nos pagamentos devidos pela Administração

Incumbe ao Estado, através de seu corpo administrativo, garantir a realização dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos como: o direito à dignidade da pessoa humana, à saúde, educação, moradia, transporte, lazer, dentre outros vários.

Sendo assim, questiona-se, em função da natureza jurídica dos contratos administrativos, se se seria possível invocar e aplicar institutos e regras da lei civil, ainda que externos à legislação específica de regência, qual seja, a Lei nº 8.666/93.

Para tanto, convém ressaltar que nem todos os contratos celebrados pela Administração têm como objeto a execução de serviços públicos. Aqueles que necessitam ser executados de forma contínua, permanente (como, por exemplo, serviço comum de limpeza, de captação e tratamento de esgoto e lixo, tratamento e abastecimento de água, produção e distribuição de energia elétrica, assistência médica e hospitalar, entre outros), não poderão ser interrompidos em função da essencialidade para o atendimento das necessidades públicas permanentes – continuidade do serviço público e da supremacia do interesse público sobre o privado.

RTTC_MIOLO_02.indd 66 27/01/2017 15:26:22

Por essa razão, não se aplica o princípio da continuidade aos contratos que tenham por objeto a execução de obras públicas.

Dessa forma, invocar o princípio da continuidade do serviço público ao particular contratado como justificativa pela cominação de qualquer das penalidades contratuais previstas – no que se refere à suspensão da execução do contrato – é inverter a lógica de tal instituto, eis que não se trata de suspensão inconveniente de serviço essencial a ser prestado de modo contínuo.

Nos casos de execução de obras públicas por terceiro contratado, o descumprimento da Administração para com os pagamentos devidos àquele, constitui motivo mais do que suficiente para a suspensão da execução do contrato. Há que se fazer aqui uma ponderação.

O que muitos doutrinadores questionam é a inconstitucionalidade da paralisação deliberada pela parte contratada, sem qualquer tentativa de resolução pela via administrativa, meio este extrajudicial de solução de controvérsias.

Quanto à aplicação generalizada do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93, a todos os casos de contratos administrativos celebrados para a execução de obras públicas, cumpre fazer algumas considerações preliminares.

De acordo com a regra do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93, ao particular contratado é imposta a obrigação de não interromper a execução do objeto pactuado, antes de findado o prazo de 90 dias do atraso nos pagamentos devidos pela Administração, decorrentes de obras, serviços ou fornecimento, ou parcelas destes já recebidos ou executados.

A aplicação literal da citada regra revela-se seriamente lesiva à empresa contratada que, já sendo credora de crédito público em atraso, encontrando-se, ainda, em dificuldades de honrar os seus próprios compromissos, se vê obrigada a dar continuidade às obras públicas contratadas.

A solução mais coerente com os princípios que regem o Estado Democrático de Direito, parece ser aquela em que se possa relativizar o dispositivo legal sob exame, quando o caso concreto assim o permitir, de forma que as empresas que optarem por suspender a execução das suas obrigações contratuais, antes do prazo legalmente estabelecido, frente ao inadimplemento da Administração Pública, não sejam submetidas às sanções previstas na Lei nº 8.666/93.

Desta forma, em contraposição ao que defendem alguns doutrinadores[10] e Tribunais[11] – de que o ingresso em juízo, com pedido liminar,[12] é necessário para

[10] Como CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 190.

[11] TJDFT, 3ª Turma Cível. AGI nº 20020020004711, Rel. Wellington Medeiros, *DJU*, 1º ago. 2002, p. 35.

[12] Neste pedido o contratado demonstrará a mora da Administração Pública, bem como a presença do *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, requisitos esses autorizadores da concessão da medida de urgência pleiteada, acautelando-se de provável e futura aplicação das penalidades contratuais cabíveis, quando da paralisação da obra antes do prazo legal de 90 (noventa) dias.

RTTC_MIOLO_02.indd 67 27/01/2017 15:26:22

se obter um provimento judicial antecipado, de caráter administrativo-cautelar, como garantia da efetividade do resultado do futuro e provável juízo de procedência para a suspensão do contrato –, corrobora-se, aqui, o entendimento segundo o qual bastaria uma comunicação formal e escrita do contratado da suspensão de suas obrigações, via notificação prévia[13] à Administração Pública, independentemente da anuência desta, mesmo porque não se trata o caso em tela de contratação para prestação de um serviço público, como alhures visto.

Generalizar a aplicação do regime jurídico de direito público a todos os contratos administrativos significa admitir a legalidade de regras indubitavelmente lesivas ao direito do contratado, ao mesmo tempo que possibilita a locupletação do Estado em face deste.

Se a execução do contrato administrativo – nos termos do problema proposto – foi suspensa por iniciativa do contratado, porque vítima de atrasos nos pagamentos ajustados, seja com conhecimento ou sem da Administração contratante que sequer procedeu à rescisão do contrato ou tomou qualquer providência contra a interrupção, lícita será a suspensão contratual apta a produzir todos os seus efeitos legais.

Ciente disso, a própria Lei nº 8.666/93 previu, no seu artigo 78, algumas exceções. Apesar de necessário, tal dispositivo legal mostra-se insuficiente para evitar os abusos e arbitrariedades cometidos pela Administração, pois pode ocorrer que, antes de transcorrido o prazo de 90 (noventa) dias do atraso no pagamento, a prestação do serviço torna-se impossível ou extremamente onerosa para o contratado, em virtude de ato ou omissão da Administração. Neste caso não seria justo fazê-lo esperar 90 dias para, só então, suspender a execução do contrato.

Admitir, sob o manto da lei, que a Administração Pública aja de forma arbitrária, é permitir que enriqueça sem justa causa. Nesse passo, sempre que esta deixar de cumprir determinação legal quanto ao adimplemento de suas obrigações no contrato administrativo, lícita deverá ser considerada a suspensão da execução deste.

Sobre o assunto, Marçal Justen Filho[14] leciona o seguinte:

> A Administração tem o dever de avaliar, previamente, a necessidade da contratação, apurar a existência de recursos orçamentários e programar os desembolsos. Logo, a ausência de recursos efetivos para o pagamento é um contrassenso injustificável. Pressupõe, necessariamente, a ofensa à Lei orçamentária. O "inadimplemento" somente pode chegar a ocorrer se, em algum momento, um agente administrativo tiver descumprido a

[13] Entre seus defensores estão: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Aplicação do Código Civil às licitações e contratos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 143; FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de licitações e contratos administrativos*: teoria, prática e jurisprudência. São Paulo: Atlas, 2001; LIMA, Renata Faria. *Equilíbrio econômico-financeiro contratual*: no direito administrativo e no direito civil. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 86; ARAÚJO; GOMES, *op. cit.*, p. 24; NESTER, Alexandre Wagner. A suspensão do contrato administrativo por iniciativa do particular: art. 78, inc. XV, da lei nº 8.666/93. *Revista Zênite de Licitações e Contratos – ILC*, n. 146, p. 319-322, abr. 2006.

[14] MARÇAL JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 1.110.

RTTC_MIOLO_02.indd 68 27/01/2017 15:26:22

> lei. Mais ainda, o descumprimento à lei ocorreu de modo consciente e planejado, pois os agentes administrativos encontram-se em situação de prever, com antecedência, o desenlace dos fatos.

Diante disso, conclui-se que a conduta da Administração Pública deve ser a causa direta para o atraso nos pagamentos devidos ao particular contratado. Para tanto, a seguir será analisada a possibilidade de aplicação do princípio da *exceptio non adimplenti contractus*, pelo contratado, em face das violações contratuais da Administração Pública.

Sustenta-se, pois, que a regra de regência deve ser relativizada nos casos em que se tratar de contrato administrativo, cujo objeto seja a realização de obra pública, eis que não sofre a incidência do princípio da continuidade do serviço público. Por outro lado, quando se verificar que o objeto do contrato celebrado se sujeita ao aludido princípio, aplicar-se-á, de maneira geral, a regra sob comento.

5 Da inoponibilidade do princípio da exceção do contrato não cumprido nos contratos administrativos, na hipótese do artigo 78, inciso XV, da Lei nº 8.666/93

5.1 Do fato da Administração no equilíbrio contratual

A expressão "fato da Administração", no âmbito dos contratos administrativos, é usualmente empregada para indicar as situações em que por ação ou omissão o Poder estatal se furta ao cumprimento das obrigações contratuais assumidas, mormente em relação às contraprestações financeiras.

O não pagamento tempestivo de prestação devida ao contratado, pela realização de obra pública, constitui inequívoca vulneração de direitos por quebra de cláusula contratual, que, em termos gerais, obriga a Administração Pública contratante a indenizar, em dinheiro, a parte contratada.

Há que se fazer, na oportunidade, um adendo para explicitar a necessidade de uma profunda atenção de magistrados e operadores do direito, no que tange à distinção entre atos legais da Administração e atos da Administração, decorrentes de errônea interpretação de regras pelo gestor público que consubstanciem ilicitude e abusividade.

Sobre o tema, Hely Lopes Meirelles ensina que o fato da Administração é "[...] toda ação ou omissão do Poder Público, que incidindo direta e especificamente sobre o contrato, retarda ou impede sua execução".[15]

[15] MERELLES, Hely Lopes. *Licitação e Contrato Administrativo*. 11. ed. São Paulo: RT, 1996. p. 215.

RTTC_MIOLO_02.indd 69 27/01/2017 15:26:22

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, fato da Administração é "comportamento irregular do contratante governamental que, nesta mesma qualidade, viola os direitos do contratado e eventualmente lhe dificulta ou impede a execução do que estava entre eles avençado".[16]

Os efeitos e obrigações decorrentes dos fatos da Administração são tratados na Lei nº 8.666/1993, sendo, portanto, inarredáveis. Logo, os atrasos no pagamento dão ao contratado o direito de ser indenizado, nos termos do artigo 66 da sobredita Lei.

No que diz respeito à hipótese de alteração consensual do contrato, prevista no artigo 65, inciso II, do referido diploma legal, as partes definirão, de comum acordo, a forma mais adequada de se prosseguir na execução do objeto. No entanto, devem assegurar a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da contratação, tal como delineado no momento da celebração do contrato.

Quanto à alteração das condições de pagamento, a alínea "c", inciso II, do citado artigo 65, veda a antecipação de pagamento uma vez fixado o cronograma financeiro. Significa dizer que o particular contratado não poderá levar vantagens previamente não acordadas.

O art. 37, inciso XXI, da Constituição da República determina que as contratações administrativas devem prever "cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta [...]". Para Marçal Justen Filho:[17]

> [...] não se pode cogitar de uma alteração acerca da forma de pagamento, imposta unilateralmente pela Administração simplesmente para reduzir os desembolsos inerentes à contratação. Alteração dessa ordem seria impedida pelos princípios da moralidade, da isonomia e da vinculação do contrato ao ato convocatório. Se a alteração tornasse o contrato mais vantajoso para o particular, haveria vício porque outros terceiros poderiam ter manifestado interesse em participar da licitação. Se a contratação tornasse o contrato mais desvantajoso para ele, o próprio contratado estaria sendo prejudicado.

Ora, se o particular não pode se beneficiar pelo recebimento antecipado da execução do objeto contratado presume-se, por analogia, que a Administração Pública também não pode se favorecer atrasando o pagamento das parcelas devidas, sob pena de locupletar-se em detrimento daquele.

No que se refere à suspensão contratual decorrente da paralisação de obra, serviço ou fornecimento, sem justa causa e sem prévia comunicação à Administração – hipótese essa elencada no artigo 78, inciso V, da Lei nº 8.666/1993 – necessário se faz tecer alguns comentários acerca do significado de "justa causa", ali estabelecido:

[16] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, *op. cit.*, p. 632.
[17] JUSTEN FILHO, Marçal, *op. cit.*, p. 1.011.

RTTC_MIOLO_02.indd 70 27/01/2017 15:26:23

> Art. 78. Constituem motivo para rescisão do contrato:
>
> [...]
>
> V – a paralisação da obra, do serviço ou do fornecimento, sem justa causa e prévia comunicação à Administração.

Na conformidade do artigo 223, §1º, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), pode-se extrair o conceito de "justa causa", senão vejamos:

> Art. 223. [...]
>
> §1º Considera-se justa causa o evento alheio à vontade da parte e que a impediu de praticar o ato por si ou por mandatário.

Posto isso, é possível inferir que, se somente a paralisação sem justa causa e prévia comunicação à Administração é motivo de rescisão contratual, eventual suspensão, motivada pela insolvência da Administração Pública, antes do prazo de 90 (noventa) dias de seu inadimplemento, afigura-se totalmente razoável e legal.

Com efeito, se a Administração Pública não honra os compromissos assumidos com o contratado, causa imediato desequilíbrio na equação econômico-financeira do contrato, justificando, assim, a paralisação da obra, serviço ou fornecimento, desde que previamente comunicada à Administração.

5.2 Das consequências pelo inadimplemento da Administração Pública de suas obrigações contratuais

No que diz respeito à parte final do inc. XV do artigo 78 da Lei nº 8.666/93, que prevê expressamente a possibilidade de suspensão contratual após o interregno de 90 dias, exsurge o ponto de maior relevo a ser analisado.

Afigura-se a possibilidade de imediata suspensão da execução do contrato antes de completado o prazo de 90 dias, uma vez comprovado o efetivo atraso no pagamento das obrigações contratuais assumidas pela Administração Pública.

Nesse ponto, invoca-se a oponibilidade da exceção do contrato não cumprido ou *excepctio non adimpleti contractus*, que é uma defesa contratual largamente utilizada nos contratos de direito privado, e positivada no artigo 476 do Código Civil de 2002. Tal dispositivo preconiza que uma das partes contratantes não pode exigir da outra o cumprimento de sua obrigação sem que antes tenha cumprido a sua.

Antes da Lei nº 8.666/93, havia uma discussão fundada na teoria clássica dos contratos administrativos, pois se acreditava que o contratado não poderia invocar o descumprimento, pela Administração, de cláusulas contratuais para eximir-se do cumprimento dos seus encargos. Isto porque todo contrato administrativo é celebrado

RTTC_MIOLO_02.indd 71 27/01/2017 15:26:23

para atender aos interesses da coletividade. Sua execução, portanto, não poderia ser interrompida em decorrência do princípio da continuidade do serviço público.[18]

Resta, portanto, profligada a tese que admite o princípio da continuidade dos serviços públicos na execução de obras públicas, em detrimento de sua aplicação nas concessões de serviços públicos essenciais.

Acontece que, fora os contratos de concessão de serviço público, cujo objeto é a execução de um serviço, obra ou fornecimento – cuja paralisação pode influenciar no normal desenvolvimento da atividade administrativa –, nos outros contratos administrativos não constituem necessidades prementes e inadiáveis da sociedade, não causando, portanto, irreparáveis lesões ao interesse da coletividade, pilares do princípio da continuidade do serviço público.

Visto isso, não tem mais sentido a discussão doutrinária sobre o cabimento ou não da aplicabilidade da exceção do contrato não cumprido contra a Administração, ante o teor do artigo 78, inc. XV, da lei de regência. Posto isso, despicienda é a análise da questão sob o prisma do princípio da continuidade do serviço público.

Celso Antônio Bandeira de Mello[19] com a habitual proficiência acresce que, para que esteja em causa a "continuidade do serviço", pressupõe-se que exista logicamente um serviço e que este presentemente esteja existindo. Se ainda não existe a prestação da utilidade em que se substancia o serviço, se ainda não existe o desfrute de algo, não há como suspender-lhe o gozo, a fruição. O retardamento de uma obra pode atrasar o início do futuro desfrute de algo, mas não pode, em termos lógicos, afetar a continuidade de um desfrute. Para atingi-lo seria necessário que já fosse atual; é dizer, seria preciso que houvesse precedentemente um desfrute, cuja continuidade se visse afetada.

Por essa razão é que recentemente a inoponibilidade da *exceptio non adimplenti contractus* vem sendo vulnerada pela doutrina e jurisprudência. Invoca-se a sua arguição pelo contratado em face da conduta da Administração que tornar impossível a execução do contrato ou desequilibrar a sua equação econômico-financeira, de forma a forçar o adimplemento por parte desta, em detrimento da imposição de um sacrifício ao contratado.

É o que ressalta Hely Lopes Meirelles,[20] ao afirmar, que:

> O rigor da inoponibilidade da *exceptio non adimpleti contractus* contra a Administração vinha sendo atenuado pela doutrina nos casos em que a

[18] Quando se fala em contrato de serviço público, está a se dizer continuidade da atividade da Administração. Logo, entende-se que a continuidade não é só a do serviço público, mas também de todas as demais atividades administrativas.

[19] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, 2002, p. 223-224.

[20] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 216.

RTTC_MIOLO_02.indd 72 27/01/2017 15:26:23

> inadimplência do Poder Público cria para o contratado um encargo extraordinário e insuportável, como, p.ex., o atraso prolongado dos pagamentos, obrigando-o a um verdadeiro financiamento, não previsto, do objeto do contrato. Agora, a lei acolheu essa orientação no art. 78, XV.

De modo semelhante, Diogenes Gasparini[21] aponta, com acuidade, que:

> [...] em tempos atuais, se a Administração Pública não satisfaz o prometido (pagamento) no modo e no tempo avençados, pode o contratante particular cessar a prestação que lhe cabe, deixando de executar, por exemplo, a obra cuja construção houvera contratado com a Administração Pública. Essa particular situação está respaldada pelo inciso XV do art. 78 da lei federal das Licitações e Contratos da Administração Pública.

Tanto é que a Lei nº 8.666/1993, em seu artigo 78, inc. XV, previu a faculdade conferida ao particular de suspender a execução das suas obrigações quando do atraso da Administração em adimplir as suas.

A razão lógica para tal solução é evidente, eis que nada – nem mesmo o princípio da continuidade do serviço público – justifica que o particular arque com o ônus de financiar a Administração por prazo indeterminado, correndo o risco de falência, sem nenhuma possibilidade de se desvincular dessa situação indevida.

Ademais, é descabido o argumento de que a paralisação de obras públicas, regularmente licitadas, causaria graves transtornos à ordem, à paz e à segurança pública, exatamente por não se tratar da prestação de serviços alcançados pelo princípio da continuidade.

Derrocada a tese que sustenta a admissibilidade da invocação do princípio da continuidade dos serviços públicos, especificamente nos casos de execução de obras públicas, por não se tratar de concessão de serviços públicos tidos como essenciais, Celso Antônio Bandeira de Mello[22] assim sintetiza:

> [...] a inadimplência da Administração consistente em retardar pagamentos devidos ao seu contratado, além da suspensão da execução de obras a partir da arguição da *exceptio non adimplenti contratus* enseja o particular: [...] plena e cabal indenização pelos prejuízos sofridos por força do retardamento dos pagamentos no que se incluem: danos emergentes e lucros cessantes, de molde a abarcar os custos financeiros reais arcados pelo contratante em razão do retardamento dos pagamentos e continuidade da obra; aplicação de correão monetária aos débitos insaldados até a data do seu pagamento; juros de mora, computados sobre o débito corrigido, se indemonstráveis outros prejuízos pelo retardamento do pagamento.

[21] GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 618.
[22] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio *apud* LIMA, Renata Faria, *op. cit.*, p. 82-83.

RTTC_MIOLO_02.indd 73 27/01/2017 15:26:23

Perfilha-se, pois, o entendimento segundo o qual apenas em situações excepcionais, como nos casos de fornecimento de merenda escolar, vacinas, fornecimento de alimentação para presídios, hospitais, seria admissível a punição do particular contratado pela interrupção da execução do contrato em razão do inadimplemento da Administração Pública, antes do prazo de 90 dias.

Dessa forma, a possibilidade de utilização do princípio da exceção do contrato não cumprido e de outros institutos do Direito Civil como forma de se reequilibrar a equação econômico-financeiro nos contratos está adstrita à demonstração da falta da Administração, supostamente geradora do encargo extraordinário.

Destarte, a parte final do inc. XV do artigo 78 da Lei nº 8.666/1993 conduz à admissibilidade da aplicação da exceção do contrato não cumprido, cuja essência se encontra nos artigos 476 e 477 do Código Civil, *in verbis*: "Art. 476. Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro."

> Art. 477 Se, depois de concluído o contrato, sobrevier a uma das partes contratantes diminuição em seu patrimônio capaz de comprometer ou tornar duvidosa a prestação pela qual se obrigou, pode a outra recusar-se à prestação que lhe incumbe até que aquela satisfaça a que lhe compete ou dê garantia bastante de satisfazê-la.

Carlos Schimidt de Barros Júnior[23] assevera que o contrato administrativo somente pode ser paralisado ou retardado quando a falta da Administração tornar impossível a execução do serviço ou da obra pelo contratado particular.

Demonstrada essa falta, bem como a dificuldade ou impossibilidade de continuidade do contrato, justifica-se a arguição da exceção do contrato não cumprido nos casos em que tenha como objeto a execução de obras públicas, que por sua vez não se enquadrem entre as que se albergam no princípio da continuidade.

Perquire-se, pois, se o contratado pode, por iniciativa própria, apenas via notificação prévia à Administração, suspender o cumprimento das obrigações contratuais antes do prazo de 90 dias, ou se para valer-se desse direito seria indispensável socorrer-se à via judicial.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro[24] ao tratar do tema, sem, contudo, condicionar o exercício desse direito a um provimento judicial, assim assevera:

> Grande parte dos doutrinadores entende que essa exceção não pode ser aplicada no direito administrativo, principalmente pelo fato de que, neste, o contratado assume o papel de colaborador da Administração

[23] BARROS JÚNIOR, Carlos Schimidt de. *Contratos Administrativos*. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 74.
[24] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *op. cit.*, p. 267.

RTTC_MIOLO_02.indd 74 27/01/2017 15:26:23

> Pública e, como tal, age no interesse público, que não pode ficar prejudicado pela paralisação na execução do contrato.
>
> Essa doutrina sofre hoje algum abrandamento, pois já se aceita que a *exceptio non adimpleti contractus* seja invocada pelo particular contra a Administração, embora sem a mesma amplitude que se apresente no direito privado. Neste, os interesses das partes são equivalentes e se colocam no mesmo pé de igualdade; no contrato administrativo, os interesses das partes são diversos, devendo, em determinadas circunstâncias, prevalecer o interesse público que incumbe, em princípio, à Administração proteger. Por isso, o particular deve, como regra, dar continuidade ao contrato, evitando de, *sponte sua*, paralisar a execução do contrato, já que a rescisão unilateral é prerrogativa da Administração; o que o particular pode e deve fazer, até mesmo para acautelar seus interesses, é pleitear a rescisão, administrativa ou judicialmente, aguardando que ela seja deferida.
>
> Essa regra admite exceção pela aplicação da teoria do fato da Administração, quando sua conduta tornar impossível a execução do contrato ou causar ao contratado um desequilíbrio econômico extraordinário, que não seria razoável exigir que suportasse, pela desproporção entre esse sacrifício e o interesse público a atingir pela execução do contrato.

Por sua vez, é no escólio do Professor José dos Santos Carvalho Filho[25] que se observa posição favorável "à obtenção do assentimento judicial autorizando a paralisação". Reportando-se ao art. 78, inc. XV, da multicitada lei, afirma ser possível a suspensão antes dos 90 dias, mas desde que, nessa específica hipótese, recorra o interessado à via judicial, *in verbis*:

> [...] em situações especiais, se o prejudicado, mesmo antes desse prazo, ficar impedido de dar continuidade ao contrato por força da falta de pagamento, tem ele direito à rescisão do contrato por culpa da Administração. Fora daí, é admitir-se a ruína do contratado por falta contratual imputada à outra parte, o que parece ser inteiramente iníquo e injurídico.
>
> Ocorrendo tal situação excepcional, o interessado pode recorrer à via judicial e, por meio de ação cautelar, formular pretensão no sentido de lhe ser conferida tutela preventiva imediata, com o deferimento de medida liminar para o fim de ser o contratado autorizado a suspender o objeto do contrato, evitando-se que futuramente possa a Administração inadimplente imputar-lhe conduta culposa recíproca. Segundo nos parece, esse é o único caminho a ser seguido para impedir que a Administração, que está descumprindo obrigação contratual, se locuplete de sua própria torpeza.

Entretanto, acredita-se que condicionar a suspensão da execução do contrato ao provimento judicial é fazer da lei letra morta, pois, na parte final do art. 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93, não existe previsão legal que sujeite o particular ao ajuizamento

[25] CARVALHO FILHO, *op. cit.*, p. 179-190.

RTTC_MIOLO_02.indd 75 27/01/2017 15:26:23

de uma ação própria para fazer valer o direito de suspender a execução da sua obrigação, em caso de atraso de pagamento por parte da Administração Pública.

Carlos Pinto Coelho Motta,[26] ao discorrer sobre a aplicação supletiva das normas de Direito Privado à área das licitações e contratos, prevista no artigo 54 da Lei nº 8.666/93, argui a possibilidade de suspensão do contrato "diante de justa causa e prévia comunicação à Administração" caso seja imputado ao contratado um ônus excessivo – até mesmo pelo atraso no pagamento em prazo inferior a 90 (noventa) dias, insuportável ao seu fluxo de caixa, a teor do que dispõem os artigos 478 a 480 do Código Civil.

Perfilhando o entendimento acima exposto, diante do fato da Administração, infere-se que não seria cabível a aplicação do artigo 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93, por sua manifesta abusividade, especialmente por se tratar de contratos administrativos não alcançados pelo princípio da continuidade.

Deflui, portanto, que nos contratos de obras públicas, em que, como já dito alhures, não incida o princípio da continuidade dos serviços públicos, parece natural e coerente que o contratado possa se utilizar de institutos do Direito Privado, como meio de se acautelar quanto aos prejuízos comprovadamente suportados, buscando alcançar o reequilíbrio contratual inicialmente estabelecido.

Tem-se, então, para o citado autor, que o requisito a ser satisfeito para fins de suspensão da execução da obra, quando do inadimplemento do contratante público, em prazo inferior a 90 dias, é a prévia notificação, por escrito e bem fundamentada, deste.[27]

Nem mesmo o argumento de que a Administração age para garantir a realização de interesses públicos pode elidir a sua responsabilidade de indenizar, e tampouco o direito de suspensão do contrato pelo contratado.

Assim, nos casos de contratação de obras públicas não alcançadas pelo princípio da continuidade, a antijuridicidade da multicitada regra é patente.

É de se estranhar que, mesmo vinculado aos inúmeros limites e formalidades estatuídos em lei, o gestor se aventure a descumpri-las submetendo-se às consequências advindas de seu ato.

Em outras palavras, o particular que pretender, nos termos do dispositivo aqui estudado, suspender a execução da obra contratada, até que seja regularizada a situação de inadimplência da Administração Pública, não está sujeito nem a anuência desta e, muito menos, à utilização da via judicial, uma vez que, sendo a lei omissa, não há dispositivo que o obrigue a tanto.

---

[26] MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Aplicação do Código Civil às licitações e contratos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 143.

[27] Além de Motta (2004, p. 143), outros são seus defensores: Furtado (2001, p. 253), Lima (2007, p. 86), Araújo e Gomes (2003, p. 24), Nester (2006, p. 4) e Pietro (2009, p. 274 e 275).

RTTC_MIOLO_02.indd 76 27/01/2017 15:26:23

Valendo-se de uma argumentação mais adequada aos paradigmas do Estado Democrático de Direito, condicionar a possibilidade de suspensão da execução do contrato administrativo ao transcurso de mais de 90 dias significa aniquilar o princípio da juridicidade e, até mesmo, a noção de integridade do Direito.

> A adequação jurídica da atividade administrativa, ao contrário do que entende a doutrina tradicional, revela-se muito mais complexa que a noção simplista de legalidade estrita. A Administração Pública deve obediência à lei e ao Direito. Essa afirmação deve ser entendida como submissão a todo o ordenamento jurídico, das normas emanadas pela própria administração até a Constituição da República. Essas normas não se resumem à literalidade da lei, mas abarcam também os princípios jurídicos, estejam ou não expressamente previstos. Portanto, o Direito, de um modo geral, e o Direito Administrativo, mais especificamente, devem ser interpretados sob a sua melhor luz, de maneira a não se cair na incoerência, nem na prática de condutas que violem os direitos fundamentais.[28]

Vê-se, portanto, que sob a égide do Estado Democrático de Direito a Administração Publica não é a mesma de outrora. Passa-se de uma Administração legal, para uma Administração justa. O princípio da legalidade reveste-se de contornos democráticos e racionais que legitimam a ação do administrador contemporâneo. O dogmatismo jurídico-administrativo se fragiliza e o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado é reinterpretado de acordo com os princípios estabelecidos pela Carta Constitucional de 1988.

Logo, toda vez que a Administração Pública deixar de cumprir determinação legal, quanto aos adimplementos de suas obrigações no contrato administrativo, deve-se considerar lícita a recusa do particular em executar a sua prestação. Consumado o fato da Administração, lícita se torna a invocação de normas do direito privado, caso não seja possível uma composição entre o contratado e a Administração contratante.

Cumpre, por fim, asseverar que a Administração submete seu orçamento à aprovação da Casa Legislativa competente. Dessa forma, havendo previsão de reserva de capital, eventuais atrasos nos pagamentos não se justificam, o que torna, a princípio, lícita e legítima a suspensão do contrato pelo particular antes de decorrido o prazo de 90 dias, instituído no artigo 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93.

6 Conclusão

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que dispõe sobre normas gerais aplicáveis às licitações e contratos da Administração Pública, ocupa posição de fundamental importância para a afirmação do regime jurídico administrativo, cuja observância

[28] PAULA MARQUES, Raphael Peixoto de. Direitos dos Licitantes e Contratados. Consulta/Parecer. *Revista Fórum de Contratação e Gestão Pública* – FCGP, Belo Horizonte, ano 5, v. 56, p. 4, maio 2006.

RTTC_MIOLO_02.indd 77 27/01/2017 15:26:23

impende aos administrados, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. A aludida lei aplica-se a todos os contratos celebrados entre os particulares e a Administração, vocacionando-se à satisfação de interesses coletivos.

Deflui-se, portanto, ser possível a suspensão da execução do contrato pelo particular, antes do prazo de 90 dias, desde que estejam presentes a comprovação da inadimplência da Administração Pública, a demonstração dos prejuízos causados, bem como a prova de pelo menos uma tentativa de composição por via extrajudicial, ou de notificação à Administração contratante, dando ciência da intenção de fazê-lo. Assim, teria a parte contratada elementos objetivos para se acautelar contra a aplicação de possíveis sanções pela Administração Pública.

Prosseguindo, entende-se ser possível, nestes casos, a invocação e aplicação supletiva de princípios, institutos e regras externas ao regime jurídico a que se encontram adstritos os contratos administrativos, como meio de se reequilibrar a equação econômico-financeira inicialmente estabelecida.

Conclui-se, ainda, que a excessiva proteção à Administração Pública, conferida pela legislação de regência, ocasiona óbice à consecução dos próprios interesses públicos que motivaram a celebração do contrato administrativo, mormente àqueles em que o objeto é a execução de obras públicas, cuja essencialidade seja questionável.

Outro ponto que merece especial atenção se refere à conclusão de que não cabe a aplicação do princípio da continuidade do serviço público como fundamento para a perpetração de sanções, nos casos de suspensão, pelo contratado, da execução dos contratos administrativos que tenham, como objeto, a realização de obras cuja urgência seja manifestamente inexistente.

O aludido princípio melhor se adequa aos casos de delegação ou concessão, pela Administração, de serviços considerados essenciais como saúde, energia elétrica, água e esgoto, entre outras. Neste caso, vislumbra-se ser cabível a sua invocação para impor ao contratado – que interrompe a execução do contrato – as sanções cabíveis.

Expendidas essas considerações, afigura-se adequada e legal a relativização da regra insculpida no artigo 78, inc. XV, da Lei nº 8.666/93. A sua excepcionalização, repita-se, nos termos aqui abordados e defendidos, significa aproximá-la de todos os princípios norteadores do direito brasileiro e do Estado Democrático de Direito.

Uma vez harmonizada com os princípios, institutos e regras, a relativização do multicitado dispositivo legal estará apta a produzir os seus regulares efeitos jurídicos. Não é despiciendo afirmar que a verificação da presença de pressupostos fáticos e jurídicos que autorizam tal relativização deverá ser feita caso a caso.

Referências

ARAÚJO, Shirley Mendes de; GOMES, Vladimir Mourão Guimarães. Suspensão do Contrato Administrativo por atraso de pagamento por parte da Administração: análise do art. 78, inc. XV da Lei n. 8666/93. *Informativo de Licitações e Contratos*, [s.1.], ano 10, n. 107, p. 24-26, jan. 2003.

RTTC_MIOLO_02.indd 78 27/01/2017 15:26:23

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Consulta/Parecer. *Boletim de Licitações e Contratos*, ano XV, n. 04, p. 216-210, abr. 2002.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 24. ed. rev. e atual. até Emenda Constitucional nº 55, 20.09.2007. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARROS JÚNIOR, Carlos Schimidt de. *Contratos Administrativos*. São Paulo: Saraiva, 1986.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 21. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de licitações e contratos administrativos*: teoria, prática e jurisprudência. São Paulo: Atlas.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. Parecer: Contrato administrativo – Obra Pública – Elevação de carga fiscal – Equilíbrio econômico-financeiro. *Boletim de Licitações e Contratos*, n. 12, dez. 1996.

JUTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de licitações e contratos administrativos*. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

LIMA, Renata Faria. *Equilíbrio econômico-financeiro contratual*: no direito administrativo e no direito civil. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

MARQUES, Raphael Peixoto de Paula. Direitos dos Licitantes e Contratados. Consulta/Parecer. *Revista Fórum de Contratação e Gestão Pública* – FCGP, Belo Horizonte, ano 5, v. 56, p. 4, maio 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MERELLES, Hely Lopes. *Licitação e Contrato Administrativo*. 11. ed. São Paulo: RT, 1996.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Aplicação do Código Civil às licitações e contratos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

NESTER, Alexandre Wagner. A suspensão do contrato administrativo por iniciativa do particular: art. 78, inc. XV, da lei nº 8.666/93. *Revista Zênite de Licitações e Contratos – ILC*, n. 146, p. 319-322, abr. 2006.

PEREIRA, S. Tavares; ROESLER, Cláudia Rosane. Princípios, Constituição e Racionalidade Discursiva. *In*: MOSTRA DE PESQUISA, EXTENSÃO E CULTURA DO CEJURPS, 2., 2006, Itajaí. *Produção Científica CEJURPS006*. Itajaí-SC: Editora UNIVALI, 2006. p. 225-235.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BATISTA, Cristina de Castilho. A suspensão do contrato administrativo decorrente do inadimplemento da Administração Pública: aplicação da *exceptio non adimpleti contractus* pelo contratado quando os atrasos no pagamento forem inferiores a 90 dias. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 59-79, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 79 27/01/2017 15:26:23

RTTC_MIOLO_02.indd 80 27/01/2017 15:26:23

Organizações da Sociedade Civil

Evandro Martins Guerra

Mestre em Direito. Especialista em controle externo e em Direito Público. Professor das Faculdades Milton Campos e da Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo.

Gabriela de Moura e Castro Guerra

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.

Resumo: Abordando matéria incipiente, o artigo trata dos aspectos mais relevantes acerca do novo marco regulatório implementado por meio da Lei nº 13.019/2014, que disciplina as relações entre a Administração e as organizações da sociedade civil decorrentes de parcerias voluntárias. A legislação inova com a utilização de terminologias que serão paulatinamente fixadas no ordenamento jurídico nacional, sobretudo porque, no Brasil, não se encontram delineamentos conceituais aptos à definição dessas entidades e à formação de um plexo normativo adequado. Entre várias questões, a lei estipula novos comandos ao tratar das parcerias entre organizações da sociedade civil (OSCs) e o poder público, como os termos de fomento e de colaboração, instrumentos fixados para a realização do vínculo jurídico, em substituição aos convênios e contratos de repasse, bem como o procedimento de chamamento público e a prestação de contas simplificada.

Palavras-chave: Marco regulatório. Organizações da sociedade civil. Parcerias voluntárias. Termo de fomento. Termo de colaboração. Chamamento público.

Sumário: **1** Prolegômenos – **2** O terceiro setor e as organizações não governamentais – **3** Organizações da sociedade civil – **4** O regime implantado pela Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 – **5** Conclusão – Referências

1 Prolegômenos

Em janeiro de 2016, entrou em vigência a Lei Nacional nº 13.019, de 31 de julho de 2014 – que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.

A lei define uma agenda política ampla, tendo com objetivo precípuo aperfeiçoar o ambiente jurídico e institucional referente às entidades denominadas organizações da sociedade civil, bem como suas relações de parceria com o poder público, a partir

RTTC_MIOLO_02.indd 81 27/01/2017 15:26:23

do diagnóstico realizado pelo governo federal, regulando especificamente as matérias relativas ao fomento e ao controle.

O novo marco regulatório deriva de um momento histórico marcado por insegurança jurídica e institucional, ensejando a apresentação de soluções específicas.

A insegurança jurídica apresenta-se latente no que toca à matéria das organizações da sociedade civil, notadamente em face da ausência de legislação específica, visto que as leis vigentes são imprecisas e insuficientes, gerando interpretações e analogias distintas, além da questão referente à ineficiência do controle, responsável pela grave situação de fraudes e desvios verificados nos últimos anos.

Nessa direção, foi apresentada uma agenda normativa, sustentada em três eixos precípuos: contratualização, sustentabilidade econômica e certificação, por meio da edição de leis, decretos e portarias que permitam a sedimentação e a consolidação da matéria, promovendo efetiva valorização das parcerias.

A insegurança institucional restou evidenciada a partir da constatação da ausência de dados sistematizados, pouca capacitação, planejamento insuficiente e dificuldade de adaptação às normas e ao sistema. Nessa vertente, foi proposta a agenda de conhecimento, fundada em capacitação e formação, comunicação e disseminação, estudos e pesquisas, a partir do desenvolvimento de estudos, pesquisas, seminários, cursos, publicações etc.

A incorporação das organizações da sociedade civil no ciclo de políticas públicas está na base de um projeto maior, de elevado alcance e significância para a democracia brasileira, porquanto se busca a transformação da democracia representativa em participativa.

Ademais, verifica-se a sublime relevância do regime recém-implantado, principalmente por permitir que o tema seja regulamentado em âmbito nacional, por meio de regras gerais de observância obrigatória para todos os entes federados, minimizando a ressaltada insegurança jurídica decorrente da falta de sedimentação normativa em face da pluralidade de diplomas legais.

2 O terceiro setor e as organizações não governamentais

No Estado contemporâneo, a Administração Pública vem se adaptando a um contexto de ampliação das relações com a sociedade e a economia, decorrentes, principalmente, dos movimentos sociais e da cidadania participativa.

Nessa trilha, foi fortalecido o regime de parcerias e o terceiro setor, mormente a partir da lacuna deixada pela ineficiência da Administração Pública, incapaz de atender as diversas demandas sociais, sejam culturais, esportivas, recreativas, científicas, ambientais, filantrópicas etc.

O terceiro setor é formado pelas entidades privadas sem fins lucrativos (EPSFLs) e que atuam em atividades não exclusivas do Estado. As figuras componentes dessa

RTTC_MIOLO_02.indd 82 27/01/2017 15:26:23

segmentação setorizada das pessoas jurídicas há tempos são conhecidas pela denominação leiga de alcance amplo e genérico "organizações não governamentais" (ONGs), expressão originada nas figuras criadas para auxiliar na recuperação dos países destruídos pela Segunda Guerra Mundial, no âmago dos debates da Organização das Nações Unidas (ONU), utilizada, naquele momento, para designar organismos e organizações supranacionais.[1]

Abrangente e difuso, o terceiro setor é formado por entidades privadas, de natureza jurídica associativa ou fundacional, institucional ou financeiramente independentes do governo e que atuam em prol do interesse público, caracterizadas pelo exercício de atividades não exclusivas do Estado.

A expressão, derivada do inglês *third sector*, foi introduzida no Brasil a partir da década de 1970, tendo ganhado relevo nos anos subsequentes, notadamente a partir da reforma administrativa procedida por meio da Emenda Constitucional nº 19/98, que modificou o regime e dispôs sobre normas administrativas, agentes públicos, finanças e controle.

Em seu contexto, a reforma buscou incentivar o regime de parcerias, visando conter o crescimento vertiginoso do aparelhamento administrativo do Estado e o aumento do déficit público.

Nessa esteira, foram criadas novas figuras, não integrantes da Administração Pública, mas que atuam no desenvolvimento de atividades de fins públicos mediante recebimento de subsídios estatais dentro da área de fomento.[2]

Todavia, permaneceu a imprecisão taxonômica e terminológica inerente ao setor, não havendo consenso doutrinário acerca das diversas expressões utilizadas. Com efeito, mesmo com a edição da emenda, não foram fixados parâmetros capazes de permitir as definições e classificações necessárias, mantendo-se o quadro de insegurança jurídica e institucional.

Atualmente, as EPSFLs estão distribuídas em 14 naturezas jurídicas distintas: serviço notarial e registral (cartório), fundação privada, serviço social autônomo, condomínio edilício, comissão de conciliação prévia, entidade de mediação e arbitragem, partido político, entidade sindical, estabelecimento, no Brasil, de fundação ou associação estrangeiras, fundação ou associação domiciliada no exterior, organização religiosa, comunidade indígena, fundo privado e associação privada.[3]

Contudo, vale frisar que o novo marco regulatório das organizações da sociedade civil não contempla todas essas figuras, porquanto os parâmetros definidos pela lei restringem o rol das entidades.

---

1 GUERRA, Evandro Martins. *Direito Administrativo sintético.* Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 114-115.

2 Lei nº 9.637/98 (organizações sociais) e Lei nº 9.790/99 (organizações da sociedade civil de interesse público).

3 Pesquisa sobre as organizações da sociedade civil e suas parcerias com o governo federal: FGV e Secretaria-Geral da Presidência da República, dez./2014. Disponível em: <http://secretariageral.gov.br>. Acesso em: 06 ago. 2015.

RTTC_MIOLO_02.indd 83 27/01/2017 15:26:24

3 Organizações da sociedade civil

No Brasil, a matéria relativa às organizações da sociedade civil (OSCs) é ainda incipiente, não sendo possível detectar um conjunto definido de traços específicos e comuns, parâmetros ou definições sedimentadas e aptas a fixar o rol dessas entidades.[4]

OSC é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada por particular para desenvolver ações de interesse público, servindo de coadjuvante da Administração em diversas áreas, como saúde, educação, cultura, ciência e tecnologia, desenvolvimento agrário, assistência social, moradia etc.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 13.019/2014, considera-se organização da sociedade civil a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva.

O fundamento para a criação dessas figuras encontra-se no art. 3º, I, da Constituição da República de 1988, que dispõe acerca do objetivo de construção de uma livre, justa e solidária.

Os principais dados governamentais que servem de base ao estudo da matéria derivam da pesquisa sobre as Fundações e Associações sem Fins Lucrativos (Fasfil), trabalho em parceria realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) e Grupo de Institutos Fundações e Empresas (GIFE).

Para fins de classificação, a Fasfil identifica as OSCs cadastradas no Cadastro de Empresas (CEMPRE), a partir de dados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e de informações do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) da Receita Federal, mediante critério elaborado

[4] Na mesma pesquisa, informa-se que, atualmente, os dados governamentais que servem como subsídio para orientação de discussões em torno desse tema, incluindo-se o novo Marco Regulatório, são provenientes da pesquisa sobre as Fundações e Associações sem Fins Lucrativos (Fasfil) 2, principal referência na área. Para fins de comparabilidade internacional, a Fasfil adota a classificação reconhecida pela Divisão de Estatísticas da ONU – Classification of the Purposes of Non-Profit Institutions Serving Households (COPINI). Esta classificação identifica as OSCs cadastradas no Cadastro de Empresas (CEMPRE), construído a partir dos dados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e de informações do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) da Receita Federal. Por razão do sigilo estatístico não foi possível o acesso à base de dados do CEMPRE o que fez com que a presente pesquisa utilizasse como base as informações da RAIS do ano de 2011, obtidas junto ao MTE.

RTTC_MIOLO_02.indd 84 27/01/2017 15:26:24

pela Divisão de Estatística da Organização das Nações Unidas (ONU) em conjunto com a Universidade John Hopkins (2002).

A identificação das OSCs é realizada por meio da utilização da metodologia *Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts*, em que são fixados cinco critérios: ser entidade privada, sem fins lucrativos, institucionalizada, autoadministrada e voluntária.

Em dezembro de 2014, foi divulgada a Pesquisa sobre as organizações da sociedade civil e suas parcerias com o governo federal, trabalho conjunto realizado pela Fundação Getulio Vargas (FGV) e Secretaria-Geral da Presidência da República.

Segundo a última matriz de informações, foram identificadas aproximadamente 303 mil entidades classificadas como OSCs em atividade no Brasil em 2011. No trabalho de pesquisa, a identificação das organizações foi realizada com base nas classificações utilizadas para definição das pessoas jurídicas no Brasil que são definidas pela Comissão Nacional de Classificações (CONCLA) – Natureza Jurídica e Atividade Econômica (CNAE).

Vale notar, a partir dos dados obtidos, que as OSCs representam mais de 50% das entidades privadas sem fins lucrativos em atividade no Brasil (545.475).

De acordo com os critérios metodológicos adotados na pesquisa, o conjunto das entidades que podem ser identificadas como organizações da sociedade civil ficou restrito a seis naturezas jurídicas: associação privada, organização religiosa, fundação privada, fundação ou associação estrangeira, fundação ou associação domiciliada no exterior e comunidade indígena. Dos resultados, percebe-se que quase 90% das OSCs são constituídas como associações privadas, ao passo que as organizações religiosas somam 8% e as fundações privadas 2%.

No que toca à atividade econômica, em números aproximados, 80% das OSCs atuam como organização associativa, englobando as atividades de organizações associativas patronais, empresariais e profissionais, de defesa de direitos sociais, de organizações religiosas, políticas e ligadas à cultura e à arte. 5,9% exercem atividades na área de educação, e 5,4% ligadas ao esporte, recreação e lazer. As que operam na assistência social e saúde somam cerca de 5%. Por fim, com menos de 1% cada, as atividades artísticas, as ligadas à agricultura e pecuária e ao patrimônio cultural e ambiental.

Quanto à base físico geográfica, cerca de 45% das OSCs estão localizadas na região Sudeste, em torno de 20% no Sul e 20% no Nordeste. As Regiões Norte e Centro-Oeste somaram apenas 6% do total.

A pesquisa evidenciou, ainda, que cerca de 45 mil OSCs possuem relacionamento com o Estado (15%), sendo esse universo composto por entidades detentoras de títulos emitidos pelo Ministério da Justiça (Utilidade Pública e OSCIP), pelo Ministério do Meio Ambiente (Entidade Ambientalista); Certificado de Entidade Beneficente de

RTTC_MIOLO_02.indd 85 27/01/2017 15:26:24

Assistência Social (CEBAS), nas áreas da educação, saúde e assistência social; parcerias mediante convênios, contratos de repasse e termos de parceria e as que têm projetos aprovados pelas Leis de Incentivo; e, em menor número, as entidades criadas para participação em conselhos, comitês e comissões de políticas públicas.

4 O regime implantado pela Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014

O novo marco regulatório estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.

Apesar de entendimentos divergentes,[5] trata-se de lei nacional que estabelece normas gerais, com vigência marcada a partir de 27 de julho de 2015, de acordo com o art. 88 da Lei nº 13.102, de 26 de fevereiro de 2015, que estabeleceu *vacatio legis* de 360 dias.

Contudo, na quarta-feira (22/07), foi editada a Medida Provisória nº 684, com o objetivo de prorrogar o prazo para a entrada em vigor da Lei nº 13.019/2014, passando a valer somente a partir do mês de janeiro de 2016.

Segundo a justificativa do governo, a medida responde a solicitações de órgãos e entidades públicas, bem como associações e representantes da sociedade civil que, ao mesmo tempo que reconhecem os avanços da lei, manifestaram-se pela extensão do prazo para garantir o pleno conhecimento das novas regras e permitir a boa gestão das parcerias. O novo regime demandará mudanças estruturais significativas da Administração Pública e das organizações da sociedade civil.

Consoante à nova norma, a Lei passará a vigorar após 540 dias de sua aprovação, que ocorreu em julho de 2014. Vale dizer, haverá mais 180 dias, a partir de agora, para melhor adaptação às novas regras, adequando legislações específicas e estruturas administrativas.

Em vigência, a Lei institui normas gerais para as parcerias voluntárias estabelecidas pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, e suas subsidiárias, com organizações da sociedade civil, em regime

[5] OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O novo marco regulatório das parcerias entre a Administração e as organizações da sociedade civil: aspectos relevantes da Lei nº 13.019/2014. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 12, n. 46, p. 9-32, jul./set. 2014.

RTTC_MIOLO_02.indd 86 27/01/2017 15:26:24

de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com as organizações da sociedade civil; e institui o termo de colaboração e o termo de fomento.

Não se aplicam as exigências da Lei aos contratos de gestão celebrados com organizações sociais, na forma estabelecida pela Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, ao passo que, no que couber, a norma se impõe às relações da Administração Pública com entidades qualificadas como organizações da sociedade civil de interesse público (Oscip), de que trata a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, regidas por termos de parceria.

O novo marco definiu que as parcerias existentes no momento da entrada em vigor da lei permanecerão regidas pela legislação vigente ao tempo de sua celebração, sem prejuízo de sua aplicação subsidiária, no que couber, desde que em benefício do alcance do objeto da parceria e serão executados até o término de seu prazo de vigência.

Muitos são os temas que a partir de agora serão objeto de estudos mais aprofundados e enfrentamento por aqueles que se dedicam ao tema. Além da definição relativa às organizações da sociedade civil e a estipulação do procedimento simplificado de prestação de contas para determinados casos, evidenciando certa desburocratização e aplicação do princípio da eficiência administrativa, vários outros conceitos e mecanismos foram introduzidos pela lei, entre eles, releva destacar os referentes aos termos de colaboração e de fomento, bem como o procedimento administrativo de chamamento público e a prestação de contas simplificada.

4.1 Termo de colaboração e termo de fomento

A Lei nº 13.019/14 trouxe novos instrumentos para formalizar as parcerias estabelecidas entre o poder público e as OSCs, denominando-os termo de fomento e termo de colaboração, documentos similares, que se diferenciam pela iniciativa da proposta.

De acordo com a norma, termo de colaboração é instrumento pelo qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela Administração Pública com organizações da sociedade civil, selecionadas por meio de chamamento público, para a consecução de finalidades de interesse público propostas pela Administração Pública, sem prejuízo das definições atinentes ao contrato de gestão e ao termo de parceria, respectivamente, conforme as Leis nºs 9.637, de 15 de maio de 1998, e 9.790, de 23 de março de 1999.

Por outro lado, o termo de fomento foi definido como instrumento pelo qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela Administração Pública com organizações da sociedade civil, selecionadas por meio de chamamento público, para a consecução de finalidades de interesse público propostas pelas organizações da

RTTC_MIOLO_02.indd 87 27/01/2017 15:26:24

sociedade civil, sem prejuízo das definições atinentes ao contrato de gestão e ao termo de parceria, respectivamente, conforme as Leis nºs 9.637, de 15 de maio de 1998, e 9.790, de 23 de março de 1999.

Dessa forma, nota-se que os termos são semelhantes, diferenciados tão só pela propositura, ou seja, se a iniciativa for da Administração, tratar-se-á de termo de colaboração, caso a proposta seja feita pela organização da sociedade civil, tem-se termo de fomento.

4.2 Chamamento público

O novo regime jurídico implantado determina que a escolha da entidade privada seja feita mediante chamamento público, procedimento administrativo introduzido pela nova lei visando impor maior impessoalidade, isonomia e transparência no que toca ao acesso da parceria às organizações privadas interessadas.

Chamamento público é o procedimento destinado a selecionar organização da sociedade civil para firmar parceria por meio de termo de colaboração ou de fomento, no qual se garanta a observância dos princípios da isonomia, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

É cediço que instrumentos análogos já eram utilizados de maneira eventual por algumas administrações públicas visando à escolha do parceiro para a firmação de parcerias. Contudo, a partir da lei, o procedimento torna-se compulsório, cabendo dispensa por urgência, guerra ou grave perturbação da ordem, ou quando se tratar da realização de programa de proteção a pessoas ameaçadas ou em situação que possa comprometer a sua segurança; bem como inexigibilidade em caso de singularidade no plano de trabalho ou nas metas.

Em qualquer caso, impera sempre a necessidade de exteriorização acerca da motivação do ato, mediante justificativa e emissão de parecer jurídico que fundamente a decisão. O procedimento seletivo, ao lado de outros mecanismos exigidos pela lei, faz lembrar o instituto da licitação, sendo certo que a Administração deverá designar comissão para a sua realização, que ensejará a elaboração de um instrumento convocatório, para desencadear e reger o certame.

A comissão deverá ser formada como órgão colegiado composto por agentes públicos, designados por ato publicado em diário oficial, sendo, pelo menos, dois terços de seus membros servidores ocupantes de cargos permanentes de quadro pessoal da Administração Pública realizadora do procedimento.

Em sua decisão, a comissão deverá selecionar a proposta cuja execução seja considerada mais eficaz, de acordo com critérios objetivamente considerados. A participação restará restrita a organizações que comprovem existência mínima de três

RTTC_MIOLO_02.indd 88 27/01/2017 15:26:24

anos, experiência prévia na realização do objeto da parceria e capacidade técnica e operacional para a sua execução.

Por fim, o novo regime jurídico determina também a inversão de fases do chamamento público, nos mesmos moldes da legislação que rege a modalidade pregão. Com efeito, primeiro será realizado o julgamento das propostas, analisando-se posteriormente a documentação dos concorrentes.

5 Conclusão

O denominado Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC) é uma agenda política ampla que tem o objetivo de aperfeiçoar o ambiente jurídico e institucional relacionado às entidades parceiras e suas relações com o Estado.

O novo regime jurídico, implantado por meio da edição da Lei nº 13.019/2014, traz em seu bojo um conjunto de medidas implementadas pelo governo federal no sentido de moralizar as parcerias voluntárias, por meio da estipulação de balizamentos rígidos, fortalecimento da fiscalização e controle das entidades vinculadas.

O regime vigente é marcado pela utilização dessas organizações como instrumentos de fraude, gerando enorme descrença nacional. Com a novidade legislativa, há a tentativa de se aprimorar a regulamentação da matéria, criando mecanismos mais rigorosos de fiscalização.

Vale ressaltar, todavia, que tais medidas ainda são extremamente recentes e, por isso, ainda suscitam divergências e discussões. O que se espera, é que a complexidade da lei e a atual pluralidade de interpretações não sejam causas de justificação de irregularidades políticas, pois, se assim o for, cairá em igual descrença, como o complexo normativo anterior.

A interpretação do texto legislativo permite inferir, de plano, que se trata de norma nacional, aplicando-se, dessa forma, a todos os entes públicos, isto é, à União, ao Distrito Federal, aos Estados e Municípios e inicia a sua vigência a partir do dia 25 de janeiro de 2016, vedando-se, a partir de então, a celebração de convênios entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil.

Nos termos da lei, os atuais convênios (e demais instrumentos congêneres) seguem vigendo nos termos da legislação anterior até o término do prazo assinado. Ademais, permite-se que sejam implementadas as novas regras na execução dos instrumentos anteriores, desde que seja para beneficiar e facilitar o alcance dos objetivos da parceria.

Entre as principais novidades, destaca-se a forma de escolha das entidades parceiras. Se, antes, a decisão ocorria ao livre alvedrio do gestor público, a partir da vigência da lei, tornar-se-á obrigatório que a escolha se dê mediante a realização de chamamento público, procedimento administrativo regido pelo novel diploma.

RTTC_MIOLO_02.indd 89 27/01/2017 15:26:24

A escolha da entidade parceira independe de titulação, desde que comprove possuir existência há mais de três anos e não possua dirigente com vínculo governamental ou partidário ou condenado por improbidade administrativa. Veda-se, ademais, a participação de clubes esportivos, associações de profissionais e partidos políticos.

Abstract: Addressing incipient matter, the article discusses the most important aspects about the new regulatory framework implemented by Law n. 13.019/2014, which regulates the relations between the administration and the civil society resulting from voluntary partnerships. The legislation breaks new ground with the use of terminology that will be gradually laid down in national law, particularly because, in Brazil, there are conceptual designs fit the definition of these entities and the formation of an appropriate regulatory plexus. Among several issues, the law stipulates new commands when dealing with partnerships between civil society organizations (CSOs) and the government, as the terms of development and collaboration, fixed instruments for the realization of the legal relationship, replacing the agreements and contracts of pass-through and the public call procedure and the provision of simplified accounts.

Key words: Regulation mark. Civil society organizations. Voluntary partnerships. Funding term. Collaboration term. Open call.

Referências

CATALANO, Kátia Regina Camila. O marco regulatório das organizações da sociedade civil – Avanços e retrocessos na atividade administrativa de fomento. Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS, Belo Horizonte, ano 9, n. 17, p. 37-59, jan./jun. 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na administração pública. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GUERRA, Evandro Martins. *Direito administrativo sintético*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUERRA, Evandro Martins. *Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MARTINS, Silvia Portes Rocha. O novo Marco Regulatório das parcerias voluntárias – Modificações trazidas pela Lei n. 13.019/2014. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 173, p. 52-61, jul. 2015.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Curso prático de direito administrativo. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Eficácia nas licitações e contratos. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O novo marco regulatório das parcerias entre a Administração e as organizações da sociedade civil: aspectos relevantes da Lei nº 13.019/2014. Revista Brasileira de Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 12, n. 46, p. 9-32, jul./set. 2014.

PESQUISA sobre as organizações da sociedade civil e suas parcerias com o governo federal: FGV e Secretaria-Geral da Presidência da República, dez./2014. Disponível em: <http://secretariageral.gov.br>. Acesso em: 06 ago. 2015.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GUERRA, Evandro Martins; GUERRA, Gabriela de Moura e Castro. Organizações da Sociedade Civil. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 81-90, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 90 27/01/2017 15:26:24

A terceirização no âmbito da Administração Pública

Evandro Martins Guerra

Mestre em Direito. Especialista em controle externo e em Direito Público. Professor da Faculdade de Direito Milton Campos e da Escola de Contas e Capacitação Professor Pedro Aleixo.

Mariana Coelho D'Amato

Bacharel em Direito Pela Faculdade de Direito Milton Campos.

Resumo: Seguindo uma tendência mundial, aos poucos vem sendo flexibilizada, no Brasil, a utilização de mão de obra terceirizada. Nessa seara, verifica-se que o Poder Público, com o intuito de diminuir o acúmulo de tarefas e buscando maior eficiência, entre outras estratégias, vem se valendo cada vez mais do instituto da terceirização para realização de suas atividades. Ainda que o tema seja notadamente controverso, levando-se em conta o princípio da descentralização é possível reconhecer o fato de a função administrativa ser passível de repasse ao particular, contudo, a principal questão é discernir qual o alcance e de que forma a terceirização deve ser tratada no âmbito público, bem como se é possível admitir a sua utilização no que tange à atividade-fim da Administração. Com esse intuito, o presente trabalho busca analisar a evolução jurisprudencial, normativa e doutrinária acerca do instituto da terceirização e seu desenvolvimento, estudando as noções referentes às atividades desenvolvidas (meio e fim), bem como verificar a sua aplicação no âmbito da Administração Pública, sob uma perspectiva jurídico-administrativa. Nesse sentido, utiliza-se método de natureza crítico-dialético a partir da análise das normas peculiares ao tema, notadamente a relativa ao projeto de Lei nº 4.330/2004, em tramitação no Senado Federal, além da jurisprudência e decisões de cunho administrativo.

Palavras-chave: Terceirização. Administração Pública. Atividade-fim.

Sumário: **1** Introdução – **2** Conceituação – **3** O desenvolvimento normativo da terceirização e a Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho – **4** Atividade-meio e atividade-fim – **5** Terceirização na Administração Pública – **6** O Projeto de Lei nº 4.330/2004 – **7** Conclusão – Referências

1 Introdução

Em razão de marcante ciclicidade, a sociedade passa por diversas transformações que acabam por determinar mudanças estruturais significativas na atuação do Estado. Entre as novas perspectivas pode se perceber, de forma objetiva, reflexos até mesmo na Constituição da República de 1988, como no art. 37, *caput*, modificado pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que trouxe, entre outras alterações, o princípio da eficiência como norteador da atuação da Administração Pública.

RTTC_MIOLO_02.indd 91 27/01/2017 15:26:24

Com efeito, no arcabouço do poder estatal, a função administrativa vem se delineando diante de novos paradigmas, marcados, inclusive, pela flexibilização do monopólio de certas atividades, até então desempenhadas de maneira exclusiva pelo Estado. Trata-se, de fato, de fenômeno recente, inserido no contexto de diminuição do aparelhamento estatal, ao largo de institutos diversos, novos e antigos, como o regime de parcerias, privatização, desestatização e outras formas, todas elas voltadas a esse mister.

Surge, então, a inserção de alguns institutos no ordenamento jurídico, acolhidos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, como, por exemplo, a desregulação, voltada à redução da intervenção estatal no controle econômico; a desmonopolização de atividades econômicas; a venda de ações de empresas estatais no setor privado; a delegação dos serviços públicos, por meio de concessões e permissões; e os *contracting out*, acordos de colaboração com o setor privado, como os contratos de prestações de serviços, incluindo-se aí a terceirização.

O presente trabalho expõe a problemática acerca da terceirização na Administração Pública, sob uma perspectiva jurídico-administrativa. Para tanto, vale-se de metodologia de cunho crítico-dialética a partir da análise das normas específicas, entre elas as decorrentes do Projeto de Lei nº 4.330/2004 em tramitação no Senado Federal, da jurisprudência dominante, bem como de uma vertente pautada sobretudo no âmbito do Direito Administrativo.

2 Conceituação

Na seara do Direito Administrativo, atribuem-se ao termo terceirização duas acepções específicas: uma em sentido lato, outra com orientação restrita. Em aspecto amplo, refere-se ao instituto por meio do qual um particular é contratado para a realização de uma atividade de interesse coletivo, abrangendo as delegações, sejam concessões ou permissões de serviços, obras e bens públicos, as desestatizações, as desmonopolizações etc., vale dizer, trata-se, de fato, de instituto decorrente do fenômeno da descentralização administrativa.

Stricto sensu, a terceirização possui alcance limitado às contratações realizadas pelo poder público com vistas à execução das denominadas atividades-meio, tarefas que não se configuram no âmbito das funções precípuas da Administração.

A terceirização, ou subcontratação, em síntese, consiste em repassar para um terceiro, estranho à relação de emprego, o exercício de funções secundárias, por intermédio de uma empresa contratada. Nas palavras de Sérgio Pinto Martins:

> consiste a terceirização na possibilidade de contratar terceiro para a realização de atividades que não constituem o objeto principal da empresa. Essa contratação pode envolver tanto a produção de bens como serviços,

RTTC_MIOLO_02.indd 92 27/01/2017 15:26:24

> como ocorre na necessidade de contratação de serviços de limpeza, de vigilância ou até de serviços temporários.[1]

A seu turno, o doutrinador Maurício Godinho pondera:

> Por tal fenômeno insere-se o trabalhador no processo produtivo do tomador de serviços sem que se estendam a este os laços justrabalhistas, que se preservam fixados com uma entidade interveniente. A Terceirização provoca uma relação trilateral em face da contratação de força de trabalho no mercado capitalista: o obreiro, prestador de serviços, que realiza suas atividades materiais e intelectuais junto à empresa tomadora de serviços; a empresa terceirizante, que contrata este obreiro, firmando com ele os vínculos jurídicos trabalhistas pertinentes; a empresa tomadora de serviços, que recebe a prestação de labor, mas não assume a posição clássica de empregadora desse trabalhador envolvido.[2]

Um dos elementos definidores da terceirização envolve a realização de atividades que não constituem o objeto principal do tomador, entendimento esposado pela doutrina e jurisprudência dominante, expresso na Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST) que, em suma, considera ilícita a terceirização da atividade-fim.

De fato, não existe lei proibindo a terceirização da atividade principal da empresa, mas há uma presunção relativa de que haveria fraude aos direitos trabalhistas, consoante à lógica do art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT): "Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário." [3]

Nesse sentido, os requisitos de pessoalidade (pessoa específica que deve realizar o trabalho, devido às suas próprias qualidades); onerosidade (retribuição pecuniária); não eventualidade (contrato de duração); e subordinação (situação em que empregador exerce seus poderes diretivo, hierárquico e disciplinar sobre o empregado), trazidos pelo dispositivo citado, se cumulados, culminarão na caracterização de uma relação de emprego, trazendo para o empregador todas as responsabilidades jurídicas e trabalhistas próprias da relação.

Os requisitos de onerosidade e não eventualidade são inerentes a todo contrato de trabalho e, na realização da atividade principal da empresa, dificilmente não estarão presentes os demais requisitos da subordinação e da pessoalidade.[4] Assim, a terceirização será ilícita, caracterizando, nesse caso, apenas uma relação de emprego travestida.

---

1 MARTINS, Sérgio Pinto. *A terceirização e o Direito do Trabalho*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 10.
2 DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 426.
3 RAMOS, Dora Maria de Oliveira. *Terceirização na Administração Pública*. São Paulo: LTr, 2001. p. 71.
4 LIMA, Denise Hollanda Costa. *Terceirização na Administração Pública*: as Cooperativas de Trabalho. Belo Horizonte: Fórum. 2007. p. 47/48.

RTTC_MIOLO_02.indd 93 27/01/2017 15:26:25

3 O desenvolvimento normativo da terceirização e a Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho

Segundo Jorge Ulisses Jacoby Fernandes, há relatos de que, na França, a ideia de intermediação da mão de obra foi reprimida ainda em 1º de março de 1848, com a abolição do *marchandage* – contratação de um trabalhador por intermédio de um mercador de força de trabalho, sob o argumento de que trabalho não é mercadoria para ser intermediado.[5]

Estima-se que o fenômeno da terceirização surgiu em um período pós-segunda guerra mundial, com o intuito de aumentar a produção e que, a partir da década de 40, tendo em vista a sobrecarga da indústria bélica, outros países que participaram da guerra passaram a transferir atividades para terceiros.[6]

No Brasil, é incerto o momento de aparecimento do instituto. De acordo com Osvaldo Nunes, a crise de 1929 teria impulsionado os cafeicultores a investirem em indústria, empregando terceiros para realizar funções secundárias.[7] No mesmo sentido, "a abertura do mercado interno às multinacionais na década de 1950 que, influenciadas pelas recentes tendências industriais (taylorismo e toyotismo), focalizavam os objetivos e princípios da empresa e convergiam todos os esforços para o êxito do negócio".[8]

A redução de custos e a ideia de maior eficiência[9] fundamentaram o aumento da utilização da colaboração do particular pela Administração. A terceirização, vale dizer, muito utilizada na iniciativa privada, vem se incorporando como um dos institutos mediante os quais a Administração Pública moderna busca a parceria com o setor privado para a realização de suas atividades. Nesse sentido, constitui umas das formas de privatização (em sentido amplo) de que vem se socorrendo a Administração Pública.[10]

Inicialmente, o inciso III do art. 6º do Decreto-Lei nº 200/67, de 25 de fevereiro de 1967, trouxe como princípio fundamental a descentralização. No mesmo diploma, o art. 10, §7º, trata da necessidade de a Administração desobrigar-se da realização de tarefas executivas, buscando, sempre que possível, a execução indireta, por meio

---

5 JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. A terceirização no serviço público. Brasília, ano 33, p. 116, abr./jun. 1996. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176404/000506751.pdf?sequence=>. Acesso em: 17 mar. 2016.

6 JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses; LARA, Diva Belo. Terceirização no serviço público. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/novo/uploads/recursos_humanos/legis/terceirizacao/TSP.pdf> Acesso em: 17 mar. 2016.

7 ALVES, Osvaldo Nunes. Terceirização de Serviços na Administração Pública. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054228.PDF>. Acesso em: 17 mar. 2016.

8 ALVES, Osvaldo Nunes. *Op. cit.*

9 Princípio incorporado à Constituição somente em 1998, por meio da EC nº 19/98.

10 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública:* concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 215.

RTTC_MIOLO_02.indd 94 27/01/2017 15:26:25

de contratos, como forma de impedir o crescimento excessivo da máquina administrativa.[11] De fato, com a norma, foi iniciado o longo processo de privatização de algumas atribuições do Estado, ainda em curso na atualidade.

Em 10.12.1970, a Lei nº 5.645, art. 3º, parágrafo único, permitiu que as atividades relacionadas com transporte, conservação, custódia, operação de elevadores, limpeza e outras assemelhadas fossem, de preferência, objeto de execução indireta, mediante contrato, de acordo com o artigo 10, §7º, do Decreto-Lei nº 200.[12]

Seguindo a linha cronológica, já no âmbito privado, a Lei nº 6.019, de 31.01.1974, dispôs sobre a possibilidade de trabalho temporário, de até três meses, para atender à necessidade transitória, não constituindo vínculo empregatício dos tomadores de serviço. No mesmo sentido, a Lei nº 7.112, de 20.06.1983, trouxe amparo legal para a terceirização dos serviços de segurança, vigilância e transporte de valores.

Esse contexto de flexibilização cada vez mais comum impulsionou o Tribunal Superior do Trabalho (TST), por meio da Resolução nº 4, de 22 de setembro de 1986, a introduzir o Enunciado nº 256, que dispunha: "salvo nos casos de trabalho temporário e de serviço de vigilância, previstos nas Leis n. 6.019, de 31/1/74 e n. 7.102, de 20/6/83, é ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador de serviços". A princípio, o Enunciado não se aplicava à Administração Pública direta, uma vez que trazia apenas as exceções previstas para o setor privado, em desapreço à Lei nº 5.645/70 e ao Decreto-Lei nº 200/67.

Posteriormente, a Constituição da República de 1988 dispôs no art. 37, inciso II, acerca da necessidade de aprovação prévia em concurso público para a investidura em cargo ou emprego público. No mesmo artigo, o inciso IX prevê a contratação temporária, e o inciso XXI trata da obrigatoriedade de realização do procedimento licitatório para as obras, serviços, compras e alienações contratadas, sendo que, uma vez que tais contratos já existiam, frisou-se apenas a necessidade de licitação, inclusive no âmbito da Administração Indireta.[13]

Já em 5 de abril de 1993, o Ministério Público do Trabalho (MPT) instaurou Inquérito Civil Público para apurar uma denúncia de que o Banco do Brasil estaria terceirizando atividades bancárias, omitindo-se no dever de realizar concurso público mesmo após ter assinado Termo de Compromisso. Naquela época havia muita pressão para a flexibilização do Enunciado nº 256, que só permitia a terceirização de serviços de vigilância. No mesmo sentido, também havia jurisprudência abrindo exceções à sua aplicabilidade, legitimando determinados contratos de terceirização.[14]

---

[11] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*: Concessão, Permissão, Franquia, Terceirização e outras formas. 3. ed.São Paulo: Atlas, 1999. p. 168.

[12] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit.*

[13] *Ibidem.*

[14] BIAVASCHI, Magda Barros; DROPPA, Alisson. A história da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho: a alteração na forma de compreender a terceirização. *Mediações – Revista de Ciências Sociais*, v. 16, n. 1 p. 131-138. 2011.

RTTC_MIOLO_02.indd 95 27/01/2017 15:26:25

Diante das circunstâncias, o Subprocurador Geral do MPT encaminhou ao TST pedido de alteração do Enunciado nº 256, para que fosse expressa a ilegalidade da contratação para serviços de limpeza e digitação, exceto para as empresas públicas, sociedades de economia mista e órgãos da Administração direta, autárquica e fundacional. A Comissão de Súmula, visando atingir também o setor privado, ampliou ainda mais as possibilidades de terceirização, sendo aprovada a Súmula nº 331, com a seguinte redação:

> ENUNCIADO Nº 331 – CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – LEGALIDADE – REVISÃO DO ENUNCIADO 256
>
> I – A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 3.1.74).
>
> II – A contratação irregular de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo do emprego com os órgãos da Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional (Art. 37, II, da Constituição da República).
> III – Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei 7.102, de 20.6.83), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.
>
> IV – O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que este tenha participado da relação processual e consta também do título executivo judicial.[15]

Juntamente com a nova redação do Enunciado nº 256, a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (Lei de licitações e contratos administrativos), trouxe, no art. 10, a permissividade para a execução indireta de empreitada nas obras e serviços, além de indicar, a título exemplificativo, os serviços alcançados pela norma, no art. 6º, inciso II.[16] Com relação à responsabilidade da Administração Pública, no caso de inadimplência do contrato, o art. 71, §1º, a exime quanto aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais.[17]

Contudo, conforme o inciso IV, da Súmula nº 331 do TST, quando na posição de tomador de serviços, a Administração Pública teria sim responsabilidade subsidiária quanto aos encargos trabalhistas. A controvérsia ensejou a apresentação da Ação

Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/mediacoes/article/view/9657/8494>. Acesso em: 22 mar. 2016. No mesmo sentido: RAMOS, Dora Maria de Oliveira. *Terceirização na Administração Pública*. São Paulo: LTr, 2001. p. 62; e DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 428.

15 BIAVASCHI, Magda Barros; DROPPA, Alisson. *Op. cit.*

16 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*: Concessão, Permissão, Franquia, Terceirização e outras formas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 168.

17 REIS, Luciano Elias. Terceirização na Administração Pública: Breves Reflexões Críticas. *Revista Síntese de Direito Administrativo*, n. 117, p. 62, set. 2015.

RTTC_MIOLO_02.indd 96 27/01/2017 15:26:25

Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 16, em novembro de 2010, que definiu pela constitucionalidade do art. 71, §1º, da Lei Nacional de Licitações.

> Ementa: RESPONSABILIDADE CONTRATUAL. Subsidiária. Contrato com a administração pública. Inadimplência negocial do outro contraente. Transferência consequente e automática dos seus encargos trabalhistas, fiscais e comerciais, resultantes da execução do contrato, à administração. Impossibilidade jurídica. Consequência proibida pelo art., 71, §1º, da Lei federal nº 8.666/93. Constitucionalidade reconhecida dessa norma. Ação direta de constitucionalidade julgada, nesse sentido, procedente. Voto vencido. É constitucional a norma inscrita no art. 71, §1º, da Lei federal nº8.666, de 26 de junho de 1993, com a redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995.[18]

Com efeito, a declaração de constitucionalidade impossibilita a aplicação de responsabilidade automática do Estado tão somente pelo inadimplemento trabalhista da empresa terceirizante.[19] Todavia, como forma de não deixar o trabalhador desprotegido da legislação, o TST reeditou a súmula, atribuindo ao Estado a responsabilidade subsidiária em casos de culpa *in eligendo*, ou seja, no dever de escolher corretamente a empresa terceirizada, e culpa *in vigilando*, omissão da Administração no dever de fiscalizar a correta execução do contrato de terceirização.

A Súmula nº 331 passou a ter a seguinte redação:

> I – A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 3.1.74).
>
> II – A contratação irregular de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo do emprego com os órgãos da Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional (Art. 37, II, da Constituição da República).
>
> III – Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei 7.102, de 20.6.83), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.
>
> IV – O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial. (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.6.1993) (Alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.9.2000).

[18] STF, 24.11.2010, Relator: Min. Cezar Peluso.
[19] DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 446.

RTTC_MIOLO_02.indd 97 27/01/2017 15:26:25

> V – Os entes integrantes da administração pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666/93, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.
>
> VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Por uma interpretação lógica-sistemática da súmula, sua aplicação resulta no reconhecimento da legalidade da terceirização na atividade-meio e ilegalidade na atividade-fim.

4 Atividade-meio e atividade-fim

O §2º do art. 581 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) conceitua atividade-fim como: "a que caracterizar a unidade do produto, operação ou objetivo final, para cuja obtenção todas as demais atividades convirjam, exclusivamente em regime de conexão funcional."

Para Maurício Godinho, as atividades-fim podem ser conceituadas como "as funções e as tarefas empresariais e laborais que se ajustam no núcleo da dinâmica empresarial do tomador de serviços, compondo a essência dessa dinâmica e contribuindo inclusive para a definição de seu posicionamento e classificação no contexto empresarial e econômico".[20]

Com relação às atividades-meio, o autor ressalta que são as "referidas pela Lei 5.645 de 1970", bem como "outras atividades meramente instrumentais, de estrito apoio logístico ao empreendimento (serviços de alimentação aos empregados do estabelecimento etc.)."[21]

Contudo, mesmo em face das linhas doutrinárias, não há definição satisfatória de atividade-meio e atividade-fim. Considerá-las como atividades instrumentais ou ações relacionadas ao núcleo da empresa não ampara sua qualificação no caso concreto.

O ambiente de insegurança jurídica quanto ao tema enseja muitas ações trabalhistas, nas quais se pleiteia a declaração da ilicitude da contratação do terceirizado. Nesse sentido, o Ministério Público do Trabalho ajuizou Ação Civil Pública em face da empresa Celulose Nipo Brasileira S/A – CENIBRA, sendo que, em 11 de maio

[20] DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 438.
[21] DELGADO, Mauricio Godinho. *Op. cit.*

RTTC_MIOLO_02.indd 98 27/01/2017 15:26:25

de 2014, foi dada repercussão geral ao Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 713211, até então pendente de julgamento. Sobre o caso, o ministro Relator Luis Fux manifestou-se:

> MANIFESTAÇÃO DE REPERCUSSÃO GERAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ADMINISTRATIVO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO E SUA ILÍCITUDE. CONTROVÉRSIA SOBRE A LIBERDADE DE TERCEIRIZAÇÃO. FIXAÇÃO DE PARÂMETROS PARA A IDENTIFICAÇÃO DO QUE REPRESENTA ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE.
>
> 1 A proibição genérica de terceirização calcada em interpretação jurisprudencial do que seria atividade-fim pode interferir no direito fundamental de livre iniciativa, criando, em possível ofensa direta ao art. 5º, inciso II, da CRFB, obrigação não fundada em lei capaz de esvaziar a liberdade do empreendedor de organizar sua atividade empresarial de forma lícita e da maneira que entenda ser mais eficiente.
>
> 2 A liberdade de contratar prevista no art. 5º, II, da CR é conciliável com a terceirização dos serviços para o atingimento do exercício-fim da empresa.
>
> 3 O *thema decidendum*, *in casu*, cinge-se à delimitação das hipóteses de terceirização de mão-de-obra diante do que se compreende por atividade-fim, matéria de índole constitucional, sob a ótica da liberdade de contratar, nos termos do art. 5º, inciso II, da CRFB.
>
> 4 Patente, assim, a repercussão geral do tema, diante da existência de milhares de contratos de terceirização de mão-de-obra em que subsistem dúvidas quanto à sua legalidade, o que poderia ensejar condenações expressivas por danos morais coletivos semelhantes àquela verificada nestes autos.
>
> 5 Diante do exposto, manifesto-me pela existência de Repercussão Geral do tema, *ex vi* art. 543, CPC.[22]

Conforme Dora Maria de Oliveira Ramos, há a possibilidade lícita de se terceirizar a atividade-fim da empresa com relação ao produto, mas não no que toca à prestação de mão de obra para realizá-la. Ou seja, o instituto da terceirização abrange o fornecimento de bens, possibilitando a terceirização da atividade principal da empresa, a exemplo da indústria automobilística, que terceiriza vários setores de produção, mas cada setor tem seu fim específico, como, por exemplo, a fabricação de peças. Porém, com relação à mão de obra, não poderia essa mesma empresa terceirizar trabalhadores para fabricação de peças da empresa, o que infringiria a Súmula nº 331 do TST.[23]

Mesmo com a insegurança na classificação das atividades da empresa, de acordo com o inciso I da Súmula nº 331 do TST, a configuração da terceirização de

[22] Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4304602>.
[23] RAMOS, Dora Maria de Oliveira. *Terceirização na Administração Pública*. São Paulo: LTr, 2001. p. 70/73.

RTTC_MIOLO_02.indd 99 27/01/2017 15:26:25

trabalhadores para realizarem atividade-fim tem como consequência a caracterização de vínculo empregatício entre o trabalhador terceirizado com a empresa tomadora de serviços.

Todavia, a premissa não se aplica quando o Estado configura como parte tomadora de serviços de empresa terceirizante mediante vedação constitucional. O art. 37, inciso II, prevê a aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos para a investidura em cargo ou emprego público.[24]

Ignorar a previsão constitucional do concurso, considerando vínculo empregatício do trabalhador com o ente da Administração que contratou empresa prestadora de serviços, seria considerar o interesse individual do trabalhador acima do interesse coletivo, desrespeitando diretamente os princípios que regem a Administração, notadamente a supremacia do interesse público sobre o privado, bem como a legalidade, impessoalidade, moralidade etc.

Nesse sentido, a Constituição da República, em seu art. 37, inciso XXI, prevê a contratação de serviços, mediante procedimento de licitação, devendo ser assegurada igualdade de condições a todos os concorrentes.

5 Terceirização na Administração Pública

A gestão das atividades de natureza pública deve ser realizada de maneira estratégica, operacional ou material. A gestão estratégica é a função mais elevada, correspondente às diretrizes que são traçadas pelo Poder Público, cuja titularidade pertence apenas ao Estado; a gestão operacional trata de assegurar a continuidade do serviço público, preenchendo lacunas e adaptando o que já está definido; e a gestão material refere-se tão somente à execução material do serviço.[25]

Com relação às atividades realizadas pelo Estado, destaca-se a divisão proposta pelo Plano Diretor da reforma do Estado do Ministério da Administração Federal: núcleo estratégico, atividades exclusivas, serviços não exclusivos e produção de bens e serviços para o mercado.[26]

O núcleo estratégico trata de atividades principais do Estado, equiparando-se, no âmbito privado, às atividades-fim realizadas por uma empresa. São atividades essenciais para a manutenção da própria sociedade, como o exercício das funções administrativa, jurisdicional e legislativa, assim como as atividades de saúde, educação, saneamento básico, entre outras, que mesmo não sendo parte da função precípua do Estado "passaram a ser incorporadas às necessidades de interesse público

[24] JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses; LARA, Diva Belo. Terceirização no serviço público. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/novo/uploads/recursos_humanos/legis/terceirizacao/TSP.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2016.
[25] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit.*, p. 170.
[26] RAMOS, Dora Maria de Oliveira. Terceirização na Administração Pública. São Paulo: LTr, 2001. p. 125.

RTTC_MIOLO_02.indd 100 27/01/2017 15:26:25

que a organização estatal deve satisfazer. Sua relevância social justifica que sejam designadas como serviços públicos, a serem geridos, pois, pelo Poder Público."[27] Nesse sentido, considera-se que essas atividades não são passíveis de terceirização exatamente devido à sua natureza e relevância.

As atividades exclusivas do Estado são exercidas por meio do seu poder extroverso, que ultrapassa a própria esfera jurídica (poder de regulamentar, fiscalizar e fomentar), também não passíveis de terceirização. Nesse sentido, a ADI nº 1717, em análise ao art. 58, *caput* e §§1º, 2º e 4º ao 8º da Lei nº 9.649/98, que considerava os conselhos profissionais regidos por regime jurídico de direito privado, com a contratação de quadro de pessoal por regime celetista, foi julgada inconstitucional pelo STF ao fundamento de que o serviço de fiscalização é típico do Estado, devendo ser executado por pessoa jurídica de direito público.[28]

A produção de bens e serviços para o mercado são atividades econômicas que objetivam o lucro, logo, caracterizam-se como excepcionais no arcabouço da Administração em sentido material.

Por fim, importa o exame acerca dos serviços não exclusivos do Estado que, por isso, não envolvem poder de império, contudo são importantes pela natureza e o conteúdo da prestação, por envolverem direitos humanos fundamentais ou por trazerem benefícios que não podem ser distribuídos à sociedade sob a forma de lucro, como, por exemplo, os que são realizados pelos hospitais e escolas, marcados pela possibilidade de prestação concomitante.

Conforme Maria Sylvia Zanella Di Pietro, esses serviços não privativos do Estado podem ter a participação de instituições privadas desde que em caráter complementar, cabendo apenas a transferência da execução material de determinadas atividades, como limpeza, vigilância, ou serviços técnicos especializados, como, p. ex., a realização de exames. Com relação aos serviços de saúde, ela explica:

> A Lei nº 8.080, de 19-9-90, que disciplina o Sistema Único de Saúde, prevê, nos arts. 24 a 26, a participação complementar, só admitindo-a quando as disponibilidades do SUS forem insuficientes para garantir cobertura assistencial à população de uma determinada área, hipótese em que a participação complementar será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público.[29]

Assim também prevê, com relação ao Sistema Único de Saúde (SUS), o art. 199, §1º, da Constituição da República: "As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante

[27] RAMOS, Dora Maria de Oliveira. *Op. cit.* p. 123/125.
[28] Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266741>.
[29] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit.*, p. 174/175.

RTTC_MIOLO_02.indd 101 27/01/2017 15:26:25

contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos".

Com entendimento semelhante, explica, em nota, Cristiana Fortini:

> Certamente não há como desconsiderar a redação do art. 197 da Constituição da República, segundo o qual 'são de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado'. Entretanto, não há como enxergar na norma autorização para que todos os serviços ligados à saúde sejam privatizados, mediante terceirização. A participação de terceiros faz-se possível em caráter de complementariedade da atuação estatal, jamais em caráter substitutivo.[30]

Contudo, o entendimento doutrinário do caráter complementar da atividade privada no exercício de serviços não exclusivos do Estado foi relativizado na ADI nº 1923, julgada em 16/04/2015, como parcialmente procedente. O entendimento majoritário foi pela constitucionalidade do art. 24, inciso XXIV, da Lei nº 8.666, que dispensa licitação para a celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão. O voto condutor proferido pelo Ministro Luiz Fux fundamentou que as atividades não privativas do Estado "não atuam por força de contrato de gestão, mas sim por direito próprio."[31]

Ademais, consoante o Min. Carlos Ayres Britto asseverou, esses contratos podem ser considerados como instrumentos de convênio, os quais dispensam o procedimento licitatório. Também se decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 9.637/98, que trata das organizações sociais – pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Em suma, o entendimento atual do STF é de que os serviços não exclusivos do Estado devem ser desenvolvidos mediante instrumentos de colaboração do setor privado, sobretudo por entidades do terceiro setor, reservando, o Estado, para si, o dever de fomento das atividades, no que tange aos recursos financeiros, uso de bens públicos e cessão especial de servidores estatais, previstos nos artigos 12 e 14 da Lei nº 9.637/98. Sob a ótica da norma julgada constitucional, vale notar, a título de

[30] FORTINI, Cristiana. O perfil do Direito Administrativo atual e o emprego da terceirização. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n 8, p. 5, dez. 2006/jan.-fev. 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-8-DEZEMBRO-2006-CRISTIANA%20FORTINI.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2016.

[31] Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Voto__ADI1923LF.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 102 27/01/2017 15:26:25

exemplo, que o Estado poderá transferir para uma entidade não estatal um hospital utilizado pelo SUS, devidamente montado, com os instrumentos necessários ao seu funcionamento e os empregados contratados para a execução do serviço, para a gestão do particular.

Entretanto, o entendimento não foi unânime, consoante o voto divergente do Ministro Marco Aurélio:

> A extinção sistemática de órgãos e entidades públicos que prestam serviços públicos de realce social, com a absorção da respectiva estrutura pela iniciativa privada – característica central do chamado "Programa Nacional de Publicização", de acordo com o artigo 20 da Lei nº 9.637/98 –, configura privatização que ultrapassa as fronteiras permitidas pela Carta de 1988. O Estado não pode simplesmente se eximir da execução direta de atividades relacionadas à saúde, educação, pesquisa, cultura, proteção e defesa do meio ambiente por meio da celebração de "parcerias" com o setor privado.[32]

Mesmo com a decisão na ADI nº 1923, a atuação do Poder Público conveniado com as organizações da sociedade civil sofrerá modificações substanciais. A Lei nº 13.019/2014,[33] conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, com vigência a partir de 23 de janeiro de 2016 para a União e os Estados e, no âmbito municipal, alterada para janeiro de 2017,[34] trouxe modelos mais rígidos a serem observados para o acesso aos recursos públicos.[35]

Das mudanças trazidas pela nova lei, há a separação em termo de colaboração, para a consecução de finalidades de interesse público propostas pela Administração Pública, e termo de fomento, situação em que as finalidades são propostas pelas organizações da sociedade civil. Os contratos deverão prever os direitos de os servidores públicos e órgãos de controle acessarem os documentos e registros contábeis dos contratados, prevendo um dirigente para responder de forma solidária pelo cumprimento das metas pactuadas, assumindo as responsabilidades civis e penais inerentes ao contrato. Será avaliado se o objetivo almejado foi alcançado, com prazo delimitado para prestação de contas e a possibilidade de intervenção do ente público

[32] Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/adi-1923-voto-vista-marco-aurelio.pdf>, p. 12/13.

[33] Lei Nacional nº 13.019, de 31 de julho de 2014, estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.

[34] Lei nº 13.204, de 14.12.2015.

[35] Regulamentada no âmbito federal por meio do Decreto nº 8.726, de 27.04.2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 103 27/01/2017 15:26:25

na organização da parceira, mediante a necessidade de atender aos objetivos acordados, dispensada autorização judicial para tanto.[36]

6 O Projeto de Lei nº 4.330/2004

Tramitando há mais de uma década, o Projeto de Lei (PL) nº 4.330/2004,[37] que dispõe sobre os contratos de terceirização e as relações de trabalho deles decorrentes, gera ainda muita discussão entre os representantes das centrais sindicais, sindicatos patronais e profissionais no âmbito do Direito do Trabalho. O cerne da celeuma é o fato de a proposta prever a contratação de serviços terceirizados para qualquer atividade e não estabelecer limites ao tipo de serviço que pode ser alvo de terceirização. Além disso, prevê a forma de contratação tanto para empresas privadas como para as estatais, exceto Administração Pública direta, autarquias e fundações.

Em sua essência, o PL nº 4.330/04 abarca principalmente quatro grandes polêmicas: a abrangência das terceirizações tanto para as atividades-meio como atividades-fim; responsabilidade exclusiva da empresa terceirizada quanto às obrigações trabalhistas, cabendo à contratante tão só fiscalizar; a representatividade sindical, que passa a ser do sindicato da empresa contratada e não da contratante; e, ainda, a terceirização no setor público.

Nesse sentido, o projeto, se aprovado, trará, como mudança principal, a possibilidade de terceirização da atividade-fim no setor privado, definindo os requisitos para a contratação que devem ser respeitados pela empresa tomadora. Contudo, inevitavelmente a Administração Pública também será afetada, especialmente em face do seguinte dispositivo:

> Art. 12 Nos contratos de prestação de serviços a terceiros em que a contratante for a Administração Pública, a responsabilidade pelos encargos trabalhistas é regulada pelo art. 71 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

Como mencionado anteriormente, o art. 71 da Lei nº 8.666/93 dispõe que o Estado não possui a obrigação de arcar com as responsabilidades da empresa terceirizante. Mas, em razão da Súmula nº 331 do TST, modificada exatamente com o intuito de não desamparar o trabalhador na falta da empresa terceirizante com os encargos trabalhistas, a Administração Pública poderá ser responsabilizada por culpa *in vigilando* e *culpa in eligendo*.

[36] GUERRA, Evandro Martins; GUERRA, Gabriela de Moura e Castro. O novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 15, n. 176, p. 48-53, out. 2015.

[37] Apresentado pelo deputado Sandro Mabel, o projeto foi aprovado pela Câmara dos Deputados e encaminhado ao Senado Federal em 27.04.2015.

RTTC_MIOLO_02.indd 104 27/01/2017 15:26:26

Naturalmente, levando em conta o princípio da hierarquia das normas, em sendo aprovado o PL nº 4.330, a Súmula nº 331 do TST será superada, deixando de ser aplicada. Destarte, nos casos recorrentes de empresas que terceirizam para a Administração e não arcam com os devidos encargos trabalhistas, não haverá a possibilidade de responsabilização da tomadora, desconsiderando-se assim, inclusive, a natureza falimentar do salário do empregado.

7 Conclusão

A terceirização, entendida como procedimento de gestão empresarial voltado à transferência de serviços a terceiros, pode ser traduzida no âmbito da Administração Pública como instrumento de descentralização que permite a prestação indireta de atividades originalmente executadas diretamente pelo poder público.

Contudo, a inexistência de um arcabouço legal relativo à matéria gera polêmica e grandes discussões, sobretudo no que toca à definição das atividades que podem ou não ser terceirizadas e à responsabilidade do tomador de serviços em caso de inadimplemento das obrigações trabalhistas por parte do empregador.

Originalmente criada no âmbito privado, a terceirização no setor público surgiu em um contexto de descentralização de suas atividades, consubstanciada no Decreto-Lei nº 200/67.

A crescente utilização da terceirização e a falta de legislação específica fez com que seus principais elementos fossem delineados por meio da Súmula nº 331 do TST, que originalmente definia expressamente que o inadimplemento das obrigações trabalhistas por parte do empregador acarretaria a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços, aplicando-se, inclusive, aos órgãos da Administração direta, autarquias, fundações públicas, empresas estatais, desde que constantes do título executivo judicial.

O entendimento da Corte afrontou diretamente a norma disposta no §1º do art. 71 da Lei nº 8.666/93, porquanto expressamente determina que a inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais, não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações.

A citada Súmula encampou diversas discussões jurídicas, culminando na que foi tratada em sede de Ação Direta de Constitucionalidade (ADI nº 16), versando justamente acerca da antinomia existente entre o texto sumulado e a Lei de Licitações, no que tange à responsabilização do poder público como tomador de serviços no caso de inadimplemento das obrigações trabalhistas por parte do empregador.

No julgamento, o Supremo Tribunal Federal, em 25.11.2010, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo da Lei de Licitações, afastando, dessa forma, a responsabilização do ente público.

RTTC_MIOLO_02.indd 105 27/01/2017 15:26:26

Com efeito, em maio de 2011 o TST alterou a redação da Súmula nº 331, mantendo a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto às obrigações trabalhistas no caso de inadimplemento do empregador, ressalvando, todavia, que, no caso dos órgãos e entidades da Administração Pública, só haverá responsabilidade caso evidenciada a conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666/93, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora.

Na decisão, restou definida a possibilidade de atribuição de responsabilidade subsidiária em sendo comprovada a culpa da Administração Pública na escolha da empresa pela existência de culpa *in eligendo* ou por falta na fiscalização e controle do contrato, denotando culpa in vigilando, vale dizer, em síntese, a egrégia corte acolheu como indevida a imposição de responsabilidade subsidiária ao poder público pelo inadimplemento dos encargos trabalhistas da prestadora de serviços, porém deixou assentada a possibilidade de responsabilização caso seja verificada a culpa na escolha da empresa ou na fiscalização do contrato.

Na sequência, o Projeto de Lei nº 4.330/2004, aprovado recentemente pela Câmara dos Deputados e em tramitação no Senado Federal, é o instrumento que se propõe a promover a regulamentação do tema, contudo comporta várias questões complexas e controversas, entre elas, especialmente, a referente à possibilidade de serem terceirizadas as atividades-fim no âmbito público.

O PL nº 4.330/04 trata basicamente de quatro grandes temas: a abrangência das terceirizações tanto para as atividades-meio como atividades-fim; responsabilidade exclusiva da empresa terceirizada quanto às obrigações trabalhistas, cabendo à contratante tão só fiscalizar; a representatividade sindical, que passa a ser do sindicato da empresa contratada e não da contratante; e, ainda, a terceirização no setor público.

Em face do princípio da hierarquia das normas, aprovado o PL nº 4.330, afastada será a Súmula nº 331 do TST, sendo que nos casos de empresas que terceirizam para a Administração e não cumprem com suas obrigações não haverá a responsabilização da tomadora.

Por fim, ressalta-se que com o atual entendimento doutrinário e jurisprudencial não admite a celebração de contrato de terceirização para a execução de atividades típicas de Estado. Contudo, é certo que a matéria ainda precisa ser debatida, sendo que, com a aprovação da lei, novos delineamentos serão deflagrados, até que se tenha a desejável e necessária sedimentação de sua essência.

Abstract: Following a worldwide trend, gradually being relaxed, in Brazil, the use of outsourced labor. In this field, it turns out that the public authorities, in order to reduce the accumulation of tasks and seeking greater efficiency, among other strategies, has been increasingly taking advantage of the outsourcing Institute to carry out its activities. Even if the topic is particularly controversial, taking into account the principle of

RTTC_MIOLO_02.indd 106 27/01/2017 15:26:26

decentralisation is possible to recognize the fact that the administrative function be liable to transfer to particular, however, the main issue is to discern what the scope and how outsourcing should be dealt with in public, as well as its use in relation to the end-activity of the administration. To this end, this paper seeks to analyse the evolution of jurisprudence, legislation and doctrine about the outsourcing Institute and its development, studying the concepts relating to activities (middle and end), as well as check your application within the public administration, legal administrative perspective. In this sense, critical nature-dialectic method from the analysis of the rules peculiar to the subject, notably concerning Bill No. 4,330/2004, in proceedings in the Senate, in addition to the case law and decisions of an administrative nature.

Key words: Outsourcing. Public Administration. Core business.

Referências

ALVES, Osvaldo Nunes. Terceirização de Serviços na Administração Pública. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054228.PDF>. Acesso em: 17 out. 2015.

BIAVASCHI, Magda Barros; DROPPA, Alisson. A história da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho: a alteração na forma de compreender a terceirização. *Mediações – Revista de Ciências Sociais*, v. 16, n. 1. 2011. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/mediacoes/article/view/9657/8494>. Acesso em: 22 mar. 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988).

BRASIL. *Lei nº 11.079*, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública.

CÂMARA, Viviane Miranda da. A responsabilidade trabalhista da Administração Pública nos contratos de terceirização: a repercussão do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 16. Revista Fórum Trabalhista – RFT, Belo Horizonte, ano 3, n. 13, p. 139-164, jul./ago. 2014.

CRUZ, Mauri J. V. Reflexões sobre o marco regulatório de acesso a recursos públicos pelas Organizações da Sociedade Civil Brasileira. *A Face Privada Na Gestão das Políticas Públicas*. Porto Alegre/RS: Fundação Irmão José Otão – FIJO, 2014.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*: Concessão, Permissão, Franquia, Terceirização e outras formas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FORTINI, Cristiana. O Perfil do Direito Administrativo Atual e o Emprego da Terceirização. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n 8, dez. 2006/jan.-fev. 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-8-DEZEMBRO-2006-CRISTIANA%20FORTINI.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2016.

FORTINI, Cristiana; VIEIRA, Virginia Kirchmeyer. A terceirização pela Administração Pública no Direito Administrativo: considerações sobre o Decreto nº 2.271/97, a Instrução Normativa nº 2/08 e suas alterações, a ADC nº 16 e a nova Súmula nº 331 do TST. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 14, n. 157, p. 16-23, jan. 2015.

FORTINI, Cristina; DA PIEVE, Flávia Cristina Mendonça Faria. As terceirizações e as contratações temporárias realizadas pela administração pública: distinções entre as duas figuras e o impacto na LRF. In: FORTINI, Cristina (Org.). *Terceirização* na Administração: estudos em homenagem ao Professor Pedro Paulo de Almeida Dutra. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GIOSA, Lívio Antônio. *Terceirização, uma abordagem estratégica*. 5. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2003.

RTTC_MIOLO_02.indd 107 27/01/2017 15:26:26

GUERRA, Evandro Martins; GUERRA, Gabriela de Moura e Castro. O novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 176, p. 48-53, out. 2015.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. A terceirização no serviço público. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176404/000506751.pdf?sequence=>. Acesso em: 17 mar. 2016.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses; LARA, Diva Belo; Terceirização no serviço público. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/novo/uploads/recursos_humanos/legis/terceirizacao/TSP.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 13. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

LIMA, Denise Hollanda Costa. Terceirização na Administração Pública: As Cooperativas de Trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. *A terceirização e o Direito do Trabalho*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAMOS, Dora Maria de Oliveira. *Terceirização na Administração Pública*. São Paulo: LTr, 2001.

REIS, Luciano Elias. Terceirização na Administração Pública: Breves Reflexões Críticas. *Revista Síntese de Direito Administrativo*, n. 117, set. 2015.

WACHELESKI, Marcelo Paulo; Flores, Pedro Henrique Brunken. A terceirização na Administração Pública e os impactos no orçamento. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 176, p. 63-70, out. 2015.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GUERRA, Evandro Martins; D'AMATO, Mariana Coelho. A terceirização no âmbito da Administração Pública. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 91-108, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 108 27/01/2017 15:26:26

Estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao setor público

Inaldo da Paixão Santos Araújo
Mestre em Contabilidade. Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Sumário: **1** Introdução – **2** Conceito de sistema contábil – **3** Conceito de contabilidade aplicada ao setor público – **4** Redescobrindo a contabilidade aplicada ao setor público – Referências

1 Introdução

A análise de um determinado tema carece, sempre, da definição de uma estrutura ou de um marco conceitual,[1] não obstante as dificuldades inerentes que possam representar a elaboração de um conceito amplo, claro e objetivo para qualquer ramo do conhecimento humano.

Essa definição representa o primeiro passo, fundamental. O verdadeiro norte para o alcance dos resultados propostos. Solomons, citado por Rodríguez (2001, p. 10), ratifica o presente argumento ao comentar a importância de um marco conceitual para o estabelecimento de normas contábeis, chegando a declarar que "um organismo emissor de normas sem um marco conceitual seria como uma legislação promulgando leis sem uma constituição que proteja os cidadãos dos atos arbitrários do governo".

[1] Marco conceitual é, segundo Vela, *apud* Rodríguez (2001, p. 13), "um sistema coerente de objetivos interrelacionados e fundamentados que possam levar a normas coerentes e que prescreva a natureza, função e limites da contabilidade e das demonstrações financeiras."

RTTC_MIOLO_02.indd 109 27/01/2017 15:26:26

Figura 1 – Subsistemas Organizacionais

2 Conceito de sistema contábil

A contabilidade pode ser conceituada como o sistema de informações idealizado para captar, registrar, reunir, interpretar e demonstrar os fatos que afetam as situações patrimoniais de qualquer entidade. Seu objeto de estudo é, portanto, o patrimônio, seja ele privado ou público. É a natureza desse patrimônio que vai balizar o campo de atuação da contabilidade.

Segundo Moscove e*t al*. (2002, p. 23-4), têm-se as seguintes definições para sistema de informações e sistema de informações contábeis:

> Sistema de informações é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle.
>
> [...]
>
> Sistema de informações contábeis (SIC) é o subsistema de informações dentro de uma organização que acumula informações de vários subsistemas da entidade e comunica-as ao subsistema de processamento de informações.

RTTC_MIOLO_02.indd 110 27/01/2017 15:26:26

O sistema de informações contábeis vai funcionar, portanto, como um subsistema no âmbito do sistema organizacional, que vai receber informações de outros subsistemas, processá-las, classificá-las, acumulá-las e analisá-las para demonstrá-las aos usuários internos e externos, nas formas que lhes sejam úteis.

Nessa linha de pensamento, vale aqui repisar o conceito apresentado em 1966 pela Associação Americana de Contabilidade, *apud* Menéndez (1997, p. 30): "um processo de identificação, avaliação e divulgação de informações que permitem a tomada de decisão e a formação de juízos por parte dos interessados pela informação contábil".

Esse raciocínio também é acompanhado pelo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI), em 1986, aprovado e divulgado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), e referendado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), reproduzido por Iudícibus *et al.* (1995, p. 58), que considera a contabilidade, de forma objetiva, como um sistema de informação e avaliação "destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização".

Em suma, a contabilidade coleta, processa, acumula e analisa dados monetários que afetam o patrimônio das entidades, para divulgá-los, redigindo relatórios contábeis, de forma objetiva e transparente, como a seguir demonstrado na forma que foi originalmente apresentada por Araújo (2002, p. 16):

Figura 2 – Sistema de Informação Contábil

Fonte: Extraído de ARAÚJO, I. *Introdução à contabilidade*. 2. ed. Salvador, 2002.

Esses relatórios somente terão utilidade para os usuários da informação contábil[2] se forem elaborados com base em princípios que garantam a sua clareza e transparência, sendo facilmente compreendidos pelos usuários devido à sua objetividade. As informações apresentadas devem ser adequadas, relevantes e confiáveis, possibilitando que sejam verificadas e comparadas.

[2] Governo, acionistas, investidores, fornecedores, banqueiros, administradores, economistas, auditores, empregados, entre outros.

RTTC_MIOLO_02.indd 111 27/01/2017 15:26:26

3 Conceito de contabilidade aplicada ao setor público

Entre os diversos ramos[3] do sistema contábil, a contabilidade aplicada ao setor público, que está voltada para registrar, acumular, controlar e demonstrar os fatos mensuráveis, em moeda, que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, das entidades de direito público interno, tem sido, nos últimos anos, objeto de intensos debates e discussões sobre a necessidade de aprimoramento da qualidade das informações geradas.

No Brasil, as normas da contabilidade aplicada ao setor público estão definidas precipuamente na Lei nº 4.320/64,[4] que apresenta título específico para tratar da matéria.

Segundo o art. 85 desse instrumento normativo do Direito Financeiro, a contabilidade aplicada ao setor público deve permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também estabeleceu novos requisitos para a escrituração e consolidação das contas públicas.

Feitas essas considerações introdutórias, pode-se conceituar a contabilidade aplicada ao setor público, também usualmente denominada de contabilidade pública, governamental, administrativa, oficial, do Estado, do setor público e das administrações públicas, entre outras, como o ramo da contabilidade que, fundamentada em normas próprias e específicas, registra, classifica, acumula, controla, avalia e divulga os dados sobre o patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nos termos da Resolução CFC nº 1.128/08 (que será revogada a partir de 1º.01.2017 pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, conforme publicação no *DOU*, 04 out. 2016, Seção 1), define que a contabilidade aplicada ao setor público é "o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público".

[3] Os ramos são: contabilidade agropecuária, de instituições financeiras, comercial, de custos, geral, de seguros, entre outros.

[4] Essa lei, nos termos de sua ementa, "estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal", tendo sido recepcionada pela Constituição de 1988.

RTTC_MIOLO_02.indd 112 27/01/2017 15:26:26

Rodríguez (2001, p. 3), com base no conceito apresentado por James P. Wesberry no livro *Contabilidad Gubernamental y sistemas de información financeira*, aqui livremente traduzido, afirma que a contabilidade aplicada ao setor público:

> É o sistema de informação contábil que registra todas as ações financeiras e patrimoniais do Estado. Ela "permite medir e registrar em termos monetários, as operações, programas e atividades realizadas pelo Estado, suas entidades e organismos que o integram". Compreende as atividades de processamento, registro, classificação, resumo, avaliação, divulgação e interpretação dos resultados das operações e transações dos organismos governamentais.

Outros autores a conceituam como uma técnica. Castro (1994, p. 19), por exemplo, afirma que a contabilidade aplicada ao setor público pode ser conceituada como "uma técnica que é utilizada para registrar as transações da Administração Pública e produzir sistematicamente informação financeira, orçamentária, programática e econômica, expressa em unidades monetárias, para facilitar a tomada de decisões de um Governo".

Portanto, de forma resumida, a contabilidade aplicada ao setor público apresenta, entre outras, as seguintes características:

- compreende as três esferas de governo: federal, estadual e municipal;
- objetiva selecionar, estudar, registrar, classificar, interpretar, acumular, controlar, resumir e demonstrar os fatos que afetam o patrimônio estatal;
- seu objeto de estudo é a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto aos aspectos contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e de resultado;
- constitui-se em um importante instrumento de planejamento e controle da gestão governamental;
- no Brasil, suas normas são definidas atualmente pela Lei nº 4.320/64, pela LRF e pelo Conselho Federal de Contabilidade.

4 Redescobrindo a contabilidade aplicada ao setor público

A contabilidade aplicada ao setor público representa importante instrumento de gestão para a Administração Pública, pois proporciona informações basilares para que se possa cumprir o mandamento constitucional de prestar contas e de possibilitar informações orçamentárias, programáticas, financeiras, econômicas e patrimoniais confiáveis, completas, claras e oportunas, suportando a tomada de decisões, de permitir o adequado acompanhamento da execução orçamentária e de contribuir efetivamente para a garantia da adequação dos controles implantados por uma organização pública, que, por exigência constitucional, deve manter, de forma integrada, sistema de controle interno com o objetivo, entre outros, de comprovar a adequação

RTTC_MIOLO_02.indd 113 27/01/2017 15:26:27

dos atos praticados às normas vigentes e de avaliar os resultados alcançados na aplicação dos recursos.

Para que a contabilidade aplicada ao setor público, enquanto instrumento de controle, possa cumprir essa importante missão, torna-se necessário que as informações geradas por esse sistema sejam de fácil compreensão, relevantes, confiáveis, comparáveis, verificáveis, transparentes e úteis para seus usuários.

Mas será que a contabilidade aplicada ao setor público tem cumprido o seu papel? Ela de fato tem alcançado seus objetivos?

A juíza francesa Eva Joly,[5] consoante edição do jornal *A Tarde*, de 19 de fevereiro de 2002, ao se posicionar sobre o efeito, na economia americana, do escândalo envolvendo uma gigante do setor elétrico daquele país (Enron[6]) e uma das maiores empresas de auditoria externa do mundo (Arthur Andersen[7]), que gerou prejuízos de bilhões de dólares a acionistas, empregados, fornecedores e, até mesmo, ao próprio governo americano, apresentou o seguinte pensamento: "Os controles não funcionaram mesmo e as pessoas estão se perguntando o que os balanços anuais significam".

Luís Nassif, em artigo publicado no jornal *Folha de S.Paulo*, de 21 de maio de 2002, intitulado "As auditorias e o novo mercado", ainda discutindo o episódio Enron, assim se manifestou:

> Os novos conceitos de governança corporativa, o controle social sobre as empresas e os novos critérios de formação de valor estão a exigir mudanças substantivas nos demonstrativos e balanços contábeis.

As demonstrações são pouco claras, inacessíveis aos leigos, e há um sem-número de novos fatores que têm que ser contabilizados para uma melhor avaliação das empresas.

> Os balanços se limitam a levantar os ativos tangíveis das empresas. Nos últimos anos, a pirâmide de valor se inverteu. O valor maior está no conhecimento, não nos ativos. No entanto todos os procedimentos de análise de receita continuam centrados na economia do tangível.

Cruz (2002), na sua palestra sobre o tema "As Perspectivas para a Contabilidade Aplicada na Administração Pública no Brasil", no seminário sobre as normas internacionais de contabilidade para o setor público (NICSP), ocorrido em Brasília, em 2002,

---

5 A juíza Eva Joly revelou um esquema de corrupção na ex-estatal francesa Elf, do ramo do petróleo.

6 Essa companhia, considerada como uma das gigantes do setor elétrico americano, entrou em processo de falência após descoberta e divulgação de fraudes contábeis nos seus balanços.

7 Após o episódio "Enron", que abalou a credibilidade dos auditores externos, a Arthur Andersen, considerada até então como uma das cinco maiores firmas de auditoria do mundo, deixou de existir.

RTTC_MIOLO_02.indd 114 27/01/2017 15:26:27

apresentou os comentários de Charles B. Wang, no livro intitulado *O Novo Papel do Executivo de Informática* (Editora Makron Books, 1995, p. xxiv e xxv), sobre as mudanças na contabilidade:

> Nos Estados Unidos existem dois sistemas de informações em suas empresas. Um é organizado em torno da corrente de dados, e o outro, muito mais antigo, em torno do sistema de contabilidade. O sistema de contabilidade é um sistema de informação de 500 anos de idade e está em péssima forma. As mudanças que vocês irão ver nas tecnologias de informação nos próximos 20 anos não são nada, se comparadas às mudanças que irão ver na contabilidade.[8]

Há muito tempo que se questionam as limitações da contabilidade nas empresas. Discute-se, e muito, sobre quais os melhores critérios de avaliação de ativos: custo histórico, custo corrente corrigido, valor de reposição, entre outros; sobre o passivo ambiental e sobre o capital intelectual. Esse debate toma corpo de forma acentuada, principalmente nos períodos em que ocorrem grandes fracassos comerciais.

Mas há a preocupação, no setor privado, de se buscarem novos caminhos. Drucker (2001, p. 81) mostra que muita coisa tem sido feita, afirmando que:

> [...] a nova revolução da informação [...] não está acontecendo em Tecnologia da Informação (TI), nem em Sistemas de Informações Gerenciais (SIGs), e nem sendo liderada por Diretores de Informações (DIs). Ela é conduzida por pessoas que a indústria da informação tende a desprezar: os contadores.

No âmbito governamental, todavia, essa discussão pouco tem ganhado as "luzes da ribalta". Wesberry Jr. (1995) é bastante crítico sobre a qualidade da informação contábil no setor público, afirmando que "ela não está disponível, não chega de maneira oportuna, não é confiável e não é usada na tomada de decisões importantes do governo".

Essa situação talvez ocorra porque poucos têm enveredado por essa trilha, já que a contabilidade aplicada ao setor público sofre uma significativa influência do controle orçamentário e de uma legislação muito voltada, ainda, para a classificação das receitas e das despesas. A ênfase é dada na execução orçamentária e financeira e não nos resultados da gestão e nos seus respectivos impactos no patrimônio público.

Há um excesso de regras na contabilidade aplicada ao setor público. Nessa linha de raciocínio, é oportuno enfatizar a posição de Silva (1997, p. 17), que, em sua Tese de Livre Docência, afirma:

[8] WANG, Charles B. *O Novo Papel do Executivo de Informática*. São Paulo: Makron Brooks,1995. p. xxiv e xxv.

RTTC_MIOLO_02.indd 115 27/01/2017 15:26:27

> [...] em função destas regras é que podemos considerar a apuração do resultado nas instituições governamentais como obediente a um critério ultraconservador que dá ênfase ao aspecto financeiro e descuida-se da análise econômica dos elementos formadores do resultado da gestão.

Ainda discorrendo sobre as regras que amparam a contabilidade aplicada ao setor público, o citado autor conclui que elas:

> [...] reforçam a tese de que a administração pública trabalha com uma visão controlista e legalista da qual resulta, em grande medida, o atraso na Contabilidade Governamental, mormente no que se refere à implementação de técnicas modernas de evidenciação [...] inviabilizando, deste modo, a produção de informações relevantes para suportar o processo decisório. (*Ibid.*)

A importância de demonstrativos que reflitam adequadamente a situação patrimonial, muitas vezes, não é considerada. As normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público ainda se encontram em fase de amadurecimento e completa adoção. Praticamente não há preocupação em melhor demonstrar o resultado econômico de uma gestão governamental, mesmo no momento em que a sociedade passa a exigir mais da Administração Pública, principalmente no que se refere às questões de economia, eficiência, eficácia e efetividade, pois, como bem salienta Silva (1997, p. 165):

> A atualidade tem revelado que o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas, ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que ele espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho da administração.

Em um momento conturbado, quando se discute a eficácia das informações contábeis geradas pelo e para o setor privado, em que pese toda a tecnologia disponível, uma pergunta que também exige resposta está relacionada com a qualidade das informações oriundas da contabilidade aplicada ao setor público.

Um gestor público, ao ser questionado por parlamentares, em uma audiência pública, sobre o saldo patrimonial de um determinado ente da Federação, em face da exigência da LRF,[9] que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a

[9] O art. 4º, §2º, III, da LRF estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá conter demonstrativo com a evolução do patrimônio líquido, nos últimos três exercícios.

RTTC_MIOLO_02.indd 116 27/01/2017 15:26:27

responsabilidade na gestão fiscal, no que tange à evolução do patrimônio líquido, defendeu que aquela informação não era relevante na área pública.

Essa afirmativa merece reflexão, pois, de fato, a contabilidade aplicada ao setor público tem adotado procedimentos, há várias décadas, que não permitem uma melhor compreensão dos fenômenos patrimoniais no setor público. Esse fato tem ocasionado a utilização desse importante ramo da contabilidade como um mero instrumento de registro, com pouca aplicação para o controle e para a tomada de decisão.

Sobre esse aspecto, o ex-contador geral da nação da Colômbia, Edgar Fernando Nieto Sánchez, na sua palestra sobre o tema "A Contabilidade Pública: instrumento de modernização e controle", no citado seminário sobre as normas internacionais de contabilidade para o setor público (NICSP), apresentou as seguintes deficiências na contabilidade governamental: inconsistência, falta de coerência, duplicidade, atraso, ausência de fundamentação metodológica e apresentação dispendiosa, entre outras.

Essas deficiências, segundo aquele palestrante, acarretam sequelas, tais como:

> [...] decisões erradas de política econômica, determinações que não levam em conta as particularidades das organizações, uso ineficiente dos escassos recursos existentes no fornecimento, geração, processamento, interpretação e divulgação da informação.

Necessário se faz romper os paradigmas da contabilidade aplicada ao setor público. Nos dizeres de Araújo (1998, p. 236), eles representam:

> [...] a forma de se ver a realidade em conformidade com o consenso geral, [...], segundo a opinião de toda a comunidade à qual pertencemos, aceitando como premissa verdadeira a prática atual, ou seja, aquilo que é do consenso comum, sem o devido questionamento da sua validade.

Pois, como bem enfatiza Petri (2003):

> Devemos considerar que as informações financeiras, observadas as peculiaridades de cada setor, devem constituir uma linguagem universal. As magnitudes econômico-financeiras devem aproximar-se conceitualmente para possibilitar comparabilidade que contribua para a tomada de decisões e para a avaliação de desempenho em um mesmo contexto econômico e financeiro.
>
> Impõe-se, portanto, que essa distância seja eliminada, devendo o sistema de informações governamentais adotar as normas que aproxime o mais possível das do setor privado, que longe de lhes trazerem prejuízos a valorização, tornando-a mais útil e menos vulnerável a críticas, embora estas sejam totalmente infundadas operacionalmente. Deve ser, porém, integralmente preservada a estrutura orçamentária, principalmente em relação aos demonstrativos contábeis e quiçá recomendar-se sua adoção pelo setor público estatal no que for cabível.

RTTC_MIOLO_02.indd 117 27/01/2017 15:26:27

É preciso, pois, redescobrir a contabilidade aplicada ao setor público. Exatamente isso! Urge tornar a descobrir esse importante ramo da contabilidade, elemento fundamental para uma adequada prestação de contas no setor público, para que, cada vez mais, ela possa aparecer à vista dos usuários, sejam eles internos ou externos, mostrando-se de forma clara, transparente e objetiva, atendendo, assim, aos atributos qualitativos definidos pelo *Accounting Principles Board* (*APB*), em face de solicitação do *American Institute of Certified of Accountants* (*AICPA*), citados por Paulo (2002, p. 86):

a) relevância – significa selecionar a melhor informação para auxiliar os usuários nas decisões econômicas;
b) compreensibilidade – implica não somente que a informação selecionada seja mais inteligível, mas também que os usuários possam entender;
c) verificabilidade – implica que os resultados contábeis possam ser corroborados pelas mensurações independentes, usando o mesmo método de mensuração;
d) neutralidade – implica que as informações contábeis são dirigidas para as necessidades comuns de usuários, em lugar da informação particular dos usuários específicos;
e) oportunidade – implica uma comunicação antecipada da informação, para evitar atraso nas tomadas de decisão;
f) comparabilidade – implica que as diferenças não devem ser os resultados dos diferentes tratamentos da Contabilidade Financeira; e
g) integridade – implica que todas as informações cumpram razoavelmente os requisitos dos outros objetivos qualitativos que deverão ser informados.

Aliás, em muito boa hora, esses atributos foram reconhecidos pelo CFC ao aprovar, em 23.09.2016, a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público.

Nos termos dessa resolução:

> A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público.

Dessa forma, foram aprovadas as seguintes características qualitativas da informação contábil no setor público, que "são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil":

RTTC_MIOLO_02.indd 118 27/01/2017 15:26:27

- relevância;
- representação fidedigna;
- compreensibilidade;
- tempestividade;
- comparabilidade e
- verificabilidade.

Como restrições inerentes à informação, destacam-se: a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

Portanto, cada vez mais torna-se necessária uma proposta centrada na humildade e com senso crítico em relação a determinados procedimentos contábeis na área governamental para que se possa contribuir para uma melhor transparência das informações, permitindo, assim, mais *accountability* no setor governamental, pois, nesse novo cenário, transparência e qualidade das informações constituem-se em metas a serem alcançadas por uma contabilidade aplicada ao setor público moderna.

Referências

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à contabilidade*. Salvador, 2002. 214 p.

CASTRO, Raul Vásquez. *Contabilidad Gubernamental*. México: Instituto Mexicano de Contadores Público. Federación Colegio de Profesionistas, 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. CFC, 2016. 61 p.

CRUZ, Isaltino Alves da. *As perspectivas para a contabilidade aplicada na administração pública no Brasil*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002. 35 transparências, color., 25 cm x 20 cm.

DRUCKER, Peter. *Desafios gerenciais para o século XXI*. São Paulo: Pioneira, 2001. 168 p.

ENRON pode causar "efeito dominó". *A Tarde*, Salvador, 19 fev. 2002. Seção Internacional. Disponível em: <http://www.atarde.com.br/materia.php3?mês=02&ano=2002&id_materia=2323>. Acesso em: 18 fev. 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES (IBRACON). *Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988. 563 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al*. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável também às demais sociedades. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 778 p.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Manuel (Org.). *Contabilidad general*. Madrid: Civitas, 1997. 843 p. Mensagem recebida por <nepet@terra.com.br>, em 03 nov. 2003.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. Tradução de Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002. 452 p.

NASSIF, Luis. As auditorias e o novo mercado. *Folha de S.Paulo*. São Paulo, 21 maio 2002. Dinheiro, p. B3.

PETRI, Nelson. Controle orçamentário e financeiro nas entidades governamentais. [mensagem pessoal]

RODRÍGUEZ CASTRO, Bráulio. *Aspectos introductorios de contabilidad gubernamental*. 2001. Disponível em: <http://www.javeriana.edu.co/facultades/>. Acesso em: 23 fev. 2003.

RTTC_MIOLO_02.indd 119 27/01/2017 15:26:27

SÁNCHEZ NIETO, Edgar Fernando. *A contabilidade pública instrumento de modernização e controle*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002. 26 Transparências, color, 25 cm x 20 cm.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. *Contabilidade societária*: atualizado pela Lei n.º 10.303/01. São Paulo: Atlas, 2002. 458 p.

SILVA, Lino Martins. *Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública*. 1996. 203 f. Tese (Livre Docência) Vice-Reitoria Acadêmica, Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 1997.

WESBERRY JR., James P. Administração financeira integrada no governo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 91, p. 30-31, jan/fev. 1995.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao setor público. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 109-120, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 120 27/01/2017 15:26:27

Contas de governo de 2014 – Um marco nos 15 anos da LRF

João Augusto Ribeiro Nardes

Ministro do Tribunal de Contas da União. Bacharel em Administração de Empresas. Especialista em Política do Desenvolvimento e Estatística do Trabalho. Mestre em Estudos do Desenvolvimento pelo *Institut Université d'*Études *de Genebra*, Suíça.

Resumo: Versa o presente artigo sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em cujo aniversário de 15 anos de vigência revela-se instrumento essencial de nossa governança pública. Nossas instituições governamentais ainda situam-se em patamar inicial de governança, conforme apurou o Tribunal de Contas da União (TCU) em trabalho realizado com os demais tribunais de contas em todo o país, razão pela qual os bons instrumentos disponíveis devem ser valorizados. Ao discorrer sobre o contexto mundial e brasileiro que antecedeu à publicação da Lei, ocorrido em maio de 2000, destacamos a importância da instituição e aplicação da LRF para a boa governança pública e a forma como os tribunais de contas, de modo geral, e o TCU, especificamente, exercem suas atribuições no acompanhamento de suas disposições. Ao final, ao trazer informes históricos sobre a competência do TCU na apreciação das Contas do Presidente da República, resumimos as principais irregularidades observadas no exercício de 2014 que levaram a Corte de Contas a emitir parecer recomendando a rejeição das contas da atual Presidente da República. Concluímos enfatizando que a LRF, desde a sua edição, além de trazer elementos ao controle social e formal para conter a "desgovernança fiscal" que vigia no Brasil até o final do século XX, criou parâmetros legais para que, em 2015, o TCU tivesse elementos para obstar esse cenário adverso que ameaçava nos visitar novamente, representando a apreciação das contas de governo, relativas ao exercício de 2014, um verdadeiro marco da aplicação da Lei.

Palavras-chave: Governança. Especialização. Lei de Responsabilidade Fiscal. Contas de governo.

Sumário: **1** Introdução – **2** O contexto mundial no final do século XX – **3** O Brasil que criou a Lei de Responsabilidade Fiscal – **4** Estabilidade macroeconômica – **5** A importância da LRF – **6** A LRF e os tribunais de contas – **7** O TCU e as contas do Presidente da República – **8** Contas da Presidente da República – **9** Conclusão

1 Introdução

Em minha atuação como Presidente do Tribunal de Contas da União (TCU) no biênio 2013-2014, nas diversas palestras que venho proferindo pelo país e em recente obra de minha autoria, tenho disseminado os conceitos de Governança Pública, a partir da crença de que o país poderia estar em patamares bem mais confortáveis nos aspectos sociais e econômicos, caso as políticas públicas fossem mais bem direcionadas, monitoradas e avaliadas.

Independentemente de questões de cunho ideológico, acredito que à medida que as nações dependem dos governos para alcançar o crescimento econômico e

RTTC_MIOLO_02.indd 121 27/01/2017 15:26:27

o bem-estar social, maior a necessidade de termos uma boa governança pública. Quanto mais governo, maior a importância do controle social e das instituições impeditivas da "desgovernança".

Por esse motivo, é essencial que a sociedade debata o tema incansavelmente a fim de que as mudanças necessárias sejam implantadas dia a dia para que um Brasil mais eficiente seja entregue aos nossos filhos e netos. Em recente fiscalização que presidi no TCU, tivemos oportunidade de aprofundar esse debate em todo o país e sistematizamos, em conjunto com os tribunais de contas dos estados, informações sobre a situação da governança pública em âmbito nacional – esferas federal, estadual, distrital e municipal.

A coletar a real situação da governança do país em 380 organizações da Administração Pública federal, 893 organizações públicas estaduais e 6.497 organizações municipais, confirmamos a impressão geral sobre a baixa capacidade dos governos, de uma forma geral, de direcionar, avaliar e monitorar os esforços dos gestores públicos, em sua tarefa de executar políticas públicas aderentes às expectativas da população. Entre os mais de 7 mil órgãos pesquisados, apenas 16% estão em estágio aprimorado de governança. Grande parte, 48%, está no estágio inicial e a parcela restante no estágio intermediário.

Há, portanto, um longo caminho a percorrer para que o conjunto de indivíduos que compõem a sociedade brasileira tenha seus interesses priorizados nessa relação com os agentes políticos e gestores públicos, em detrimento de interesses de grupos privados e partidários. Particularmente nestes estertores do ano de 2015, temos convivido com muitas notícias ruins. No centro da severa crise política e econômica que abate o país, observamos, apreensivos, a paralisia do Governo Federal, principal instituição propositiva da nação. Essa questão é extremamente grave em um país federativo como o Brasil, onde a execução das políticas governamentais é compartilhada por todos os níveis de governo.

Como ponto positivo, em meio a tanta turbulência, destaca-se o fortalecimento de nossas instituições de controle e de combate à corrupção como o Ministério Público, a Polícia Federal e os tribunais de contas. Todos, respaldados pelo crescente interesse e vigília da sociedade, saem fortalecidos.

Ressalta-se também, como aspecto favorável, a submissão dos governos diversos a parâmetros institucionais de governança estabelecidos na Constituição Federal e nas leis pátrias, entre as quais merece destaque absoluto a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A partir da instituição da LRF, os governantes passaram a seguir regras e limites claros para conseguir direcionar e monitorar as finanças de maneira transparente e equilibrada, mantendo a estabilidade macroeconômica. Nesse sentido, a correta aplicação da LRF, com a vigilância da sociedade e dos órgãos de controle, é de fundamental importância para reforçar os alicerces do desenvolvimento econômico

RTTC_MIOLO_02.indd 122 27/01/2017 15:26:27

sustentado, sem inflação para financiar o descontrole de gastos do setor público, sem endividamento excessivo e sem a criação de artifícios para encobrir a má gestão.

2 O contexto mundial no final do século XX

O final do século XX foi marcado por uma fase de transição dos regimes de governos e a queda do socialismo. A queda do Muro de Berlim, em 1989, marcou o fim da Guerra Fria. Ao mesmo tempo, o mundo assistia à formação de megablocos comerciais e à globalização dos setores financeiro, produtivo e tecnológico, que exigia dos países maiores níveis de competitividade.

Também tivemos desequilíbrios econômicos mundiais, com marcantes déficits e consequente acumulação de dívidas externas, sobretudo nas nações em desenvolvimento, mas também nos Estados Unidos e na União Soviética. A crescente desestabilização fiscal de diversos países desde a década de oitenta, inclusive dos ditos desenvolvidos, foi a raiz fundamental para a criação de normas que buscassem o equilíbrio das contas públicas.

As economias internas não podiam crescer e sustentar, ao mesmo tempo, um Estado desequilibrado em suas finanças públicas. Dessa forma, os governos não tinham outra saída a não ser controlar as contas públicas como meio de sair da crise econômica que se apresentava e que ameaçava o nível de vida da população.

Alguns países, como Estados Unidos e Nova Zelândia, iniciaram fortes movimentos reativos ao contexto apresentado. Nos Estados Unidos, o esforço para a estabilidade fiscal foi representado pelo Budget Enforcement Act (BEA), de 1990. Por meio dessa lei, o Congresso fixou metas fiscais plurianuais e estabeleceu limites de gastos orçamentários. Na Nova Zelândia, os principais ajustes se deram por meio da Fiscal Responsability Act (1994), cujas reformas basearam-se em regras firmes e transparência dos gastos públicos.

A Comunidade Europeia promoveu a assinatura do Tratado de Maastricht, em 1992, estabelecendo parâmetros de cooperação e estipulando regras rígidas para o ingresso dos países. Dentre elas, destaca-se a que estabeleceu metas de manutenção de uma relação estável entre dívida/PIB e o compromisso de manutenção do equilíbrio fiscal.

Em 1998, o Fundo Monetário Internacional (FMI) lançou o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, fundamentado nos seguintes objetivos primordiais: "definição clara das funções e responsabilidades do governo; divulgação de informações ao público sobre as atividades do governo; abertura na preparação e execução do orçamento, bem como na prestação das contas orçamentárias; e avaliação independente da integridade das informações fiscais."

RTTC_MIOLO_02.indd 123 27/01/2017 15:26:27

3 O Brasil que criou a Lei de Responsabilidade Fiscal

No mesmo ano em que o mundo assistiu à queda do Muro de Berlim, o Brasil dava sequência ao seu processo de abertura democrática. No dia 15 de novembro de 1989, um ano depois de promulgada a Constituição de 1988, os cidadãos brasileiros votaram pela primeira vez para Presidente da República após o fim da ditadura, numa eleição com mais de 20 candidatos na disputa.

Apesar da euforia democrática, no campo econômico a situação brasileira era semelhante à de tantos outros países. Havia uma grande crise fiscal, intervenção estatal na economia e o sistema burocrático emperrava os serviços públicos. Em 1998, já há alguns anos após a implantação do Plano Real, foi proposto para a sociedade um conjunto de medidas, incluído no Programa de Estabilidade Fiscal (PEF), que veio a surgir conjuntamente com a Reforma Administrativa. O PEF contemplou medidas de curto prazo, para garantir os resultados anunciados no programa para o período de 1999 a 2001, além de medidas de natureza estrutural, para alcance permanente de resultados fiscais positivos para o País.

Dentre as medidas de natureza estrutural, no ano de 2000 foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal com o objetivo de alcançar o equilíbrio sustentável das contas públicas nas três esferas de governo. Além do contexto que exigia uma ruptura com a realidade de descontrole, a LRF veio para dar cumprimento ao art. 30 da Emenda Constitucional nº 19/1998, que estabelecia o prazo de 6 meses, a partir da promulgação, para que o Congresso Nacional apresentasse projeto de lei complementar a que se refere o art. 163 da Constituição Federal, que trata das finanças públicas.

4 Estabilidade macroeconômica

Desde a instituição do Plano Real, em 1994, conforme abordamos em nossa obra sobre Governança Pública, os diversos governos passaram a seguir, com pequenas variações, relativo consenso sobre os elementos constitutivos de uma boa gestão macroeconômica, que em seu conjunto seriam condições necessárias para transmitir aos investidores nacionais e internacionais a imagem de estabilidade econômica. Esses elementos são os seguintes: política monetária ativa, conduzida por um banco central independente, com base em metas de inflação; livre movimento internacional de capitais; câmbio flutuante, com mínima intervenção; e política fiscal que estabilize a relação dívida/PIB, num nível não muito superior a 50% do Produto Interno Bruto.

Até a instituição do Plano Real nossa política fiscal restringia-se a adiar despesas, corroendo-as com a inflação alta. Ao postergar o pagamento de despesas de obras fundamentais, por exemplo, garantia-se, com a desvalorização do montante

RTTC_MIOLO_02.indd 124 27/01/2017 15:26:28

a ser pago e, por decorrência, o equilíbrio fiscal, mas comprometia-se o crescimento econômico e o desenvolvimento, e criava-se, como efeito colateral, um catálogo extenso de obras inacabadas. Naquele momento, a estabilidade macroeconômica, representada principalmente pela baixa inflação, passou a ser uma bandeira política.

No relatório das Contas de Governo de 2014,[1] destacamos que a estabilidade macroeconômica é um bem público, conquistado à custa de um forte ajuste fiscal suportado por toda a sociedade brasileira em um passado recente. Nesse sentido, a preservação da percepção de solvência do setor público é crucial para minimizar eventuais expectativas negativas por parte dos agentes econômicos quanto ao controle do endividamento público.

Com o sucesso alcançado desde o Plano Real, a manutenção da estabilidade macroeconômica passou a representar um grande desafio, que demanda atuação enérgica e urgente. Além de assistirmos à insistente permanência das taxas de inflação em limites acima do topo da meta estabelecida, convivemos com uma perspectiva de crescimento negativo para crescimento econômico, déficit externo, elevada carga tributária, indústria estagnada, juro real na casa de 3% a.a., baixas taxas de poupança e de investimento e déficit fiscal primário, com dívida pública no patamar de 60% do PIB.

Nesse labirinto em que acabamos nos enredando, é necessário achar o fio de Ariadne que nos conduza de volta a situação duramente conquistada. Há um consenso de que investimentos só ocorrem quando, além de um mínimo de estabilidade política, a inflação de preços é baixa e as contas do governo estão arrumadas, o que gera previsibilidade e confiança dos investidores e dos consumidores.

Ao decidir investir no longo prazo, seja construindo novas instalações ou ampliando as instalações de sua empresa, ou mesmo para manter ou ampliar a sua mão de obra, um empreendedor necessita de um mínimo de certeza sobre o futuro. O mesmo vale para os consumidores, que, ao perceberem seu poder de compra caindo, acabam sendo obrigados a apertar os cintos e a consumir apenas o essencial.

A saída do quebra-cabeça para a retomada do crescimento econômico passa necessariamente pelo equilíbrio e confiabilidade das contas públicas. Isso ressalta a importância da LRF, que hoje alicerça a política fiscal brasileira e a importância do controle formal e informal, elementos essenciais da boa governança.

5 A importância da LRF

A LRF foi criada no Brasil com a nobre e difícil missão de implantar um novo regime fiscal, fundamentado nos conceitos de responsabilidade (equilíbrio fiscal e

[1] Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário.

RTTC_MIOLO_02.indd 125 27/01/2017 15:26:28

planejamento) e transparência. Para tanto, fixou normas rígidas que, se descumpridas, motivam punições fiscais e penais.

A Lei representa um marco no controle dos gastos estatais ao objetivar a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia. Em suas inovações, a Lei instituiu modificações importantes para o aprimoramento da qualidade da governança pública, conforme exposição de motivos encaminhada ao Congresso Nacional em 13.04.1999:

a) imposição dos limites de gastos com pessoal a cada um dos três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, definindo assim responsabilidade específica para o Legislativo e o Judiciário;
b) utilização do conceito de receita tributária disponível para servir de base aos limites relativos às despesas de pessoal e de dívida;
c) dilatação dos prazos para enquadramento aos limites definidos para as principais variáveis das finanças públicas, quando verificadas mudanças drásticas na política monetária e cambial e desde que sejam reconhecidas como tal pelo Senado;
d) ampliação do prazo para liquidação de Restos a Pagar, com o objetivo de melhor adaptá-lo às especificidades de Estados e Municípios, bem como limitar os Restos a Pagar para cada um dos Poderes;
e) introdução de regra de transição para os entes que não estejam enquadrados nos limites referentes à dívida quando da entrada em vigor da lei; e
f) definição de regra, antes restrita à União, em suas relações com os Governos estaduais, que impede os Estados de transferir recursos aos Municípios para atendimento de ações e serviços públicos próprios desses entes.

As restrições objetivaram preservar a saúde financeira dos entes federativos e viabilizar que as contas públicas fossem entregues em ordem nas transições de mandato. Ante sua relevância para a preservação da situação fiscal do Estado e mesmo para o avanço de nossas relações democráticas, sua utilização e preservação são aspectos continuamente priorizados pelo TCU.

A importância da LRF foi destacada em várias decisões do Tribunal de Contas da União. No Relatório que fundamenta o Voto e o Acórdão nº 352/2008-TCU-Plenário, da relatoria do eminente Ministro Benjamin Zymler, por exemplo, houve a seguinte reflexão sobre a matéria:

> 191. Nesse contexto, a Lei Complementar nº 101/2000 representa um instrumento para auxiliar os governantes a gerir com responsabilidade os recursos públicos dentro de regras claras e precisas, aplicadas a todas as esferas de governo, em todos os níveis, relativamente à gestão da receita e despesa públicas, endividamento e gestão do patrimônio, sob ótica transparente dos resultados fiscais alcançados pelo administrador público.

RTTC_MIOLO_02.indd 126 27/01/2017 15:26:28

192. Eis a importância de se exercer o controle do cumprimento da LC nº 101/2000, pois é marco regulatório da administração responsável. Qualquer desequilíbrio ou permissividade aos limites nela estabelecido, às suas características, preceitos, ditames, essência, tenderá a desvirtuar as contas públicas e enfraquecer os resultados positivos alcançados desde a sua edição.

193. A partir do momento em que todo o gestor público compreender que a Lei Complementar é uma realidade, de fato, que tem suas regras para serem rigorosamente cumpridas, haverá indução à profissionalização da gestão pública, pois o administrador terá que buscar a eficiência administrativa na gestão das receitas e despesas públicas, conceito também introduzido recentemente pela Reforma Administrativa (Emenda nº 19/1998), como forma de aumentar a sua capacidade de investimento em obras e serviços à população, sem para isso buscar políticas imediatistas de expansão administrativa à base de endividamento público, com geração de mais e mais passivos, por meio, por exemplo, dos frequentes parcelamentos de débito com o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), com empresas concessionárias de serviços públicos pelo fornecimento de energia elétrica, gás, água, etc., dentre outras formas comuns de endividamento.

194. A ausência de um modelo de gestão fiscal responsável, sistematizado de forma panorâmica como a matéria exige, resultou no elevado grau de endividamento, o que levou a União a assumir, na década de noventa, as dívidas dos entes subnacionais por meio do que se denominou Programa de Ajuste Fiscal instituído pelas Leis nºs 8.727/1993 e 9.496/1997 e Medida Provisória nº 2.185/2001, procedimento atualmente vedado pelo caput e inciso II do §1º do art. 35 da LC nº 101/2000.

6 A LRF e os tribunais de contas

A LRF acrescentou novas responsabilidades aos tribunais de contas agregando-se às amplas atribuições constitucionais e legais que lhes foram anteriormente conferidas. O art. 59 da LRF, seguindo a redação dos arts. 70 e 71 da Constituição Federal, conferiu ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, ao Ministério Público e ao sistema de controle interno de cada Poder, a responsabilidade para fiscalizar o cumprimento de seus dispositivos.

Conforme o citado art. 59, os órgãos legitimados deverão fiscalizar o seguinte: I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23; IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar; VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

RTTC_MIOLO_02.indd 127 27/01/2017 15:26:28

Os Tribunais de Contas são responsáveis ainda por emitir alertas aos Poderes ou órgãos referidos no art. 20 da LRF quando constatarem qualquer das irregularidades contidas no §1º do art. 59, descritas a seguir: I – a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º; II – que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite; III – que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites; IV – que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei; V – fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

No Tribunal de Contas da União, as novas atribuições foram regulamentadas pela Resolução-TCU nº 142/2001. A referida norma estabeleceu procedimentos para que o acompanhamento das finanças públicas ocorresse de forma permanente durante todo o exercício.

Desde a edição da Resolução, a atuação do TCU, no âmbito federal, está sendo marcante e preponderante para dar cumprimento aos ditames da LRF. No ano de 2015, especialmente por ter recomendado a rejeição das contas da Presidente da República do exercício de 2014, ganharam relevância as ações de controle voltadas para o acompanhamento das receitas primárias, despesas primárias impactantes, renúncias tributárias, meta, resultado nominal e primário.

Em virtude da crise enfrentada, havia o risco de não serem atingidas as metas fiscais no exercício de 2015, especialmente em razão da redução da taxa de crescimento do PIB, do aumento das desonerações tributárias, da ampliação dos recursos inscritos e reinscritos em restos a pagar e da não aprovação integral do Programa de Ajuste Fiscal do Governo Federal.

Na sessão do Plenário do dia 9 de dezembro de 2015, o Tribunal avaliou, por meio do Acórdão nº 3.324/2015-TCU-Plenário, o acompanhamento realizado pela Secretaria de Macroavaliação (Semag) referente ao 2º quadrimestre de 2015, de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, especialmente com relação ao resultado nominal e ao risco de não atingimento da meta de resultado primário. Em seu voto, o relator destacou as seguintes informações e conclusões consignadas no relatório de fiscalização produzido pela equipe da Semag:

a) a meta inicial de R$1.318,8 bilhões, em valores correntes, estabelecida para a Dívida Líquida do Governo Federal – DLGF no exercício de 2015, foi praticamente atingida em agosto de 2015, quando a DLGF chegou a R$1.318,6 bilhões;
b) apesar do crescimento expressivo ocorrido entre abril de 2014 a abril de 2015, quando passou de R$1,13 trilhão para R$1,31 trilhão, o valor nominal da DLGF manteve-se estável durante o 2º quadrimestre de 2015, atingindo R$1,32 trilhão ao final desse período;

RTTC_MIOLO_02.indd 128 27/01/2017 15:26:28

c) no tocante à Dívida Bruta do Governo Geral – DBGG, verificou-se que a sua proporção em relação ao PIB, mantida estável entre 2010 e 2013, apresentou crescimento a partir de 2014, alcançando 65,3% em agosto de 2015;
d) o resultado primário do Governo Central acumulado até agosto de 2015, medido pelo BCB, deficitário de R$14,9 bilhões, é R$70,2 bilhões inferior à meta de superávit de R$55,3 bilhões originalmente definida para o resultado primário do exercício de 2015;
e) mesmo considerando-se o inicialmente proposto no PLN nº 5/2015, ainda não aprovado, de alterar para R$5,8 bilhões a meta de resultado primário da União, será necessário um superávit de R$20,7 bilhões no 3º quadrimestre para o alcance dessa meta;
f) diante da arrecadação efetiva de R$4,9 bilhões a menos de receitas em relação ao estimado para o 4º bimestre e da realização de R$7,1 bilhões a menos de despesas do que o previsto para o período, conclui-se que, não ocorrendo novas frustrações de receitas e nem aumentos inesperados de despesas nos 5º e 6º bimestres, o resultado primário de R$55,3 bilhões, que é o que estava, até o momento de elaboração deste trabalho, legalmente vigente, não haveria como ser atingido;
g) utilizando-se as projeções de queda de arrecadação e de despesas apresentadas nos itens 3.22 e 4.14 do relatório de fiscalização, respectivamente R$39,4 bilhões e R$13,8 bilhões, chega-se a uma estimativa de déficit primário da ordem de R$25,6 bilhões para o 3º quadrimestre de 2015, significando um resultado deficitário anual acumulado de aproximadamente R$40,5 bilhões;
h) o déficit previdenciário, que vinha caindo entre 2010 e 2014, aumentou para 1,2% do PIB até agosto de 2015; o fator determinante para este déficit é a previdência rural, que mantém resultado deficitário próximo a 1,4% do PIB, enquanto a previdência urbana vem sendo superavitária em percentuais próximos a 0,5% do PIB, ainda que em 2015 esteja em 0,3% do PIB;
i) o aumento dos juros nominais ocorrido entre 2014 e agosto de 2015 elevou o déficit nominal para valores inéditos nos últimos dez anos, o que impactará, sem dúvida, o endividamento líquido; os juros nominais atingiram 7,24% do PIB nominal ao final do 2º quadrimestre de 2015, percentual muito superior ao observado em anos anteriores; com isso, o déficit nominal elevou-se, até agosto de 2015, para 7,63% do PIB.

Com relação à meta fiscal, o Ministro Múcio destacou a afirmação da Semag, anterior à aprovação do PLN nº 5/2015 de que o resultado primário parcial atingido em agosto de 2015, negativo em R$14,9 bilhões, foi incompatível com a meta anual originalmente estabelecida na referida lei, dada a baixíssima possibilidade de se alcançar, nos quatro últimos meses restantes do ano, um superávit primário de R$70,2 bilhões.

RTTC_MIOLO_02.indd 129 27/01/2017 15:26:28

Em vista disso, ponderou que o Tribunal, ao identificar, no curso de suas avaliações parciais, que os valores previstos para a arrecadação de receitas provavelmente não possibilitarão o cumprimento da meta fiscal, expediria alerta sobre tal situação ao órgão ou Poder correspondente, consoante dispõe o art. 59, §1º, inciso I, da LRF, deixando manifestação conclusiva sobre o desempenho de todo o exercício para as Contas de Governo.

No entanto, a aprovação do PLN nº 5/2015 e a sua transformação na Lei nº 13.199/2015, conforme publicação do *DOU* de 03.12.2015, acabou por fazer, segundo informado pelo relator, desnecessária a expedição desse tipo de alerta, porquanto os valores estimados para as receitas em 2015 não estavam mais inconciliáveis com o cumprimento da nova meta fiscal da LDO-2015.

Há que se ressaltar que as análises efetuadas sobre a LRF a cada quadrimestre, especialmente no que tange ao cumprimento da meta fiscal e seus desdobramentos são objeto de avaliação acurada e parecer do TCU quando da apreciação anual das Contas da Presidente da República.

7 O TCU e as contas do Presidente da República

O Tribunal de Contas da União completou 125 anos em novembro deste ano, e desde a Constituição de 1934 exerce esta que é, talvez, a mais alta competência que foi confiada à Corte: apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República com vistas à emissão de parecer prévio. No relatório sobre as Contas do Governo de 2014,[2] teci esclarecimentos históricos, os quais repito parcialmente neste artigo, sobre essa atribuição conferida ao TCU.

Criado em 1890, sob inspiração de Ruy Barbosa, inserido na ordem constitucional em 1891, na primeira Carta da República, e instalado em 1893 graças ao empenho do então ministro da Fazenda Inocêncio Serzedello Corrêa, o Tribunal de Contas da União vem, ao longo dessa sua já longa trajetória, aperfeiçoando-se para bem desempenhar suas competências constitucionais e cumprir com sua missão de aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade. Uma das mais nobres dessas tarefas concretiza-se, a cada ano, com a emissão de Parecer Prévio conclusivo sobre as Contas da Presidente da República.

A Constituição de 1891 já estabelecera, em seu artigo 34, §1º, como competência do Congresso Nacional tomar as contas da receita e da despesa de cada exercício financeiro. Até o ano de 1910, todavia, não houve tomada de contas. O Tribunal, com base em seus próprios registros, fazia uma avaliação da administração financeira do Estado no exercício findo e enviava ao Congresso.

[2] Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário.

RTTC_MIOLO_02.indd 130 27/01/2017 15:26:28

No ano de 1911, o Decreto nº 2.511, a denominada "Lei Antônio Carlos", estabeleceu a obrigatoriedade de apresentação das Contas do Governo ao Congresso Nacional, tendo atribuído ao Tribunal de Contas a competência para emitir parecer, critério válido já para as contas do exercício de 1910.

O dispositivo de lei ordinária não passou de letra morta por longos 23 anos, até ser alçado à ordem constitucional com sua inserção no corpo da Constituição promulgada em 1934, no art. 102, que atribuiu ao Tribunal a competência para emissão de parecer prévio, no prazo de trinta dias, sobre as contas prestadas pelo Presidente da República para envio ao Congresso Nacional.

As Contas do exercício de 1934, apreciadas em sessão realizada em 30 de abril de 1935, foram as primeiras a serem efetivamente examinadas, com designação de Ministro-Relator e não mais como atribuição do Ministro-Presidente, e encaminhadas ao Congresso Nacional sob a nova ordem constitucional. Desde então, o Tribunal tem ininterruptamente desempenhado essa competência, sempre preservada nas Constituições que se sucederam.

A transparência das contas governamentais e a qualidade da prestação de contas tornam-se, cada vez mais, peças fundamentais da governança e da governabilidade, a exigir rigor técnico crescente por parte do Tribunal de Contas nas análises que servem de subsídio à emissão do parecer prévio, especialmente neste momento em que a confiança nas instituições públicas está abalada e a sociedade civil participa ativamente das grandes decisões nacionais e interessa-se, como nunca, pelo nosso trabalho sobre as Contas de Governo.

8 Contas da Presidente da República

8.1 Contextualização

Com relação aos processos por mim relatados, o mais relevante de todos diz respeito às Contas da Presidente da República. Em decisão histórica e inédita, minha proposta de recomendar a rejeição das contas da Presidente foi acatada de forma unânime pelos Ministros do Tribunal.

Dos motivos que levaram à reprovação da gestão da Presidente da República, destacam-se os aspectos relacionados ao descumprimento da LRF, especialmente no caso das chamadas "pedaladas fiscais" (identificados no TC nº 021.643/2014-8, de relatoria do eminente Ministro José Múcio Monteiro) e na omissão da chefe do Poder Executivo Federal em emitir decretos de contingenciamento de despesas, ato que poderia ter evitado despesas excessivas no ano de 2014 que acabaram por eclodir a grande crise que vivemos em 2015.

Ao identificar um conjunto de irregularidades que, somadas, ultrapassam a casa dos R$100 bilhões, o TCU deu uma grande contribuição para obstar a "desgovernança fiscal" vigente, impedindo o descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal

RTTC_MIOLO_02.indd 131 27/01/2017 15:26:28

e dificultando a volta de situações comuns no passado como a utilização de bancos públicos pelos governos, conforme mencionamos anteriormente.

O TCU fez história em 2015 já na sessão extraordinária realizada no dia 17 de junho, quando o Plenário da Casa prolatou o Acórdão nº 1.464/2015-TCU-Plenário e comunicou ao Congresso Nacional que as Contas de 2014 não estavam em condições de serem apreciadas naquele momento, em virtude dos indícios de irregularidade apresentados no Relatório Preliminar.

Em nome do devido processo legal e em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, o TCU, pela primeira vez em sua existência secular, concedeu prazo para que a Presidente da República se manifestasse, caso assim desejasse, acerca dos treze indícios de irregularidades apontados nos itens 9.2.1 a 9.2.13 do referido Acórdão. Posteriormente, por meio do Aviso nº 895-GP/TCU, de 12.08.2015, o Tribunal encaminhou a Sua Excelência cópia de despacho por mim exarado naquela data, para ciência e manifestação sobre mais dois indícios.

A partir das informações prestadas pela Presidente da República, o Tribunal reuniu-se para deliberar se as contrarrazões apresentadas eram suficientes para afastar os quinze indícios de irregularidades detectados e decidir sobre o Parecer a ser submetido ao Congresso Nacional.

8.2 Análises dos principais indícios de irregularidade

Ao analisar as irregularidades, acolhi, na íntegra, as análises da Semag, assinada por quatorze auditores do TCU, para concluir que não foram expostos elementos suficientes para elidir 12 (doze), das 15 (quinze) irregularidades submetidas à manifestação da Presidente da República. Neste ponto, minhas conclusões convergiram também com o parecer do Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCU, o ilustre Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin, configurando-se, assim, em decisão de cunho estritamente técnico.

Ao destacar o ponto principal das irregularidades analisadas, enfatizei que a Lei de Responsabilidade Fiscal é indiscutivelmente um dos maiores marcos normativos na era pós-Constituição de 1988. Representa ganhos institucional e social inegáveis ao romper com paradigmas até então arraigados na cultura dos Poderes da República.

Tal norma, conceitual e principiológica por essência, teve como objetivo central estabelecer comportamentos esperados, diretrizes e regras norteadoras de uma gestão fiscal responsável e equilibrada, preocupada com o controle rigoroso das contas públicas, por meio de medidas prudenciais e ações planejadas visando ao monitoramento *pari passu* do nível da expansão das despesas e do endividamento públicos.

As metas fiscais, nesse contexto, são instrumento de grande valia no esforço conjunto de manutenção do equilíbrio das finanças públicas. A lógica orçamentária, materializada por intermédio de suas leis, só faz sentido em um cenário de constante

RTTC_MIOLO_02.indd 132 27/01/2017 15:26:28

avaliação e monitoramento da realidade – mediante o confronto dos dados apurados com as metas previamente estabelecidas – por parte dos três poderes de cada esfera estatal, a fim de se permitir o replanejamento dos gastos públicos, quando necessário, evitando-se surpresas indesejadas pelo sistema ao final de cada ciclo orçamentário.

Fazendo uma coesão das questões debatidas neste artigo, enfatizo que avaliação, direcionamento e monitoramento são a própria essência da boa governança. Contudo, o diagnóstico traçado no relatório das Contas e após exames detalhados das contrarrazões apresentadas, evidenciou que diversos procedimentos adotados ao longo do exercício de 2014 afrontaram de forma significativa, além dos artigos específicos, delineados em cada um dos indícios de irregularidade, princípios, objetivos e comportamentos preconizados pela LRF, caracterizando um cenário de "desgovernança fiscal".

Os fatos que permeiam as irregularidades denotaram inobservância sistemática de regras e princípios estabelecidos pelo legislador complementar, além de outros aplicáveis à administração pública. Importante enfatizar que tais fatos possuíam conexão singular entre si na medida em que repercutiram, todos, sem exceção, de uma forma ou de outra, na condução da política fiscal de 2014 e nos resultados a ela inerentes.

As questões mais importantes, que serão resumidas a seguir, denotam total afastamento dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal, com graves ofensas à principiologia e a artigos específicos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

8.2.1 Atrasos de pagamentos junto à Caixa, ao BNDES e ao FGTS (operações de crédito)

O art. 36 da LRF foi concebido com a intenção inequívoca de impedir o uso de bancos públicos para expandir a realização de despesas públicas ao longo da execução orçamentária e financeira, dado o potencial de influenciar no resultado do pleito eleitoral. Trata-se de caso clássico de operação de crédito, uma vez que a função precípua dos bancos é realizar empréstimos de curto ou de longo prazo.

Por serem as instituições financeiras públicas sujeitas à vinculação aos ministérios ou secretarias estaduais, o art. 36 tratou de proibir, expressamente, a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle. O objetivo da vedação não é outro senão criar as condições para evitar o uso desmedido da força do ente controlador sobre suas instituições financeiras controladas, cuja indicação dos dirigentes sofre influência direta da cúpula do Poder Executivo.

Sob uma perspectiva mais alargada, pode-se dizer que o art. 36 da LRF é um dos controles que traduz, no plano das finanças públicas, a preocupação do legislador com

RTTC_MIOLO_02.indd 133 27/01/2017 15:26:28

o efeito de condutas de agentes públicos "tendentes a afetar a igualdade de oportunidades entre candidatos nos pleitos eleitorais", conforme se extrai dos fundamentos isonômicos que permeiam o art. 73 do Estatuto Eleitoral (Lei nº 9.504/1997).

Na sequência, os arts. 37 e 38 da LRF tratam de práticas de gestão comuns na Administração Pública que levaram ao descontrole da dívida. O primeiro disciplina os casos de operações atípicas que decorrem de desvios de gestão com potencial de aumentar o grau de endividamento, em geral para fins de expansão de despesas de custeio. O segundo estabelece regras restritivas para realização de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO), com proibição expressa, inclusive para Presidente da República, em último ano de mandato eletivo (inciso IV, alínea "b").

Após a análise de nossos técnicos, restou inequívoco que houve, em 2014, uma contínua e reiterada utilização da Caixa, BNDES e FGTS como "financiadores" de políticas públicas, tendo sido postergados, injustificadamente, por arbítrio do Poder Executivo, os pagamentos de despesas obrigatórias da União. Tais operações de crédito ocultas distorceram a realidade orçamentário-financeira e o resultado fiscal do ano. Facultaram também, em contrapartida, maior margem de manobra governamental no que se refere ao limite de despesas discricionárias.

Os atrasos se enquadram no conceito de operação de crédito estabelecido pela LRF. Para tal enquadramento, não se exige contrato bancário típico, específico, firmado com instituição financeira com vistas à entrega de numerários, uma vez que as operações em questão são assemelhadas às do rol do art. 29, inciso III, da Lei. Nesse sentido, alguns artigos específicos da LRF foram desrespeitados, como o art. 36, que proíbe operações de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle.

Há que se destacar que os valores despendidos em 2014 foram imensamente superiores, comparativamente aos valores dos anos anteriores, conforme demonstra o gráfico a seguir, relativo aos benefícios pagos pela Caixa Econômica Federal.

RTTC_MIOLO_02.indd 134 27/01/2017 15:26:29

8.2.2 Omissões de passivos e de transações primárias deficitárias nas estatísticas fiscais e da dívida pública

Com exceção da dívida da União para com a Caixa, os demais passivos não compuseram as estatísticas fiscais elaboradas pelo Banco Central do Brasil, comprometendo a fidedignidade dos números da Dívida Líquida do Setor Público em algo próximo a R$40 bilhões.

A omissão das despesas primárias no cálculo do resultado fiscal distorceu os dados oficiais, que ficaram subestimados em R$7 bilhões, afetando a programação orçamentária e financeira bem como a verificação do cumprimento das metas fiscais sob o enfoque da necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira (contingenciamento). Dessa forma, criou-se situação irreal que culminou na realização de contingenciamento em montante inferior ao que seria exigido em caso de observância da legislação em vigor.

Em momento no qual o Congresso Nacional estabelece a transparência como um dos pilares da utilização de recursos públicos, a exemplo da aprovação da Lei de Acesso à Informação, a omissão de dívidas para a sociedade em valores próximos a R$40 bilhões, com reflexo no resultado primário em R$7 bilhões, não pode ser aceita como mera impropriedade formal.

RTTC_MIOLO_02.indd 135 27/01/2017 15:26:29

8.2.3 Irregularidades na gestão fiscal (metas, programação orçamentária e financeira e contingenciamento)

Ainda que se abstraiam as omissões de valores que deveriam ter composto as estatísticas fiscais, o Poder Executivo, já na avaliação relativa ao quarto bimestre de 2014, tinha conhecimento dos dados que apontavam para o descumprimento da meta de resultado fiscal. Naquele momento, o cenário indicava a necessidade de contingenciamento no montante de despesas discricionárias.

A irregularidade se materializou, em definitivo, com a emissão do Decreto nº 8.367/2014, na avaliação do quinto bimestre, em paralelo com a submissão do PLN nº 36/2014 ao Congresso Nacional, ocasião em que não se contemplou novo contingenciamento, estimado em R$28 bilhões, além de ter havido condicionamento da execução orçamentária à aprovação do projeto de lei.

Na esfera pública, a emissão do decreto de contingenciamento, atribuição pessoal da Presidente da República, se traduz por responsabilidade fiscal e também por respeito ao Congresso Nacional que aprova a Lei Orçamentária com base em receitas estimadas.

O gráfico a seguir mostra que, após a avaliação do quarto bimestre, o superávit chegou a R$0,4 bilhões em contrapartida à meta e superávit de R$39,2 bilhões. Apesar disso, no quinto bimestre, além de não efetuar o contingenciamento de R$28,5 bilhões, foram liberados R$10 bilhões.

ANO	1º Bimestre	2º Bimestre	3º Bimestre	4º Bimestre	5º Bimestre
2011	-36,8	-	-	10,2	12,2
2012	-35,4	1,3	-	-	8,5
2013	-	-22,5	-4,4	-	2,2
2014	-30,5	-0,3	-	-	10,1

Ao refutar as teses apresentadas pela defesa, considerei que alterações na meta fiscal são possíveis, mas em respeito aos ditames das leis orçamentárias, o que ocorreu apenas sob o aspecto formal, uma vez que o PLN nº 26/2014 foi submetido

RTTC_MIOLO_02.indd 136 27/01/2017 15:26:29

ao Poder Legislativo somente quando a realidade fiscal já estava deteriorada, o que deixou o parlamento refém de uma situação fática irreversível.

Restou demonstrado, também, que os efeitos da crise em 2014 não se fizeram sentir apenas em novembro, mas ao longo de todo o ano, e que não apenas na avaliação do quinto bimestre, os indicadores econômicos mostraram a piora do cenário, mas bem antes, já em maio e com mais ênfase em agosto.

Ainda no âmbito da programação orçamentária e financeira, o relatório confirma que houve omissões reiteradas, ao longo de todo o exercício de 2014, quanto a projeções atualizadas encaminhadas pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Essa ocorrência induziu a um montante contingenciado de despesas discricionárias, no início do ano aquém do necessário.

8.2.4 Abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário

Outro achado de gravidade acentuada se deve à abertura de créditos suplementares, da ordem de R$15 bilhões, quando a meta fiscal em vigor estava comprometida. Por ocasião da edição dos decretos questionados a principal condição estabelecida na norma autorizativa – compatibilidade com a obtenção da meta de resultado primário – não fora observada, eis que inexistia lei formal alterando a referida meta.

8.3 Considerações finais sobre as contas de governo de 2014

A análise das Contas da Presidente da República foi resultado de um estudo técnico maduro, fruto da experiência haurida nesses 80 anos de exercício dessa competência pelo TCU, e que tem se revelado, a cada ano, o mais abrangente e fundamental produto do controle externo, constituindo-se etapa máxima no processo democrático de responsabilização e de prestação de contas governamental, que subsidia o Congresso Nacional e a sociedade com elementos técnicos e informações essenciais para compreensão e avaliação das ações relevantes do Poder Executivo Federal na condução dos negócios do Estado.

Neste ano em que o mundo comemora os 800 anos da assinatura da Magna Carta, de 1215, que impôs limites à vontade absoluta dos reis e estabeleceu valores pelos quais ainda hoje lutamos e defendemos, não podia o controle externo, exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conferir tratamento diferenciado àqueles que estão sob sua ação fiscalizadora.

Desde o exemplo de proteção ao contribuinte, imposto ao Rei João I, denominado João Sem-Terra, todos – gestores, prefeitos, governadores, presidentes – indistintamente, devem se submeter ao império da lei. E não podíamos agir de forma

RTTC_MIOLO_02.indd 137 27/01/2017 15:26:29

diversa, se quiséssemos consolidar o processo democrático brasileiro e ver fortalecidas as nossas instituições públicas.

Sendo assim, e considerando o conjunto de irregularidades cometidas no ano de 2014, concluí que houve uma política expansiva de gasto sem sustentabilidade fiscal e sem a devida transparência, posto que tais operações passaram ao largo das ferramentas de execução orçamentária e financeira regularmente instituídas.

Tais atos foram praticados de forma a evidenciar situação fiscal incompatível com a realidade, comprometendo os princípios do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável, além de ferir diversos dispositivos constitucionais e legais, especialmente no que tange à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em suma, houve contratação de operações de crédito com inobservância de condições estabelecidas em lei, o não registro nas estatísticas fiscais de dívidas contraídas e a omissão das respectivas despesas primárias no cálculo do resultado fiscal, fatos que criaram a irreal condição para que se editasse decreto de contingenciamento em montante inferior ao necessário para o cumprimento das metas fiscais do exercício de 2014, permitindo, desse modo, a execução indevida de outras despesas em ano eleitoral.

Como conclusão a todo esse quadro que se delineou no exame das Contas de 2014, revelou-se situação deveras preocupante de descumprimento – generalizado e reiterado – da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em seu conjunto, as irregularidades aqui resumidas representam distorções na ordem de R$106 bilhões. Foram R$40 bilhões relativos às irregularidades denominadas popularmente por "pedaladas fiscais", R$28 bilhões pelo não contingenciamento em novembro de 2014, aliado à liberação de R$10 bilhões, R$14,7 bilhões por não considerar, em fevereiro de 2014 e bimestres seguintes, manifestação do MTE quanto à elevação de despesas obrigatórias e frustação de receitas, e R$13,7 bilhões pela edição de créditos suplementares.

Nesses termos, e tendo em vista a relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos, não elididas pelas contrarrazões apresentadas, concluímos que não houve observância plena aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual. Por essa razão, o TCU considerou que as Contas não estavam em condições de serem aprovadas e recomendou a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

Em 2016, seguindo a tônica e a jurisprudência que inaugurei nas contas de 2014, o TCU recomendou mais uma vez a rejeição das contas do exercício de 2015. Novamente, os ministros do TCU, por unanimidade, entenderam que o descontrole das contas, pelo descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi o principal responsável pela crise econômica no país.

RTTC_MIOLO_02.indd 138 27/01/2017 15:26:29

Importante ressaltar que o processo constitucional definido para a análise das Contas de Governo compreende duas etapas distintas: a técnica, de competência do Tribunal de Contas da União que emite Parecer Prévio, e a política, a cargo do Congresso Nacional, que julga as Contas.

O parecer emitido pelo TCU tem como um dos principais objetivos subsidiar o Parlamento com informações técnicas relativas ao cumprimento da legislação orçamentária pelo Governo Federal, seja pela relevância da matéria para o equilíbrio fiscal do país, seja pelo fato de a Constituição ter atribuído ao Congresso Nacional a competência para aprovação de questões afetas à matéria.

9 Conclusão

Pela nossa definição, governança pública é a capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e monitorar a gestão de suas políticas ou serviços para atender às demandas da população, utilizando-se de um conjunto de instrumentos e ferramentas adequadas.

Sendo assim, e considerando o baixo nível de governança de nossas entidades públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituída há 15 anos em ambiente politicamente favorável, mas economicamente ainda instável, tem se configurado em importantíssima ferramenta de nossa governança pública, ao estabelecer limites à atuação dos agentes políticos e gestores públicos, em prol do interesse da população.

Os tribunais de contas do país e o TCU, no âmbito federal, se constituem em agentes da boa governança, ao monitorarem o cumprimento dos dispositivos previstos na LRF. Dessa atuação, que no TCU se dá de forma contínua, nascem elementos que são, a cada ano, considerados no julgamento das Contas do Presidente da República.

Em 2015, ao apreciar as irregularidades cometidas no exercício de 2014, o TCU emitiu parecer recomendando a rejeição das contas da Presidente da República. Essa decisão, histórica na secular atuação do Tribunal, foi fundamentada, em essência, no descumprimento dos princípios e preceitos da LRF, razão pela qual considero a apreciação das contas de governo, relativas ao exercício de 2014, como um marco da aplicação da Lei.

Ao exercer com coragem e isenção suas atribuições, o TCU evidenciou que os governos legitimamente eleitos nos pleitos eleitorais devem submeter-se, durante seus mandatos, para preservarem sua legitimidade, às regras e aos procedimentos que emanam da Constituição e das leis, assim como devem distinguir, principalmente nos momentos de crise, os limites entre a discricionariedade e a arbitrariedade, entre o permitido e o vedado, entre o interesse da sociedade e o interesse privado.

Aproveitando a sabedoria de Platão, segundo a qual "o que faz andar o barco não é a vela enfunada, mas o vento que não se vê", ouso dizer que é a obediência a

RTTC_MIOLO_02.indd 139 27/01/2017 15:26:29

princípios como equilíbrio das contas públicas, planejamento, transparência, controle e prudência, insculpidos na LRF, que permite aos governos atrair os ventos da confiança, necessários para movimentar a embarcação do progresso.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

NARDES, João Augusto Ribeiro. Contas de governo de 2014 – Um marco nos 15 anos da LRF. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 121-140, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 140 27/01/2017 15:26:29

A importância do controle interno como instrumento de governança pública

Karina Ramos Travaglia

Auditora de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Especialista em gestão pública.

Claudia Stancioli César

Auditora de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Especialista em gestão pública.

Resumo: Governança pública pode ser compreendida como sendo a capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e monitorar a gestão das políticas e serviços públicos, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos. Estudos comprovam que há forte relação entre bons padrões de governança e um bom gerenciamento de riscos, no entanto, essa harmonia somente é possível se houver controles internos adequados. A eficiência dos controles favorece a adoção de boas práticas de governança, pois auxilia no processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos e no grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados. O objetivo desta pesquisa foi identificar atribuições relativas ao controle interno que possam contribuir para a melhoria da governança pública. O resultado sugere que um adequado sistema de controle interno é capaz de contribuir consideravelmente para o alcance dos objetivos da organização, em termos de efetividade e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com leis e regulamentos, proporcionando adequada governança das organizações públicas, de forma a contribuir para a geração de benefícios à sociedade.

Palavras-chave: Controle interno. Governança pública. Sociedade.

Sumário: **1** Introdução – **2** Governança pública – **3** Controle interno – **4** Diagnóstico do controle interno nas organizações públicas – **5** O controle interno como instrumento de governança pública – **6** Conclusão – Referências

1 Introdução

O controle interno no setor público tem como objetivo contribuir para o desenvolvimento da gestão, de forma a auxiliar no cumprimento das metas, planos de governo, normas e procedimentos, bem como na aplicação de medidas contra desvios, desperdícios, erros e fraudes.

De acordo com o Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública (RBG), a governança no setor público pode ser compreendida como sendo a capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e

RTTC_MIOLO_02.indd 141 27/01/2017 15:26:30

monitorar a gestão das políticas públicas e a prestação de serviços, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos.

Ainda segundo o RBG (2014), a governança no setor público envolve práticas de gestão de riscos e de controle interno, por considerá-las essenciais à eficiência da gestão, tendo em vista que se o risco para o não atingimento dos objetivos organizacionais estiver em um nível não aceitável, deverão ser implementados controles internos para mitigar esses riscos.

De acordo com Buligon (2012), em que pese à exigência constitucional no tocante à obrigatoriedade do estabelecimento do sistema de controle interno, este não existe de fato, mas apenas formalmente, eis que constituído por imposição constitucional e fiscalizatória.

Um controle interno atuante contribui para o alcance da efetividade na prestação dos serviços públicos. No entanto, o que se percebe é uma grande fragilidade na atuação dos controles institucionais das entidades e órgãos públicos, haja vista que, em recente levantamento realizado pelos tribunais de contas brasileiros, foi diagnosticado o baixo nível de adesão quanto às práticas de gestão de riscos e de controle interno em mais da metade das 7.770 organizações governamentais pesquisadas.

Conforme expõe Bergamini Júnior (2005), há evidências que comprovam a existência de uma forte relação entre bons padrões de governança e um bom gerenciamento de riscos, no entanto, essa harmonia somente é possível se houver controles internos adequados. Sua ausência compromete as boas práticas de governança no que se refere ao processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos e o grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados.

Desse modo, o controle interno, quando efetivamente implementado, favorece a governança pública, pois além de gerenciar os riscos e identificar as impropriedades da gestão, colaborando para o alcance de seus objetivos, também produz informações que possibilitam o acompanhamento da gestão por parte dos cidadãos, da sociedade organizada, bem como dos próprios administradores públicos.

2 Governança pública

A governança pública pode ser compreendida como sendo a capacidade que os governos têm de avaliar, direcionar e monitorar a gestão das políticas e serviços públicos, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos, conforme conceitua o Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública (RBG).

A década de 80 na América Latina ficou conhecida como “a década perdida” no âmbito da economia. Tal assertiva pode ser constatada em razão de inúmeros indicadores, como as baixas taxas de crescimento do PIB, aceleração da inflação, baixo

RTTC_MIOLO_02.indd 142 27/01/2017 15:26:30

desempenho da produção industrial, diminuição do poder de compra dos salários, do nível de emprego, dentre outros, conforme afirma Marangoni (2012).

Assim, a crise fiscal de 1980 exigiu uma mudança de conduta do Estado, a fim de torná-lo mais eficiente. Esse cenário de retração econômica propiciou a discussão do tema governança no âmbito público e resultou no estabelecimento de princípios básicos de governança, antes restrito ao setor privado, conforme ressalta o Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública (2014).

No mesmo sentido, Cavalcante, Peter e Meneses (2012) afirmam que a crise desencadeada nos anos 80 trouxe à pauta a preocupação com a eficiência do Estado, a exemplo do que já ocorria em outros países. Com o aumento da pressão exercida pela sociedade civil, a reforma administrativa tornou-se foco da política brasileira, abrindo espaço para o surgimento de uma gestão voltada para a eficiência dos órgãos públicos, para a utilização de instrumentos de planejamento, de controles internos e externos e para a avaliação de resultados, temas que foram incorporados pela Constituição da República de 1988.

No Brasil, os mecanismos de governança pública encontram-se à disposição dos gestores sob a forma de normativos ou de práticas a serem incorporadas à administração. Segundo Cardoso (2011), os mecanismos de planejamento, execução e controle da gestão da administração pública existem e estão cada vez mais integrados, embora nem sempre sejam utilizados, conforme disposto adiante:

> O problema em si não é mais a falta de instrumentos para uma gestão responsável e eficiente, como ocorria no início do século XX – em que os mecanismos de controle e gestão eram incipientes e bastante tímidos. Faz-se mister a precisa utilização da ampla gama dos instrumentos de que se dispõem, aliada à conscientização da sociedade do seu poder-dever no controle social da gestão governamental.

A Constituição de 1988 estabeleceu a base para a construção de um sistema de governança pública, por meio da organização política e administrativa brasileira, da previsão dos controles internos e externos e das segregações de poder dispostas em seu conteúdo normativo.

Tais premissas, aliadas às inovações advindas do direito financeiro, como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e das demais normas surgidas após a promulgação da Carta Constitucional formam um conjunto integrado de princípios e leis que propiciam o desenvolvimento da governança pública.

Destaca-se, também, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que garante o acesso às informações públicas e prevê o controle da conduta de agentes públicos e o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização GESPÚBLICA, instituído pelo governo federal através do Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de

RTTC_MIOLO_02.indd 143 27/01/2017 15:26:30

2005, que prevê a implementação de medidas de fortalecimento da gestão interna, visando ao oferecimento de serviços de melhor qualidade aos cidadãos.

Cabe mencionar, ainda, a contribuição da Lei nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que permitiu significativa evolução do controle interno, ao exigir dos gestores a adoção de uma postura mais austera, prudente e transparente, focada no planejamento e no equilíbrio das finanças públicas, por meio da obrigatoriedade de prestação de contas, do controle de gastos com pessoal e de endividamento, do estabelecimento de metas de resultado, entre outros.

Todas essas medidas têm como propósito contribuir para o aperfeiçoamento da gestão, auxiliando no cumprimento de normas e na adoção de boas práticas que permitam o alcance de resultados positivos aos cidadãos.

De acordo com Martins (2011), enquanto nas empresas privadas as boas práticas de governança coorporativa permitem aumentar o valor da organização, facilitando o acesso ao capital e contribuindo para a perenidade das empresas, nos órgãos e entidades públicas essas boas práticas buscam aumentar o reconhecimento dos trabalhos prestados à sociedade e o resultado econômico produzido, de forma a contribuir para o atendimento de necessidades da população.

Em virtude dos desafios enfrentados diariamente pelos cidadãos, frequentemente submetidos a falhas, omissões administrativas, desvios e malversação de recursos e dinheiros públicos, as boas práticas de governança consistem em um importante recurso no combate às ações administrativas burocráticas, inoperantes e contrárias ao interesse público.

Deste modo, a adoção de práticas de governança pública demonstra o compromisso dos administradores públicos com a correta aplicação dos recursos e com a otimização dos meios necessários para atendimento das demandas sociais de forma eficiente, econômica e efetiva.

3 Controle interno

O desenvolvimento do controle interno na administração pública brasileira foi marcado pela edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que determinou a verificação dos atos de execução orçamentária de forma prévia, concomitante e *posteriori*. A legislação também previu o controle da legalidade dos atos, a fidelidade funcional dos agentes e o cumprimento dos programas em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Com a reforma administrativa instituída pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, novas diretrizes foram incorporadas à administração pública, entre elas, a elevação do controle como princípio fundamental da administração federal e a determinação de que o mesmo deveria ser exercido em todos os níveis e órgãos da administração federal.

RTTC_MIOLO_02.indd 144 27/01/2017 15:26:30

Para Cardoso (2011), a modernização introduzida pelo Decreto-Lei nº 200/1967 permitiu o acompanhamento mais célere da gestão. O controle, antes focado somente em aspectos formais, passou a basear-se nos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

As mudanças advindas deste novo conceito de controle influenciaram na redação da Carta Magna de 5 de outubro de 1988, sobretudo, no que se refere à instituição dos controles interno e externo aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e quanto ao modo de condução das políticas financeira, orçamentária, contábil, patrimonial e operacional da administração:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
>
> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]
>
> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
>
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
>
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
>
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
>
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
>
> §1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (2004) conceitua o controle interno como um processo integrado, projetado para lidar com os riscos e fornecer garantia razoável de que, no prosseguimento da missão da entidade, serão alcançados os seguintes objetivos gerais: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de prestação de contas (*accountability*); das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda de recursos contra a perda, mau uso e danos.

Para a *International Federation of Accountants* (2001), compete aos controles internos assegurar a razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de efetividade e eficiência das operações, envolvendo objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e salvaguarda de recursos; confiabilidade dos relatórios financeiros; e conformidade com leis e regulamentações.

RTTC_MIOLO_02.indd 145 27/01/2017 15:26:30

4 Diagnóstico do controle interno nas organizações públicas

Em que pese à exigência constitucional quanto à obrigatoriedade do estabelecimento do sistema de controle interno, o que se observa é um controle interno não existente de fato, mas apenas formalmente, eis que constituído por imposição constitucional e fiscalizatória, como afirma Buligon (2012).

Tal constatação pode ser observada em recente levantamento de governança, realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em parceria com 28 tribunais de contas do país, junto a 7.770 organizações públicas, constante do processo TC nº 020.830/2014-9 do TCU.

Um dos pontos analisados no citado trabalho avaliou a prática gestão de riscos e controle interno, por considerá-la essencial ao processo de governança, tendo em vista que, se o risco para o não atingimento dos objetivos organizacionais estiver em um nível não aceitável para a organização, necessariamente devem ser implementados controles internos para mitigar esses riscos.

Uma gestão de riscos eficaz possibilita às organizações reduzirem a probabilidade e o impacto de possíveis eventos negativos e eleva o aproveitamento de eventos positivos, de forma a obter razoável certeza de alcance dos objetivos.

Assim, considerando as respostas das 7.770 organizações públicas brasileiras, o resultado do referido levantamento realizado pelos tribunais de contas demonstra que em quase 70% das organizações pesquisadas os itens de controle da prática gestão de riscos e controle interno encontram-se no nível inexistente ou iniciando, conforme exposto no gráfico a seguir:

Gráfico 1 – Prática gestão de riscos e controle interno

Fonte: Elaboração das autoras, a partir do Relatório do processo TC **nº** 020.830/2014-9 do TCU.

RTTC_MIOLO_02.indd 146 27/01/2017 15:26:30

Esse cenário compromete a efetividade da administração pública, pois interfere diretamente na capacidade das organizações em cumprirem seus propósitos.

Quando não há identificação dos riscos críticos, não é possível estabelecer medidas de controles internos para mitigá-los. Isso pode expor a organização, fazendo com que eventos negativos tenham grande probabilidade de causar impactos significativos e eventos positivos não sejam aproveitados.

Esta realidade prejudica o aprimoramento das boas práticas de governança e do controle interno das organizações e entidades públicas, contribuindo sobremaneira para o insucesso de políticas públicas.

5 O controle interno como instrumento de governança pública

A história brasileira é marcada por crises permanentes de gestão. A maior fragilidade do país é a ausência de uma boa gerência. Entretanto, não se pode sequer apelar para a ignorância dos gestores e da sociedade como justificativa para essa desordem, pois é quase lugar-comum que, em terra onde os controles não funcionam adequadamente, a tendência ao desmando é grande, afirma Castro (2011).

A ausência de um controle interno mais efetivo demonstra o desinteresse dos gestores em se obter auxílio à gestão por meio de uma ferramenta auxiliar à sua administração, capaz de detectar possíveis atos de improbidade administrativa, como afirma Costa (2009).

De acordo com Buligon (2012), a garantia de serviços públicos de qualidade está diretamente ligada à capacidade de gestão, de forma que, ao ser responsável pelas informações que propiciam ao gestor melhorar seu desempenho, o controle interno pode combater, também, a ineficácia administrativa.

Ainda segundo o mesmo autor, o controle interno apresenta-se como um importante instrumento de governança e de apoio para o administrador, pois, quando utilizado de forma holística, sistêmica e proativa, auxilia na tomada de decisões e impede a prática de atos contrários às finalidades do Estado.

De acordo com Bergamini Júnior (2005), há evidências que comprovam a existência de uma forte relação entre bons padrões de governança e um bom gerenciamento de riscos, no entanto, essa harmonia somente é possível se houver controles internos adequados. Sua ausência compromete as boas práticas de governança no que se refere ao processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos e o grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados.

Nesta esteira, na adoção dos princípios que regem a governança, entre eles transparência, prestação de contas, integridade, responsabilidade, liderança, compromisso e integração, o controle interno deve funcionar como importante instrumento de acompanhamento da efetividade da governança pública.

RTTC_MIOLO_02.indd 147 27/01/2017 15:26:30

José Filho (2008) ressalta que o objetivo do controle interno no setor público é promover a segurança do patrimônio, de forma a oferecer serviços de excelência à população, devendo, portanto, auxiliar a gestão no cumprimento das metas, planos de governo, normas e procedimentos, bem como a aplicação de medidas contra desvios perdas, desperdícios, erros e fraudes.

Desse modo, o controle interno é um importante aliado à governança pública, pois além de gerenciar os riscos e identificar as impropriedades da gestão, colaborando para o alcance de seus objetivos, também produz informações que possibilitam o acompanhamento da gestão por parte dos cidadãos, da sociedade organizada, bem como dos próprios administradores públicos.

De acordo com a IFAC (2001), a relação entre o controle interno e governança no setor público requer o estabelecimento de boas práticas que perpassem pelas áreas da gestão de risco, auditoria interna, comitê de auditoria, controles internos, orçamento, administração financeira e treinamento, bem como as práticas referentes aos relatórios externos.

Todavia, Buligon (2012) afirma que mesmo diante de um controle interno ativo, pelo qual se produzam dados e informações fidedignas visando ao aprimoramento da gestão, o compromisso do gestor em aderir às boas práticas de governança é indispensável, caso contrário, a tendência será constituir um mero "banco de dados" inerte ao potencial informacional gerencial que pode propiciar.

Para Martins (2011), o controle interno representa a segurança ao administrador público de que tudo está funcionando conforme as normas e diretrizes aprovadas. Ao gestor responsável cabe estabelecer o controle em todos os níveis da administração, a fim de dar suporte aos seus atos decisórios, uma vez que responde pelos atos que realiza ou que delega a terceiros, para praticar em seu nome.

É, pois, o controle interno responsável por orientar e monitorar as ações dos administradores, acompanhando a utilização dos bens, a arrecadação e contabilização das receitas e o emprego regular dos recursos públicos, atuando, desse modo como relevante instrumento de governança pública.

Assim, em busca de uma administração pública pautada no compromisso em atender às demandas da sociedade, faz-se necessário o estabelecimento de um sistema de controle interno, com a previsão de monitoramento e autoavaliação, comprometido com o aperfeiçoamento dos processos internos de gestão e com a melhoria da governança das organizações públicas.

6 Conclusão

A implantação de um sistema efetivo de controle interno contribui sobremaneira para a melhoria da governança no setor público, na medida em que promove a efetividade e eficiência das operações, o alcance dos objetivos traçados pela organização

RTTC_MIOLO_02.indd 148 27/01/2017 15:26:30

e a salvaguarda dos recursos pela confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com leis e regulamentos.

Em que pese essa assertiva, o resultado do diagnóstico de governança realizado pelos tribunais de contas brasileiros revelou que as organizações públicas brasileiras estão bem distantes de um adequado nível de desempenho do controle interno, tendo em vista que mais de 60% delas encontram-se no nível inexistente ou iniciando nesta prática.

O Controle Interno, responsável por integrar os mais variados setores da administração pública, não obstante a imposição legal de sua implantação, bem como sua função de apuração de irregularidades, representa um poderoso instrumento ao processo de gestão pública voltada para a eficiência, eficácia e efetividade do Estado.

Tendo em vista a escassez de recursos públicos, as decisões dos gestores devem estar pautadas pela eficiência e eficácia de suas ações e resguardadas por um sistema de controle que permita o alcance de seus objetivos.

Nesse sentido, o desafio é grande, mas não impossível. Um adequado sistema de controle interno, associado a uma fiscalização por parte dos órgãos de controle externo, bem como a percepção dos gestores quanto à importância que este relevante instrumento proporciona à adequada governança das organizações públicas, contribuirá significativamente para a geração de benefícios para a coletividade.

Referências

ALVES, Melissa. Importância do controle interno para a governança Corporativa. 2013. Disponível em: <seer.uniritter.edu.br/index.php/negocios/article/download/1017/617>. Acesso em: 16 jun. 2016.

ATTIE, W. *Auditoria Interna*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERGAMINI JR., Sebastião. Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 12, p. 4, 2005. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Acordo de cooperação técnica que entre si celebram os Tribunais de Contas brasileiros, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa para a realização de levantamento de informações em governança pública e aquisições nas organizações estaduais e municipais, 2014. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/projetos-relacionados/governanca-de-politicas-publicas/documentos/documentos.htm>. Acesso em: 30 jan. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>. Acesso: 15 jun. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. *Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública*. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. *Referencial para avaliação da governança do Centro de Governo*. Brasília, 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 149 27/01/2017 15:26:30

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Relatório de Levantamento - GRUPO I – CLASSE V – Plenário TC nº 020.830/2014-9, 2005. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E08D405014E0D42E95B3708>. Acesso em: 30 jan. 2016.

BULIGON, Diego. O controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos municípios paranaenses. 2012. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/380/1/CT_PPGPGP_M_Buligon,%20Diego_2012.pdf> Acesso em: 21 jun. 2016.

BUTLER, B. Corporate Governance in the Public Sector. *Annual Public Sector Symposium*, Queensland, Australia, 4(16), 2004.

CARDOSO, Ludmila. Mecanismos de governança do setor público brasileiro e o seu papel no combate à corrupção. 2011. Disponível em: <http://www.prgo.mpf.mp.br/focco-go/2013-02-01-16-58-25.html>. Acesso em: 10 jun. 2016.

CASTRO, Domingos Poubel de. *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.

CAVALCANTE, Monica; PETER, Maria; MENESES, Anelise *et al*. Controle como Dimensão de Governança Pública: Estudo nas Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras. *In*: CONGRESSO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves, p. 4. Disponível em: <http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2014/10/teste1.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2016.

CHAGAS, José Ferreira. Governança Corporativa: aplicabilidade do conceito, dos princípios e indicadores à gestão de pequenas e médias organizações. Disponível em: <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/085.doc>. Acesso em: 20 jan. 2016.

CIALDINI, Alexandre Sobreira; NASCIMENTO, Roberto Sérgio. *Controle da Execução Orçamentária*. Orçamento Público: Planejamento, execução e controle. Universidade Aberta do Nordeste. Fundação Demócrito Rocha. Fascículo 12. Teresina, 2003.

CORDEIRO, Claudio. Controle interno e governança corporativa. *Revista das Faculdades Santa Cruz*, v. 8, n. 1, 2010. Disponível em: <http://www.santacruz.br/v4/download/revista-academica/14/09-controle-interno-e-governanca-corporativa.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2016.

COSTA, Itarlindo de Oliveira. A Avaliação do Sistema de Controle Interno dos Municípios no Combate aos Atos de Improbidade Administrativa: um Estudo de Caso. 2009. Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/a-avalia%c3%87%c3%83o-do-sistema-de-controle-interno-dos-munic%c3%8dpios-no-combate-aos-atos-de-improbidade-administrativa-um-estudo-de-caso.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2016.

HART, Oliver. Corporate Governance: Some Theory and Implications. The Economic Journal, v. 105, n. 430, p. 678-689, May 1995. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2235027>. Acesso em: 29 jan. 2016.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. NBASP: Nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <file:///C:/Users/tribunal/Downloads/NBASP-10-11-15.pdf> Acesso em: 20 abr. 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. New York: 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf>. Acesso em: set. 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. (GOV 9100). 2004. Disponível em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>. Acesso em: 11 abr. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 150 27/01/2017 15:26:30

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Marco de Medição de Desempenho das Entidades Fiscalizadoras Superiores: grupo de trabalho da INTOSAI sobre o Valor e Benefícios das EFS. 2013.

JOSÉ FILHO, Antônio. A importância do controle interno na administração pública. 2008. Disponível em: <http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF>. Acesso em: 10 jun. 2016.

MARANGONI. Gilberto. Anos 1980, década perdida ou ganha?, São Paulo, ano 9. ed. 72, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2759:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 10 fev. 2016.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina; DIAS FILHO, José Maria. Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: a Emergência de um Novo Modelo de Controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 34, n. 1, p. 7-22, jan./abr. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n34/v15n34a01.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2016.

MARTINS, Jefferson. A importância do controle interno numa entidade da administração pública como suporte à governança corporativa. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/browse?type=author&value=Martins,%20Jefferson%20Pedro%20Oliveira>. Acesso em: 11 abr. 2016.

MATIAS-PEREIRA, José. A Governança Corporativa Aplicada no Setor Público brasileiro. *APGS*, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/tribunal/Downloads/21-22-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2016.

NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública*: o desafio do Brasil. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SPECK, Bruno. Caminhos da Transparência. 2002. Disponível em: <https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/2567/1/caminhos_da_transparencia.pdf%3E>. Acesso em: 20 fev. 2016.

VIANA, Evandro. A Governança Corporativa no Setor Público Municipal – um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais. Ribeirão Preto, 2010. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-07012011-094505/pt-br.php>. Acesso em: 21 jan. 2016.

WORLD BANK. Chapter 12. Governance and Management. *In*: SOURCEBOOK for Evaluating Global and Regional Partnership Programs, 2007. Disponível em <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2009/05/05/000333037_20090505003047/Rendered/PDF/483940PUB0IEG010Box338903B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2016.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

TRAVAGLIA, Karina Ramos; CÉSAR, Claudia Stancioli. A importância do controle interno como instrumento de governança pública. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 141-151, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 151 27/01/2017 15:26:31

RTTC_MIOLO_02.indd 152 27/01/2017 15:26:31

A adoção de sistema integrado de administração financeira e controle como instrumento para a promoção da transparência das contas públicas nos municípios

Luís Eduardo Pires de Oliveira Vieira

Bacharel em Ciências Militares pela Academia Militar das Agulhas Negras e Especialista em Auditoria e Gestão Governamental pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás.

Resumo: Por força constitucional a Administração Pública deve promover a transparência de sua gestão fiscal. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 131/09 acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal a fim de determinar a adoção de Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle que atenda ao padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo Federal. Além disso, desde 2011, a Lei de Acesso à Informação determinou que todos os órgãos do poder público devem assegurar uma gestão transparente e disponibilizar informações a qualquer pessoa, independentemente da apresentação de justificativas. Assim, considerando a dificuldade de os gestores utilizarem sistemas integrados e capazes de fornecer as informações exigidas por lei, esta pesquisa buscou explicitar aos interessados as principais características que os sistemas adotados pela gestão municipal devem possuir para atender as exigências legais voltadas para a transparência. O estudo concluiu que os sistemas utilizados devem ser objeto de constante aprimoramento pelo setor público e privado, bem como auditados pelos órgãos de controle externo para a verificação dos requisitos legais voltados para a promoção da transparência das contas públicas.

Palavras-chave: Sistema integrado de administração financeira e controle. Transparência das contas públicas. Tribunais de Contas.

Sumário: **1** Introdução – **2** Transparência das contas públicas – **3** Considerações finais – Referências – Anexo

1 Introdução

Com o objetivo de se garantir a responsabilidade fiscal na gestão dos recursos públicos, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em atendimento às exigências do art. 163 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Essa lei ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão

RTTC_MIOLO_02.indd 153 27/01/2017 15:26:31

fiscal, tendo como pressupostos básicos o planejamento e a transparência na gestão voltados para a manutenção do equilíbrio das contas públicas. Sujeitam-se à LRF a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios em que estão compreendidos o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público, bem como as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

Nove anos após sua edição, a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal a fim de determinar a disponibilização em tempo real de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o objetivo de se aumentar a transparência das contas públicas.

Sem informação é inviável controlar a arrecadação e a aplicação de recursos públicos. Dessa forma, a transparência se consagra como premissa para o exercício da cidadania. Além disso, ela estimula os administradores a agirem com responsabilidade e zelo na gestão governamental. Assim, o tema vem ganhando destaque no cenário nacional e internacional exatamente porque fomenta o controle social, constituindo mecanismo de combate à corrupção e de fortalecimento da gestão das contas públicas.

Todavia, para garantir e operacionalizar essa transparência, a própria Lei Complementar nº 131/09 também determinou a adoção pela União, Estados e Municípios de Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle (SIAFIC) que atendam ao padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo Federal.

Conforme determinado pela LRF, o Decreto nº 7.185 do Presidente da República, de 27 de maio de 2010, definiu o padrão mínimo de qualidade do SIAFIC. De acordo com o art. 2, §2º, desse decreto, entende-se por sistema integrado as soluções de tecnologia da informação que funcionando em conjunto suportam a execução orçamentária, financeira e contábil do ente da Federação, bem como a geração dos relatórios e demonstrativos previstos na legislação.

Já a Portaria nº 548 do Ministro da Fazenda, de 22 de novembro de 2010, regulamentou ainda mais esse padrão de qualidade e estabeleceu os requisitos mínimos de contabilidade e de segurança que devem ser implementados nos sistemas de cada ente da Federação.

No setor privado, os sistemas integrados de gestão denominados de *ERP* (*Enterprise Resource Planning*) passaram a ser largamente adotados pelas empresas a partir da década de 1990. De acordo com Mendes (*Cientific Electronic Library Online*, 2002), esses sistemas controlam toda a empresa, desde a produção até as finanças, registrando e processando cada fato novo na engrenagem corporativa e distribuindo a informação de maneira clara e segura, em tempo real para os usuários da informação. Para ele, o objetivo básico da adoção de um ERP não é colocar o *software*

RTTC_MIOLO_02.indd 154 27/01/2017 15:26:31

em produção, mas melhorar os processos de negócios utilizando-se de tecnologia da informação, de forma que a adoção desses sistemas implica um processo de mudança organizacional.

Todavia, a adoção de ERP no setor público brasileiro somente passou a ser exigida por lei a partir de 2009 e até então os sistemas estão em processo de evolução para atender aos padrões mínimos de qualidade exigidos, pois os requisitos de contabilidade e de segurança do SIAFIC estabelecidos na legislação inviabilizam a administração de utilizar sistemas defasados e incapazes de possibilitar a transparência das contas públicas.

Ademais, desde a publicação da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), todos os gestores do poder público devem assegurar uma gestão transparente, bem como disponibilizar informações a qualquer interessado na forma e nos prazos definidos em lei sob pena de responsabilização disciplinar, bem como por improbidade administrativa.

Nos termos do art. 4º, I, da LAI considera-se informação: dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato.

No caso da União e dos Estados, os sistemas utilizados, em regra, são próprios e são objeto de constante atualização e de investimentos para assegurar o seu desempenho. Todavia, no âmbito dos municípios, a maioria das prefeituras utiliza sistemas terceirizados (privados) que não possuem qualquer tipo de fiscalização e de certificação pelos órgãos de controle governamentais.

Além disso, esses sistemas são desenvolvidos para atender as demandas de seus clientes que nem sempre estão preocupados em cumprir com as exigências legais. Nesse sentido, tais sistemas podem permitir diversas irregularidades na gestão de recursos públicos, como o lançamento de registros contábeis retroativos, por exemplo.

Em decorrência disso, os gestores públicos municipais têm dificuldade de contratar sistemas que são efetivamente integrados e capazes de divulgar os relatórios exigidos pela LRF, bem como de assegurar o acesso à informação promovido pela LAI, o que justifica a relevância social e jurídica do tema abordado.

Nesse sentido, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) editou a Resolução nº 05 em 31 de agosto de 2016, recomendando aos Tribunais de Contas do país adotar rotinas de fiscalização para a apuração do cumprimento da legislação de transparência (LC nº 101/00, alterada pela LC nº 131/2009, e Lei nº 12.527/11) pelos seus jurisdicionados, tomando por referência mínima o repertório de critérios avaliativos aprovado pela Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCCLA), conforme anexo.

Assim, o objetivo geral desta pesquisa foi explicitar aos interessados as principais características necessárias para que os sistemas de gestão pública municipais sejam integrados e capazes de assegurar a transparência das contas públicas.

RTTC_MIOLO_02.indd 155 27/01/2017 15:26:31

Para isso foi realizada uma pesquisa na doutrina, bem como na legislação em vigor com os objetivos específicos de se evidenciar quais os requisitos tecnológicos mínimos que devem ser implementados nos sistemas para se viabilizar a transparências das contas públicas, bem como para atender as principais exigências da Lei de Acesso à Informação e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dessa forma, a metodologia de pesquisa adotada para alcançar esses objetivos consistiu em realizar uma pesquisa bibliográfica, qualitativa e documental sobre o tema.

Por fim, essa pesquisa foi útil para facilitar a compreensão das exigências impostas pela lei, bem como para avaliar a conformidade e o desempenho dos sistemas utilizados pela administração.

2 Transparência das contas públicas

No Brasil, a transparência pública constitui-se direito do cidadão e dever da Administração Pública. Qualquer pessoa tem o direito subjetivo de obter acesso às contas públicas sem que lhe sejam questionados os motivos pelos quais ela pretende utilizar essas informações.

Segundo o parágrafo único do art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), as prestações de contas são instrumentos de transparência da gestão fiscal aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

Dessa forma, verifica-se que a LRF veio determinar que as prestações de contas dos recursos públicos geridos sejam feitas de forma transparente. Segundo o entendimento de Furtado (*Jus Navigandi*, 2005), a lei não precisa prescrever a transparência das contas públicas, pois o dever de prestar contas de forma transparente é da própria natureza do ato de administrar recursos alheios.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 131/09 veio reforçar a transparência da gestão fiscal, pois acrescentou dispositivos à LRF a fim de determinar a disponibilização em tempo real de informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da Federação.

Sem dúvida esse artigo representa a principal inovação da LC nº 131/09 na evolução da transparência da gestão fiscal. Dessa forma, ressalvadas as despesas de caráter sigiloso, os entes deverão permitir em seus Portais de Transparência o conhecimento e o acompanhamento pela sociedade de informações pormenorizadas e tempestivas sobre sua execução orçamentária e financeira.

RTTC_MIOLO_02.indd 156 27/01/2017 15:26:31

A gestão orçamentária refere-se à arrecadação das receitas e à execução das despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual. Já a gestão financeira refere-se ao fluxo de recebimentos e de pagamentos constantes da programação financeira do ente.

De acordo com o art. 2º, §2º, II, do Decreto nº 7.185/10, o conceito de tempo real corresponde à disponibilização das informações orçamentárias e financeiras até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema.

Assim, o art. 48-A da LRF apresenta uma série de informações que obrigatoriamente devem ser divulgadas em tempo real, quais sejam, todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo administrativo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.

Já em relação à receita, deverão ser objeto de publicação o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Ressalta-se que o art. 7º do Decreto nº 7.185/10 regulamenta o art. 48-A dispondo que:

> Art. 7º [...] o SISTEMA deverá gerar, para disponibilização em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, pelo menos, as seguintes informações[1] [...]:
>
> I – quanto à despesa:
>
> a) o valor do empenho, liquidação e pagamento; b) o número do correspondente processo da execução, quando for o caso; c) a classificação orçamentária, especificando a unidade orçamentária, função, subfunção, natureza da despesa e a fonte dos recursos que financiaram o gasto.
>
> II – quanto à receita, os valores de todas as receitas da unidade gestora, compreendendo no mínimo sua natureza, relativas a:
>
> a) previsão; b) lançamento, quando for o caso; c) arrecadação, inclusive referente a recursos extraordinários.

Conforme o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional – FMI (2007), o conceito de transparência fiscal implica o acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas e compreensíveis sobre as atividades do governo para que os eleitores e os mercados financeiros avaliem com precisão a situação financeira do Estado, bem como os custos e benefícios efetivos de suas atividades para a sociedade.

[1] Sobre o tema, recomenda-se a leitura do artigo "Transparência e controle da gestão fiscal: a Lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação", publicado na *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC* de 2011.

RTTC_MIOLO_02.indd 157 27/01/2017 15:26:31

Dessa forma, pode-se definir a transparência na gestão fiscal como um instrumento de publicidade e controle capaz de permitir o acesso imediato, tempestivo, fidedigno e compreensivo da prestação de contas dos atos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial dos administradores de recursos públicos.

De acordo com o Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC (2011), a transparência estatal é indispensável à democracia, pois viabiliza o monitoramento entre os Poderes aferindo, assim, o quanto eles estão sendo exercidos em prol dos legítimos interesses da sociedade.

Verifica-se, portanto, que a transparência da gestão fiscal é uma das formas de se estimular a participação popular na elaboração, execução e controle da gestão governamental, fortalecendo-se, por conseguinte, o regime democrático do Estado.

Ressalta-se que os entes que não disponibilizarem suas informações orçamentárias e financeiras em conformidade com a LRF estarão proibidos de receber transferências voluntárias enquanto perdurar eventual irregularidade. Essas transferências decorrem da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares, cuja finalidade seja a realização de obras e de serviços de interesse comum.

Além disso, os agentes responsáveis que não cumprirem as exigências impostas pela LC nº 131/09 e sua regulamentação poderão sofrer ações de improbidade administrativa por atentarem contra o princípio da publicidade. Dentre as possíveis sanções, pode-se citar a perda da função pública, a suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos e o pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente.

2.1 Lei de acesso à informação

A Lei nº 12.527/11 regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas por qualquer pessoa sem a necessidade de se justificar. A LAI abrange todos os órgãos da Administração Pública, bem como todas as entidades privadas sem fins lucrativos a respeito dos recursos públicos por elas geridos, seja no âmbito da União, dos Estados ou dos Municípios.

De acordo com o Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios da Controladoria Geral da União – CGU (2013), o acesso às informações públicas possibilita uma participação ativa da sociedade no controle das ações governamentais, o que acarreta em vários benefícios, tais como a prevenção da corrupção, o respeito aos direitos fundamentais, o fortalecimento da democracia, a melhoria da gestão pública e a melhoria do processo decisório.

Conforme o art. 8º da Lei de Acesso à Informação:

> Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no

RTTC_MIOLO_02.indd 158 27/01/2017 15:26:31

> âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.
>
> §1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo:
>
> I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público;
>
> II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros;
>
> III - registros das despesas;
>
> IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados;
>
> V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e [...]

Nesse sentido, constata-se que os sistemas adotados pelos entes da federação, além de operacionalizarem a gestão e o controle da administração pública, deverão divulgar essas informações gerenciais nos Portais de Transparência, sob pena de responsabilização civil e administrativa pelos órgãos competentes.

O Ministério Público Federal – MPF (2016), por exemplo, avaliou os Portais de Transparência de 5.567 municípios, de 26 estados e o do Distrito Federal em 2016 e constatou um Índice Nacional de Transparência de 5,21, numa escala de 0 a 10. Todavia, muitos Estados apresentam resultado com nota inferior a 4. Diante desse contexto, o MPF declarou que os estados e municípios que ainda descumprem as leis de transparência serão acionados judicialmente.

De acordo com as justificativas para a edição da Resolução nº 05/16 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas – ATRICON (2016), depreende-se que o atual estágio de cumprimento da legislação de transparência em âmbito municipal é precário e proveniente de carências estruturais, sobretudo nos pequenos municípios.

Outra questão relevante que ainda não está sendo objeto de fiscalização e de cobrança pelos órgãos de controle refere-se às características desses Portais de Transparência no sentido de se disponibilizarem dados que possam ser extraídos com facilidade de forma a se permitir a análise quantitativa e qualitativa das informações obtidas. De acordo com o §3º, do art. 8º da Lei nº 12.527/11, os Portais de Transparência deverão atender aos seguintes requisitos:

> I – conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;
>
> II – possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;

RTTC_MIOLO_02.indd 159 27/01/2017 15:26:31

> III – possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;
>
> V – garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;
>
> VIII – adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei no 10.098, de 19 de dezembro de 2000.

Diante dessas exigências, é possível afirmar que a administração deve adotar sistemas integrados que possam gerir e exportar as informações que são custodiadas ou produzidas pela administração com facilidade para os Portais de Transparência, sob pena de responsabilização pelos órgãos de controle governamentais.

2.2 Sistema integrado de administração financeira e controle

De acordo com Costa (STN, 1998), a expressão mundial "sistema integrado de administração financeira" foi utilizada pela primeira vez no setor público no ano de 1978 quando a cidade de Nova Iorque nos Estados Unidos utilizou-a nos seus esforços para sair da situação de quase falência financeira em que se encontrava. Assim, pela publicidade dada ao termo, este passou a ser utilizado de forma geral por diversos governos locais e, posteriormente, pelo governo federal americano. De acordo com esse autor, pode se definir um sistema integrado como um conjunto de atividades ou processos que atuam para conseguir um fim comum que, nesse caso, significa a disponibilização das informações financeiras do Governo aos seus usuários.

Segundo Luis Souza (2005), as principais desvantagens dos sistemas integrados são as seguintes: custos elevados, implementação complexa e complexidade de customização. Já as vantagens são: reorganização dos processos da entidade, maior controle de custos, unificação dos sistemas de todas as unidades, controle de todo o ciclo produtivo, ferramenta de planejamento, entre outras.

De uma forma geral, os sistemas integrados costumam engessar os processos de uma organização, o que diminui a flexibilidade de alteração das regras de negócio pelos seus usuários. Todavia, isso pode ser considerado uma vantagem para o setor público em determinadas situações tendo em vista o grande volume de imposições legais que determinam como os processos administrativos devem ser realizados.

Conforme o art. 48, III, da LRF, a transparência da gestão fiscal será assegurada, entre outras formas, pela adoção de Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle. Segundo o art. 2, §2º, I, do Decreto nº 7.185/10, o sistema integrado deve representar uma solução de tecnologia da informação que suporte a execução orçamentária, financeira e contábil do ente da Federação, bem como a geração de todos os relatórios e demonstrativos previstos na legislação.

RTTC_MIOLO_02.indd 160 27/01/2017 15:26:31

Dentre as classificações de despesa utilizadas na execução orçamentária dos governos, pode-se citar a classificação funcional a qual segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando evidenciar em qual área da ação governamental a despesa será realizada.

A Portaria nº 42/99 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão define quais são as funções do governo. Dentre as principais funções, podemos citar as seguintes: Legislativa, Judiciária, Segurança Pública, Assistência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Habitação, Saneamento, Transporte e Previdência Social.

Segundo Caon, Corrêa e Gianesi (1997), um sistema integrado é formado por módulos que atendam às necessidades de informação para a tomada de decisão de todos os setores da entidade, todos integrados entre si, a partir de uma única base de dados.

De acordo com o estudo realizado por Padilha e Marins (*Scielo*, 2005), as principais características e funcionalidades de um sistema integrado são possuir uma arquitetura de *software* que facilita o fluxo de informações entre todas as atividades da empresa, constituindo-se como um amplo sistema de soluções e informações, bem como permitir as operações do negócio por meio de um único banco de dados em uma plataforma comum que interage com um conjunto integrado de aplicações.

Nesse sentido, depreende-se que a norma almeja que o sistema estruture diversos módulos de gestão e controle de forma integrada contemplando todas as funções de governo de cada ente da federação. Além disso, o SIAFIC deve atender aos requisitos mínimos de segurança e de contabilidade estabelecidos pelo governo federal.

2.2.1 Requisitos mínimos de contabilidade

Em relação aos requisitos de contabilidade, segundo o art. 7º da Portaria nº 548/10 o sistema deverá ser desenvolvido em conformidade com as normas gerais para consolidação das contas públicas relativas à contabilidade aplicada ao setor público e à elaboração dos relatórios e demonstrativos fiscais.

Assim, o sistema deverá atender as regras disciplinadas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (STN, 2015) e no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF (STN, 2016) editados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, bem como ser capaz de elaborar todos os relatórios e demonstrativos exigidos.

De acordo com o MCASP, o sistema deverá adotar o Plano de Contas Aplicado pelo Setor Público (PCASP) e elaborar o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Além disso, conforme o MDF, o sistema deverá disponibilizar o Anexo de Riscos Fiscais, o Anexo de Metas Fiscais, o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

RTTC_MIOLO_02.indd 161 27/01/2017 15:26:31

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto dos seguintes anexos: Balanço Orçamentário, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, Demonstrativo do Resultado Nominal, Demonstrativo do Resultado Primário, Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos, Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde, entre outros.

Já o Relatório de Gestão Fiscal é composto pelo Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar e Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal.

Em que pese esses relatórios serem extraídos basicamente de lançamentos contábeis, eles fornecem informações gerencias úteis para o acompanhamento e o controle das contas públicas, principalmente em relação ao conceito de responsabilidade fiscal previsto no art. 1º, §1º, da LRF que determina o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Ainda, de acordo com o art. 7º da Portaria nº 548/10, o sistema deverá permitir:

> I – compatibilizar, integrar e consolidar as informações disponíveis nos diversos Poderes, órgãos e entidades de cada ente da Federação;
>
> III – elaborar e divulgar as demonstrações contábeis e os relatórios e demonstrativos fiscais, orçamentários, patrimoniais, econômicos e financeiros previstos em lei [...];
>
> V – a evidenciação da origem e a destinação dos recursos legalmente vinculados à finalidade específica.

A primeira exigência é necessária para a consolidação das contas públicas em âmbito municipal, estadual, federal e nacional pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

O SICONF é uma ferramenta destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de todos os entes da federação. De acordo com a STN (SICONFI, 2014), o foco da ferramenta foi criar condições para a integração da contabilidade orçamentária, patrimonial e analítica com o objetivo de permitir o controle financeiro das diferentes instâncias administrativas e de garantir

RTTC_MIOLO_02.indd 162 27/01/2017 15:26:31

o fornecimento de informação precisa, confiável e oportuna aos múltiplos agentes públicos interessados.

Para isso, a tecnologia escolhida pela STN para fazer parte do escopo do SICONFI foi o padrão *XBRL* (*Extensible Business Reporting Language*) especificamente projetado para aplicação na área de negócios e para a transmissão de dados financeiros.

Já em relação ao controle por fonte de recursos, verifica-se que o sistema deve evidenciar o cumprimento pelos gestores públicos do parágrafo único do art. 8º da LRF que determina que os recursos legalmente vinculados a finalidade específica deverão ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.

A classificação por fonte ou destinação de recursos visa demonstrar qual receita está financiando determinada despesa. A destinação ordinária representa o processo de livre alocação das receitas (origem) às despesas (aplicação) para atender a quaisquer finalidades.

Já a destinação vinculada constituiu o processo de vinculação entre a origem e a aplicação dos recursos em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela legislação. Quando um Município, por exemplo, celebra um convênio para realizar a construção de uma escola, todos os recursos recebidos devem ser aplicados exclusivamente para a construção do objeto do convênio, não podendo, em nenhuma hipótese, serem utilizados para finalidade diversa.

Por fim, segundo o art. 9º da Portaria nº 548/10, o sistema deverá conter rotinas para a realização de correções ou anulações por meio de novos registros, assegurando a inalterabilidade das informações originais incluídas após sua contabilização de forma a preservar o registro histórico de todos os atos.

Assim, esta norma visa impedir que sejam realizadas manipulações das informações originais registradas no sistema. Caso seja necessário realizar qualquer correção ou anulação, deverão ser realizados novos registros contábeis por meio de estornos, transferências e complementações, em conformidade com as normas contábeis.

2.2.2 Requisitos mínimos de segurança

De acordo com a Portaria nº 548/10, o sistema deverá possuir mecanismos de controle de acesso, de forma que os registros das operações de inclusão, exclusão ou alteração de dados efetuadas pelos usuários sejam mantidos com a identificação de quem fez o registro, quando e qual o tipo de operação foi realizada.

Além disso, é vedado aos administradores do SIAFIC alterar as informações armazenadas na base de dados, salvo para sanar incorreções decorrentes de erros ou mal funcionamento do sistema, mediante expressa autorização do responsável pela execução financeira e orçamentária.

RTTC_MIOLO_02.indd 163 27/01/2017 15:26:32

Para Espírito Santo (2010), a informação é arma estratégica em qualquer empresa e também é um recurso de vital importância nas organizações. Nesse sentido, a segurança da informação é um recurso que tem por finalidade proteger a gestão.

Ressalta-se que, de acordo com o art. 32 da Lei de Acesso à Informação, o agente público que utilizar indevidamente, bem como subtrair, destruir, inutilizar, desfigurar, alterar ou ocultar, total ou parcialmente, informação que se encontre sob sua guarda estará praticando conduta ilícita passível de imputação de ato de improbidade administrativa, além das demais sanções cabíveis.

Nesse sentido, de acordo com o art. 313-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), constitui crime contra a administração pública a inserção de dados falsos ou a alteração irregular das informações armazenadas nos bancos de dados da Administração Pública com o fim de se obter vantagem indevida.

Outra norma relevante prevista no art. 6º da Portaria nº 548/10 refere-se à obrigação do sistema de realizar cópia de segurança periódica da base de dados que permita a sua recuperação em caso de incidente ou falha, sem prejuízo de outros procedimentos.

Em que pese tal exigência, é comum que nas transições de mandatos municipais por partidos de oposição os novos gestores comecem seus mandatos sem qualquer tipo de informação em relação à gestão anterior, inclusive quanto aos aspectos financeiros, contábeis, fiscais e patrimoniais. Dessa forma, tal regra determina que o sistema realize cópias de segurança dos dados armazenados possibilitando sua recuperação quando necessário.

Verifica-se, portanto, que o sistema deve ser muito bem desenvolvido, testado e certificado pelos órgãos de controle, tanto nos aspectos contábeis, quanto de segurança, sob pena de todas as exigências mencionadas na legislação acima não passarem de "letra morta".

2.3 Sugestões de aprimoramento dos sistemas

De acordo com Albuquerque, Feijó e Medeiros (2013), o governo federal desenvolveu nos últimos anos uma série de aplicações informatizadas com a finalidade de fornecer suporte tecnológico à operacionalização das atividades administrativas.

Assim, recomenda-se que os sistemas utilizados pela administração municipal busquem se aproximar dos sistemas estruturadores do governo federal, quais sejam: Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), Sistema de Cadastro Unificado de Fornecedores (SICAF), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Além disso, considerando todas as exigências impostas pela legislação, sugere-se que os sistemas utilizados adotem rotinas ou funcionalidades que garantam que

RTTC_MIOLO_02.indd 164 27/01/2017 15:26:32

seus usuários cumpram a legislação em vigor, como no caso da possibilidade de automatização do cumprimento da ordem cronológica de pagamentos exigida no art. 5º da Lei nº 8.666/93, por exemplo.

O sistema também pode garantir a adoção de boas práticas adotadas na administração pública como o princípio da segregação de funções, por exemplo, defendido pelos tribunais de contas no sentido de que a pessoa responsável pela aquisição de materiais ou serviços não seja a mesma pessoa que proceda a liquidação da despesa tampouco o seu pagamento, nos termos da Lei nº 4.320/64.

O SIAFIC também pode emitir alertas automáticos aos gestores sempre que ele estiver correndo o risco de descumprir algum limite legal, como por exemplo o limite de gastos com pessoal previsto na LRF, o limite de 70% com folha de pagamento no Poder Legislativo definido no art. 29-A da Constituição da República, bem como do não atingimento dos índices constitucionais da Saúde e da Educação evidenciados no Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

O sistema também pode realizar diversos controles gerencias de pontos sensíveis, tais como da concessão de diárias e suas respectivas prestações de contas, bem como do consumo de combustíveis realizado pela frota de veículos.

Tudo isso com vistas a permitir o planejamento, a execução e o controle das contas públicas em conformidade com as exigências legais. Dessa forma, os gestores terão mais facilidade de elaborar as prestações de contas dos recursos geridos, bem como de promover a transparência das contas públicas de forma rápida, precisa e verídica.

3 Considerações finais

Considerando o teor das alterações introduzidas na legislação pela Lei Complementar nº 131/09 e pela Lei nº 12.527/11, esta pesquisa buscou explicitar aos interessados as principais características necessárias para que os sistemas de gestão pública municipais sejam integrados e capazes de assegurar a transparência das contas públicas.

Dessa forma, foi evidenciado o padrão mínimo de qualidade do Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle definido pelo Poder Executivo Federal e os seus requisitos mínimos de contabilidade e de segurança.

O estudo demonstrou que a Lei Complementar nº 131/09 e a Lei de Acesso à Informação contribuíram significativamente para aumentar o grau de transparência, fiscalização e controle da gestão governamental.

Todavia, considerando o Índice Nacional de Transparência apresentado pelo Ministério Público Federal (2016), constata-se que a maioria dos entes da Federação e, em especial, os pequenos municípios não vem cumprindo satisfatoriamente as

RTTC_MIOLO_02.indd 165 27/01/2017 15:26:32

exigências da Lei da Transparência, tampouco estão preparados para alcançar o padrão mínimo de qualidade definido no Decreto nº 7.185/10 e na Portaria nº 548/11.

Diante disso, conclui-se que os sistemas adotados pela administração devem ser objeto de constante aprimoramento pelo setor público e privado, bem como auditados pelos órgãos de controle governamentais para a verificação dos requisitos legais voltados para a promoção da transparência das contas públicas.

Dessa forma, sugere-se que os responsáveis pelos sistemas utilizados pela administração pública municipal promovam a revisão desses sistemas no sentido de se cumprir todas as exigências mencionadas na legislação e, em especial, aos requisitos evidenciados nessa pesquisa e na Resolução nº 05/16 da ATRICON anexa.

Por fim, sugere-se que os Tribunais de Contas fiscalizem com mais rigor o cumprimento da legislação de transparência pelos seus jurisdicionados e promovam a aplicação das sanções previstas em lei para os gestores que afrontam a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Acesso à Informação.

Referências

ALBUQUERQUE, Claudiano; FEIJÓ, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio. *Gestão de Finanças Públicas*. 3. ed. Brasília: Ed. Gestão Pública, 2013.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Resolução ATRICON nº 05/2016. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/09/Resolu%C3%A7%C3%A3o-ATRICON-5-2016.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016.

CAMEIRA, Renato Flórido. Sistemas Integrados de Gestão Perspectivas de Evolução e Questões Associadas. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1999_A0112.PDF>. Acesso em: 03 set. 2016.

CAON, M; CORRÊA, H. C.; GIANESI, I. *Planejamento, programação e controle da produção*: MRP II/ERP: conceitos, uso e implantação. São Paulo: Gianesi Corrêa & Associados, Atlas, 1997.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios, 2013. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/transparencia-publica/brasil-transparente/arquivos/manual_lai_estadosmunicipios.pdf>. Acesso em: 15 set. 2016.

COSTA, Alan Gonzaga da; SIAFI e as Finanças Governamentais: uma abordagem holística, 1998. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/iiipremio/sistemas/3lugarsistemasIIIPTN/AlanGonzaga.PDF>. Acesso em: 19 set. 2016.

ESCRIVÃO FILHO, Edmundo; MENDES, Juliana Veiga. Sistemas Integrados de Gestão ERP em Pequenas Empresas: um Confronto entre o Referencial Teórico e a Prática Empresarial, 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2002000300006>. Acesso em: 03 set. 2016.

ESPÍRITO SANTO, Adrielle Fernanda Silva do. Segurança da Informação, 2010. Disponível em: <http://www.ice.edu.br/TNX/encontrocomputacao/artigos-internos/aluno_adrielle_fernanda_seguranca_da_informacao.pdf>. Acesso em: 15 set. 2016.

ESTRATÉGIA NACIONAL DE COMBATE À CORRUPÇÃO E À LAVAGEM DE DINHEIRO – ENCCLA. Quem somos. Disponível em: <http://enccla.camara.leg.br/quem-somos>. Acesso em: 19 set. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 166 27/01/2017 15:26:32

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal, 2007. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 19 set. 2016.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. A Transparência na Gestão Fiscal, 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6171/a-transparencia-na-gestao-fiscal>. Acesso em: 19 set. 2016.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICO – INESC. Transparência Orçamentária nas Capitais do Brasil, 2011. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/Transparencia%20Orcamentaria%20-%20Original>. Acesso em: 17 set. 2016.

MARINS, Fernando Augusto Silva; PADILHA, Thaís Cássia Cabral. Sistemas ERP: características, custos e tendências, 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0103-65132005000100009&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt&userID=-2>. Acesso em: 19 set. 2016.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Ranking Nacional da Transparência, 2016. Disponível em: <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking>. Acesso em: 17 set. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 6. ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 17 set. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Demonstrativos Fiscais. 7. ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/361844/MDF+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o.pdf/8f4aee1d-3858-40f1-9a67-fda4a06adcbb>. Acesso em: 17 set. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>. Acesso em: 17 set. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria nº 548, de 22 de novembro de 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PorMF_548_2010.pdf>. Acesso em: 20 set. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=21>. Acesso em: 17 set. 2016.

SOUZA, Cézar Alexandre de. Sistemas Integrados de Gestão Empresarial: Estudo de Caso de Implementação de Sistemas ERP e Questões Associadas, 2000. Disponível em: <http://www.famescbji.edu.br/famescbji/biblioteca/livros_adm/sistemas_erp.pdf>. Acesso em: 03 set. 2016.

SOUZA, Luís Gustavo Guedes de. ERP: Principais conceitos, vantagens e desvantagens, 2005. Disponível em: <http://www.unipac.br/site/bb/tcc/tcc-a1e2bae285863c7db684d73078938897.pdf>. Acesso em: 09 out. 2016.

VIEIRA, Luís Eduardo P. de O. Vieira. Transparência e controle da gestão fiscal: a Lei Complementar n. 131/09 e sua regulamentação. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, 2011. Disponível em: <http://www.tcm.go.gov.br/portalgt/wp-content/uploads/2013/12/A-Lei-Complementar-n%C2%BA-131-09-e-sua-Regulamenta%C3%A7%C3%A3o-RTTC-2011-p.189.pdf >. Acesso em: 17 set. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 167 27/01/2017 15:26:32

Anexo

Resolução ATRICON nº 05/2016

ATRICON | ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

ANEXO ÚNICO

TRANSPARÊNCIA ATIVA	FUNDAMENTAÇÃO	PONTOS
1 - O ente possui informações sobre Transparência na internet?	(Art. 48, II, da LC 101/00; Art. 8º, §2º, da Lei 12.527/11)	2
2 - O Site contém ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação?	(Art. 8º, §3º, I, da Lei 12.527/11. **Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência.)**	2
RECEITA		
3 - Há informações sobre a receita nos últimos 6 meses, incluindo natureza, valor de previsão e valor arrecadado?	(art. 48-A, Inciso II, da LC 101/00; art. 7º, Inciso II, do Decreto 7.185/10) - NÃO HAVENDO ALGUM DOS REFERIDOS ATRIBUTOS, CONSIDERAR NÃO.	**10**
DESPESA		
4- As despesas apresentam apresentam dados dos últimos 6 meses contendo:	(Art. 7º, Inc. I, alíneas "a" e "d", do Decreto nº 7.185/2010)	
Valor do empenho		4
Valor da liquidação		3
Valor do Pagamento		4
Favorecido		4
LICITAÇÕES E CONTRATOS		
5 - O site apresenta dados nos últimos 6 meses contendo:	(Art. 8º, §1º Inc. IV, da Lei 12.527/2011)	
Íntegra dos editais de licitação		4
Resultado dos editais de licitação (vencedor é suficiente)		3
Contratos na íntegra		3
6 - O ente divulga as seguintes informações concernentes a procedimentos licitatórios com dados dos últimos 6 meses?	(Art. 8º, §1º Inc. IV, da Lei 12.527/2011 e Art. 7º, Inc. I, alínea "e", do Decreto nº 7.185/2010) - RESPONDER SIM A	

RTTC_MIOLO_02.indd 168 27/01/2017 15:26:33

ATRICON | ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

Modalidade	TODOS OS ITENS SE TIVER EDITAL NA ÍNTEGRA (QUESTÃO 6)	1
Data		1
Valor		1
Número/ano do edital		1
Objeto		1
RELATÓRIOS		
7 - O site apresenta:	(Art. 48, caput, da LC 101/00; Art. 30, III, da Lei 12.527/11)	
A prestações de contas (relatório de gestão) do ano anterior		2
Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) dos últimos 6 meses		3
Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos últimos 6 meses		3
Relatório estatístico contendo a quantidade de pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos, bem como informações genéricas sobre os solicitantes		2
8 - O Site possibilita a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto (CSV), de modo a facilitar a análise das informações?	(Art. 8º, §3º, II, da Lei 12.527/11. **Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência.)**	2
TRANSPARÊNCIA PASSIVA/LAI		
SERVIÇO DE INFORMAÇÕES AO CIDADÃO - SIC		
9 - possibilidade de entrega de um pedido de acesso de forma presencial	Art. 8º, §1º, I, c/c Art. 9º, I, da Lei 12.527/11	
Existe indicação precisa no site de funcionamento de um Serviço de Informações ao Cidadão (SIC) físico?		1
Há indicação do órgão		1
Há indicação de endereço		1
Há indicação de telefone		1

RTTC_MIOLO_02.indd 169 27/01/2017 15:26:33

ATRICON ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

Há indicação dos horários de funcionamento		1
SERVIÇO ELETRÔNICO DE INFORMAÇÕES AO CIDADÃO e-SIC		
10 - Há possibilidade de envio de pedidos de informação de forma eletrônica (e-SIC)?	(Art.10º, §2º, da Lei 12.527/11)	8
11 - Apresenta possibilidade de acompanhamento posterior da solicitação?	(Art. 9º, I, alínea "b" e Art. 10º, § 2º da Lei 12.527/2011)	7
12 - A solicitação por meio do e-SIC é simples, ou seja, sem a exigência de itens de identificação do requerente que dificultem ou impossibilitem o acesso à informação, tais como: envio de documentos, assinatura reconhecida, declaração de responsabilidade, maioridade?	(Art.10º, §1º, da Lei 12.527/11)	5
DIVULGAÇÃO DA ESTRUTURA E FORMA DE CONTATO		
13 - No site está disponibilizado o registro das competências e estrutura organizacional do ente?	(Art. 8º, §1º, inciso I, Lei 12.527/11. **Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência.)**	2
14 - O Portal disponibiliza endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público?	(Art. 8º, §1º, inciso I, Lei 12.527/11. **Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência.)**	2
BOAS PRÁTICAS DE TRANSPARÊNCIA		
15 - Há divulgação de remuneração individualizada por nome do agente público?	**Esse item é considerado como uma boa prática de transparência a exemplo do Art. 7º, §2º, VI, do Decreto 7.724/2012 e Decisão STF RE com Agravo ARE 652777**	10
16 - Há divulgação de Diárias e passagens por nome de favorecido e constando, data, destino, cargo e motivo da viagem?	**Esse item é considerado como uma boa prática de transparência. http://transparencia.gov.br, http://www.transparencia.mpf.mp.br/**	5
TOTAL		**100**

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. A adoção de sistema integrado de administração financeira e controle como instrumento para a promoção da transparência das contas públicas nos municípios. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 153-170, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 170 27/01/2017 15:26:34

Princípio da insignificância e limite percentual mínimo para o direito fundamental à educação estabelecido na Constituição de 1988: inaplicabilidade em decisões proferidas pelos tribunais de contas

Maria Cecília Borges

Mestre em Direito Administrativo pela UFMG. Procuradora do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Professora de Direito Administrativo em cursos jurídicos.

Resumo: O presente trabalho objetiva demonstrar a inaplicabilidade do princípio da insignificância em decisões de processos nos Tribunais de Contas, notadamente naquelas que o aplicam em confronto com a regra constitucional que estabelece limite percentual mínimo para o direito à educação. O direito fundamental à educação é um instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana, além de veículo de afirmação da soberania nacional, e, como tal, não admite temperamento. Além disso, considerando que os atos sujeitos a fiscalização das Cortes de Contas, em sede do controle externo, devem ser analisados não apenas pela legalidade, como também pela legitimidade, com base na ética, mostra-se inviável considerar irregularidades como pouco relevantes, para, então, haver a aplicação do princípio da insignificância. Por fim, ilustrando tal entendimento, realiza-se uma análise de caso, com fincas a comprovar sua inaplicabilidade em caso concreto.

Palavras-chave: Educação. Direito fundamental. Princípio da insignificância. Tribunal de Contas. Controle externo.

Sumário: **1** Educação, direito fundamental do ser humano e afirmação da soberania do Estado – **2** Art. 212 da CR/88, *caput*, comando que não admite transação ou temperamento – **3** Da inaplicabilidade do princípio da insignificância a comando constitucional determinante e rígido (art. 212, CR/88) – **4** Da análise de caso referente à aplicação do princípio da insignificância a percentual mínimo a ser aplicado à educação: um atentado aos valores da Constituição da República –**5** Considerações finais – Referências

1 Educação, direito fundamental do ser humano e afirmação da soberania do Estado

A educação é fundamental para o desenvolvimento humano e para o crescimento e afirmação da soberania de um país, seja em sua faceta territorial, tecnológica ou cultural.

RTTC_MIOLO_02.indd 171 27/01/2017 15:26:34

O art. 6º, *caput*, da CR/88, inserido no capítulo dos direitos sociais, dimensão dos direitos fundamentais do homem, dispõe o que o Estado, direta ou indiretamente, deve proporcionar aos seus cidadãos. Dentre eles se destaca o direito à educação, um dos pilares da soberania do país (art. 1º, I, da CR/88), fundamento e veículo concretizador da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CR/88):

> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010)

Nas palavras de José Afonso da Silva,[1] direitos sociais "[...] são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos [...]".

São "[...] direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam com o direito de igualdade. Valem como pressupostos de gozo dos direitos individuais, na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real [...]".

Ainda, segundo José Afonso da Silva:[2]

> 2 DIREITO À EDUCAÇÃO. O art. 205 contém uma declaração fundamental que, combinada com o art. 6º, eleva a educação ao nível dos direitos fundamentais do homem. Aí se afirma que a educação é direito de todos – com o quê esse direito é informado pelo princípio da universalidade. Realça-lhe o valor jurídico, por um lado, a cláusula a educação é dever do Estado e da família, constante do mesmo art. 205, que completa a situação jurídica subjetiva, ao explicitar o titular do dever, da obrigação, contraposto àquele direito. Vale dizer: todos tem direito à educação e o Estado tem o dever de prestá-la, assim como a família.
>
> A norma – assim explicitada: "A educação, direito de todos e dever do Estado e da Família, [...]" (art. 205; v. também art. 227) – significa, em primeiro lugar, que o Estado tem que se aparelhar para fornecer, a todos, os serviços educacionais, isto é, oferecer ensino, de acordo com os princípios estatuídos na Constituição (art. 206); que ele tem ampliar cada vez mais as possibilidades de que todos venham a exercer igualmente este direito; e, em segundo lugar, que todas as normas da Constituição sobre educação e ensino hão de ser interpretadas em função daquela declaração e no sentido de sua plena e efetiva realização. A Constituição mesma já considerou que o acesso ao ensino fundamental, obrigatório e gratuito, é direito público subjetivo; equivale a reconhecer que é direito

[1] SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 186-187.
[2] *Ibidem*, p. 187-188.

RTTC_MIOLO_02.indd 172 27/01/2017 15:26:34

> plenamente eficaz e de aplicabilidade imediata, isto é, direto exigível judicialmente, se não for prestado espontaneamente.
>
> As normas tem, ainda, o significado jurídico de elevar a educação á categoria de serviço público essencial que ao Poder Público impende possibilitar a todos. Daí a preferência constitucional pelo ensino público; pelo quê a iniciativa privada nesse campo, embora livre, é, no entanto, meramente secundária e condicionada (arts. 209 e 213). [...].

Vê-se que é por esse direito que o Estado realizará um de seus objetivos fundamentais, consistente na erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CR/88).

Vê-se que a educação não é qualquer valor jurídico que por acaso foi elevado à categoria de direito social. O seu significado e extensão são imanentes à própria conceituação que se dá à dignidade da pessoa humana, hoje um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito (art. 1º, III, da CR/88).

Para Gilmar Ferreira Mendes,[3] "dentre os direitos sociais, o direito à educação tem assumido importância predominante para a concretização dos valores tutelados pela Constituição e, principalmente, para a construção de patamar mínimo de dignidade para os cidadãos.".

Ingo Wolfgang Sarlet, em seu curso de direito constitucional,[4] esclarece que "também o direito fundamental à educação obteve reconhecimento expresso no art. 6º da CF, integrando, portanto, o catálogo dos direitos fundamentais e sujeito ao regime jurídico reforçado que lhes foi atribuído pelo constituinte (especialmente art. 5º, §1º, e art. 60, §4º, IV)".

Nessa linha, o Poder Constituinte detalhou nos artigos 205 a 214 da Constituição da República de 1988 o conteúdo mínimo do direito à educação, estabelecendo uma estrutura rígida de seu financiamento no art. 212.

2 Art. 212 da CR/88, *caput,* comando que não admite transação ou temperamento

Encontram-se nos artigos 205 a 208 da CR/88 os contornos essenciais do direito fundamental à educação, enquanto que os demais dispositivos, de uma forma geral, albergam normas de cunho organizacional e procedimental.

Para que nunca se esqueça o alcance do significado do direito fundamental à educação, como um atributo da pessoa humana, transcrever-se-ão os textos dos

[3] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 654.

[4] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013. p. 604.

RTTC_MIOLO_02.indd 173 27/01/2017 15:26:34

artigos 205 a 208, a fim de que o apego aos seus valores seja sempre relembrado, repisado, frisado e esculpido na mente dos aplicadores de suas normas.

> Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.
>
> Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:
>
> I – igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
>
> II – liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;
>
> III – pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
>
> IV – gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
>
> V – valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, planos de carreira, com ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos, aos das redes públicas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)
>
> VI – gestão democrática do ensino público, na forma da lei;
>
> VII – garantia de padrão de qualidade.
>
> VIII – piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos de lei federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)
>
> Parágrafo único. A lei disporá sobre as categorias de trabalhadores considerados profissionais da educação básica e sobre a fixação de prazo para a elaboração ou adequação de seus planos de carreira, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)
>
> Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.
>
> §1º É facultado às universidades admitir professores, técnicos e cientistas estrangeiros, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 11, de 1996)
>
> §2º O disposto neste artigo aplica-se às instituições de pesquisa científica e tecnológica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 11, de 1996)
>
> Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:
>
> I – educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009) (Vide Emenda Constitucional nº 59, de 2009)
>
> II – progressiva universalização do ensino médio gratuito; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)
>
> III – atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

RTTC_MIOLO_02.indd 174 27/01/2017 15:26:34

> IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)
>
> V – acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;
>
> VI – oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;
>
> VII – atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didáticoescolar, transporte, alimentação e assistência à saúde. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)
>
> §1º – O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.
>
> §2º – O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.
>
> §3º – Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela freqüência à escola.

De capital importância, também visto como núcleo essencial do direito à educação, o art. 212, *caput*, da CR/88, em que se prevê o percentual mínimo de aplicação de recursos na educação, cuja redação se transcreve, já que se trata de ponto nevrálgico, objeto de reiterada insurgência ministerial contra voto atentado à Constituição Federal de 1988:

> Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Trata-se, pois, de comando constitucional que tem por finalidade assegurar a efetividade do direito fundamental à educação, motivo pelo qual não admite qualquer temperamento, transação ou interpretação que reduza, diminua ou empobreça seu conteúdo.

Como bem salientou Ingo Wolfgang Sarlet:[5]

> Ainda que nem todas as normas integrantes do capítulo da ordem social, apenas pelo fato de guardarem relação direta com determinado direito fundamental social, passem a integrar os elementos essenciais de determinado direito fundamental, no caso, do direito à educação, isso não significa que os níveis de eficácia e efetividade de tais normas constitucionais sejam baixos. Será possível, por exemplo, sustentar que nem

[5] SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013. p. 605-606.

RTTC_MIOLO_02.indd 175 27/01/2017 15:26:35

> mesmo uma reforma constitucional não poderá pura e simplesmente suprimir o dispositivo que assegura à iniciativa privada a participação na educação (art. 209) ou a previsão de um percentual mínimo da receita em matéria de impostos a ser aplicada em educação pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios (art. 212), seja por força da proibição de regressividade (retrocesso) em matéria de proteção e promoção de direitos fundamentais, seja por força, dentre outros aspectos, das exigências da proporcionalidade, mas em especial se estiverem sendo afetados, de modo indireto (não pela supressão direta de dispositivo constitucional), aspectos relativos ao núcleo essencial do direito à educação considerado como um direito em sentido amplo.

O comando do art. 212 é de tamanha importância para os direitos fundamentais do homem e para a própria razão de ser do Estado Democrático de Direito que o constituinte o elevou à categoria de princípio sensível da Constituição da República de 1988 (art. 34, VII, 'e' e art. 35, III, todos da CR/88), permitindo à União ou aos Estados a adoção da medida drástica da intervenção federal quando restarem violados os preceitos de seu texto.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes,[6] "a intervenção federal é mecanismo drástico e excepcional, destinado a manter a integridade dos princípios basilares da Constituição, enumerados taxativamente no art. 34 da CF.".

José Afonso da Silva,[7] ao discorrer acerca dos motivos para intervenção nos Municípios, adverte que esta só poderá ocorrer licitamente nos estritos casos indicados no art. 35 da CR/88, em que se destaca o percentual mínimo do art. 212.

> Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:
>
> I – deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada;
>
> II – não forem prestadas contas devidas, na forma da lei;
>
> III – não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> IV – o Tribunal de Justiça der provimento a representação para assegurar a observância de princípios indicados na Constituição Estadual, ou para prover a execução de lei, de ordem ou de decisão judicial.

Destaca-se que o referido dispositivo prevê, ainda, que a intervenção pode ocorrer caso não seja aplicado o mínimo exigido nas ações e serviços públicos de saúde.

---

6 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 785.

7 SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013. p. 331.

RTTC_MIOLO_02.indd 176 27/01/2017 15:26:35

O descumprimento do art. 212 pode configurar até mesmo crime de responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, já que o art. 1º, V, do Decreto-Lei nº 201/67 tipifica-o como crime "ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes".

Ora, a norma do art. 212 da CR/88 é uma típica norma financeira, o que leva a crer que o seu descumprimento é um atentado contra a própria pauta de valores que o direito fundamental à educação alberga. Logo, o comando do art. 212 não pode ser tratado com desprezo, muito menos mitigados seus enunciados.

3 Da inaplicabilidade do princípio da insignificância a comando constitucional determinante e rígido (art. 212, CR/88)

Cezar Roberto Bitencourt,[8] em sua obra *Tratado de direito penal*, ao discorrer acerca do princípio da insignificância, esclarece:

> O princípio da insignificância foi cunhado pela primeira vez por Claus Roxin em 1964, que voltou a repeti-lo em sua obra *Política Criminal y Sistema del Derecho Penal*, partindo do velho adágio latino *mínima non curat praetor*.
>
> A tipicidade penal exige uma ofensa de alguma gravidade aos bens jurídicos protegidos, pois nem sempre qualquer ofensa a esses bens ou interesses é suficiente para configurar o injusto típico. Segundo esse princípio, que Klaus Tiedemann chamou de *princípio de bagatela*, é imperativa uma *efetiva proporcionalidade* entre a *gravidade* da conduta que se pretende punir e a *drasticidade da intervenção estatal*. Amiúde, condutas que se amoldam a determinado tipo penal, sob o ponto de vista formal, não apresentam nenhuma *relevância material*. Nessas circunstâncias, pode-se afastar liminarmente a tipicidade penal porque em verdade o bem jurídico não chegou a ser lesado.
>
> Deve-se ter presente que a *seleção dos bens jurídicos* tuteláveis pelo Direito Penal e os *critérios* a serem utilizados nessa seleção constituem *função* do Poder Legislativo, sendo vedada aos intérpretes e aplicadores do direito essa função, privativa daquele Poder Institucional. Agir diferentemente constituirá violação dos sagrados *princípios constitucionais* da reserva legal e da *independência dos Poderes*. O fato de determinada conduta tipificar uma infração penal de *menor potencial ofensivo* (art. 98, I, da CF) não quer dizer que tal conduta configure, por si só, o *princípio da insignificância*. Os delitos de lesão corporal leve, de ameaça, injúria, por exemplo, já sofreram a *valoração* do legislador, que, atendendo às necessidades sociais e morais históricas dominantes, determinou as consequências jurídico-penais de sua violação. Os limites do desvalor da ação, do desvalor do resultado e as sanções correspondentes já foram valorados pelo legislador. As ações que lesarem tais bens, embora menos importantes se comparados a outros bens como a vida e a liberdade sexual, são *social e penalmente relevantes*.

[8] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*: parte geral, 1. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 60-61.

RTTC_MIOLO_02.indd 177 27/01/2017 15:26:35

> Assim, a *irrelevância* ou *insignificância* de determinada conduta deve ser aferida não apenas em relação à importância do bem juridicamente atingido, mas especialmente em relação ao *grau de sua intensidade*, isto é, pela *extensão da lesão produzida*, como, por exemplo, nas palavras de Roxin, "mau-trato não é qualquer tipo de lesão à integridade corporal, mas somente uma lesão relevante; uma forma delitiva de injúria é só a lesão grave a pretensão social de respeito. Como *força* deve ser considerada unicamente um obstáculo de certa importância, igualmente também a ameaça deve ser *sensível* para ultrapassar o umbral da criminalidade"
>
> Concluindo, a *insignificância da ofensa* afasta a *tipicidade*. Mas essa insignificância só pode ser valorada através da *consideração global* da ordem jurídica. Como afirma Zaffaroni, "a insignificância só pode surgir à luz da função geral que dá sentido à ordem normativa e, consequentemente, a norma em particular, e que nos indica que esses pressupostos estão excluídos de seu âmbito de proibição, o que resulta impossível de ser estabelecer à simples luz de sua consideração isolada".

Da mesma forma, Luiz Regis Prado,[9] em *Curso de direito penal brasileiro*, ministra:

> De acordo com o princípio da insignificância, formulado por Claus Roxin e relacionado com o axioma *mínima non cura praeter*, enquanto manifestação contrária ao uso excessivo da sanção criminal, devem ser tidas como atípicas as ações ou omissões que afetem infimamente a um bem jurídico-penal. A irrelevante lesão do bem jurídico protegido não justifica a imposição de uma pena, devendo excluir-se a *tipicidade* da conduta em caso de danos de pouca importância.
>
> O princípio da insignificância é tratado pelas modernas teorias imputação objetiva como critério para a determinação do injusto penal, isto é, como um instrumento para a exclusão da imputação objetiva de resultados.
>
> Alguns autores assimilam ou equiparam o instituto da adequação social de Welzel e o critério da insignificância elaborado por Roxin. Entretanto, a finalidade dos casos englobados por ambos os critérios permite identificar diferenças marcantes entre eles, posto que nos casos abarcados pelo chamado princípio de insignificância não há a valoração social implícita na adequação social. Exemplo paradigmático é o furto de objetos de ínfimo valor.
>
> A partir do princípio de insignificância como "máxima de interpretação típica", defende-se um exame de cada caso concreto "mediante uma interpretação restritiva orientada ao bem jurídico protegido", pois "só uma interpretação estritamente referida ao bem jurídico e que atenda ao respectivo tipo (espécie) de injusto deixa claro por que uma parte das ações insignificantes são atípicas e frequentemente já estão excluídas pela própria dicção legal, mas por outro lado, como *v.g.* os furtos de bagatela, encaixam indubitavelmente no tipo: a propriedade e a posse

[9] PRADO, Luiz Regis. *Curso de direto penal brasileiro*, *volume 1*: parte geral, arts. 1º a 120. 10. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010. p. 156-158.

RTTC_MIOLO_02.indd 178 27/01/2017 15:26:35

> também se veem vulneradas pelo furto de objetos insignificantes, enquanto em outros casos o bem jurídico só é menoscabado se ocorre certa intensidade da lesão".
>
> Em realidade, a tão criticada imprecisão da adequação social não foi superada pelo critério de insignificância proposto para a solução de casos como o mencionado. O que é, afinal, *insignificante*? Trata-se de um conceito extremamente fluido e de incontestável amplitude.
>
> É bem verdade que o furto de objeto de valor insignificante não pode ser valorado como socialmente útil ou adequado, sendo, por isso, inaplicável a adequação social. Tampouco é possível falar aqui em desvalor de situação ou estado, visto que a conduta do agente, conscientemente dirigida ao fim proposto, perfaz *formalmente* o tipo legal. Em tese, a solução está na aplicação do aludido princípio, em razão do *mínimo* valor da coisa furtada, como causa de atipicidade da conduta, visto que não há lesão de *suficiente* magnitude para configuração do injusto (desvalor de resultado).
>
> Aventa-se, na busca de uma resposta mais satisfatória, fazer constar, em certas hipóteses, na própria descrição do tipo legal de delito o limite *mínimo* para o seu perfazimento. A previsão de uma quantia em dinheiro no próprio tipo legal acarretaria automaticamente a atipicidade das condutas que não ajustassem ao limite exigido. Assim, a questão não dependeria, nem oscilaria ao arbítrio do julgador, mas seria de aplicação obrigatória para todos que não atingissem o patamar exigido para a configuração do desvalor do resultado típico. Mas tal proposta pode apresentar-se como desvantajosa para o agente, em face do *quantum* fixado como mínimo e sua condição econômica, por exemplo.
>
> De qualquer modo, a restrição típica decorrente da aplicação do princípio da insignificância não deve operar com total falta de critérios, ou derivar de interpretação meramente subjetiva do julgador, mas ao contrário há de ser resultado de uma análise acurada do caso em exame, com o emprego de um ou mais vetores – *v.g.*, valoração socioeconômica média existente em determinada sociedade, culpabilidade, personalidade, conduta social, antecedentes – tidos como necessários à determinação do conteúdo da insignificância. Isso do modo mais coerente e equitativo possível, com o intuito de afastar eventual lesão ao princípio da segurança jurídica.

Pelo que se extrai das doutrinas acima referidas, *o princípio da insignificância não deve ser aplicado de forma aleatória e sem critério*, conforme soa das advertências de Cezar Roberto Bitencourt e Luiz Regis Prado, ou seja, insignificância só pode ser valorada através da consideração global da ordem jurídica e a aplicação deste princípio não deve operar com total falta de critérios, ou derivar de interpretação meramente subjetiva do julgador.

Atento a essas advertências, o Supremo Tribunal Federal (STF), em sua remansosa e pacífica jurisprudência, já fixou os critérios a serem considerados para reconhecimento deste postulado de política criminal.

RTTC_MIOLO_02.indd 179 27/01/2017 15:26:35

Assim, o princípio da insignificância deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal. Para aplicação do princípio da insignificância devem estar presentes, segundo a jurisprudência da Suprema Corte deste país:

> Princípio da insignificância. Identificação dos vetores cuja presença legitima o reconhecimento desse postulado de política criminal. Consequente descaracterização da tipicidade penal em seu aspecto material. Delito de furto simples, em sua modalidade tentada. *Res furtiva* no valor (ínfimo) de R$ 20,00 (equivalente a 5,26% do salário mínimo atualmente em vigor). Doutrina. Considerações em torno da jurisprudência do STF. Pedido deferido. O princípio da insignificância qualifica-se como fator de descaracterização material da tipicidade penal. O princípio da insignificância – que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal – tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Doutrina. Tal postulado – que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente; (b) a nenhuma periculosidade social da ação; (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada – apoiou-se, em seu processo de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público. O postulado da insignificância e a função do direito penal: *de minimis, non curat praetor*. O sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificam quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano, efetivo ou potencial, impregnado de significativa lesividade. O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor – por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes – não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social. (HC nº 92.463, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 16.10.2007, Segunda Turma, *DJ*, 31 out. 2007)
>
> Uso de substância entorpecente. Princípio da insignificância. Aplicação no âmbito da Justiça Militar. [...] Princípio da dignidade da pessoa humana. Paciente, militar, preso em flagrante dentro da unidade militar, quando fumava um cigarro de maconha e tinha consigo outros três. Condenação por posse e uso de entorpecentes. Não aplicação do princípio da insignificância, em prol da saúde, disciplina e hierarquia militares. A mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica constituem os requisitos de ordem objetiva autorizadores da aplicação do princípio da insignificância. A Lei 11.343/2006 – nova Lei de Drogas – veda a prisão do usuário. Prevê, contra ele, apenas a lavratura de termo circunstanciado. Preocupação do

RTTC_MIOLO_02.indd 180 27/01/2017 15:26:35

> Estado em mudar a visão que se tem em relação aos usuários de drogas. Punição severa e exemplar deve ser reservada aos traficantes, não alcançando os usuários. A estes devem ser oferecidas políticas sociais eficientes para recuperá-los do vício. O STM não cogitou da aplicação da Lei 11.343/2006. Não obstante, cabe a esta Corte fazê-lo, incumbindo-lhe confrontar o princípio da especialidade da lei penal militar, óbice à aplicação da nova Lei de Drogas, com o princípio da dignidade humana, arrolado na CB de modo destacado, incisivo, vigoroso, como princípio fundamental [...] Exclusão das fileiras do Exército: punição suficiente para que restem preservadas a disciplina e hierarquia militares, indispensáveis ao regular funcionamento de qualquer instituição militar. A aplicação do princípio da insignificância no caso se impõe; a uma, porque presentes seus requisitos, de natureza objetiva; a duas, em virtude da dignidade da pessoa humana. Ordem concedida. (HC nº 92.961, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 11.12.2007, Segunda Turma, *DJE*, 22 fev. 2008) Em sentido contrário: HC nº 105.695, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 30.11.2010, Segunda Turma, *DJE*, 22 fev. 2011; HC nº 104.784, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26.10.2010, Segunda Turma, *DJE*, 22 nov. 2010; HC nº 104.838, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 26.10.2010, Segunda Turma, *DJE*, 22 nov. 2010; HC nº 103.684, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 21.10.2010, Plenário, *DJE*, 13 abr. 2011. (Grifos nossos)
>
> Numa visão humanitária do Direito Penal [...] é de se prestigiar o princípio da insignificância, que, se bem aplicado, não chega a estimular a ideia de impunidade. Ao tempo que se verificam patentes a necessidade e a utilidade desse princípio da tolerância, é imprescindível que a sua aplicação se dê de maneira criteriosa, sempre tendo em conta a realidade brasileira, para evitar que a atuação estatal vá além dos limites do razoável na proteção do interesse público. No caso, o paciente, sargento de munição e tiro de unidade militar, subtraiu munições de armamentos de uso restrito das Forças Armadas. Donde a impossibilidade de se acatar a tese da irrelevância jurídico-penal da conduta, não obstante a pouca expressividade financeira da avaliação dos bens subtraídos pelo militar. A lesividade da conduta protagonizada pelo paciente não é de ser aferida pelo valor econômico da coisa furtada; até mesmo em consideração à própria qualidade da relação jurídica entre o militar acusado e a instituição castrense da qual fazia parte por ocasião da atividade delituosa. Logo, ainda que o valor das munições apreendidas seja de pequena monta, obsta a pretensão defensiva o fato de que o delito em causa não se constitui, apenas, em lesão de cunho patrimonial. É modalidade delitiva que também atenta contra a 'Administração Militar' (Capítulo II do Título VII do CPM). (HC nº 104.820, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 07.12. 2010, Segunda Turma, *DJE*, *0*8 jun. 2011) *Vide*: HC nº 99.207, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 24.11.2009, Primeira Turma, *DJE*, 18 dez. 2009. (Grifos nossos)

Ainda que se admita, sempre de maneira criteriosa, a aplicação deste postulado de política criminal a outros ramos do Direito e a outras funções dos Órgãos de Estado, é notória que sua aplicação não se pode dar para reduzir o que já é reduzido, em norma que fixa patamar mínimo de conduta ao gestor público (art. 212 da CR/88).

RTTC_MIOLO_02.indd 181 27/01/2017 15:26:35

Se assim se admitisse, seria como que desdizer o que diz a Carta da República, seria transformar em letra morta uma norma que reluz seus valores por toda a ordem jurídica, seria mesmo negar ao ser humano sua condição existencial de progredir, seria sepultar a própria dignidade do ser humano como fundamento do Estado Democrático de Direito.

Postas as premissas acerca do direito fundamental à educação (art. 6º, *caput*, da CR/88) – dimensão dos direitos fundamentais do homem, veículo de realização de um dos objetivos fundamentais do Estado, consistente na erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CR/88), significado e extensão imanente da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CR/88), fundamento do Estado Democrático de Direito –, passar-se-á à análise casuística de situação concreta analisada pelo Ministério Público de Contas de Minas Gerais em caso que tal.

4 Da análise de caso referente à aplicação do princípio da insignificância a percentual mínimo a ser aplicado à educação: um atentado aos valores da Constituição da República

A aplicação do princípio da insignificância a índice mínimo estabelecido constitucionalmente de aplicação em determinado setor representa um atentado à Constituição de 1988, notadamente quanto à pauta de valores albergados pelo direito fundamental à educação.

Na casuística em questão, aplicou-se de forma incabível o princípio da insignificância a comando constitucional rígido, que não admite temperamento, transação ou interpretação que reduza, diminua ou empobreça seu conteúdo.

O legislador constituinte, representando os anseios de construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CR/88), fixou um patamar mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) de aplicação de recursos na educação para os Municípios.

No caso concreto, o não atendimento ao art. 212 da Constituição pelo Município, que havia atingido o percentual de 24,87% da receita base de cálculo, violou, por completo, toda a pauta de valores que o direito fundamental à educação alberga, verdadeiro confisco da dignidade da pessoa humana.

Noutra perspectiva, a primeira decisão, pela aprovação das contas, ignorando o descumprimento de norma determinante ao gestor público, tinha o condão de sepultar sonhos de crianças e famílias, induzindo o cidadão a crer que o Estado Brasil é um inimigo e não parceiro, já que cria expectativas para depois aterrar sonhos de forma camuflada.

Não é este o papel dos Tribunais de Contas. A sua importância na Ordem Jurídica Constitucional não permite assim tratar os valores da Constituição de 1988:

RTTC_MIOLO_02.indd 182 27/01/2017 15:26:35

> A posição constitucional dos Tribunais de Contas – órgãos investidos de autonomia jurídica – inexistência de qualquer vínculo de subordinação institucional ao poder legislativo – atribuições do Tribunal de Contas que traduzem direta emanação da própria Constituição da República. Os Tribunais de Contas ostentam posição eminente na estrutura constitucional brasileira, não se achando subordinados, por qualquer vínculo de ordem hierárquica, ao Poder Legislativo, de que não são órgãos delegatários nem organismos de mero assessoramento técnico. A competência institucional dos Tribunais de Contas não deriva, por isso mesmo, de delegação dos órgãos do Poder Legislativo, mas traduz emanação que resulta, primariamente, da própria Constituição da República. Doutrina. Precedentes. (ADI nº 4.190-MC-REF, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 10.03.2010, Plenário, *DJE*, 11 jun. 2010)

A violação ao comando constitucional referido é de tamanha gravidade que o constituinte o inseriu no rol dos princípios sensíveis, permitindo à União ou aos Estados a adoção da medida drástica da intervenção.

Utilizar um postulado de política criminal, como o princípio da insignificância, para afastar uma conduta ilícita da envergadura do comando do art. 212 da CR/88, ao argumento de irrelevância da conduta apurada, de que, do ponto de vista material, não provocou lesividade à Administração Municipal, sendo ínfima a sua repercussão no mundo jurídico, é ignorar que o referido postulado possui critérios próprios e objetivos para sua aplicação.

Ainda que se admita, sempre de maneira criteriosa, a aplicação desse postulado de política criminal a outros ramos do Direito e a outras funções dos órgãos de Estado, é notório que sua aplicação não se pode dar para reduzir o que já é reduzido.

Mínimo significa[10] o diminuto. Diz-se da mais pequena porção de qualquer coisa, da menos notável, da mais insignificante. Na Matemática significa o grau ínfimo a que uma grandeza pode ser reduzida. Estado ou valor de uma quantidade variável no momento em que cessa de decrescer para começar a crescer. Em geral, o que há de menor em alguma coisa. Dedo mínimo, o menor dos cinco dedos.

Ora, abaixo do mínimo, só construção subjetiva do intérprete para reconhecer a categoria da miséria.

Assim, a decisão atacada[11] via recurso do Ministério Público de Contas aplicou postulado de política criminal de maneira indevida, sem a análise criteriosa que se exige.

Tal decisão padeceu de vício insanável, desconsiderou determinante constitucional, materializada no comando do art. 212 da CR/88, referente à aplicação de percentual mínimo de recursos na educação.

---

[10] Disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com/Minimo.html>. Acesso em: 13 mar. 2014.

[11] Refere-se ao processo de prestação de contas municipal nº 887.108, referente ao Município de São José da Lapa/MG, no bojo do qual foi emitido parecer prévio pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

RTTC_MIOLO_02.indd 183 27/01/2017 15:26:35

Ora, forçosamente importando os critérios de aplicação do princípio da insignificância no Direito Penal para as funções das Cortes de Contas, de plano já se encontraria um obstáculo à sua aplicação na apuração do cumprimento de percentual mínimo de gastos na educação pelo Município.

Sendo o art. 212 da CR/88 norma garantidora da eficácia e efetividade do direito fundamental à educação, fazendo parte do núcleo essencial deste direito, nenhuma norma ou princípio a poderia afastar. Como o princípio da insignificância deve ser analisado em conexão com outros postulados, não pode e não deve o intérprete sobrepor o princípio da insignificância à eficácia e efetividade de direito fundamental tão capital para a dimensão dos direitos fundamentais do homem (art. 6º, *caput*, da CR/88), para a soberania do país (art. 1º, I, da CR/88) e para a concretização da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CR/88).

Ainda que se admitisse a absurda aplicação do princípio da insignificância ao comando do art. 212 da CR/88, critérios objetivos teriam que ser elaborados e observados de maneira sistemática e rígida, o que não ocorreu pela decisão recorrida.

Como visto, no âmbito do direito penal, para que se faça uso do princípio da insignificância, devem se fazer presentes a mínima ofensividade da conduta do agente; nenhuma periculosidade social da ação; o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e a inexpressividade da lesão jurídica provocada.

No caso em questão, quanto à ofensividade, a não aplicação do mínimo em educação representa ofensividade tamanha que arrasta consigo uma pauta substancial de valores, atingindo de morte a dignidade da pessoa humana. Quanto à periculosidade social da ação, na linha do que consta da decisão recorrida,[12] joga-se por terra toda a construção arduamente levantada pelos defensores do direito fundamental à educação. O grau de reprovabilidade do comportamento é tão visível e tão severo que a própria Constituição da República o previu (art. 34, VII, 'e' e art. 35, III, todos da CR/88), permitindo à União ou aos Estados a adoção da medida drástica da intervenção. Por fim, a lesão, incalculável, não é somente jurídica. Talvez o valor de pouco mais de trinta e cinco mil reais, utilizado no cálculo daqueles autos, possa ser mesmo desprezível. O que ocorre é que o que está por trás de tudo isso não são valores substanciais, mas sim dignidade. Não se ignora que a lesão a todos estes valores não é e nunca será inexpressiva.

Diante de tudo isso, a conduta reprovada, de não aplicação do percentual mínimo em gastos com educação, acarretou prejuízos inestimáveis a toda sociedade, não se podendo, de certo, afirmar, que não provocou lesividade a toda sociedade, que seria ínfima sua repercussão no mundo jurídico.

[12] O parecer prévio inicialmente exarado nos autos da prestação de contas municipal nº 887.108 foi objeto de recurso do Ministério Público de Contas, sob os fundamentos exarados neste trabalho jurídico.

RTTC_MIOLO_02.indd 184 27/01/2017 15:26:35

Assim, diante de tudo o que acima já se expôs, a referida decisão, padecendo de vício insanável, por aplicar indevidamente o princípio da insignificância a limite percentual mínimo estabelecido na Constituição Federal para os gastos com a manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da CR/88), foi objeto de recurso pelo Ministério Público de Contas que atua junto à Corte de Contas mineira.

4.1 Da análise de caso: da educação do Município em questão, um longo caminho a se percorrer

Uma breve radiografia acerca do panorama educacional no Município em questão é hábil a demonstrar que "as migalhas" fazem é falta!

Não fossem referidos argumentos ainda suficientes, é de se mencionar ainda que o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica foi criado pelo INEP em 2007 e representa iniciativa pioneira de reunir em um só indicador dois conceitos igualmente importantes para a qualidade da educação: fluxo escolar e médias de desempenho nas avaliações. Ele agrega ao enfoque pedagógico dos resultados das avaliações em larga escala do INEP, possibilitando a apuração de resultados sintéticos, facilmente assimiláveis, e que permitem traçar metas de qualidade educacional para os sistemas. O indicador é calculado a partir dos dados sobre aprovação escolar, obtidos no Censo Escolar, e médias de desempenho nas avaliações do Inep, o Saeb – para as unidades da federação e para o país, e a Prova Brasil – para os municípios.[13]

O Ideb é mais que um indicador estatístico. Ele nasceu como condutor de política pública pela melhoria da qualidade da educação, tanto no âmbito nacional, como nos estados, municípios e escolas. Sua composição possibilita não apenas o diagnóstico atualizado da situação educacional em todas essas esferas, mas também a projeção de metas individuais intermediárias rumo ao incremento da qualidade do ensino.[14]

As metas são exatamente isso: o caminho traçado de evolução individual dos índices, para que o Brasil atinja o patamar educacional que têm hoje a média dos países da OCDE. Em termos numéricos, isso significa evoluir da média nacional 3,8, registrada em 2005, para um Ideb igual a 6,0, na primeira fase do ensino fundamental.[15]

Foi o Inep quem estabeleceu parâmetros técnicos de comparação entre a qualidade dos sistemas de ensino do Brasil com os de países da OCDE. Ou seja, a referência à OCDE é parâmetro técnico em busca da qualidade, e não um critério externo

[13] Conceito extraído do sítio eletrônico oficial do INEP. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/o-que-e-o-ideb>. Acesso em: 12 mar. 2014.
[14] *Idem*. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/o-que-sao-as-metas>. Acesso em: 12 mar. 2014.
[15] *Idem*. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/o-que-sao-as-metas>. Acesso em: 12 mar. 2014.

RTTC_MIOLO_02.indd 185 27/01/2017 15:26:36

às políticas públicas educacionais desenvolvidas pelo MEC, no âmbito da realidade brasileira.[16]

Metas são diferenciadas para cada rede e escola e são apresentadas bienalmente de 2007 a 2021, sendo que Estados, Municípios e escolas deverão melhorar seus índices e contribuir, em conjunto, para que o Brasil chegue à meta 6,0 em 2022, ano do bicentenário da Independência. Mesmo quem já tem um bom índice deve continuar a evoluir. No caso das redes e escolas com maior dificuldade, as metas preveem um esforço mais concentrado, para que elas melhorem mais rapidamente, diminuindo assim a desigualdade entre esferas. O Ministério da Educação prevê apoio específico para reduzir essa desigualdade.[17]

Pelo que se verifica de alguns dados extraídos do Instituto,[18] o Município em questão, na rede municipal, desde 2007 não tem cumprido as metas estabelecidas pelo Instituto, conforme quadros constantes do recurso aviado por este órgão ministerial de contas. Em se considerando a rede pública, os resultados não diferem muito quanto à rede municipal.

A educação básica no Município ainda não é satisfatória. A evolução na seara da educação, é do conhecimento de todos, caminha a passos lentos e de forma gradual.

Não dá para ignorar que a aplicação dos recursos mínimos garantidos pela Constituição Republicana (art. 212) é de substancial importância, imprescindível para a evolução da educação básica no Município em questão. Entendimento contrário viola a Constituição.

5 Considerações finais

O exercício do controle externo, desenvolvido pelos Tribunais de Contas, não se resume ao mero exame de legalidade dos atos fiscalizados, abrangendo também um controle de legitimidade, como prescrito no art. 70, *caput*, da CR/88.

Assim, os atos submetidos à fiscalização das Cortes de Contas devem ser sujeitos ao exame formal de adequação à legislação e também à verificação de conformidade com os preceitos e princípios constitucionais. Nesse sentido, entre os princípios aplicáveis à Administração Pública, destacam-se os princípios da moralidade e ainda o da legitimidade, o que exige, por sua vez, o atendimento ao princípio da finalidade e da indisponibilidade do interesse público.

Dessa maneira, para haver a aplicação do princípio da insignificância em decisões proferidas pelos Tribunais de Contas em seus processos, seria necessário

[16] *Idem*. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/o-que-sao-as-metas>. Acesso em: 12 mar. 2014.
[17] *Idem*. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/o-que-sao-as-metas>. Acesso em: 12 mar. 2014.
[18] Disponível em: <http://ideb.inep.gov.br/resultado/>. Acesso em: 12 mar. 2014.

RTTC_MIOLO_02.indd 186 27/01/2017 15:26:36

valorar as condutas analisadas como causadoras de inexpressiva lesão jurídica, considerando as disposições legais e demais preceitos e princípios constitucionais. Entretanto, não há como considerar inexpressivas lesões a princípios, como moralidade ou finalidade do interesse público, não sendo possível a relativização desses.

Nesse sentido, demonstrou-se que a aplicação do princípio da insignificância pelos Tribunais de Contas a limites mínimos constitucionais tem o condão de gerar flagrante descumprimento de direitos e princípios constitucionais, notadamente do direito fundamental à educação, o que não pode ser considerado inexpressivo juridicamente.

Portanto, em vista das peculiaridades atribuídas ao exercício do controle externo, o princípio da insignificância é inaplicável em decisões proferidas pelas Cortes de Contas em seus processos, principalmente os que englobam o direito à educação, direito social assegurado constitucionalmente e veículo de concretização da dignidade da pessoa humana e da soberania do país.

Ademais, frente ao princípio da indisponibilidade do interesse público, as Cortes de Contas devem exercer sua função de controle externo de maneira plena, como forma de atrelar o controle à ética, atendendo aos anseios sociais.

The Principle of Insignificance and Minimum Percentage Limit for the Right of Education Established in the Brazilian Constitution of 1988: non Application in the Audit Courts Decisions

Abstract: The present article looks for demonstrate the non-application of the principle of insignificance in decisions given by the Audit Courts, notedly decisions that violates the Brazilian constitutional rule that establishes minimum percentage limit for the right of education. The fundamental right to education concretizes de dignity of the human person and affirms national sovereignty. Moreover, considering that the acts under supervision of the Audit Courts, the seat of the jurisdiction of control, must be analyzed not only the legality but also the legitimacy, based on ethics, seems not viable considering how little irregularities less relevant to, then, to apply the principle of insignificance. To prove this understanding, we analyze the decision of the Audit Court of the State of Minas Gerais.

Key words: Education. Fundamental right. Principle of insignificance. Audit Courts. Jurisdiction of control of the Audit Courts. Brazilian Constitution.

Referências

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*: parte geral, 1. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. 4. ed., rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013. Capítulo 18. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/Default.aspx>. Acesso em: 15 maio 2014.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. *Tribunais de Contas do Brasil*: jurisdição e competência. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

RTTC_MIOLO_02.indd 187 27/01/2017 15:26:36

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direto penal brasileiro*, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120. 10. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BORGES, Maria Cecília. Princípio da insignificância e limite percentual mínimo para o direito fundamental à educação estabelecido na Constituição de 1988: inaplicabilidade em decisões proferidas pelos tribunais de contas. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 171-188, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 188 27/01/2017 15:26:36

A *accountability* como sustentáculo da democracia e sua relação com os órgãos de controle externo tendo a legitimidade do gasto público como parâmetro de controle

Milene Dias da Cunha

Especialista em Administração pelo Centro Universitário de Patos de Minas (Unipam), Patos de Minas/MG. Especialista em Direito Público com ênfase em Gestão Pública pela Faculdade Damásio, Belo Horizonte/MG. Conselheira substituta do TCEPA.

Resumo: O presente artigo aborda a relação da *accountability* para o fortalecimento da democracia, buscando analisar o papel das Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) – órgãos de controle externo – nesse contexto, em especial, a partir da aferição da legitimidade do gasto público, previsto na Carta Constitucional de 1988. Com a avaliação do gasto a partir desse parâmetro, os Tribunais de Contas no Brasil deixam de ser meros examinadores das formalidades das contas públicas para assumirem a competência de apreciarem o mérito do gasto, rompendo com um paradigma de controle e se tornando capazes de influenciar as ações governamentais, de modo a fornecer serviços de qualidade para os cidadãos.

Palavras-chave: Democracia. Transparência. *Accountability*. Entidades de Fiscalização Superiores. Controle externo. Tribunais de Contas. Legitimidade do gasto. Auditoria de Conformidade e Operacional.

Sumário: **1** Introdução – **2** A *accountability* e sua relação com a democracia e as entidades de fiscalizações superiores – **3** A legitimidade do gasto público como parâmetro de controle e fortalecimento da *accountability* – Considerações finais – Referências

1 Introdução

Quando uma Constituição inaugura uma nova ordem política ela rompe com uma série de valores, hábitos e princípios até então vigente. Após algumas décadas de ditadura militar, a Constituição Cidadã de 1988 vem reinaugurar uma nova ordem no Brasil, ao estabelecer a democracia e trazer a ideia de liberdade, de bem-estar, de igualdade e de cidadania ampliada, essa entendida como o pleno exercício dos direitos políticos, civis e sociais.

Assim, na esteira dos movimentos que exigem maior transparência e responsabilidade dos gestores para materialização desses ideais, a *accountability*, ao trazer, inerente ao seu conceito o dever de prestar contas e a responsabilização na aplicação

RTTC_MIOLO_02.indd 189 27/01/2017 15:26:36

do recurso público, apresenta forte relação com a democracia, na medida em que obriga as instituições a proporcionarem melhores informações e mecanismos efetivos de controle.

Nesse contexto, para a consolidação da *accountability*, as entidades de fiscalização superiores (EFS), órgãos de controle externo, exercem papel de relevo, uma vez que possuem o poder de exigir a legalidade e, principalmente, a legitimidade dos gastos públicos, vetor importante de análise para aferir a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos públicos.

Atualmente, é amplamente reconhecido que não mais basta o confronto do gasto público com os aspectos legais que o circundam ou a verificação do custo-benefício, pura e simplesmente em termos monetários, acarretado pela prática do ato de gestão. Principalmente porque o constituinte originário foi além, e exigiu também que se verifique a legitimidade do gasto público, conforme expresso no art. 70 da CF/88.

Como base nessa determinação constitucional, os tribunais de contas, quando do julgamento das contas dos gestores e no uso dos instrumentos de fiscalizações que lhes competem, decidirão não somente sobre a legalidade, mas, também, sobre a legitimidade do gasto público, podendo, em decorrência do cometimento de ato de gestão ilegítimo, julgar irregulares as contas do gestor, imputar-lhe débito, aplicar-lhe multa, inabilitá-lo para ocupar cargo em comissão ou função de confiança, entre outros.

Portanto, o que se busca com o presente artigo é analisar a contribuição da *accountability* para o fortalecimento da democracia e a importância do papel dos órgãos de controle externo nesse contexto, em especial, quando realizam a avaliação de legitimidade do gasto público.

2 A *accountability* e sua relação com a democracia e as entidades de fiscalizações superiores

O nível de desenvolvimento de um país está indiretamente relacionado com sua capacidade de absorver e colocar em prática determinados valores como probidade, transparência, ética e a obrigatoriedade de prestar contas às instâncias controladoras e à sociedade.

É nesse contexto que vem se exigindo, cada vez mais, a aplicação de um termo em inglês, a *accountability*, que, como conceito da esfera ética, tem variados significados, porém, frequentemente, é usado em circunstâncias que denotam responsabilidade civil, imputabilidade, obrigações e prestação de contas e, na administração, é considerado um aspecto central da governança, aqui entendida como a capacidade do governo de planejar, formular e programar políticas e cumprir funções.

Perquirindo sobre o significado do termo, Pinho e Sacramento (2009) concluíram que a ideia contida na palavra *accountability* traz implicitamente a responsabilização

RTTC_MIOLO_02.indd 190 27/01/2017 15:26:36

pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público ou no privado.

Dessa forma, *accountability* inclui a obrigação de prestar contas mais a responsabilização pelos atos e resultados decorrentes da utilização dos recursos públicos.

Em estudo realizado há mais de vinte anos, Anna Maria Campos (1990, p. 48) afirma que a possibilidade de tornar a administração pública brasileira *accountable* está diretamente relacionada ao amadurecimento da democracia, como a organização dos cidadãos para exercer o controle político do governo; a descentralização e transparência do aparato governamental; e a substituição de valores tradicionais por valores sociais emergentes.

Nessa perspectiva, a *accountability* se desenvolve em duas direções: horizontal e vertical. A *accountability* vertical ocorre quando os cidadãos controlam os políticos e governos através de plebiscito, referendo e voto, ou mediante o exercício do controle social. Refere-se à "transparência das gestões em relação aos eleitores que podem assim fiscalizá-las e puni-las, principalmente através do voto em eleições livres e justas" (AMARAL, 2007).

Já a *accountability* horizontal ocorre através da mútua fiscalização e controle existente entre os poderes – os freios e contrapesos –, ou entre os órgãos, por meio dos Tribunais de Contas ou Controladorias Gerais e agências fiscalizadoras.

Considerando que a *accountability* tem estreita relação com a democracia, esta é mais forte quanto maior e mais ampla for a maneira com que as instituições proporcionem informações e mecanismos efetivos de controle dos representantes. Nesse contexto, a qualidade da relação entre controladores e controlados é determinada pela cultura, pela história e por processos sociais que envolvem uma transformação cultural mais ampla.

É preciso que os padrões de análise vão além da legalidade, economia e eficiência, passando a englobar, também, a análise da qualidade dos serviços, a maneira como tais serviços são prestados, a verificação da equidade na distribuição dos benefícios e dos custos econômicos, sociais e políticos dos serviços e do grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades dos cidadãos.

Nesse cenário, as Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) assumem papel de máxima relevância, vez que são dotadas de poderes para realizar ações efetivas, que vão desde o acompanhamento dos procedimentos e ações governamentais até a responsabilização dos agentes envolvidos em atos ilícitos, ilegítimos e/ou antieconômicos contra o Estado.

2.1 A experiência institucional do controle externo: os modelos de instituições de controle externo

As entidades de fiscalização superiores (EFS) são instrumentos de materialização da *accountability* horizontal. Constituem uma garantia para a transparência

RTTC_MIOLO_02.indd 191 27/01/2017 15:26:36

no uso dos recursos públicos e representam, para a sociedade, a possibilidade de assegurar uma maior inclusão social ao propiciar melhor análise dos gastos públicos e de políticas sociais e de bem-estar, além de, conforme Leal (2013), contribuírem para o fortalecimento da democracia, na medida em que impactam diretamente sobre o cumprimento dos direitos econômico, social e cultural das pessoas, ao evidenciar a materialização das políticas públicas traçadas pelos governos.

Segundo Melo (2007, p. 07), apesar de não haver modelo ideal apto a receber o tratamento de parâmetro universal, três desenhos institucionais de atuação de EFS se destacam no plano internacional: o de Auditor-Geral, o de Tribunal de Contas e os modelos colegiados com base em *Audit Board.*

O modelo de Auditor-Geral tem como principal característica a alta concentração de poder na figura do Auditor-Geral, que, em muitos países, acumula o cargo de Controlador. Neste modelo, a responsabilidade do controle é de natureza basicamente individual, focada na figura do Auditor-Geral, o qual apesar de, na maioria dos países, possuir várias prerrogativas importantes, tais como a liberdade ampla de recrutar pessoal para o serviço e de organizar os trabalhos de auditoria como achar conveniente, não exerce qualquer tipo de atividade jurisdicional. Apenas prepara relatório e emite parecer sobre as contas públicas para apreciação do parlamento (STAPENHURST, 2004). A despeito da autonomia de que desfruta, o auditor, em muitos casos, é estatutariamente funcionário do Legislativo, com mandato em geral fixo, podendo ser estendido.

Neste modelo, a ação final do controle é exercida pelo Legislativo, a quem cabe deliberar sobre as recomendações e encaminhar eventuais sanções por meio das comissões de inquérito, interpelações, entre outras. Nos países que adotam esse modelo, o Executivo é obrigado, por lei ou convenção, a responder às objeções levantadas pelo Legislativo e suas Comissões.

Como esse modelo de EFS é adotado, em geral, em países com regime parlamentarista de governo, a responsabilização implícita no exercício do controle externo está estreitamente associada ao próprio processo de formação do poder político. Uma sanção legislativa sobre as contas públicas equivale a um voto de desconfiança, podendo levar à queda de quem está à frente do governo, ou ainda à dissolução da Assembleia e convocação de eleições gerais.

Já o modelo de Tribunal de Contas é adotado, entre outros, em países com tradição de *Public Law*, como Portugal, Grécia e França. O modelo de Tribunais de Contas também é adotado na América Latina e na África Subsaariana. Angola, Cabo Verde, Guiné, Guiné-Bissau, São Tomé e Príncipe e Senegal utilizam tal modelo.

A principal característica, que o difere do modelo de Auditor-Geral, é que o tribunal exerce controle jurisdicional, julgando as contas públicas e imputando responsabilização para as irregularidades praticadas por agentes públicos. A estrutura

RTTC_MIOLO_02.indd 192 27/01/2017 15:26:36

organizacional está centrada em um colegiado de juízes especializados, o qual é presidido por um dos seus integrantes. Como magistrados, estes últimos gozam de estabilidade garantida por lei. A estabilidade conferida aos juízes é maior do que aquela gozada pelos auditores no modelo anterior devido ao instituto da vitaliciedade – ou seu equivalente prático, a exemplo do limite de idade aplicável no serviço público.

Por sua vez, o modelo de *Audit Board* (Conselho de Contas) mantém estreita relação com o de Auditor-Geral, exceto pela existência de um colegiado de auditores que dirigem a instituição. Em alguns casos, há forte independência e autonomia de cada auditor em relação a seus planos de trabalho. Em outros, o colegiado atua conjuntamente. Os mandatos dos integrantes podem variar e serem, ou não, coincidentes.

O exame comparativo desses modelos permite concluir que o modelo de Tribunal de Contas exige um duplo foco de atuação. Por um lado, o seu papel de apoio ao legislativo na função de controle. Por outro, a sua competência para exercer o papel de controle jurisdicional da eficácia e da eficiência na utilização de recursos pelos gestores públicos.

Agora nos importa observar as variáveis que influenciam na contribuição dos órgãos de controle externo para a efetividade e a consolidação dos valores da *accountability*.

2.2 As variáveis dos órgãos de controle externo que influenciam na consolidação da *accountability*

Menezes (2014), ao fazer o estudo comparado sobre o controle externo em alguns países da América Latina, identifica um cenário diversificado, tanto no que se refere ao desenho, quanto ao amadurecimento institucional do controle externo. Observa que a tradição institucional da região foi de Tribunal de Contas, mas, ao longo do século XX, alguns países migraram para o modelo de Auditor-Geral.

Em seu estudo, o autor avalia que a contribuição dos órgãos de controle externo para a ampliação da transparência e da *accountability* no serviço público tem estrita relação com duas variáveis: a) o grau de autonomia para a realização do controle externo; e b) o desempenho da instituição, a partir das suas atribuições.

2.2.1 A relevância do grau de autonomia para a efetividade do controle externo na *accountability*

O grau de autonomia dos órgãos de controle externo é diretamente proporcional a sua contribuição para a *accountability* e, por consequência, para o aprimoramento da gestão pública. É necessário que o exercício de sua função ocorra com plena independência e insubordinação a qualquer um que esteja sob a sua fiscalização.

RTTC_MIOLO_02.indd 193 27/01/2017 15:26:36

Certo é que, para garantir a efetividade do controle, a instituição deve possuir autonomia para a seleção e a execução dos trabalhos de fiscalização, bem como a livre análise das contas públicas, pautados em critérios técnicos e não subjetivos.

Nesse sentido, para que os órgãos de controle externo possam exercer seu trabalho de forma efetiva, é fundamental que tenha amplo e ilimitado acesso às informações que envolvam a aplicação de gastos públicos.

Um outro espectro da autonomia envolve o procedimento de seleção dos integrantes dos órgãos de controle externo, o qual deve ser transparente e idôneo e assegurar o ingresso de agentes qualificados e imparciais no controle. Além disso, quando ex-membros do governo são indicados para ocupar cargos de auditor e ministro, o controle perde sua essência, por configurar nítido conflito de interesses.

A análise de Santiso (2007) do caso argentino sugere que isto é exatamente o que ocorre naquele país. Segundo o autor, há grande dependência da agência de controle em relação ao Legislativo na indicação dos auditores, ocorrendo uma forte politização.

Em entrevistas realizadas com os burocratas argentinos, Santiso (2007) pôde observar que os nomeados para membros do Conselho não possuem necessariamente os requisitos técnicos para o cargo, e que a excessiva politização do órgão reduz a sua credibilidade na sociedade argentina. Há diversos episódios de interferência do poder Executivo, com a indicação de ex-membros do alto escalão do governo para o cargo de auditor, ou seja, o agente público é indicado para fiscalizar os atos da sua própria gestão.

No Brasil, há uma composição heterogênea dos integrantes dos órgãos de controle externo, com maioria escolhida entre cidadãos que satisfaçam determinados requisitos constitucionais (art. 73 da CF/88) e minoria entre agentes das carreiras técnicas de auditores e membros do Ministério Público de Contas. A maior parte das vagas é de livre escolha do parlamento e chefe do Poder Executivo e, tradicionalmente, tem recaído sobre ex-membros do parlamento.

Essa forma de ingresso e composição tem sofrido duras críticas nos últimos anos. Recente pesquisa do IBOPE (MACEDO; AFFONSO, 2016), a pedido da Confederação Nacional da Indústria, em 28 de julho de 2016, mostrou que 75% dos entrevistados veem a forma de composição do colegiado como um obstáculo ao bom desempenho dos Tribunais de Contas, na medida em que vê comprometida a imparcialidade com que deve ser avaliado o recurso público.

Ademais, desde que a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, já foram apresentadas vinte e sete propostas de emendas à Constituição (treze no Senado Federal e quatorze na Câmara dos Deputados) versando sobre alterações dos Tribunais de Contas. Dessas propostas de emendas, treze objetivam alterar a forma de ingresso nos Tribunais, ora definindo maior rigor nos requisitos de ingresso, ora ampliando as vagas técnicas, ora exigindo a realização de concurso público.

RTTC_MIOLO_02.indd 194 27/01/2017 15:26:36

Conforme aponta Pascoal (*apud* MACEDO; FAUSTTO, 2016), no Brasil, "essa percepção (sobre o modelo de indicação dos conselheiros) reflete a crise do Estado e da política, que afeta, de forma geral, o juízo de valor da sociedade sobre as instituições públicas".

Ademais, é importante para a autonomia que os agentes que exercem o controle possuam estabilidade no cargo e estejam revestidos de determinadas garantias para que possam exercer seu trabalho com independência, a exemplo do mandato fixo ou dos mandatos vitalícios.

Por certo, a regra adotada pelo México, em que o Controlador Geral é nomeado a título precário, compromete sobremaneira a autonomia com que o controle externo deve ser exercido. Conforme aponta Arckeman (2011), a continuidade da corrupção mexicana ocorre, em parte, pela dependência política do controle externo. O autor observa avanços e reconhece que a ASF (Auditoria Superior de la Federación de México) apresenta certo grau de autonomia na execução do trabalho de fiscalização. No entanto, o fato de o Controlador Geral poder ser destituído do cargo com certa facilidade limitaria um trabalho mais independente.

Por fim, outras variáveis da autonomia envolvem a remuneração dos agentes controladores e o orçamento do órgão de controle externo. A remuneração precisa ser atrativa a ponto de atrair bons agentes para a instituição de controle e também diminuir a probabilidade de esses agentes se envolverem em esquemas de corrupção. E o orçamento deve propiciar a aplicação e a ampliação dos procedimentos de fiscalização, assim como o aperfeiçoamento do corpo técnico.

Pelo exposto, observa-se que a combinação dos aspectos mencionados deve permitir uma atuação livre e desembaraçada do órgão de controle externo, pois quanto maior sua autonomia, mais efetiva será sua contribuição para aumento da transparência e da *accountability*.

2.2.2 A influência do conjunto de atribuições dos órgãos de controle externo na *accountability*

Além da necessária autonomia e independência dos órgãos de controle externo, a forma de atuação e o conjunto de competências formalmente definidas a esses órgãos tem fundamental importância para avaliar sua contribuição para o aumento da qualidade da democracia, a partir do aumento da transparência e da *accountability*.

Assim, é relevante observar o tipo de fiscalização que pode ser realizada pela instituição de controle externo, o momento em que ocorre e o seu poder para impor sanções.

Basicamente, a literatura aponta três tipos de auditorias a serem realizadas pelo controle externo. Primeiro, a financeira, cuja principal finalidade é a avaliação da

RTTC_MIOLO_02.indd 195 27/01/2017 15:26:36

exatidão das informações prestadas pelo órgão controlado. Segundo, a de regularidade, na qual a auditoria confere se as receitas e os gastos estão sendo realizados de acordo com a norma legal. Terceiro, a de *performance*, onde é verificada a eficácia e a eficiência dos programas e políticas governamentais e em que se observa se o cidadão recebe de fato os serviços de acordo com os impostos pagos (WORLD BANK, 2001; BLUME; VOIGIT, 2007; MENEZES, 2010).

A auditoria de regularidade é a mais comum entre os que adotam o modelo de Tribunal de Contas, e, de acordo com Melo (2009), constitui-se fator determinante para a falta de efetividade dos mesmos, por trazer características de um modelo burocrático suplantado. Segundo esse autor, a ênfase desse tipo de auditoria é exclusivamente legal, o que nem sempre torna possível verificar as irregularidades que são mais facilmente identificadas nas fiscalizações *in loco*, especialmente nas de desempenho.

Quanto ao momento em que ocorre a fiscalização, se prévia ou posterior, é de se reconhecer que a instituição que possui poder para exercer controle prévio tem maior potencial de prevenir os desperdícios de dinheiro público.

No Chile, é possível ao controle externo exercer a função de revisão judicial, que consiste no controle prévio da constitucionalidade, legalidade e regularidade das ações administrativas, por meio de um instrumento jurídico denominado *toma de razón*, que permite ao controlador examinar resoluções e decretos.

Já no caso da Costa Rica, a instituição de controle realiza fiscalizações prévias para verificar a legalidade de atos que a administração pública pretende executar e se pronuncia sobre o cumprimento das regras jurídicas e técnicas. Dessa forma, os órgãos chileno e costarriquenho possuem mecanismos institucionais formais para atuarem como importantes atores com poder de veto, podendo prevenir o mau uso dos recursos públicos (MENEZES, 2014).

No Brasil, o controle prévio pelo controle externo não é tão comum. A ênfase está, normalmente, no controle concomitante, a exemplo das auditorias de obras públicas, e *a posteriori*, como ocorre nos processos de tomadas e prestações de contas. Mas, em algumas situações, é possível observar o poder de veto dos Tribunais de Contas brasileiros, como no acompanhamento dos editais de licitações, ainda que o controle não seja prévio.

Em fiscalização sobre o processo licitatório de linhas de transmissão de energia, realizada em 2005 pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme Acórdão nº 649/2005, observou-se que faltavam justificativas técnicas para a elaboração dos índices de preço do leilão e determinaram-se mudanças que beneficiariam os usuários do setor.

Ainda que, naquela época, o Ministério de Minas e Energia não reconhecesse a legitimidade do TCU para realizar auditoria de desempenho, acatou a decisão e promoveu a alteração do edital. Esse é um exemplo em que a Corte de Contas atuou

RTTC_MIOLO_02.indd 196 27/01/2017 15:26:37

como um ator com poder de veto, pois houve uma determinação de alteração no edital que só poderia ser descumprida com recurso ao próprio TCU ou ao Judiciário.

Por fim, mas não menos importante, temos a capacidade das instituições de impor sanção. Como apontado, em seção anterior, a responsabilização pessoal e o poder de sancionar é uma característica primordial da *accountability* horizontal, vez que estritamente ligada à própria efetividade do controle, seja ela exercida diretamente pela instituição de controle externo, seja pelo Legislativo.

Nessa linha, Menezes (2014) mostra que o modelo de Auditor-Geral é o que mais depende do parlamento para efetivação de uma sanção, na medida em que o controlador pode realizar apenas recomendações. Tal formatação nem sempre é adequada, pois torna o sucesso do modelo de Auditor-Geral muito dependente da existência de uma cultura política intolerante à corrupção, tendo em vista que a punição dos atos desviantes fica a cargo do parlamento.

Por outro lado, no caso dos Tribunais de Contas, as sanções são autoaplicadas. Desse modo, explica o autor, o desenho de Tribunais de Contas é menos dependente de fatores políticos para a aplicação de sanção, tornando-se mais adequado a contextos em que os políticos são mais tolerantes à corrupção, como ocorre em alguns países da América Latina.

Aspectos como os acima analisados (autonomia e desempenho) são importantes para perceber o nível de contribuição dos órgãos de controle externo para a ampliação da transparência e da *accountability* no serviço público e, também, para entender por que, mesmo diante da existência de um órgão de controle externo, essa contribuição não ocorre na medida em que se espera em alguns países.

Entretanto, tendo em vista que a análise das disfunções dos modelos de controle externo não é o foco deste artigo, passemos a análise de um dos vetores do controle que assume fundamental importância para a consolidação da *accountability* e fortalecimento da democracia no Brasil: a avaliação da legitimidade do gasto público.

3 A legitimidade do gasto público como parâmetro de controle e fortalecimento da *accountability*

A legitimidade, enquanto critério expresso para o controle da gestão pública, só ingressou na Constituição a partir de 1988. É de se reconhecer que o alargamento das competências dos Tribunais de Contas se deu em uma conjuntura de mudança de paradigmas que vão influenciar o controle da gestão pública, colocando em xeque as teorias que até então amparavam as soluções de problemas no âmbito do controle externo, pautadas num controle meramente formal.

Isto posto, falar de legitimidade é, conforme Leitão Adeodato (1989, p. 1), sempre uma "[...] tentativa para justificar certo tipo de ação política, isto é, estabelecer uma ponte entre as expectativas dos destinatários e determinada orientação na condução da comunidade [...]."

RTTC_MIOLO_02.indd 197 27/01/2017 15:26:37

E exercer o controle, buscando aferir se determinada ação governamental atende aos interesses de toda uma coletividade, promove, inequivocamente, uma quebra de paradigma na análise do gasto público, que deixa de ser meramente formalista/legalista para abranger outros aspectos, a exemplo da avaliação das políticas públicas para concretização dos direitos sociais e das ações voltadas para o cumprimento dos objetivos constitucionais, expressos no art. 3º da CF/88.

José Afonso da Silva (1998, p. 715), ao discorrer sobre o art. 70 da Constituição Federal, fala sobre um "[...] controle de legitimidade, que a Constituição tem como diverso da legalidade, de sorte que parece assim admitir exame de mérito a fim de verificar se determinada despesa, embora não ilegal, fora legítima [...]".

Assim sendo, nenhum órgão poderia exercer melhor essa análise que os Tribunais de Contas, a quem foi atribuída competência constitucional para tutelar o erário e avaliar a qualidade do gasto público. Sobre o assunto, Celso Antonio Bandeira de Mello fez a seguinte observação:

> [...] se o Estado, ao ofender a ordem jurídica, viola o direito de alguém, fere um direito individual, lesa um direito subjetivo, o ofendido pode buscar no Poder Judiciário a recondução do Estado ao campo da licitude e *à* reparação dos prejuízos sofridos. Porém - e este *é* o ponto que desejo frisar e que justifica toda a introdução que acabo de fazer - se o Estado rompe, fratura, o quadro da legitimidade, mas não ofende direitos individuais, direitos subjetivos, que se passará? (BANDEIRA DE MELLO, p. 135).

Para aferir a legitimidade do gasto público, os órgãos de controle externo contam com dois importantes instrumentos: as auditorias de conformidade e as auditorias operacionais que, embora se prestem para aferir a regularidade da gestão, têm escopos diferentes.

Nos termos da Portaria-Segecex nº 26/2009 do TCU, a "auditoria de conformidade é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial".

Por seu turno, nos termos da Portaria Segecex nº 4/2010 do TCU, "a auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública".

Dessa forma, tanto a auditoria de conformidade quanto a auditoria operacional se prestam para a análise da legitimidade do gasto público; a primeira, ao mencionar expressamente o exame de legitimidade do gasto como um de seus objetivos, e, a segunda, ao mencionar o exame de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade do gasto público, muito mais próximo de um controle substancial do gasto.

RTTC_MIOLO_02.indd 198 27/01/2017 15:26:37

Percebe-se que um aspecto da auditoria operacional está no exame de equidade, o qual é derivado da dimensão de efetividade da política pública e baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado.

Dessa forma, avaliar a equidade significa examinar se há uma distribuição igualitária dos recursos entre os que têm direito a recebê-los. No Brasil, o princípio da equidade está contemplado em sede constitucional, quando o art. 3º, inciso III da Carta Política insere como objetivo fundamental da República "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais", acompanhado do art. 170, inciso III, que fixa como princípio da ordem econômica a "redução das desigualdades regionais e sociais".

Uma discussão que vem ganhando espaço e que possui reflexos práticos na avaliação dos programas governamentais diz respeito ao questionamento de qual é o fundamento da equidade: se a igualdade de oportunidades (ou de acesso aos recursos de um dado programa) ou a igualdade de resultados (ou de recebimento dos benefícios do programa).

Nesse contexto, a igualdade de oportunidades almeja colocar todos os indivíduos na mesma situação inicial, procurando que as recompensas sejam dadas de acordo com os méritos. Enquanto que a igualdade de resultados pretende alcançar uma distribuição final igualitária, independentemente do desempenho dos indivíduos e de sua contribuição à sociedade (COHEN; FRANCO, 1993, p. 23).

A concepção de igualdade de resultados é combatida, até mesmo com alguma violência, por grande parte da ciência social:

> A posição dominante aceita o princípio da igualdade no ponto de partida, outorgando oportunidades similares a todos, ao mesmo tempo em que pretende que a distribuição final, que será desigual, se mantenha dentro de certas margens consideradas aceitáveis em cada contexto social. (COHEN; FRANCO, 1993, p. 25)

Entretanto, nessa discussão, é importante considerar dois importantes aspectos sobre os méritos dos critérios de equidade. É razoável a igualdade de oportunidades quando se analisa a maior parte dos fenômenos econômicos, como ocorre com o oferecimento, a todos quanto desejem, da mesma qualidade de ensino, deixando a cada indivíduo o mérito para sua inserção no mercado de trabalho e sua remuneração. Mas não se mostra razoável permitir uma desigualdade de resultados no oferecimento de direitos sociais básicos, a exemplo do atendimento médico em situações de risco de vida, desigualdade esta que é, talvez, o mais intolerável traço do subdesenvolvimento brasileiro (BITTENCOURT, 2005, p. 68).

Voltando à comparação entre a auditoria de conformidade e auditoria operacional, ambas são estruturadas na forma de achados de auditoria, que é a discrepância

RTTC_MIOLO_02.indd 199 27/01/2017 15:26:37

entre a situação encontrada e o critério. O achado deve vir corroborado por evidências, que são as provas da discrepância entre a situação encontrada e o critério. O critério, por sua vez, é *conditio sine qua non* para o exercício do controle. É o que dá segurança jurídica e possibilita o exercício do poder sancionatório atribuído à Corte de Contas. O critério deve ter uma definição mínima que possibilite ao gestor se guiar com certa margem de segurança e sua validade é extraída diretamente do conjunto de princípios e regras que compõem o ordenamento jurídico.

No âmbito da auditoria de conformidade, o critério é: "legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário" (TCU, 2010, p. 21). Já no âmbito da auditoria operacional, o critério é:

> [...] o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Serve para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Pode ser definido de forma quantitativa ou qualitativa. Atingir ou exceder o critério pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho. É importante destacar que desempenho satisfatório não é desempenho perfeito, mas é o esperado, considerando as circunstâncias com as quais o auditado trabalha. (TCU, 2010, p. 35)

Em ambas as auditorias, as propostas de encaminhamento são recomendações e determinações que contribuirão para sanar alguma deficiência identificada pela auditoria. E, uma vez fixada a determinação, havendo o descumprimento, fica o gestor passível de sanção, o que amplifica o desempenho do órgão de controle externo na contribuição para a *accountability* e o aprimoramento da gestão pública.

Como dito, as duas auditorias fazem controle de legitimidade, muito embora a auditoria operacional, por se debruçar sobre os aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e equidade da gestão do gasto público, se apresenta mais apta a fazer um exame substancial da legitimidade do gasto.

A auditoria operacional tem se tornado uma tendência crescente, senão a tendência central, das atividades de controle governamental a nível internacional e, segundo o *Yellow Book* (*apud* Bittencourt, 2005, p. 63), trata-se da auditoria de desempenho, que compreende dois subtipos distintos:

> a) a auditoria de economia e eficiência, destinada a verificar se a entidade auditada adquire, protege e usa seus recursos de forma econômica e eficiente, as causas de eventuais práticas antieconômicas ou ineficientes e o cumprimento das normas legais e regulamentares referentes à economia e eficiência; e
>
> b) a auditoria de programas, voltada para determinar a extensão do atingimento dos objetivos fixados para a ação pública em cada programa ou atividade auditada por parte da autoridade política ou legislativa, a

RTTC_MIOLO_02.indd 200 27/01/2017 15:26:37

> efetividade das atividades auditadas e o cumprimento das normas legais e regulamentares aplicáveis ao programa ou atividade.

O Tribunal de Contas da União apresenta conceito similar, ao descrever a Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) como a avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas de uma organização, decompondo-se em:

> I) Auditoria de Desempenho Operacional, que é a modalidade de auditoria voltada para o exame da ação da entidade ou atividade auditada quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, examinando para tanto:
>
> a) como a entidade adquire, protege e utiliza seus recursos;
>
> b) as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
>
> c) o cumprimento das metas previstas; e
>
> d) a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.
>
> II) Avaliação de programas, que tem por objetivo examinar a efetividade dos programas e projetos, isto é, em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pelos seus empreendedores. (TCU, 2010, p. 33)

Na avaliação de programas, estão incorporadas, possivelmente, as maiores dificuldades em todo o universo da auditoria operacional, uma vez que não envolve somente aspectos internos ou instrumentais, a exemplo dos recursos aplicados ou da produção mensurada, mas os efeitos que a ação do órgão auditado causou no seu ambiente externo. Eis onde reside o poder desse instrumento de fiscalização, consoante já exposto por Fernandes (2012, p. 283):

> Ao estabelecer a competência do Tribunal de Contas da União para efetivar o controle mediante auditoria operacional, o constituinte resguardou com esse poderoso instrumento, de forma inédita na vida jurídica nacional, a possibilidade de concretização dos princípios da eficiência e eficácia. Racionalização e qualidade devem ser, pois, palavras de ordem contra o controle burocrático e a mera regularidade da escrituração contábil; a essência sobre a forma. O exame da relação do custo e a verificação de benefício, numa concepção ética e axiológica de função pública.

Com o aumento da consciência da sociedade moderna quanto à exigência, cada vez mais crescente, de uma postura mais voltada para a *accountability*, os resultados das auditorias – em particular as relacionadas aos fluxos de informação envolvidos na formulação e execução de políticas públicas e da atividade governamental em geral – são fundamentais para o fortalecimento da democracia e para o aprimoramento da gestão pública, na medida em que possibilita o controle por parte do cidadão e a adoção de boas práticas pelos gestores.

RTTC_MIOLO_02.indd 201 27/01/2017 15:26:37

Essa assertiva ganha contornos mais sólidos quando se verifica que as informações geradas a partir da perspectiva da legitimidade, trazem dados mais precisos sobre os programas de governo, sobre os efeitos das políticas públicas para a população, sobre a economicidade das ações, entre outros, permitindo à Administração Pública a adoção de medidas corretivas e, à sociedade, o municiamento de informações para exercício do controle social, em especial da *accountability* vertical.

> Assim sendo, os Tribunais de Contas, ao utilizarem a legitimidade como parâmetro da ação de controle, deverão verificar, primordialmente, se o ato controlado é "legítimo", isto é, se o ato controlado, de algum modo, realiza (rectius:funcionaliza) o direito fundamental por aquele ato tornado concreto. Na hipótese de "ilegítimo", isto é, de ato que não realiza o direito fundamental subjacente, na medida e na profundidade exigida pela CRFB, as competências do Tribunal de Contas deverão convergir para a correção do ato, para que o mesmo possa legitimar-se perante o ordenamento constitucional. (CASTRO, 2015, p. 161)

Não por outra razão é que se busca exigir dos Tribunais de Contas uma postura mais ativa e propositiva do controle externo, de tal modo que suas manifestações possam ser incorporadas no planejamento dos órgãos da Administração Pública.

Nas palavras de Castro (2015, p. 198-199), essa postura mais propositiva e ativa se caracterizaria, entre outras coisas, por:

> (i) uma maior eficácia e efetividade das decisões tomadas pelos Tribunais de Contas, com a imposição das sanções necessárias ao cumprimento de tudo quanto ordenado pelo órgão;
>
> (ii) uma efetiva utilização das competências corretivas dos Tribunais, admitindo-se que a insuficiência/deficiência no financiamento/realização de uma política pública configura uma "ilegalidade" (para usar a dicção do art. 71, IX, da CRFB) a ser corrigida;
>
> (iii) uma valorização das competências de investigação/auditoria das Cortes de Contas, par além do mero controle da conformidade, visando também o controle do desempenho das políticas públicas (com a verificação, na realidade concreta, do maior/menor grau de realização do direito fundamental envolvido).

Ademais, ao realizar a avaliação da legitimidade estabelecida no art. 70 da CF/88, os Tribunais de Contas têm o poder de intervir para a concretização indireta dos direitos e deveres fundamentais, assegurando, gradativamente, o alcance dos objetivos constitucionais (art. 3º), tendo em vista terem condições de contrapor as ações de curto prazo comumente ligadas aos cálculos político-eleitorais.

Entretanto, para dar crédito ao valor das competências dos Tribunais de Contas, é preciso que elas sejam plenamente exercidas, rompendo com o paradigma de uma

RTTC_MIOLO_02.indd 202 27/01/2017 15:26:37

tradição de autocontenção por parte das Cortes de Contas e que, a bem da verdade, significa um esvaziamento de todo o sistema de controle externo desenhado na CRFB.

Somente com uma postura mais propositiva o controle externo poderá exercer todo o seu potencial como indutor de boas práticas na gestão pública, corrigindo as irregularidades, e exigindo o aumento da transparência, contribuindo, assim, para a consolidação da *accountability* e, por consequência, para o fortalecimento da democracia.

Considerações finais

Como visto, a dignidade da missão dos Tribunais de Contas faz com que cumpram um papel de importância capital no Estado de Direito, mas, repita-se, requer o pleno exercício dos poderes outorgados pela Carta Política, inclusive o poder sancionador, vez que a restrição da sua atuação, muitas vezes justificada sob a alegação do exercício de uma função pedagógica, acaba por provocar uma omissão quanto ao múnus que lhe foi constitucionalmente atribuído.

Ao enfatizar a perspectiva da legitimidade do gasto público e adotar uma postura mais ativa, os Tribunais de Contas alcançam maior efetividade da sua atuação, principalmente se impulsionarem e exigirem medidas corretivas, configurando uma mudança de postura em que o foco principal estaria na economia gerada – muito mais relevantes do ponto de vista do custo social – e não somente nas decisões que determinam a devolução de valores, os quais apresentam baixo grau de retorno aos cofres públicos, por problemas na execução dos débitos.

Ademais, essa atuação mais propositiva ofereceria o argumento técnico-político para o Legislativo exigir do Executivo maior efetividade das políticas e programas governamentais, de modo que possam, gradativamente, assegurar a fruição dos direitos fundamentais e o alcance dos objetivos constitucionais.

Em essência porque os principais critérios para a aferição da boa gestão pública foram traçados pela Carta Constitucional, nosso repositório de consensos. É nela que devem ser buscados os objetivos que norteiam a ação administrativa; é nela que deve ser buscada a forma como a Administração deve atuar, respeitadora das leis, da moral, agindo de forma impessoal, dando publicidade de seus atos e buscando eficiência em suas ações. Fazendo valer, assim, nossa condição de Estado Democrático de Direito.

Nesse viés, o fortalecimento da democracia requer a solidificação da transparência e dos princípios da *accountability*, que tem no pleno exercício das atribuições dos órgãos de controle externo seu principal instrumento de consolidação, apto a exigir a legitimidade do gasto público, a partir da análise da sua economicidade, da adequação do motivo invocado à finalidade pública, da razoabilidade das estratégias adotadas, da denominada discricionariedade técnica, da razoabilidade e da sua eficiência.

RTTC_MIOLO_02.indd 203 27/01/2017 15:26:37

Abstract: This article discusses the relationship of accountability to the strengthening of democracy, trying to analyze the role of Supreme Audit Institutions (SAI) – external control organs – in this context, in particular from the assessment of public spending legitimacy provided for in Constitutional Charter of 1988. With the evaluation of the expenditure from this parameter, the Audit Courts in Brazil cease to be mere formalities examiners of public accounts to assume jurisdiction to appraise the expense of merit, breaking a paradigm of control and making it able to influence government actions in order to provide quality services to citizens.

Key words: Democracy. Transparency. Accountability. Supreme Audit Institutions. External control. Audit Courts. Legitimacy spending. Compliance Audit and Operational.

Referências

ACKERMAN, John. *Repensar la Estructura Institucional para la Rendención de Cuentas del Estado Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México. 2011. Disponível em: <http://www.juridicas.unam.mx/>. Acesso em: 13 out. 2016.

AMARAL, Marcelo Santos. *Accountability, Governo Local e Democracia*: investigação em portais municipais do estado da Bahia. 2007. Dissertação (Administração da Escola de Administração) da Universidade Federal da Bahia, Salvador, Bahia.

ARAUJO, Wagner F. Gomes; GOMES, Marco Paulo S. Governança eletrônica na América Latina: podemos esperar uma democracia eletrônica?. *In*: NÚCLEO DE ESTUDOS DO EMPRESARIADO, INSTITUIÇÕES E CAPITALISMO. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <http://neic.iesp.uerj.br/forum_democracia.html> Acesso em: 14 out. 2016.

ARGENTINA. *Constitucion* (1994). Constitucion de la Nacion Argentina. Disponível em: <http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Funções do Tribunal de Contas. *RDP*, n. 72.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. A conquista do tempo presente: auditoria operacional e legitimidade das instituições de controle. *Revista do TCU*, Brasília, p. 60-76, jul./set. 2005.

BLUME, Lorenz; VOIGT, Stefan. 2007. Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment. Artigo apresentado na XII Conferência da ISNIE, Reikjavik, 19/21 jun. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=965434>. Acesso em: 14 out. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 649 de 2005. Rel. Min. Walter Alencar Rodrigues, julgado em 25.05.2005, Plenário, TCU. Brasília. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:XvtS6p8Z5SsJ:www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%255CAcord%255C20050606%255CTC-006-226-2004-8.doc+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 16 out. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria Segecex n. 4, de 26 de fevereiro de 2010. *Manual de auditoria operacional*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria-Segecex n. 26, de 19 de outubro de 2009. *Padrões de auditoria de conformidade. BTCU Especial*. Brasília, ano XLIII, n. 23, fev. 2010.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, ano 24, n. 2, fev./abr. 1990.

CASTRO, José Ricardo Parreira. *Ativismo de Contas*: Controle das Políticas Públicas pelos Tribunais de Contas. Rio de Janeiro: Jam Jurídica, 2015.

CHILE. *Constituição* (1980). Constituição da República do Chile. Disponível em: <https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Chile.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 204 27/01/2017 15:26:37

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. *Avaliação de projetos sociais*. Petrópolis: Vozes, 1993.

CORREA, Marlon Fonseca. *A função pedagógico-Punitiva das multas aplicadas aos administradores públicos pelos Tribunais de Contas*. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2013/trabalhos_22013/MarlonFonsecaCorrea.pdf>. Acesso em: 18 out. 2016.

COSTA RICA. *Constitución* (1949). Constitucion Politica de la Republica de Costa Rica. Disponível em: <http://www.constitution.org/cons/costaric.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, Brasília, DF, v. 1, n. 1, (1970-). Brasília, DF: TCU, (1970-). Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055478.PDF>. Acesso em: 10 out. 2016.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. *Tribunais de Contas do Brasil*: jurisdição e competência. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LEITÃO ADEODATO, João Maurício. *O problema da legitimidade no rastro do pensamento de Hannah Arendt.* Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.

MACEDO, Fausto; AFFONSO, Julia. *Pesquisa indica que forma de composição é 'obstáculo' aos Tribunais de Contas.* 2016. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/pesquisa-indica-que-forma-de-composicao-e-obstaculo-aos-tribunais-de-contas/>. Acesso em: 16 out. 2016.

MELO, Marcus André. *O controle externo na América Latina*. São Paulo: Instituto Fernando Henrique Cardoso; Santiago do Chile: Corporación de Estudios para Latinoamérica (Cieplan), 2008. 56 p. Contribuição ao projeto: "Uma Nova Agenda Econômica e Social para a América Latina". Disponível em: <http://www.ifhc.org.b r/>. Acesso em: 12 out. 2016.

MENEZES, Monique. Controle Externo na América Latina (External Control in Latin American). *Revista Debates*, Porto Alegre, v. 10, n. 1, p. 141-160, jan.-abr. 2016.

MENEZES, Monique. Desempenho das Instituições de Fiscalização Superior na América Latina: Qual o papel dessas instituições para a qualidade da democracia?. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS, 38., T 08–Controles Democráticos Participação Política, Terezina, 2014. Disponível em: <http://www.anpocs.org/portal/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=8894&Itemid=217>. Acesso em: 17 out. 2016.

MEXICO. *Constitución* (1917). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponível em: <http://www.dof.gob.mx/constitucion/marzo_2014_constitucion.pdf>. Acesso em: 16 out. 2016.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

SANTISO, Carlos. *Auditing for Accountability?* Political Economy of Government Auditing and Budget Oversight in Emerging Economies. 2007. Dissertation submitted to Jonh Hopkins University in conformity with the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Baltimore.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1998.

VELÁSQUEZ LEAL, Luis Fernando. Interacción entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores y la Ciudadanía:Desarrollo, lecciones aprendidas y desafíos de la participación ciudadana en el control fiscal en AméricaLatina. *In*: ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES: Responsabilidad para el Desarrollo. INTOSAI–GIZ. Alemania: Editorial Nomos, 2013.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CUNHA, Milene Dias da. A *accountability* como sustentáculo da democracia e sua relação com os órgãos de controle externo tendo a legitimidade do gasto público como parâmetro de controle. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 189-205, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 205 27/01/2017 15:26:37

RTTC_MIOLO_02.indd 206 27/01/2017 15:26:37

O I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita: um espaço para reflexão e articulação de ações comuns dos tribunais de contas[1]

Paula Alexandra Nazareth

Doutora em Economia pelo Instituto de Economia da UFRJ (IE/UFRJ). Diretora-Geral da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (ECG/TCE-RJ).

Jorge Eduardo Salgado Salles

Engenheiro pelo CEFET-RJ. Especialista em direito fiscal pela PUC-Rio. Coordenador da Coordenadoria de Controle da Receita – CCR/SSR/TCE-RJ.

Dalva Stella Pinheiro da Cruz

Mestre em Educação pela UFRJ. Assessora Pedagógica da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (ECG/TCE-RJ).

Resumo: Este texto trata do I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita, com o tema "A Auditoria da Receita no Contexto do Controle Externo: Experiências e Desafios", promovido pelo Tribunal de Contas do Estado do RJ, nos dias 20 a 22 de junho de 2016, que reuniu representantes de 21 Tribunais de Contas do Brasil. Além de apresentar os principais temas abordados nos três dias de duração do Encontro, por palestrantes e expositores, o texto analisa de forma breve o objetivo e justificativa para o controle externo da receita e da renúncia de receita, e resume a metodologia adotada pela Escola de Contas e Gestão, responsável pela organização pedagógica dessa ação educativa, que foi estruturada em parceria com a Secretaria Geral de Controle Externo do TCE-RJ. São descritas, em linhas gerais, as experiências de controle da receita e benefícios fiscais por meio de auditorias nos municípios, nos estados e na dívida ativa, apresentadas por auditores e analistas técnicos dos Tribunais participantes e as oficinas de trabalho realizadas, que tiveram o objetivo de promover a troca de informações e o alinhamento de procedimentos a partir da reflexão coletiva, concluindo pela urgência e relevância dessa forma de controle para a gestão pública responsável.

Palavras-chave: Controle externo. Receita pública. Renúncia de receita. Auditoria da receita.

Sumário: **I** Introdução – **II** Metodologia do encontro técnico – **III** A contribuição do olhar acadêmico para a discussão – **IV** Experiências de controle da receita e renúncia de receita – **V** As oficinas – **VI** Considerações finais – Referências

[1] Agradecimentos a Nina Quintanilha Araújo, Joanna Granja Sant'Anna, Toneypson da Silva Abreu, Leandro Silveira Ramos da Cunha, Leonardo Lima de Menezes e Gustavo Bezerra, que colaboraram na elaboração deste artigo, isentando-os, assim como ao TCE-RJ, de qualquer responsabilidade pelas opiniões aqui expressas.

RTTC_MIOLO_02.indd 207 27/01/2017 15:26:37

I Introdução[2]

A receita pública é a principal fonte de financiamento das ações governamentais. Serviços essenciais ao cidadão – como segurança, saúde, educação, transporte e saneamento – continuam a ser, em larga escala, providos pelo Estado, o que justifica e legitima a existência do sistema tributário, tornando a exação tributária também um dever fundamental. A administração tributária eficiente assegura a justiça fiscal e a equidade: o contribuinte se sente respeitado sabendo que todos pagam impostos de acordo com sua capacidade contributiva e que os inadimplentes sofrem as penalizações previstas em lei, são inscritos em dívida ativa e cobrados judicialmente.

Essa eficiência na cobrança associada a uma gestão responsável dos recursos públicos, devolvendo à população serviços públicos de qualidade, gera um ciclo virtuoso. Ao perceberem que o Estado está prestando bons serviços custeados pela contribuição tributária de todos aqueles que têm capacidade contributiva, na justa medida dessa capacidade, os cidadãos-contribuintes se sentem estimulados a pagar com mais assiduidade os seus tributos e efetivar o controle social sobre a arrecadação e o gasto público. Isso reduz a inadimplência, aumenta a arrecadação e diminui os custos administrativos da cobrança.

Do ponto de vista do controle, historicamente, o controle externo a cargo dos Tribunais de Contas deu ênfase à fiscalização da despesa, com foco nos gastos públicos. Nos últimos anos, no entanto, a necessidade de um maior controle da receita vem sendo crescentemente reconhecida e demandada pela sociedade brasileira, principalmente após a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O adequado controle da receita deve considerar o universo das hipóteses de incidência dos tributos da competência constitucional dos entes. Engloba, portanto, não apenas as receitas efetivamente arrecadadas, como também as recebidas por meio de transferências e aquelas não arrecadadas em virtude de isenções ou benefícios fiscais. Entre essas últimas, destacam-se os chamados "gastos tributários",[3] que equivalem a despesas governamentais pagas por intermédio de concessão de créditos presumidos e demais mecanismos de redução da carga tributária do credor, sem transitar pelo orçamento. Na ausência do benefício ou isenção, essas receitas seriam recolhidas pelo ente arrecadador; por isso, constituem exceções ao sistema tributário, na medida em que o Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral, atendendo a objetivos de política econômica ou social.

---

2 Esta seção baseia-se no artigo "O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ" (NAZARETH, 2005).

3 Denominação usual na literatura internacional, o conceito de "gasto tributário" (*tax expenditures*) foi formulado pela primeira vez em 1967 (NAZARETH, 2005).

RTTC_MIOLO_02.indd 208 27/01/2017 15:26:38

Não obstante a acentuada disparidade inter e intrarregional no que respeita à capacidade de arrecadação, decorrente da heterogeneidade característica do país, a grande dispersão que se verifica entre as receitas tributárias de municípios que possuem níveis de renda e faixa populacional semelhantes revela um potencial tributário ainda não explorado, sugerindo a possível existência de problemas de gestão da receita em algumas cidades. A exploração desse potencial, com o aumento da arrecadação dos tributos municipais em muito pode incrementar a receita própria e ampliar a capacidade de gasto municipal, além de contribuir para a melhoria dos resultados fiscais, com a consequente redução do endividamento e déficit públicos.

O incremento da arrecadação nos municípios, especialmente nas localidades menos desenvolvidas, poderá ser buscado pela racionalização e melhoria dos sistemas de cobrança e fiscalização da arrecadação de impostos, acarretando, como consequência, expansão da oferta de melhores serviços públicos à população local, sem que haja necessidade de criação de novos ou elevação das alíquotas dos tributos existentes. Porém, mais importante do que incrementar a receita própria é a justiça fiscal proporcionada pela eficiência da administração tributária.

É nesse contexto que se inclui a estrutura de controle da receita criada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro em 2003, que traduz o compromisso da instituição com a responsabilidade na gestão dos recursos públicos e com o fortalecimento dos mecanismos de controle do Estado pela sociedade. Essa inovação institucional se deu pela promulgação da Lei Estadual nº 4.230, de 26.11.2003, que criou cargos na estrutura do TCE-RJ para que fosse realizada auditoria da receita no Estado e Municípios, em cumprimento às recomendações da Comissão Parlamentar de Inquérito criada pela Assembleia Legislativa do Estado para investigar atos de corrupção na Secretaria Estadual de Fazenda ("CPI do Propinoduto"). A Resolução TCE-RJ nº 239 de 04.12.2003 criou então, no âmbito da Secretaria-Geral de Controle Externo, a Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR), à qual se subordina a Coordenadoria de Controle da Receita (CCR).[4]

A busca pela efetiva arrecadação traduzida no artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal impõe acelerar o correto procedimento administrativo de cobrança dos créditos municipais, evitar erros de cadastros e facilitar a arrecadação. A escolha pela cobrança judicial deve ser a última alternativa, quando frustrada a cobrança administrativa (extrajudicial). Com efeito, a propositura de execuções fiscais é a última alternativa do gestor para recuperar os créditos tributários inadimplidos e também a medida capaz de evitar sua prescrição.

[4] Ver Nazareth (2005) para uma descrição da experiência do TCE-RJ de criação de uma estrutura exclusivamente voltada para o controle externo da receita e dos benefícios fiscais.

RTTC_MIOLO_02.indd 209 27/01/2017 15:26:38

O estabelecimento de condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, também previsto na LRF, tem por objetivo conter a discricionariedade do administrador na concessão de benefícios fiscais sem preocupação com os efeitos deste ato às contas públicas. Abdicar de uma receita sob qualquer forma e circunstância, pela ótica econômica, corresponde a fazer uma despesa, tendo um custo de oportunidade implícito, equivalente ao que a administração pública poderia realizar com a receita não auferida. O acompanhamento da receita e a fiscalização da sua renúncia pelo Tribunal de Contas objetivam avaliar os resultados das ações governamentais quanto à eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, e, ainda, o real benefício socioeconômico da renúncia de receitas.

Neste âmbito de discussão e reflexão, a Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (ECG/TCE-RJ), alinhada aos objetivos estratégicos e institucionais deste Tribunal, em parceria com os analistas de controle e técnicos da Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR) e da Coordenadoria de Controle da Receita (CCR), desenvolveu e oferece, desde 2006, seis cursos específicos para atender a demanda de formação nessa área da parte de analistas de controle externo de outros Tribunais de Contas do Brasil e de profissionais das áreas tributárias do Estado e dos Municípios do Rio de Janeiro (ERJ). Os cursos oferecidos pela ECG versam sobre os seguintes temas: Gestão da Receita Municipal; Controle da Receita; Gestão do Crédito Tributário; Gestão do ISS; Auditoria da Receita; e Gestão dos Impostos Imobiliários Municipais (IPTU e ITBI) nos quais a Escola já capacitou mais de 800 servidores e gestores de 2006 até os dias atuais.

A partir da experiência pioneira de oferta de curso para analistas e auditores dos demais Tribunais de Contas – atendendo demanda do TCE-ES que resultou na abertura de vagas para todos os interessados –, a instituição compreendeu que, com base na expertise do TCE-RJ no controle externo da receita e da renúncia de receita desde a instituição da SSR, em 2003, poderia organizar um Encontro Técnico sobre essa importante temática, que desse conta da crescente procura e interesse dos Tribunais. Dessa forma, a ECG, a SSR e a CCR, juntas e em parceria, desenharam e promoveram esta ação de capacitação e compartilhamento de experiências.

O evento teve como proposta ser um catalisador para avançar no desafio posto para os Tribunais de Contas, de verificar se as administrações públicas sob sua jurisdição implementaram instrumentos que possibilitem a realização, com eficiência, da arrecadação e da adequada e necessária fiscalização. Em síntese, busca-se identificar se estão sendo arrecadados os tributos que a legislação e a base econômica permitem arrecadar, com justiça fiscal, e se existem controles eficazes das receitas de todas as fontes e da concessão de benefícios fiscais.

A participação da ECG na Rede Nacional de Escolas de Governo e na Rede de Educação Profissional dos Tribunais de Contas, no âmbito do Instituto Rui Barbosa,

RTTC_MIOLO_02.indd 210 27/01/2017 15:26:38

aliada ao conhecimento da SSR/CCR sobre o tema do controle da receita, contribuíram de forma decisiva para organização do evento em articulação com as demais instituições de controle. Como resultado, 130 servidores de 21 Tribunais e de órgãos estaduais e municipais do RJ participaram do I Encontro Técnico Nacional de Controle Externo da Receita, realizado na sede da ECG, na cidade do Rio de Janeiro, entre os dias 20 e 22 de junho de 2016. O número de Tribunais e o de servidores participantes, em um momento de crise fiscal, são reveladores da representatividade do Encontro e da importância e urgência da discussão dos temas relativos ao controle da receita pública.

II Metodologia do encontro técnico

O evento como ação educativa baseou-se na ideia de *práxis* para promover um processo de ação-reflexão-ação. Ação, na medida em que se propôs a discutir práticas efetivas realizadas por diferentes Tribunais de Contas do país. Reflexão, pela própria exigência de sistematizar a ação realizada para compartilhar com seus pares, além de juntos poderem debater os limites e potências deste fazer. Volta-se novamente à ação neste ciclo, na medida em que se propunha a alinhar consensos e desafios para as atividades realizadas na área.

Neste tipo de atividade educativa, própria da formação em serviço, compreende-se, como enfatizado por Kuenzer (2003), que "Isto significa tomar o trabalho como foco, não reduzido a uma dimensão parcial e objetiva, mas como totalidade rica de complexas relações". Assim, a prática é compreendida como *práxis* e não como mera atividade, pois depende, como afirma a autora, cada vez mais, de conhecimento teórico.

O Encontro, portanto, seguindo essa ideia, discutiu experiências efetivas que vêm sendo desenvolvidas pelos técnicos e servidores dos Tribunais de Contas na área do controle externo da receita e da renúncia de receita. Tal critério baseou-se, também, no objetivo colocado para a atividade – avançar na atuação do controle externo da receita dos entes federativos, articulando ações comuns nos diversos Tribunais de Contas do país visando aprimorar a metodologia de controle, por meio da troca de experiências e boas práticas, com o debate e apresentação de achados de auditoria e encaminhamentos decorrentes.

Organizado com uma programação de três dias, o último dia (22 de junho) foi reservado para a realização de oficinas de trabalhos envolvendo as temáticas do controle externo da arrecadação nos estados, nos municípios e o controle da dívida ativa, exclusivamente para servidores atuantes nesta área ou que se proponham a desenvolvê-la nos diversos Tribunais de Contas.

Assim, ao longo dos dois primeiros dias (20 e 21 de junho) foram apresentados relatos de trabalhos desenvolvidos pelos Tribunais de Contas dos Estados da Bahia,

RTTC_MIOLO_02.indd 211 27/01/2017 15:26:38

Espírito Santo, Maranhão, Rio de Janeiro, Rondônia e pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, além das palestras de dois renomados economistas brasileiros, especialistas nos temas de tributação e finanças públicas, de modo a reservar espaço e tempo para que os técnicos pudessem ouvir e pensar sobre aspectos e tendências que estão sendo pesquisados e debatidos em torno da administração e fiscalização tributárias, no Brasil e no mundo.

III A contribuição do olhar acadêmico para a discussão

O evento contou com a participação dos economistas José Roberto Afonso, do Instituto Brasileiro de Economia (IBRE/FGV), que proferiu a palestra "A importância da eficiência da arrecadação das receitas próprias para os entes públicos", e Luiz Villela (economista fiscal, com larga experiência no Banco Interamericano de Desenvolvimento/BID), que discutiu "Os Desafios do Controle da Administração Tributária".

José Roberto Afonso iniciou sua palestra destacando que a responsabilidade fiscal começa na arrecadação própria, e estruturou sua fala abordando os temas do esforço fiscal – analisando a questão da eficiência na arrecadação, que mostra que o esforço desenvolvido pela sociedade brasileira foi relativamente elevado, bem acima da média se comparado a outros países considerados; da descentralização (ao analisar em profundidade o ICMS, segundo ele, hoje "decadente", *vis-à-vis* outros tributos com potencial de arrecadação) e da regionalização, revelada também na profunda diferenciação entre estados, apresentando dados e gráficos ilustrativos da evolução das receitas próprias, além do esvaziamento da base de transferências da União para os demais entes – impostos e contribuições.

Destacou, em sua fala, que o ICMS, principal imposto nacional, tem perdido importância econômica na atualidade, fazendo com que os Estados venham perdendo cada vez mais espaço na federação brasileira. Observou que nunca o ICMS arrecadou tão pouco, em consequência, principalmente da guerra fiscal e da desindustrialização, aos quais acrescentou a concentração em setores em crise.

Analisando a situação atual – segundo ele, de depressão –, José Roberto mostrou a queda sem precedentes da arrecadação, em especial dos estados, com destaque para esse imposto. Tal desempenho pode ser atribuído, em grande medida, às renúncias de receita, a partir da guerra fiscal do ICMS e de desonerações tributárias generalizadas. Entende o economista que, na recessão, o problema não é a alíquota, é a base que está "derretendo", por isso não adianta aumentar a alíquota do ICMS para solucionar a crise econômica, por exemplo como o Rio de Janeiro fez no final de 2015.

Considera que enquanto não for revertido esse quadro, sobretudo com relação à base ligada ao mercado interno, o país não vai conseguir aumentar a carga tributária, que deve ser considerada como o valor que se arrecada. O ICMS, disse o palestrante,

RTTC_MIOLO_02.indd 212 27/01/2017 15:26:38

é um imposto sobre bens, numa economia que é cada vez mais de serviços, não só no Brasil, mas no mundo inteiro. Há estados, como o Rio de Janeiro e o Espírito Santo, que têm um PIB muito importante vindo do petróleo e da energia elétrica, e essas são bases em que o ICMS não incide de forma regular, em virtude de previsão constitucional.

Considerou ainda que não há na história do país nada parecido com a crise na qual estamos atualmente mergulhados, pois a economia brasileira não está em recessão, mas em depressão. Nesse cenário de crise, que classificou de "nada otimista para reverter esse esvaziamento estadual", a saída seria uma "inédita união dos governos estaduais" para investirem "na migração do ICMS para o IVA e na reconstrução de novo sistema tributário." Ressaltando o enorme potencial dos municípios, ainda por explorar, concluiu destacando a importância do controle, instrumento para a transparência, prevenção e fomento à modernização.

Luiz Arruda Villela tratou dos desafios atualmente enfrentados pelas administrações tributárias, tanto no Brasil como em outros países. Iniciou sua palestra abordando a difícil questão da medição do desempenho das administrações, ou seja, que métrica ou métricas utilizar, destacando que é um grande desafio controlar ou avaliar o desempenho dos responsáveis pela arrecadação de impostos. Destacou ainda a dificuldade associada ao que se quer medir, que é a relação entre a receita efetivamente arrecadada e a base tributável de um imposto ou do conjunto de tributos de responsabilidade da administração.

O economista argumentou que é importante conhecer que parte do potencial tributário está sendo efetivamente explorado. Medir esse potencial tributário não é trivial, já que ele é diferente para cada tributo. Considerando que os impostos têm características próprias, que influenciam na determinação do potencial arrecadatório e, portanto, da eficiência e eficácia das administrações tributárias, discorreu sobre as diversas medidas de *performance* e métricas existentes para essa avaliação e os fatores econômicos e não econômicos que afetam o cumprimento das obrigações tributárias.

O palestrante falou sobre o custo da tributação para contribuintes e governos e a conceituação de renúncia fiscal e gastos tributários, que podem derivar de exclusões, isenções, deduções, créditos, taxas preferenciais ou a postergação do pagamento da obrigação tributária, concluindo que existe o gasto tributário quando: (1) há desvio da norma, (2) perda de arrecadação e (3) ganhos para certos contribuintes. Não obstante, são grandes as dificuldades para determinar os gastos dessa natureza e avaliá-los. Com relação à avaliação, apontou algumas possibilidades, como considerar séries históricas dentro do mesmo país, compará-los com outros indicadores macroeconômicos como os gastos públicos em setores ou regiões, com o déficit público, ou com a arrecadação dos tributos que os geram e ainda comparar o respectivo custo com os benefícios gerados (empregos, atendimentos, investimentos adicionais etc.).

RTTC_MIOLO_02.indd 213 27/01/2017 15:26:38

Como importante contribuição, discutiu vantagens e desvantagens dos gastos tributários como ferramenta de política pública, comparando-os com os subsídios diretos, com relação às dimensões de acessibilidade dos beneficiários (relativamente mais simples do que os subsídios, por sua automaticidade); custos administrativos (embora baixos para o benefício, são altos porque tornam o sistema tributário mais complexo); possíveis maus usos (abririam espaço para a elisão e evasão, além de *rent-seeking*); flexibilidade (mais flexíveis que os subsídios, que operam com orçamentos, os gastos tributários são por leis permanentes, que asseguram estabilidade, mas também inércia); transparência e prestação de contas (automaticidade dos benefícios, não considera formas de controle nem de prestação de contas); controle dos gastos (são determinados *ex post*, incertos e não dimensionados, podem gerar desequilíbrios fiscais, enquanto os subsídios são programados e controlados, limitados pela lei do orçamento); efetividade (não se pode garantir a adicionalidade na ação que se quer promover com o incentivo); e a equidade (só tem acesso os que pagam impostos, beneficiando principalmente os que têm maior renda/consumo).

Na última parte da palestra, apresentou o Sistema TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*), ferramenta diagnóstica de avaliação da administração tributária, um projeto colaborativo apoiado pela Alemanha, Banco Mundial, Comissão Europeia, Fundo Monetário Internacional, Japão, Noruega, Países Baixos, Reino Unido e Suíça, que busca avaliar e monitorar o desempenho das administrações tributárias. O economista resumiu alguns dos indicadores usados pelo sistema para avaliar a integridade da base de contribuintes cadastrados, a gestão e mitigação de riscos gerando maior confiança da população, o apoio para o cumprimento voluntário das obrigações, declaração dos impostos e pagamento pelos contribuintes, se existe fiscalização eficaz que iniba a apresentação de informações incompletas ou imprecisas, se a resolução de litígios tributários é independente, acessível aos contribuintes e eficaz na solução de disputas em tempo hábil, além de outros indicadores relativos à eficiência e eficácia operacional e prestação de contas e transparência.

Com base nestes aspectos, Luiz Villela destacou que considera que um dos grandes deveres das fiscalizações de receita a cargo dos Tribunais de Contas é olhar os contratos e as legislações que outorgaram os benefícios fiscais e analisar, com todo cuidado, qual foi o legado deixado por esse incentivo. Para ele, o gasto tributário ocorre quando o governo abre mão de uma receita para conceder incentivo fiscal. Ou seja, os gastos tributários são subsídios dados pelos governos com o objetivo de promover o desenvolvimento e a geração de empregos sendo necessário comparar o custo das renúncias fiscais e os benefícios efetivamente gerados por elas.

IV Experiências de controle da receita e renúncia de receita

O I Encontro Técnico contou com a apresentação de nove relatos de trabalhos desenvolvidos no âmbito do controle da receita e de benefícios fiscais pelos Tribunais

RTTC_MIOLO_02.indd 214 27/01/2017 15:26:38

de Contas do Brasil. Os trabalhos foram submetidos à comissão organizadora do evento, integrada por representantes da Coordenadoria de Controle da Receita/SSR/SGE e da ECG, atendendo à chamada de trabalhos realizada, a partir do conhecimento prévio de procedimentos de auditoria e controle desenvolvidos pelas outras instituições. Esse conhecimento foi proporcionado pelo contato e pela integração promovida no âmbito de atividade de capacitação compartilhada, o curso de Auditoria da Receita, ofertado pela ECG com docentes da CCR/SSR, para analistas e auditores dos demais Tribunais de Contas, atendendo demanda do TCE-ES, já mencionado.

São resumidos a seguir os relatos apresentados no I Encontro Técnico Nacional, com três enfoques: relatos que envolvem trabalhos de auditoria e controle desenvolvidos no âmbito dos estados; relatos sobre os municípios; e, por último, trabalhos envolvendo a temática da dívida ativa.

1 Experiências de controle da receita e dos benefícios fiscais nos estados

Em relação ao controle da receita estadual, foram apresentadas no evento uma experiência do TCE-RJ, relativa à auditoria de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro, e a experiência do controle da arrecadação do ICMS realizada pelo Tribunal de Rondônia (TCE-RO).

"Controle externo da receita estadual com enfoque no ICMS: experiência do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE-RO" – de autoria do Conselheiro Substituto do TCE-RO, Omar Pires Dias; dos Auditores de Controle Externo do TCE-RO, Álvaro Rodrigo Costa e Bruno Botelho Piana, e da Auditora Fiscal de Tributos Estaduais de Rondônia, Cirleia Carla S. Santos Soares – abordou a experiência de controle da receita do ICMS naquele estado.

Segundo a equipe, a auditoria foi uma ação compartilhada entre o TCE-RO e a Secretaria de Finanças de Rondônia (SEFIN/RO). A partir de um levantamento preliminar na Secretaria de Finanças (SEFIN/RO), foram identificados aspectos que poderiam estar contribuindo para a estagnação de crescimento da receita de ICMS, dentre os quais destacaram a falta de investimento governamental no setor fazendário e as deficiências do controle dos projetos, programas e ações internas do órgão. Notou-se, portanto, que estes problemas levaram a um ambiente de controle propenso a riscos.

Nesse sentido, a auditoria realizada, com caráter operacional, abordou quatro eixos: renúncia de receitas; infraestrutura da administração tributária/fazendária; processo de fiscalização e cobrança; e adequação do ambiente de tecnologia da informação da SEFIN/RO. Os achados de auditoria evidenciaram falhas internas e externas que podem ser solucionadas a partir da adoção de medidas corretivas,

RTTC_MIOLO_02.indd 215 27/01/2017 15:26:38

alcançando eficiência no processo de fiscalização e incremento de arrecadação de ICMS para Rondônia.

Os apresentadores do relato destacaram ainda que o trabalho foi bastante singular, devido a três características. Em primeiro lugar, a parceria entre o TCE-RO e a SEFIN/RO na condução dos trabalhos; em segundo, a participação de auditor fiscal na composição da equipe de auditoria e, finalmente, o termo de cooperação entre Tribunais de Contas (RO e RJ) para o desenvolvimento do trabalho. Tais aspectos tiveram como frutos, entre outros, abrangência quanto ao escopo da auditoria, a receptividade do trabalho junto ao órgão auditado e a troca de experiências entre os Tribunais de Contas envolvidos.

"Auditoria de Benefícios Fiscais-2014", apresentado por Luis Claudio C. Vasconcelos, Analista de Controle Externo do TCE-RJ, apontou que os objetivos desta auditoria foram avaliar os procedimentos de controle da Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ-RJ) no processo de quantificação do total de renúncia fiscal efetuada pelo Estado do RJ e analisar os controles internos existentes no âmbito da SEFAZ-RJ para acompanhamento e avaliação da renúncia fiscal decorrente das Olimpíadas RIO2016.

Como explicado pelo analista do TCE-RJ em seu relato, a auditoria de 2014 levou em consideração outras auditorias realizadas pela CCR sobre o controle dos benefícios fiscais no Estado, desde 2006. Essas auditorias precedentes identificaram problemas tais como: inexistência de órgão responsável por avaliar, controlar e quantificar os benefícios fiscais concedidos, falta de fidedignidade das informações sobre benefícios fiscais no orçamento e inexistência de rotinas e procedimentos contábeis para o controle das concessões de benefícios fiscais. Em decorrência das determinações do TCE-RJ nessas auditorias, algumas medidas já haviam sido implementadas pelo Estado, tais como a criação da Subsecretaria de Estudos Econômicos e do Comitê de Incentivos e Benefícios Fiscais com o objetivo de avaliar, controlar e quantificar os benefícios, além da criação de uma obrigação acessória para informação dos benefícios fruídos pelos contribuintes (DUB-ICMS – Documento de Utilização do Benefício).

Em 2014, observou-se que, apesar das medidas implementadas, ainda havia um cenário de descontrole sobre os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro. Diante dessa realidade, foram sugeridos à SEFAZ-RJ na conclusão da auditoria, os seguintes encaminhamentos: criar em sua estrutura órgão capaz de exercer o acompanhamento e o controle de todos os benefícios fiscais concedidos no âmbito do Estado; promover a inclusão de toda a legislação estadual de concessão de benefício fiscal de ICMS em códigos específicos na tabela; enquanto pendente a implantação definitiva da Escrituração Fiscal Digital/EFD, promover alterações no Documento de Utilização do Benefício/DUB, que permitam a extração de relatórios

RTTC_MIOLO_02.indd 216 27/01/2017 15:26:38

gerenciais; e implementar procedimento de controle e gestão das informações obtidas via declaração, NF-e e/ou Sped, em conjunto ou separadamente.

Ainda sobre os benefícios fiscais para os Jogos Olímpicos e Paralímpicos 2016, foi relatado que a SEFAZ-RJ não implementou nenhum procedimento de controle que resultasse na sua correta quantificação. Na verdade, de acordo com o relatório da auditoria, no sistema de controle existente constava apenas uma empresa com benefício de R$60 mil aproveitados no período de 2010 a 2014.

2 Experiências de controle da receita nos municípios

Durante o I Encontro Técnico, foram apresentados pelos Tribunais dos Estados do Espírito Santo, Maranhão, Rio de Janeiro e TCMRJ cinco relatos que abordaram temáticas relativas à auditoria e controle da receita e benefícios fiscais dos municípios.

Os auditores Cláudio Sancho Mônica, Beatriz Dianin R. de Sousa e Diogo de Sousa P. Marques, do TCMRJ, apresentaram o relato "Atuação do TCMRJ na área de auditoria de receitas". Ofereceram, inicialmente, um panorama geral das responsabilidades da Coordenaria de Auditoria e Desenvolvimento do TCMRJ e apresentaram então a auditoria das renúncias fiscais do Município do Rio de Janeiro. As questões elencadas para a auditoria foram: O Município do Rio de Janeiro cumpre os dispositivos legais da LRF? Os pedidos de concessão de renúncia são apurados pelo Município do Rio de Janeiro com observância ao ordenamento legal em vigor? O Município do Rio de Janeiro realiza estudos, avaliação e acompanhamento das renúncias de receitas, por área de fomento, sob a ótica socioeconômica, de forma a possibilitar a análise da efetividade das mesmas?

Destacaram, entre outros, os seguintes achados de auditoria: manutenção indevida de benefício fiscal de ex-combatentes, aposentados ou pensionistas; cadastro de renúncias no sistema tributário municipal sem especificação da hipótese legal para a concessão; possíveis casos de manutenção indevida de benefício fiscal de caráter não geral (pessoal), ocasionados pela identificação de contribuintes beneficiários de renúncia no cadastro de óbitos do PREVI-RIO (780 casos); manutenção de isenção resolutória em inscrição imobiliária indevida, mesmo após decisão definitiva em que foi retificada a inscrição imobiliária isenta para clube de futebol; ausência de verificação do cumprimento do limite individual antes da aplicação da fórmula de proporcionalidade; ausência de instrumentos para o estabelecimento de mecanismos que visem à seleção dos projetos culturais em consonância com políticas públicas; e ausência de normas que permitam ao Município do Rio de Janeiro implementar mecanismos de estudo, avaliação e acompanhamento do incentivo a projetos culturais de que trata a Lei nº 5.553/2013, que privilegiem a aferição dos reais benefícios socioeconômicos decorrentes dos projetos culturais incentivados. De acordo com a equipe do TCMRJ, no exercício de 2015 o impacto em renúncia de receita foi de R$1,6 bilhão, valor

RTTC_MIOLO_02.indd 217 27/01/2017 15:26:38

correspondente a um crescimento de aproximadamente 40% relativamente ao valor do ano de 2014, que também foi muito superior aos incentivos de 2013.

O Analista de Controle Externo do TCE-RJ, Toneypson da Silva Abreu, apresentou a experiência intitulada "Auditoria da gestão dos impostos imobiliários realizada nos 91 municípios fluminenses em 2015". O servidor relatou que este trabalho teve como objetivos a identificação de irregularidades e ineficiências na normatização, lançamento, concessão de benefícios fiscais, registro e transparência relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU) e ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos (ITBI) nos municípios do Rio de Janeiro e a apresentação de ferramentas para aprimorar a gestão e o registro desses dois impostos.

Entre os diversos problemas de auditoria encontrados, destacou os seguintes: em 24 municípios (26,37% do total auditado), o cadastro era tão defasado que o número de unidades imobiliárias autônomas em 2015 era menor que o número de domicílios particulares permanentes urbanos computados pelo IBGE no Censo 2010; em 70 municípios não havia progressividade fiscal das alíquotas de IPTU (76,92%); 58 municípios (63,73%) não instituíram previsão legal de progressividade no tempo das alíquotas de IPTU; em 34 municípios (37,36%), não houve arbitramentos da base de cálculo do ITBI em valor superior ao valor venal do imóvel para fins de IPTU e, em 51 municípios (56,04%), houve arbitramentos de ITBI sem explicitação de parâmetros e fatores utilizados para o cálculo do imposto.

O analista relatou ainda que, entre 2011 e 2013, 93,5% dos municípios brasileiros arrecadaram mais tributos sobre veículos automotores do que com imóveis. No mesmo período, em 86% dos municípios a arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) foi superior à do IPTU. Até mesmo o ITBI, que deveria ser residual diante do IPTU, chegou a superar a arrecadação deste imposto em 45,4% dos municípios, em 2013.

"A importância do ICMS aos municípios maranhenses por meio dos índices de participação", experiência apresentada por Jardel A. Vilarinho da Silva, Auditor Estadual de Controle Externo do TCE-MA, abordou a importância do ICMS para os municípios e consequentemente a necessidade de uma apuração precisa dos Índices de Participação dos Municípios. O autor discutiu as falhas, imprecisões e a relevância da melhoria da gestão do fisco estadual quanto à apuração e fiscalização do ICMS.

Em sua apresentação, o auditor fez um breve histórico das intervenções do TCE-MA na apuração dos Índices de Participação dos Municípios, que culminaram com a redução do percentual do IPM de São Luís, que antes do início das fiscalizações do Tribunal de Contas na Secretaria da Fazenda era 41,70%, e em 2016 passou a 31,74%. Ou seja, passou-se a ter uma melhor distribuição desse imposto aos demais municípios maranhenses em decorrência do trabalho de controle do TCE-MA.

RTTC_MIOLO_02.indd 218 27/01/2017 15:26:38

Artur Albuquerque, Lúcia da Silva, Murilo Moreira e Vinicius Del Pupo, Auditores de Controle Externo do TCE-ES, apresentaram "A proposta capixaba de controle externo da estrutura legislativa, física e organizacional da Administração Tributária Municipal", que está sendo desenvolvida a partir do diagnóstico inicial realizado por aquele Tribunal, via aplicação nos 78 municípios capixabas de um questionário com 92 questões, abrangendo 5 vértices (legislação; recursos humanos; infraestrutura e sistema; procedimentos de fiscalização; e cobrança do crédito), que identificou o risco de os municípios não estarem dotados das condições mínimas para alcançar a efetiva arrecadação.

Os técnicos do TCE-ES explicaram que, até aquele momento, já haviam sido desenvolvidas auditorias em 15 municípios, ficando evidenciado que a maior parte dos jurisdicionados fiscalizados não possui uma organização tributária de acordo com o preceito constitucional que determina a necessidade de priorização de recursos à administração tributária e seus servidores. Relataram, ainda, que nesta etapa de fiscalização optou-se em propor a adoção de um Plano de Ação, por meio do qual os mesmos jurisdicionados apresentarão a solução dos problemas identificados, a forma como irão proceder, os responsáveis e o prazo necessário para isso. Pretende-se, desta forma, que pontos essenciais da Administração Tributária sejam privilegiados e estruturados, abrindo-se mão, a princípio, da prerrogativa sancionatória, para que as medidas sejam implementadas e reflitam diretamente na efetiva arrecadação.

No último trabalho com foco municipal apresentado, os Analistas de Controle Externo do TCE-RJ, Leandro Silveira Ramos e Leonardo de Menezes, apresentaram a experiência "TMS 2014. Gestão do ISS nos 91 municípios fluminenses", que trata da auditoria da gestão do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza realizada nos 91 municípios do interior do Estado do RJ em 2014, que inaugurou um novo formato de fiscalização passível de ser realizado em todos os municípios jurisdicionados de forma rápida e eficiente. O objetivo traçado no planejamento de auditoria foi verificar as condições de organização e funcionamento do controle do ISS. Foram elencadas quatro questões de auditoria envolvendo a normatização municipal do ISS; a infraestrutura para a fiscalização do imposto; etapas da fiscalização do ISS; e os procedimentos de lançamento do ISS.

Pode-se dizer, segundo os auditores, que grande parte dos municípios do interior do RJ não realiza um satisfatório controle da receita. Como mostrou o levantamento, entre outras conclusões impactantes, nenhum dos 91 municípios vistoriados conta com um planejamento de fiscalização, 47% dos municípios não realizam monitoramento de arrecadação, 76% deles não registram suas despesas com a subfunção própria da administração tributária e 43% não contam com a carreira específica de fiscal de tributos entre seus servidores.

RTTC_MIOLO_02.indd 219 27/01/2017 15:26:38

3 Experiências de controle da dívida ativa

O I Encontro contou também com a apresentação de duas experiências relativas ao controle externo da dívida ativa, pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA) e pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ).

A experiência do TCE-BA, "Auditoria no Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária (SIGAT)", apresentada por Osvaldo do Rosário do Vale, Gerente de Auditoria, e Augusto Gonçalves de Souza, Gerente de Informações Estratégicas e Apoio à Auditoria, versou sobre a análise do módulo de crédito tributário do sistema informatizado administrado pela Secretaria da Fazenda do Estado (SEFAZ) para o controle da Dívida Ativa do Estado da Bahia. O trabalho de verificação se justificou pelo montante de recursos envolvidos – mais de 13 bilhões de reais em Processos Administrativos Fiscais, o que levou o TCE-BA a verificar se o Estado possuía um sistema adequado para gerenciar a dívida.

A auditoria foi estruturada e realizada em conjunto pelas áreas de Tecnologia da Informação e de Controle Externo do TCE-BA com dois eixos de trabalho: o controle do negócio, diretamente relacionado com a dívida ativa (legislação e normativos aplicáveis) e os controles associados à governança de TI e segurança da informação. Teve como desfecho 24 achados de auditoria envolvendo o Controle da Dívida Ativa, Governança de TI e Segurança da Informação.

A experiência "Auditoria da Dívida Ativa", apresentada pelos servidores da CAD/TCMRJ, Carlos H. T. Gonçalves e Fabio P. C. Scotto, partiu da observação que o volume de créditos públicos acumula-se sobremaneira na forma de Dívida Ativa, representando um dos maiores recebíveis. No Município do Rio de Janeiro, esse volume representa 66% do total do Ativo Consolidado. A auditoria realizada pelo órgão de controle buscou averiguar a confiabilidade dos valores contabilizados pelo Município do Rio de Janeiro e testar os controles internos da Procuradoria Geral do Município no que se refere à Dívida Ativa. Teve quatro vertentes de trabalho: inscrição, contabilização, renúncia (PPI Carioca) e cancelamento em dívida ativa.

Entre os diversos achados de auditoria, foram destacados, como principais: 41 notas de débito não inscritas em dívida ativa no exercício de 2014, na ordem de R$900 mil; supostas prescrições na esfera administrativa (conforme informação do sistema da PGM) no valor de R$260 mil; diferenças nos cadastros dos contribuintes entre a Fazenda e a PGM de R$634 mil; contabilização das inscrições/cancelamentos somente no final do exercício; diferença contábil entre a PGM e o contabilizado pela Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGM) de 2009 a 2014; provisão para perdas incompatível com dados da PGM; divergências encontradas, por meio de auditoria nos *scripts*, nas alíquotas aplicadas, que podem ter resultado em uma remissão a maior na ordem de R$47 milhões; essas divergências foram,

RTTC_MIOLO_02.indd 220 27/01/2017 15:26:39

em sua maioria, ajustadas nos cálculos manuais das Certidões da Dívida Ativa; prescrição intercorrente de créditos tributários por inércia do exequente; prescrição por ajuizamento após o prazo prescricional; prescrição da Taxa de Inspeção Sanitária; e, cancelamento em processo genérico de prescrição.

V As oficinas

No último dia do Encontro Técnico, como mencionado, foram promovidas oficinas de trabalho para os técnicos e servidores dos Tribunais de Contas, analistas e auditores, considerando a importância de aproveitar o momento do encontro presencial para buscar avançar em termos de entendimentos comuns, padronização de conceitos e procedimentos de auditoria, e harmonização de objetivos e práticas.

Com esses objetivos, as oficinas foram estruturadas como um espaço de reflexão entre pares sobre a metodologia adotada pelos diferentes Tribunais na fiscalização do controle da receita e dos benefícios fiscais. O objetivo desta ação foi promover tomadas de decisão sobre processos de trabalho, a partir das trocas estabelecidas na atividade, visando a, inclusive, possibilitar alinhamentos em comum a partir desta reflexão coletiva e abrir caminho para futuros desdobramentos.

Realizaram-se três oficinas exclusivas para os participantes do Encontro Técnico que atuam nas áreas de controle dos Tribunais de Contas. Uma oficina tratou do Planejamento de Auditoria voltada para administrações municipais; outra tratou do mesmo tema, mas relacionado aos estados; e, por último, uma sobre dívida ativa, que alcançou tanto os municípios como os estados. Cada oficina, realizada na parte da manhã do último dia, em salas separadas da Escola de Contas e Gestão, funcionou como um grupo de trabalho e contou com um dinamizador e um material disparador da discussão específico para essa atividade. Ao final do dia, representantes de cada grupo/oficina apresentaram a síntese de suas discussões em plenário, para os participantes das outras oficinas.

A oficina "Planejamento de Auditoria: questões municipais" foi dinamizada por Leandro Silveira Ramos da Cunha, do TCE-RJ, e discutiu procedimentos de aplicação de auditorias nas Secretarias de Fazenda acerca da arrecadação de tributos de instituição dos municípios. Foi utilizada uma Matriz de Planejamento elaborada pelo TCE-ES, como material disparador dos trabalhos para verificações sobre o mesmo tema, resultando numa apresentação na plenária final dos principais pontos debatidos pelos participantes para a elaboração de papéis de trabalho e a realização de auditorias que contemplem verificações no IPTU, ITBI, ISS e COSIP.

A discussão da oficina "Planejamento de Auditoria: questões estaduais", dinamizada por Toneypson da Silva Abreu, do TCE-RJ, teve como material disparador a Matriz de Planejamento de Auditoria elaborada por servidores do TCE-RO; tal auditoria, de natureza operacional, foi planejada contendo 3 eixos de investigação. Como

RTTC_MIOLO_02.indd 221 27/01/2017 15:26:39

forma de maximizar a participação dos inscritos – entre os quais se encontravam um auditor do TCE-RO, componente da equipe de auditoria e um membro do Corpo Deliberativo daquele Tribunal – e otimizar os resultados da oficina, os participantes elegeram apenas um dos eixos, aquele relacionado às renúncias de receita (política de incentivos fiscais adotada pelo Estado de Rondônia), para avaliar as quatro subquestões de auditoria que os auditores daquele Tribunal planejaram responder.

Os objetivos acordados entre os participantes foram: sugerir, com base nas diversas experiências e conhecimentos apropriados, possíveis modificações nas propostas; e elaborar uma versão preliminar de procedimentos de auditoria para responder às subquestões, com papéis de trabalho básicos – questionário e lista de verificação para construção da matriz de achados. Os resultados levados à plenária foram a proposta de modificação das subquestões de auditoria constantes da matriz de planejamento utilizada como material disparador, e o acréscimo de uma nova; e uma proposta de questionário a ser aplicado à administração tributária estadual e de lista de verificação para construção de matriz de achados, abrangendo duas das subquestões de auditoria originalmente planejadas pelos auditores do TCE-RO e aquela formulada pelos participantes da oficina.

A oficina "Planejamento de Auditoria: Dívida Ativa" que foi dinamizada por Leonardo Lima de Menezes, também do TCE-RJ, discutiu os procedimentos elaborados para aplicação de auditorias já realizadas nas cidades fluminenses sobre o mesmo tema, a partir de suas Matrizes de Planejamento e Execução, levando, para a plenária, questionamentos e contribuições de experiências de auditorias similares conduzidas pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e pelos Tribunais de Contas de outros estados, tanto em âmbito municipal quanto estadual. A troca de experiências resultou no aprimoramento dos papéis de trabalho originais e em sua disseminação, o que possibilitará para diversos estados participantes a realização quase que imediata dessas auditorias, iniciando o trabalho com o planejamento já executado e debatido.

VI Considerações finais

Durante os três dias do I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita, foi possível perceber o forte envolvimento dos participantes na temática e o interesse específico em desdobramentos para seus órgãos e estados. Um marco deste processo foi a adesão à Comunidade Virtual de Aprendizagem, proposta lançada pela equipe da ECG para que os servidores dos Tribunais de Contas possam continuar o diálogo e a troca de experiências iniciadas no evento. A comunidade está ancorada na plataforma de Educação a Distância da ECG, que disponibilizou sua estrutura para este fim. Uma Comunidade Virtual de Aprendizagem é um espaço destinado à interação entre pessoas que compartilham objetivos, práticas, interesses

RTTC_MIOLO_02.indd 222 27/01/2017 15:26:39

e ações comuns e no qual se promovem aprendizagens – ferramenta que está perfeitamente alinhada com a expectativa de continuidade deste trabalho, do qual o TCE-RJ foi pioneiro, ao criar uma estrutura própria para o controle da receita e renúncia de receita, desde 2003.

À guisa de conclusão, é possível afirmar que o I Encontro Técnico Nacional de Controle Externo da Receita, além de ter possibilitado diversas trocas de experiências, lançado desafios e levantado questões durante a sua realização, se estendeu e pretende estender no tempo e no espaço, na medida em que criou um espaço virtual permanente de discussão e reflexão que depende apenas do empenho dos próprios participantes para continuar produzindo inúmeros e bons frutos para a sociedade.

O reconhecimento da relevância do controle da receita e dos benefícios fiscais para o cumprimento do papel dos Tribunais de Contas foi enfatizado nas discussões ocorridas no V Encontro Nacional dos Tribunais de Contas realizado em Cuiabá no período de 22 a 24 de novembro de 2016. Tal importância se confirmou com a aprovação pela ATRICON de uma resolução com diretrizes que orientarão os Tribunais de Contas do país a implementarem ou aprimorarem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo sobre a receita e a renúncia de receitas públicas.

Conclui-se, pois, que a realização do I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita está em conexão com as atuais preocupações sobre o contexto político-econômico e os desafios para o enfrentamento da crise que o país atravessa, em especial, naquilo que se relaciona com a captação de recursos e as boas práticas de gestão fiscal para a promoção de políticas públicas que atendam a maioria da população.

Referências

ABREU, T. Auditoria da gestão dos impostos imobiliários nos 91 municípios fluminenses. *In*: ENCONTRO TÉCNICO NACIONAL DO CONTROLE EXTERNO DA RECEITA, 1., 2016, Rio de Janeiro. Disponível em: <www.ecg.tce.rj.gov.br/todos-destaques/-/asset_publisher/gw5zyt3jgkop/content/i-encontro-tecnico-nacional-do-controle-externo-da-recei-1>. Acesso em: 18 nov. 2016.

CUNHA, L. Auditoria da gestão do ISS nos 91 municípios fluminenses. *In*: ENCONTRO TÉCNICO NACIONAL DO CONTROLE EXTERNO DA RECEITA, 1., 2016, Rio de Janeiro. Disponível em: <www.ecg.tce.rj.gov.br/todosdestaques//asset_publisher/gw5zyt3jgkop/content/iencontro-tecnico-nacional-do-controle-externo-da-recei-1>. Acesso em: 18 nov. 2016.

KUENZER, Acacia Zeneida. *Competência como Práxis*: os Dilemas da Relação entre Teoria e Prática na Educação dos Trabalhadores. Boletim técnico do SENAC, 2003. Disponível em: <http://www.senac.br/informativo/BTS/303/boltec303g.htm>. Acesso em: 27 nov. 2016.

NAZARETH, Paula Alexandra. O controle externo da receita e dos benefícios fiscais: a experiência do TCE-RJ. *RCA: Revista de Controle e Administração*, Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 145-168, jul./dez. 2005. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE-244446.pdf/2.0.0.5._0.1._0.2..pdf>. Acesso em: 27 nov. 2016.

MÔNICA, C.; SOUZA, B.; marques, D. Atuação do TCMRJ na área de auditoria de receitas *In*: ENCONTRO TÉCNICO NACIONAL DO CONTROLE EXTERNO DA RECEITA, 1., 2016, Rio de Janeiro. Disponível em: <www.ecg.tce.rj.gov.br/todosdestaques//asset_publisher/gw5zyt3jgkop/content/iencontro-tecnico-nacional-do-controle-externo-da-recei-1>. Acesso em: 18 nov. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 223 27/01/2017 15:26:39

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas. Coordenadoria de Comunicação Social. *Análise de legado propiciado por benefícios fiscais*. Disponível em: <www.tce.rj.gov.br/web/guest/todasnoticias//asset_publisher/SPJsTI5LTiyv/content/analise-de-legado-propiciado-por-beneficios-fiscais>. Acesso em: 13 set. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). *A economia brasileira está em depressão*. Disponível em: <www.tce.rj.gov.br/web/guest/todasnoticias//asset_publisher/SPJsTI5LTiyv/content/"a-economia-brasileira-esta-em-depressao>. Acesso em: 13 set. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). *Municípios do Rio tem falhas no controle das suas receitas*. Disponível em: <www.tce.rj.gov.br/web/guest/todasnoticias//asset_publisher/SPJsTI5LTiyv/content/municipios-do-rio-tem-falhas-no-controle-das-suas-receitas>. Acesso em: 13 set. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). *Renúncia fiscal de R$ 1,6 bilhão no município do Rio*. Disponível em: <http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/todasnoticias//asset_publisher/SPJsTI5LTiyv/content/renuncia-fiscal-de-r-1-6-bilhao-no-municipio-do-rio>. Acesso em: 13 set. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). *TCEs devem aumentar o controle da receita*. Disponível em: <www.tce.rj.gov.br/web/guest/todasnoticias//asset_publisher/SPJsTI5LTiyv/content/tces-devem-aumentar-o-controle-da-receita>. Acesso em: 13 set. 2016.

SCOTTO, F.; GONÇALVES, C. Auditorias realizadas na área da dívida ativa do município do Rio de Janeiro. *In*: ENCONTRO TÉCNICO NACIONAL DO CONTROLE EXTERNO DA RECEITA, 1., 2016, Rio de Janeiro. Disponível em: <www.ecg.tce.rj.gov.br/todosdestaques//asset_publisher/gw5zyt3jgkop/content/iencontro-tecnico-nacional-do-controle-externo-da-recei-1>. Acesso em: 18 nov. 2016.

VASCONCELOS, L. Auditoria de benefícios fiscais 2014. *In*: ENCONTRO TÉCNICO NACIONAL DO CONTROLE EXTERNO DA RECEITA, 1., 2016, Rio de Janeiro. Disponível em: <www.ecg.tce.rj.gov.br/todosdestaques//asset_publisher/gw5zyt3jgkop/content/iencontro-tecnico-nacional-do-controle-externo-da-recei-1>. Acesso em: 18 nov. 2016.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

NAZARETH, Paula Alexandra; SALLES, Jorge Eduardo Salgado; CRUZ, Dalva Stella Pinheiro da. O I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita: um espaço para reflexão e articulação de ações comuns dos tribunais de contas. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 207-224, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 224 27/01/2017 15:26:39

A influência da mídia na ampliação da transparência dos municípios do Rio Grande do Sul

Priscila Oliveira

Jornalista. Mestre em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Assessora especial do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul.

Uma gestão pública transparente permite à sociedade colaborar no controle das ações de seus governantes, além de fiscalizar se os recursos públicos estão sendo usados da maneira correta e eficaz. A divulgação das ações governamentais contribui para o fortalecimento da democracia e qualifica a relação entre o Estado e a cidadania. Ao dar transparência aos seus atos, as organizações viabilizam o acesso da sociedade à informação, condição essencial para que exerça seu papel cidadão de participar das decisões dos governantes. Robert Dahl (1997) diz que existem três situações necessárias para as democracias. São elas: a oportunidade de os cidadãos formularem suas preferências, as condições para que possam expressá-las e as chances de tê-las consideradas nas condutas de governo.

A transparência pública no Brasil é regrada pela Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), especialmente na parte em que foi alterada pela Lei de Transparência da Gestão Fiscal (Leis Complementares nºs 101/2000 e 131/2009, respectivamente). A propósito, a LRF produziu avanços significativos com relação à matéria, com a obrigatoriedade da divulgação de peças orçamentárias e de prestações de contas, entre outras informações, mas era evidente a necessidade de avançar.

A Constituição de 1988 já previa o direito de acesso às informações públicas (art. 5º, XXXIII, e art. 37, §3º – EC nº 19/1998). Mas a transparência pública ganhou mesmo força com a efetiva regulação da Lei nº 12.527/2011, que passou a vigorar em 2012. Os reflexos da normativa passaram a ser medidos por trabalhos desenvolvidos no âmbito nacional pela então Controladoria-Geral da União (CGU), atual Ministério da Transparência, por organizações sem fins lucrativos, como a Transparência Brasil e por pesquisas acadêmicas. No âmbito estadual, o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS) foi pioneiro na elaboração da análise da transparência pública dos seus 497 municípios. As medições se iniciaram em 2012.

Na esteira do pensamento de Pinho e Sacramento (2009), a partir da LRF, ao garantir o acesso às informações governamentais, pode-se dizer que a participação

RTTC_MIOLO_02.indd 225 27/01/2017 15:26:39

da sociedade na gestão de políticas públicas foi institucionalizada, viabilizando o controle dos atos dos gestores. Filgueiras (2011) destaca que, no Brasil, a popularização da transparência surgiu nas reformas gerencialistas da década de 1990, avançando em muitos setores da administração pública. O autor considera que, no país, há bastante informação disponível a atores externos à burocracia estatal, como a mídia, para exercer o controle social.

A intenção das reflexões a seguir é destacar como a mídia ajudou a impulsionar as ações de indução do TCE-RS para que os gestores públicos adotassem medidas visando ao cumprimento das novas normas. Além das ações de fiscalização quanto ao cumprimento das leis de transparência, o Tribunal de Contas do Estado lançou, em 2014, a campanha "Transparência: faça essa ideia pegar", com o objetivo de estimular a população a usar os instrumentos da Lei de Acesso à Informação (LAI) e sensibilizar os gestores públicos a disponibilizarem os dados da administração em ambientes virtuais.

> Entre as iniciativas da campanha, está o Prêmio Boas Práticas de Transparência na Internet, que reconhece os Municípios que se destacarem no cumprimento da LAI, além de fornecer um selo de portal de qualidade aos sites das Prefeituras e Câmaras de Vereadores que alcançarem um grau de excelência quanto à transparência. A campanha prevê ainda a distribuição de materiais didáticos e a divulgação de vídeos institucionais sobre o tema. (TCE-RS, Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/campanhatransparencia>. Acesso em: 09 set. 2016).

A Campanha deu sequência ao trabalho iniciado em 2012, com a análise da transparência nos *sites* dos 497 municípios do Rio Grande do Sul. A partir do ano seguinte, os portais dos legislativos municipais, dos três poderes do Estado, do Ministério Público e do próprio TCE-RS também passaram a ser analisados. Nas edições do levantamento dos anos de 2012 e 2013, o TCE-RS optou por divulgar os resultados individualizados dos Executivos e dos Legislativos em relação ao cumprimento de 20 requisitos extraídos das normativas que tratam da transparência pública. A partir de 2014, a Instituição também utilizou os elementos colhidos para embasar a concessão do Prêmio Boas Práticas de Transparência na Internet, no qual ampliou para 88 os requisitos a serem analisados como itens de controle e passou a destacar simbolicamente, com um selo, os portais considerados transparentes.

O lançamento das quatro edições das medições realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul registrou significativa presença na mídia do Rio Grande do Sul. Ao informar a sociedade sobre a situação individualizada dos municípios em relação à transparência, o TCE-RS dotou os cidadãos, os movimentos sociais e as ONGs de informações acerca de inúmeros aspectos ligados à despesa, a

RTTC_MIOLO_02.indd 226 27/01/2017 15:26:39

receita e a gestão dos respectivos entes, além de contribuir com elementos técnicos e objetivos em relação ao cumprimento das normativas.

A mídia foi um ator fundamental na divulgação dos resultados do levantamento. Na edição de 2012, foram 31 inserções citando a pesquisa em rádios, TVs, jornais e internet. Em 2013, o número de inserções aumentou para 99. No ano seguinte, foram 109 citações e, em 2015, foram registradas 254 reportagens nos veículos de comunicação monitorados.[1]

Para Peruzzotti e Smulovitz (2002), a mídia é classificada como um agente de *accountability* social, uma terceira vertente oriunda da noção apresentada por O'Donnel (1998). A expressão, tradicionalmente, tem sido compreendida como sinônimo de processo de responsabilização. Em sua modalidade horizontal, segundo o autor, se dá pela existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal para avaliar ações ou omissões de outros agentes ou agências de Estado que possam ser qualificados como delituosas. A atuação dessa forma de controle ocorre no âmbito formal das estruturas e poderes do Estado. A outra dimensão da *accountability*, a vertical, tem nas eleições sua principal expressão. Nelas, os cidadãos podem punir ou premiar um mandatário com o seu voto, elegendo-o ou não. As liberdades de opinião e de associação permitem articular reivindicações e denúncias quando há imprensa livre (O'DONNELL, 1998).

Já a *accountability* social, de acordo com Peruzzotti e Smulovitz (2002), resulta das ações de setores organizados da sociedade (ONGs, movimentos sociais e associações civis) e da mídia interessados e capazes de exercer influência sobre o sistema político. Apesar de não serem capazes de impor diretamente sanções formais, esses atores são capazes de provocar sanções simbólicas, como afetar a reputação, por exemplo.

As ações de *accountability* social também podem resultar em pressão sobre os órgãos de controle para que ativem os mecanismos de investigação e sanção nos momentos necessários. Abarca as iniciativas da população, ONGs e movimentos sociais no sentido de responsabilizar os agentes públicos, imputando a eles sanções não previstas institucionalmente. As penas impostas se dariam mais no campo social do que no legal. A principal área de atuação dessa dimensão está na esfera pública e, nesse sentido, a mídia é uma de suas principais ferramentas.

A *accountability* social passou a ser incorporada pelo Banco Mundial, na década de 1980, nas agendas de projetos sociais desenvolvidos em diversos países devido ao seu potencial de promoção do combate a corrupção, possibilitando uma maior participação dos cidadãos nos governos.

[1] Foram monitorados 56 jornais, 25 *sites* e *blogs*, 13 rádios e 19 canais de televisão no Rio Grande do Sul entre os anos de 2012 e 2015.

RTTC_MIOLO_02.indd 227 27/01/2017 15:26:39

> Social Accountability has become an attractive approach to both the public sector and civil society for improving governance processes, service delivery outcomes, and improving resource allocation decisions. Over the last decade, numerous examples have emerged that demonstrate how citizens can make their voice heard and effectively engage in making the public sector more responsive and accountable. (WB, 2013, p. 1)

A importância da mídia como autora reside no fato de que ela pode exercer influência sobre a tomada de decisão dos gestores por meio da ativação da opinião pública. De acordo com McCombs e Shaw (1972), os meios de comunicação de massa, ao selecionarem um fato como notícia, influenciam na discussão de determinados assuntos pelo público, ajudando a construir uma espécie de agenda das preocupações coletivas. Pela Teoria do Agendamento, desenvolvida pelos pesquisadores em 1972, os meios de comunicação determinam o assunto que será discutido pelo público à medida que determinados temas são mais expostos, enquanto outros têm pouco destaque (MCCOMBS E SHAW, 1972, *In*: TRAQUINA, 2000).

Powlick e Katz (2008) ressaltam que, sem cobertura da mídia, dificilmente um assunto se torna tema da opinião pública ou motivo de ação política. Para eles, uma discussão não é pública simplesmente por ser realizada num lugar público, como o Congresso, mas é pública quando pode ser percebida pelo público amplo nos canais de mídia. Segundo Razuk (2008), a ativação da opinião pública é mais provável quando os assuntos têm efeito direto sobre grandes segmentos da população. A autora afirma que os quadros de referência que encontram maior ressonância junto à sociedade têm mais chances de provocar ativação. Nesse processo, na visão de Razuk (2008), uma cadeia é gerada onde a mídia ativa a opinião pública que, por sua vez, pressiona os governos. E isso é particularmente importante porque a mudança de comportamento e de decisões não tem causa e efeito gerados de forma imediata, como explica a autora.

A exposição dos resultados obtidos com o levantamento realizado pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul na área da transparência pública nos Executivos e Legislativos ajudou na criação de uma agenda de discussões sobre o tema no âmbito local. A exposição, principalmente quando os levantamentos passaram a ser divulgados em forma de premiação, influenciou e motivou os gestores a se adequarem às leis de transparência.

A visibilidade gerada seria um fator psicológico que estimularia o dirigente a adotar práticas da boa gestão. "Em grande parte, os vícios da administração pública devem-se à sigilosidade, cuja redução, além da efetividade do controle, principia com a maior visibilidade" (MARTINS JÚNIOR, 2004, p. 32). Dessa forma, a divulgação dos atos e das ações governamentais pode influenciar na redução da corrupção. É o que defende Roumeen Islam (2003). Para ele, governos transparentes administram melhor porque a ampliação das informações tende a fazer com que a corrupção seja

RTTC_MIOLO_02.indd 228 27/01/2017 15:26:39

reduzida. Além disso, garantem que os cidadãos, de posse de informações, sejam dotados de uma maior capacidade de escolha.

A disponibilização de informações permite aos cidadãos compreender melhor que a administração pública é um instrumento para a concretização dos objetivos fundamentais da República (CF, art. 3º) e que suas atividades devem ser transparentes e controladas. Nesse sentido, a transparência pública é um fator determinante na prática da *accountability*.

Em entrevista ao jornal *Diário de Canoas*, o prefeito da cidade, que ocupou o quarto lugar no *ranking* da transparência produzido pelo levantamento do TCE-RS no ano 2012 destacou que o estudo serviria de subsídio para o Executivo buscar as melhorias no portal.

> O desafio, segundo o prefeito Jairo Jorge, é chegar a 100% dos itens exigidos pela Lei de Acesso à Informação. Com o ranking divulgado pelo TCE-RS, Canoas está em melhor posição que Porto Alegre e atende a 78,95% das exigências da legislação. "Falta pouco para termos o mesmo índice do primeiro colocado, mas queremos ir além e vamos trabalhar para isso", argumenta ele. (DIÁRIO DE CANOAS, 2012, p. 4)

Em 2014, o município recebeu o Prêmio Boas Práticas de Transparência na Internet por disponibilizar as principais informações preconizadas na legislação. Além da premiação, o portal do Executivo foi avaliado pela Controladoria-Geral da União como o Município melhor colocado em transparência pública. O portal do Município de Novo Hamburgo atingiu 86% dos quesitos em 2014. No ano seguinte, o índice alcançou 100%. O lançamento do edital com antecedência deu oportunidade aos municípios para articularem ações visando a ampliar as suas ferramentas de transparência, como destacou o secretário de Administração de Venâncio Aires, Leandro Pitsch, em entrevista.

> Foram quatro meses de intenso trabalho e engajamento de todas as secretarias municipais. Com isso Venâncio, mais uma vez, dá exemplo de transparência, juntamente com outros 60 municípios do Estado com mais de 10 mil habitantes", destacou o secretário Leandro Pitsch que, com o secretário-geral de Governo, Tiago Quintana, representou o prefeito Airton Artus, na sede do TCE-RS, em Porto Alegre. A conquista do prêmio, segundo Artus, motiva a Prefeitura a lançar o desafio para que a população utilize ainda mais o portal. "É a comprovação de que os investimentos em tecnologia têm gerado resultados. Também é uma forma de a população atuar como um braço fiscalizador do Executivo e apontar rumos que possam ser ajustados ao longo do caminho, ressaltou. (GAZETA DO SUL, 2014, p. 16)

O diagnóstico também serviu de subsídio para que os gestores pudessem identificar de forma clara os pontos a serem desenvolvidos para atender os critérios de transparência, como documenta o jornal *Folha do Sul*.

RTTC_MIOLO_02.indd 229 27/01/2017 15:26:39

> O novo site da Prefeitura começou a ser desenvolvido em setembro de 2013. Na avaliação anual do TCE, o município havia cumprido cerca de 30% dos itens a serem publicados. A partir deste estudo, partiu-se então para a elaboração de um site mais completo, que atendesse de forma mais ampla a legislação vigente. O estudo do TCE avaliou os portais das Prefeituras e Câmaras do Estado no período de outubro e novembro do ano passado. (FOLHA DO SUL, 2015, p. 16)

A divulgação espontânea das informações, além de estimular o controle social, torna-se vantajosa para os próprios órgãos e entidades públicas ao reduzir a demanda na transparência passiva, diminuindo de forma significativa o trabalho e os custos de processamento e gerenciamento dos pedidos de acesso. Somente dotada de conhecimento e exercendo a participação a população será capaz de acionar mecanismos de responsabilização dos gestores públicos.

> As iniciativas da sociedade civil e as investigações midiáticas se organizam em torno de demandas que exigem o cumprimento da lei e do devido processo, expõem e denunciam atos governamentais ilegais, ativam a operação de agências horizontais e monitoram a operação dessas agências. A exposição pública de temas e atos ilegais gera custos de reputação que permitem introduzir questões ignoradas ate o momento na agenda pública, forçando as instituições políticas a atender e dar algum tipo de resposta. (PERUZZOTTI; SMULOVITZ, 2002, p. 34)

De acordo com os autores, a *accountability* social ocupa, assim, o espaço verticalmente, onde os atores políticos podem sofrer sanções apenas de tempos em tempos, nas eleições. Setores da sociedade passaram a ter um papel mais ativo na supervisão dos atos de seus representantes, podendo, assim, averiguar se os comportamentos dos atores políticos são exercidos dentro de normas de responsabilidade que dão legitimidade ao vínculo representativo. De uma forma extrainstitucional, os cidadãos e as organizações podem agir buscando questionar determinadas decisões ou denunciar irregularidades.

A ativação do assunto na agenda de discussões gera pressão e estimula a tomada de decisão por parte dos gestores públicos. A divulgação dos levantamentos realizados pelo TCE-RS na área da transparência na mídia estadual cooperou para que os portais passassem a divulgar um maior número de informações. O relatório do Prêmio de Boas Práticas de Transparência na Internet de 2015 demonstra a evolução da disponibilização de informações pelos portais dos Executivos e dos Legislativos, demonstrando também aqueles critérios que obtiveram menor crescimento no período.

RTTC_MIOLO_02.indd 230 27/01/2017 15:26:39

Tabela 2: Índice de aproveitamento de pontuação Executivo – Evolução 2014/2015 – Maiores e menores crescimentos

	2014	2015	Evolução 2014-2015		
Critérios	Nota Máx. 2014	Nota Máx. 2015	**Municípios abaixo de 10 mil habitantes**	**Municípios acima de 10 mil habitantes**	**Todos**
11) Administração do patrimônio público - Imóveis	2	2	1184%	236%	467%
12) Administração do patrimônio público - Veículos	2	2	241%	373%	286%
13) Recursos Humanos	6	5	-23%	-10%	-17%
20) Serviços e atividades de interesse coletivo – Executivo	12	9	-57%	-16%	-36%

Fonte: TCE-RS, 2015, p. 26.

Tabela 6: Índice de aproveitamento de pontuação Legislativo Evolução 2014/2015 - Maiores e menores crescimentos

	2014	2015	Evolução 2014-2015		
Critérios	Nota Máx. 2014	Nota Máx. 2015	**Municípios abaixo de 10 mil habitantes**	**Municípios acima de 10 mil habitantes**	**Todos**
2) Relatório de pedidos de informação	2,0	2,0	629%	190%	**322%**
8) Informações sobre licitações e seus editais e resultados	6,0	5,0	-6%	-8%	**-7%**
11) Administração do patrimônio público - Imóveis	1,5	1,5	328%	182%	**215%**
12) Administração do patrimônio público - Veículos	1,5	1,5	528%	197%	**244%**
13) Recursos Humanos	5,0	5,0	31%	-5%	**7%**

Fonte: TCE-RS, 2015, p. 38.

O levantamento do Tribunal de Contas (TCE-RS, 2015) permite concluir que a maior parte dos Poderes Executivos locais divulga informações sobre dados mais complexos, como receitas (87,9%) e despesas (88%), mas não o faz de forma satisfatória em relação às transferências e aos repasses realizados para entidades públicas e privadas (27,2%), prejudicando, por exemplo, o controle social sobre os valores destinados às organizações não governamentais. O estudo verificou uma evolução significativa ao longo dos três primeiros exercícios analisados quanto à publicação de dados completos sobre licitações e contratos (TCE-RS, 2015, p. 51).

Ainda há necessidades de avanços, destaca o estudo, no que se refere à divulgação de dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras do município (13,1%), bem como de informações sobre os imóveis do ente (15,9%), veículos (30,5%), quadro de pessoal (38,6%) e as diárias pagas (22,2%) (TCE-RS, 2015, p. 52).

Quanto aos Legislativos, os resultados extraídos mostram que, em relação ao grupo de informações destinadas notadamente para o exercício do controle social, a publicação de informes sobre despesas concentra uma das maiores taxas de aproveitamento de pontuação verificada para esse Poder (60,1%). Também se destaca positivamente a divulgação de informações organizacionais (67,5%). No entanto, os índices relativos a licitações e contratos encontram-se nos patamares de 23,5% e 31,1%, respectivamente (TCE-RS, 2015, p. 53).

Peruzzotti e Smulovitz (2002) defendem uma espécie de círculo de dependência: a sociedade civil informa a mídia e também é informada por ela ativando, ao mesmo tempo, as estruturas legais, provocando uma resposta das mesmas.

> A mídia observa e informa sobre a organização e a mobilização da sociedade civil impulsiona a mídia a considerar o tema em questão. Simultaneamente a organização social pode iniciar ações legais, ativando as agências de controle horizontal. Esta combinação de estratégias e iniciativas exerce pressão para que as autoridades ou agências governamentais outorguem tratamento diferencial ao problema. (PERUZZOTTI; SMULOVITZ, 2002, p. 50)

RTTC_MIOLO_02.indd 231 27/01/2017 15:26:40

A *accountability* social necessita de visibilidade, e a mídia pode ser o caminho mais interessante para se atingir essa meta. "A visibilidade impõe custos de reputação aos agentes públicos que têm de proteger sua imagem moral e profissional para se manterem no cargo" (PERUZZOTTI; SMULOVITZ, 2002, p. 47). Os mecanismos, de acordo com Peruzzotti e Smulovitz (2002), parecem ser mais eficientes quando as estratégias de mídia atuam em conjunto com as de movimentos sociais e também judiciais. Mesmo que a exposição não exerça um papel legal de punição ou responsabilização, pode representar, por exemplo, riscos de uma derrota eleitoral, perda de credibilidade, sanções e, ainda, ostracismo público.

Os dados apresentados anteriormente reforçam a afirmação de que as ações institucionais, quando recebem a atenção da mídia, têm melhores chances de apresentarem resultados positivos e de se complementarem. Ao lançar o estudo, o TCE-RS utilizou os resultados para a sua ação fiscalizatória e, com o auxílio da mídia, potencializou os resultados, fazendo com que os gestores públicos ampliassem a adoção de boas práticas de transparência.

Referências

DAHL, Robert. *Poliarquia*: participação e oposição. São Paulo: Edusp, 1997.

DIÁRIO DE CANOAS. Canoas é a quarta no ranking da transparência. Canoas, p. 4, 17 out. 2012.

FILGUEIRAS, Fernando. Transparência e Controle da Corrupção no Brasil. *In*: AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando (Org.). *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

FOLHA DO SUL. Pinheiro Machado é segundo município do Estado no ranking da transparência. Bagé, p. 6, 16 e 17 jan. 2015.

GAZETA DO SUL. Município recebe prêmio por boas práticas de transparência. Santa Cruz do Sul, p. 16, 10 dez. 2014.

ISLAM, Roumeen. *Do more transparente governments govern better?* Policy Reserch Working Paper, The World Bank, 2003. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=636439>. Acesso em: 05 out. 2016.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa*: publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. *Revista Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

PERUZZOTTI, Enrique; SMULOVITZ, Catalina. Accountability social, la otra cara delcontrol. *In*: PERUZZOTTI, Enrique; SMULOVITZ, Catalina (Org.). *Controlando la política*. Ciudadanos y médios en las nuevas democracias latinoamericanas. Buenos Aires: Editorial Temas, 2002.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

POWLICK, Philip; KATZ, Andrew Z. Defining the American public opinion/foreign policy nexus. *Mershon International Studies Review*, n. 42, p. 29-61, 2008.

RTTC_MIOLO_02.indd 232 27/01/2017 15:26:40

RAZUK, Monica Ester Strwve. *Ideias, debates, mídia e opinião pública*: uma análise das dinâmicas de interação entre atores estatais e não-estatais nas disputas acerca das patentes farmacêuticas. São Paulo, 2008. 231 f. (Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciência Política da Faculdade de Letras e Ciências Humanas). Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-08042009-153208/pt-br.php>. Acesso em: 05 out. 2016.

TCE-RS - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Prêmio Boas Práticas de Transparência na Internet 2015. Porto Alegre, dezembro de 2015. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/docs/transparencia_2015/relatorio_premio_boas_praticas_2015.pdf>. Acesso em: 18 set. 2016.

TRAQUINA, N. O poder do jornalismo: análise e textos da teoria do agendamento. Coimbra: Minerva, 2000.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

OLIVEIRA, Priscila. A influência da mídia na ampliação da transparência dos municípios do Rio Grande do Sul. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 225-233, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 233 27/01/2017 15:26:40

RTTC_MIOLO_02.indd 234 27/01/2017 15:26:40

Indicador de efetividade da gestão municipal: contribuição dos tribunais de contas para a melhoria da gestão pública

Sebastião Helvecio Ramos de Castro

Doutor em Saúde Coletiva pela UERJ/UFJF. Bacharel em Direito. Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e do Instituto Rui Barbosa.

Marilia Gonçalves de Carvalho

Especialista em Direito Público: Controle de Contas, Transparência e Responsabilidade, pela PUC Minas. Graduada em Gestão Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Coordenadora Geral do Instituto Rui Barbosa

Resumo: A necessidade de avaliar e mensurar o desempenho obtido pelos órgãos públicos – responsáveis por executar as atividades de interesse da sociedade – vem atualmente sendo questionada e requerida tanto pela população, quanto pelos gestores em fornecer essas informações. Apesar de originalmente os Tribunais de Contas terem surgido com a preocupação do controle da legalidade da gestão contábil e financeira do setor público, as transformações no papel do Estado – motivadas pela busca de um Estado eficiente, eficaz e efetivo, capaz de responder aos anseios e necessidades da população – levaram-nas a buscar novas formas de monitoramento, avaliação e controle que fossem além da mera verificação dos aspectos formais dos atos administrativos, incorporando técnicas de controle gerencial que contemplassem questões de eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais. No sentido de melhorar a gestão pública e o diálogo com a sociedade o Instituto Rui Barbosa – a casa do conhecimento dos Tribunais de Contas do Brasil – lançou em, 2016, a Rede Nacional de Indicadores Públicos – Rede Indicon, com objetivo de compartilhar instrumentos de medição do desempenho da gestão pública brasileira, boas práticas e o conhecimento deles advindos na avaliação da gestão pública, bem como auxiliar e subsidiar a ação fiscalizatória exercida pelo controle externo, através da aplicação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM). O indicador proposto tem como objetivo avaliar a efetividade das políticas e atividades públicas desenvolvidas pelos gestores nas sete dimensões selecionadas (saúde, educação; meio ambiente, gestão fiscal, cidade protegida, planejamento e segurança em TI), sendo aplicado anualmente para evidenciar a correspondência entre as ações dos governos e as exigências da sociedade. É primordial a necessidade da pesquisa contínua para o trabalho dos Tribunais de Contas. Trabalho este que deve estar calcado em bases sólidas de conhecimento e ligado à necessidade de se adequar às mudanças dos anseios sociais, alterando-se os parâmetros de medição do que é uma boa administração dos recursos públicos. Nessa esteira, os tribunais de contas, ao optarem por assegurar políticas públicas de qualidade, expressando isso com métricas precisas, contribuem efetivamente no empoderamento do cidadão, pilar essencial para que o controle social seja mais efetivo.

Palavras-chave: Indicadores. Efetividade. Gestão Pública. Tribunais de Contas.

Sumário: **1** Introdução – **2** Histórico e importância dos indicadores – **3** Contexto atual – **4** Índice Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) – **5** Conclusão – Referências

RTTC_MIOLO_02.indd 235 27/01/2017 15:26:40

1 Introdução

A necessidade de avaliar e mensurar o desempenho obtido pela administração pública – responsável por executar as atividades de interesse da sociedade – vem atualmente sendo requerida tanto pela população, quanto pelos gestores.

O uso de indicadores de desempenho institucional no processo de tomada de decisão é elemento essencial na gestão de qualquer organização com foco em resultados. Esses indicadores passam a ser utilizados como instrumento de planejamento, execução e controle de atividades e ganham sua importância na medida em que assumem o papel de fornecedor de dados e informações capazes de subsidiar a mensuração do desempenho das atividades, além de auxiliarem na qualidade da tomada de decisão.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), teve início uma série de mudanças na Administração Pública, o que resultou na busca da eficiência e da efetividade da ação governamental voltada, inclusive, para a gestão de custos. Os contribuintes têm exigido que o dinheiro oriundo das receitas do município seja bem gerenciado e despendido, fazendo com que se controlem resultados em vez de controlar, apenas, as normas e os procedimentos.

A Constituição Brasileira, no seu Capítulo VII, lista as disposições gerais da Administração Pública, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19 de 1988, reconhecendo entre seus princípios, no art. 37, a eficiência na mesma estatura da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Esta é, sem dúvida, a senha para que a análise das prestações de contas inclua também o parecer sobre o desempenho das políticas públicas, com suas metas e resultados, especialmente na melhoria da qualidade de vida do cidadão, verdadeiro estuário do gasto público.

Apesar de originalmente os Tribunais de Contas terem surgido com a preocupação do controle da legalidade da gestão contábil e financeira do setor público, as transformações no papel do Estado – motivadas pela busca de um Estado eficiente, eficaz e efetivo, capaz de responder aos anseios e necessidades da população – levaram a buscar novas formas de monitoramento, avaliação e controle que fossem além da mera verificação dos aspectos formais dos atos administrativos, incorporando técnicas de controle gerencial que contemplassem questões de eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais.

Entidades fiscalizadoras, mais especificamente as instituições de controle externo, sejam elas auditorias-gerais, controladorias ou tribunais de contas, em diversos países de democracia avançada, empreenderam mudanças institucionais para adequar sua atuação às transformações sofridas por seu objeto de fiscalização e controle, a dizer, a Administração Pública. Novas modalidades de revisão e controle governamental, como as auditorias de desempenho (também conhecidas por auditoria operacional),

RTTC_MIOLO_02.indd 236 27/01/2017 15:26:40

e a incorporação de indicadores de eficiência, foram incorporadas ao escopo de trabalho de controle externo.

Apesar do esforço empreendido, os Tribunais de Contas brasileiros ainda não alcançaram o patamar desejado na questão de mensuração da eficiência das políticas públicas. Verifica-se, ainda, o predomínio de revisões e controles de conformidade sobre atividades de monitoramento, avaliação e controle de resultados. É necessário, portanto, que a prática de mensuração de resultados governamentais se espalhe por estes órgãos e outras instâncias de controle.

É importante demonstrar que o princípio da eficiência não pode ter uma interpretação minimalista, que o reduza à mera ideia de economicidade. Ao contrário, o que se deseja do gestor público é qualidade do gasto, compromisso com resultados e consequentemente acasalamento indissolúvel com a efetividade e eficácia. Eis o elo fundamental: os Tribunais de Contas na missão de zelar pela boa aplicação dos recursos públicos devem aprimorar seus mecanismos de controle através da implementação de uma sistemática de acompanhamento e avaliação da gestão e das políticas públicas subsidiadas em indicadores que possam mensurar o desempenho da gestão pública.

2 Histórico e importância dos indicadores

Segundo Carley (1985), o uso de indicadores e de coletas estatísticas é relatado desde o século XVII para a contagem populacional e mortalidade, e prosseguiram nos séculos XVIII e XIX com o surgimento de manuais estatísticos na Bélgica e posteriormente com a criação do Departamento Estatístico da Junta Comercial Inglesa. Mas foi a partir do segundo pós-guerra, com a formação do *welfare state* nos países capitalistas desenvolvidos, que o uso de indicadores aplicado às políticas públicas foi utilizado com maior intensidade.

As décadas de 60 e 70 viram a utilização dos indicadores disseminada mais amplamente entre os gestores públicos, principalmente após a avaliação de que o Produto Interno Bruto *per capita* não poderia ser o único indicador capaz de mensurar as várias facetas da realidade de um país (SANTAGADA, 2007). Neste período, foi introduzido o conceito de qualidade de vida, assim como a necessidade de mensurar 8 fenômenos, destacando-se a pobreza e desigualdade social, comum em países denominados do terceiro mundo (MILES, 1985).

De fato, a partir da década de 70, observou-se o *boom* dos indicadores demográficos e socioeconômicos utilizados por vários organismos mundiais e regionais, tais como: a Organização das Nações Unidas (ONU), a Comunidade Econômica Europeia (CEE) e a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Posteriormente, a Organização Internacional do Trabalho (OIT), o Fundo das

RTTC_MIOLO_02.indd 237 27/01/2017 15:26:40

Nações Unidas para a Infância (UNICEF), a Organização Mundial de Saúde (OMS) e a Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação (FAO).

Esse movimento de criação de novas medidas e uso de indicadores também ocorreu nos países da América Latina. No Brasil, o principal órgão responsável pela disseminação de informação foi e continua sendo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Na década de 70, o IBGE elaborou a publicação sobre indicadores sociais que apontava crescimento da desigualdade social.

Mas foi com a Constituição de 1988 que os indicadores passaram a ser uma demanda não só do governo federal, mas também das esferas estaduais e municipais. Isso se dá em razão da descentralização das políticas públicas, que obrigou as administrações municipais a terem um olhar mais planejado para implementar suas ações pelo território. Nesse contexto, a implantação das políticas públicas asseguradas pela Constituição gerou mudanças no comportamento do gestor público, que passou a fazer uso de indicadores para monitorar e avaliar os resultados de suas ações.

Posteriormente, a utilização de indicadores no ciclo de políticas públicas também se caracterizou por outras mudanças institucionais na área pública, tais como a consolidação da sistemática do planejamento plurianual e o aperfeiçoamento dos controles administrativos dos ministérios e dos órgãos de controle, com destaque aos tribunais de contas. A execução dos programas contidos nos PPAs gerou aperfeiçoamento da gestão tático-operacional das ações governamentais e medidas de desempenho como base instrumental para os processos de diagnóstico, elaboração, monitoramento e avaliação passaram a ser consideradas e valorizadas pelos gestores.

A reforma gerencial de 1998 também contribuiu para esse processo, uma vez que gerou mudanças no perfil do gestor público, que passou a se preocupar cada vez mais com os resultados de suas intervenções (perfil gerencial) e menos com os procedimentos e normas (perfil burocrata), assim a ampliação da avaliação por desempenho dos programas assume papel importante a partir dos anos 90 (BRESSER-PEREIRA, 1996).

Segundo Ferreira, Cassiolato e Gonzales (2007), indicador é uma medida, de ordem quantitativa ou qualitativa, dotada de significado particular e utilizada para organizar e captar as informações relevantes dos elementos que compõem o objeto da observação. É um recurso metodológico que informa empiricamente sobre a evolução do aspecto observado.

Para alguns autores, a mensuração de desempenho no setor público tem contribuído para o alcance de múltiplos objetivos, dentre eles a transparência de custos e de resultados, a melhoria da qualidade dos serviços prestados, a motivação dos funcionários, sendo um dos pilares mais importantes da nova governança em torno do Estado-rede (GOLDSMITH; EGGERS, 2006; BEHN, 1995).

RTTC_MIOLO_02.indd 238 27/01/2017 15:26:40

Para Jannuzzi (2005, p. 138), "os indicadores apontam, indicam, aproximam, traduzem em termos operacionais as dimensões sociais de interesse definidas a partir de escolhas teóricas ou políticas realizadas anteriormente." Ou seja, são os indicadores que viabilizam a tradução dos objetivos em medidas apreensíveis.

As primeiras dúvidas que vêm à mente de quem pensa em utilizar indicadores são: quem precisa da informação (indicador)? Para que usá-la? A resposta a essas dúvidas é simples: utiliza indicadores quem precisa planejar e queira fazê-lo de forma adequada. Os indicadores são utilizados para analisar determinada situação, identificar problemas, ser fator de avaliação e monitoramento do trabalho, além de auxiliar na tomada de decisões. Se algo na realização do trabalho não aconteceu da forma prevista, deve-se procurar identificar as falhas no processo e saná-las, para que se alcance o sucesso desejado. Indicador de desempenho é um número, porcentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com a finalidade de comparar esta medida com metas preestabelecidas. Alguns autores conceituam indicador de desempenho como um instrumento de mensuração quantitativa ou qualitativa de determinados aspectos do desempenho.

3 Contexto atual

O setor público tem a obrigação de fornecer a satisfação de um amplo leque de necessidades sociais em contínua expansão exigindo, pois, uma gestão rigorosa dos recursos públicos limitados para poder cumprir suas obrigações sociais. A existência de recursos públicos limitados e escassos e a crescente exigência de maior qualidade de vida por parte da população, o considerável crescimento experimentado pelo setor público, assim como a grave crise social, econômica e financeira atualmente existente nos diferentes países do mundo, responsável por profundos desequilíbrios das estruturas sociais e econômicas e pela perda de confiança da sociedade nas instituições públicas e seus governantes, o grande volume e complexidade das operações que realiza a administração pública, todos esses fatos não deixam lugar para dúvidas quanto à imensurável necessidade de introduzir os conceitos, amplamente aplicados no setor privado, de economia, eficácia e eficiência nas atividades que realizam os gestores do setor público, de modo a estimular o aparato produtivo e fortalecer a relação oferta-procura de bens e serviços para a sociedade.

Os objetivos do setor público são multíplices, ao contrário do que ocorre no setor privado em que, segundo Ramos, o principal objetivo é a obtenção de benefícios ou lucro. Os governos, muito pelo contrário, fornecem serviços públicos e redistribuem as riquezas por diferentes motivos sociais e econômicos. Também se pode dizer que o benefício (ou lucro) que o governo persegue está expresso no bem comum da sociedade que representa; portanto, a atividade do setor público deve ser medida e

RTTC_MIOLO_02.indd 239 27/01/2017 15:26:40

avaliada mediante a utilização de parâmetros ou indicadores que decorram da eficiência e eficácia de modo que possam integrar os relatórios da entidade.

O sistema tradicional de mensuração e de informação que auxilia o gestor não cumpre sua missão de garantir as melhores decisões ou, no mínimo, prestar-lhes suporte; por isso, é necessário considerar a possibilidade de um modelo que responda às necessidades de informação para contribuir com a melhoria da gestão que tem sido objeto permanente de crítica: a gestão pública. Com esta finalidade, devem-se definir os objetivos perseguidos pela boa gestão, para que se forneça informação oportuna e clara, permitindo a adoção das melhores decisões no momento mais oportuno. Assim, deverão ser consideradas ferramentas destinadas à otimização da gestão como, por exemplo, o amparo nos indicadores de resultado.

Segundo a *Associación Española de Contabilidad y Administracíon de Empresas*, a utilização e a aplicação de técnicas de gestão, como por exemplo, os indicadores para medir e comparar o desempenho dos gestores no setor público são muito mais complicados, se comparadas com o setor privado. Algumas das limitações mais conhecidas são a falta de indicadores, a dificuldade para fixar e quantificar os objetivos sociais, a utilização de termos não monetários, a falta de clareza nos objetivos, metas e atividades realizadas, entre outros não menos importantes.

Os benefícios da utilização de indicadores para avaliar a gestão pública superam as limitações que muitas vezes são apresentadas. Apesar das dificuldades, os produtos ou *outputs* devem ser medidos e confrontados: a) com outros de similares características; b) com eles mesmos no transcorrer do tempo; c) com os *outputs* esperados; d) com *outputs* preestabelecidos como padrões de referência. É preciso, também, confrontá-los com o custo, qualidade, benefício, *inputs* utilizados etc., relacionados ao serviço. A informação servirá de banco de dados no desenho dos indicadores adequados para avaliar a gestão em qualquer perspectiva (eficiência, eficácia, economia etc.).

4 Índice Efetividade da Gestão Municipal (IEGM)

No sentido de melhorar a gestão pública e o diálogo com a sociedade, o Instituto Rui Barbosa[1] – a casa do conhecimento dos Tribunais de Contas do Brasil – lançou em, 2016, a Rede Nacional de Indicadores Públicos – Rede Indicon para que a sociedade tenha maior clareza do orçamento em sua cidade; o que arrecadou, onde gastou

[1] O IRB é uma associação civil que objetiva aprimorar as atividades exercidas pelos Tribunais de Contas do Brasil por meio de estudos, capacitações, seminários, encontros e debates. Também cabe ao Instituto investigar a organização e os métodos e procedimentos de controles externo e interno para promover o desenvolvimento e o aperfeiçoamento dos serviços dos Tribunais de Contas do Brasil.

RTTC_MIOLO_02.indd 240 27/01/2017 15:26:40

e como impactou em sete dimensões avaliadas (saúde, educação, meio ambiente, gestão fiscal, cidade protegida, planejamento e segurança em TI).

A Rede Indicon – fruto do Acordo de Cooperação Técnica e Operacional nº 1/2016[2] – foi criada com objetivo de compartilhar instrumentos de medição do desempenho da gestão pública brasileira, boas práticas e o conhecimento deles advindos na avaliação da gestão pública, bem como auxiliar e subsidiar a ação fiscalizatória exercida pelo controle externo, mediante aplicação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) concebido, em 2014, pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, aplicado por ele e pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais em 2015, e que o IRB pretende ampliar para os 5.570 municípios do Brasil.

O IEGM busca, como foco principal, avaliar a efetividade das políticas e atividades públicas desenvolvidas pelos gestores em sete dimensões selecionadas (saúde, educação, meio ambiente, gestão fiscal, cidade protegida, planejamento e segurança em TI), sendo aplicado anualmente para evidenciar a correspondência entre as ações dos governos e as exigências da sociedade. Considerando a realidade federativa no Brasil, após a identificação do IEGM, será aplicada metodologia equivalente para as demais esferas: Estados e União.

Sua finalidade é condensar e aferir dados das administrações municipais, para, além da avaliação de conformidade, mensurar e divulgar a efetividade das políticas públicas em prol da sociedade.

4.1 Metodologia, dimensões avaliadas, atribuição de pesos e apresentação de resultados

Os procedimentos empregados na construção dos índices e indicadores, com seus quesitos, posicionamento e critérios finalísticos, resultam de grande estudo e debate decorrentes de diálogos e discussões teórico-metodológicos que se aprofundaram com a perspectiva dos Tribunais de Contas em buscar novas tecnologias de fiscalização concomitante e de auditoria de resultados.

No que tange à composição temática – sete dimensões e às fontes de informação, o IEGM articula uma grande variedade dos aspectos geridos pelo gestor municipal – educação, saúde, meio ambiente, proteção das cidades etc. – que muito influenciam a qualidade de serviços e o cotidiano de seus munícipes.

[2] Documento assinado entre o Instituto Rui Barbosa, Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, com a adesão dos demais Tribunais de Contas Brasileiros. Publicado no *Diário Oficial de Contas* – DOC/TCEMG, em 26 de abril de 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 241 27/01/2017 15:26:40

1 Saúde (I-Saúde 20%)

Objetivo: apresentar indicadores das ações sobre a gestão da saúde pública municipal, na esfera de responsabilidade municipal, que impactam a qualidade dos serviços e a vida das pessoas.

Quesitos de avaliação: gargalos no atendimento, cobertura e ação do PSF, ações preventivas e específicas, qualidade do atendimento, itens obrigatórios.

2 Educação (I-Educ 20%)

Objetivo: apresentar indicadores que estabelecem métrica das ações sobre a gestão da educação pública municipal na sua esfera de responsabilidade, que impactam a qualidade dos serviços e a vida das pessoas.

Quesitos de avaliação: planejamento de vagas e cobertura, programas de rendimento escolar, transporte e merenda, infraestrutura escolar, situação dos professores.

3 Meio Ambiente (I-Ambiente 10%)

Objetivo: apresentar indicadores sobre ações referentes ao meio ambiente que impactam a qualidade dos serviços e a vida das pessoas.

Quesitos de avaliação: resíduos sólidos, educação ambiental, estrutura ambiental, água potável, conselho ambiental.

4 Gestão Fiscal (I-Fiscal 20%)

Objetivo: apresentar indicadores que permitam acompanhar questões como endividamento, planejamento e metas estão sendo conduzidos segundo uma gestão adequada, a fim de não comprometer as receitas futuras e a prestação de serviços públicos à população local.

Quesitos de avaliação: análise da receita, análise da despesa, execução orçamentária (comparativo superávit financeiro), restos a pagar, despesas de pessoal (executivo e legislativo), resultado financeiro (superávit *x* déficit), dívida fundada, precatórios, duodécimos.

5 Cidade Protegida (I-Cidades 5%)

Objetivo: apresentar indicadores que estabeleçam o grau de envolvimento no planejamento municipal para proteção dos cidadãos frente a possíveis eventos de sinistros e desastres.

Quesitos de avaliação: organização da defesa civil, levantamento de áreas de risco, plano de contingência.

6 Planejamento (I-Planejamento 20%)

Objetivo: verificar a consistência entre o planejado e o efetivamente executado a fim de analisar os reflexos na qualidade de vida dos munícipes – diretos ou indiretos.

RTTC_MIOLO_02.indd 242 27/01/2017 15:26:41

Quesitos de avaliação: confronto entre programas e ações, alteração no planejamento (inicial x final), taxas de investimento (liquidação x execução).

7 Segurança em TI (I-GovTI 5%)

Objetivo: mensurar o conhecimento e o uso dos recursos de tecnologia da informação em favor da sociedade.

Quesitos de avaliação: planejamento e uso da TI pelo Município, RH conectado à realidade, segurança das informações da prefeitura, uso adequado dos sistemas de envio das informações ao tribunal de contas.

O IEGM é o índice final que reunirá os índices apurados nas sete dimensões apresentadas. Para compreender a gestão municipal nessas dimensões, propõe-se uso de métrica de ponderação que possa melhor refletir o grau de relevância das apurações, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1 - Atribuição de pesos aos índices componentes

Visando aproximar-se da sociedade e apresentar os melhores modelos e metodologias de gestão municipal, os resultados colhidos pelo IEGM são apresentados por meio de faixas de resultado, cuja interpretação é simplificada ao modelo de letras. O Índice de Efetividade possui cinco faixas de resultados, definidas em função da consolidação das notas obtidas nos indicadores setoriais. Cada faixa, ou pela sua representação por meio de uma letra, indica o nível de evolução ou maturidade da gestão pública municipal. O enquadramento é dividido em faixas de qualificação, como descrito na Figura 2.

RTTC_MIOLO_02.indd 243 27/01/2017 15:26:41

Figura 2 - Faixas de resultado

Nota	Critérios- IEGM	Faixa
A	IEGM com pelo menos 90% da nota máxima e ao menos 5 (cinco) índices componentes com nota A	Altamente Efetiva
B+	IEGM entre 75% e 89,99% da nota máxima	Muito Efetiva
B	IEGM entre 60% e 74,99% da nota máxima	Efetiva
C+	IEGM entre 50% e 59,99% da nota máxima	Em fase de adequação
C	IEGM menor ou igual a 49,99%	Baixo nível de adequação

A proposta do IEGM é avaliar a efetividade da gestão municipal como um todo, sem estimular a exclusiva atenção do gestor público para apenas uma ou algumas das dimensões analisadas. Seu objetivo é demonstrar, naturalmente, as áreas que demandam maior qualidade nos gastos públicos, porém a gestão municipal altamente efetiva é aquela que considera todos os aspectos do bem-estar social.

Considerando que três dos índices componentes possuem peso ponderado menos relevante na composição do IEGM (i-Ambiente, i-Cidade e i-GovTI), resultados menos expressivos nessas esferas não implicariam redução significativa do Índice Final, porém denotariam uma gestão municipal menos ampla. Diante disso, a faixa "A – Altamente Efetiva" é reservada para os municípios que apresentarem regularidade em seus resultados além de IEGM acima de 90% da nota máxima, verificada pela existência de ao menos cinco índices componentes na faixa A.

No Estado de Minas Gerias, o IEGM foi aplicado, pela primeira vez em 2015, sendo os resultados consolidados descritos na Figura 3. Nota-se que o item planejamento obteve nota C, o que mostra a importância de seu aprimoramento, considerando que a receita do conjunto dos 853 municípios mineiros atingiu, em 2015, 132,675 bilhões.

RTTC_MIOLO_02.indd 244 27/01/2017 15:26:41

Figura 3 - Resultado consolidado do IEGM dos 853 municípios de Minas Gerais (2015)

4.2 Produtos derivados do IEGM

Os dados do IEGM são consolidados e apresentados conforme as necessidades de cada público-alvo com o intuito de buscar novos caminhos para a fiscalização por resultado.

a) Relatório de informações gerenciais (anuário)

O relatório de informações gerenciais – anuário consolida o resultado das sete dimensões do IEGM e abrange todos os municípios participantes, sendo os dados apresentados graficamente e com análises de alguns quesitos para a alta administração.

Essa abordagem gerencial permite uma visão ampla dos resultados obtidos pelo planejamento da gestão municipal. Para alguns quesitos é possível identificar até uma tendência de comportamento ou um padrão de qualidade do serviço público de acordo com o conjunto de medidas adotadas no decorrer de cada ano de gestão pública.

b) Relatório de informações gerenciais e estratégicas (prisma)

O relatório de informações gerenciais e estratégicas apresenta a posição da gestão municipal nas dimensões analisadas, proporcionando melhor diagnóstico quanto às realizações e/ou resultados das ações dos agentes políticos. Procura-se evidenciar uma análise quanto ao alcance dos objetivos operacionais municipais.

RTTC_MIOLO_02.indd 245 27/01/2017 15:26:41

c) Matriz de risco (smart)[3]

A matriz de risco apresenta a composição das atividades dos Municípios nas dimensões analisadas, proporcionando visão mais clara quanto às contratações, licitações e planejamento dos resultados das ações dos agentes políticos. Dessa forma, qualifica-se ainda mais o tempo desprendido no planejamento das ações de controle, haja vista o diagnóstico dos pontos sensíveis a serem apresentados à fiscalização.

Além disso, a matriz de risco apresenta uma abordagem transparente para o órgão e mitiga os possíveis erros de auditoria, pois apresenta os pontos relevantes e pertinentes suscetíveis de fiscalização, permitindo a criação de uma atmosfera de diálogo construtivo nas fases de fiscalização.

d) Site infográfico

O *site* infográfico é o relatório eletrônico que deve ser publicado no portal do Tribunal de Contas, que, apoiado pela tecnologia, organiza e disponibiliza informações à sociedade e aos demais órgãos de controle por meio do monitoramento dos planejamentos e gestões dos agentes públicos nas sete dimensões monitoradas.

Os dados apresentados contribuem para o aprimoramento dos controles externo e interno, permitindo-lhes funcionar como ferramenta de apoio à gestão pública. Esse *site* agrega os novos conceitos de utilização das informações (forma fácil de compreender os dados) postas à disposição da sociedade por meio de infográficos.

As informações no site apontam aos agentes e gestores públicos os indicadores finalísticos quanto à realização de gastos, de modo a permitir análises comparativas, subsidiando a tomada de decisões para melhoria da aplicação dos recursos públicos nos seus processos.

e) Relatório de desempenho

Tem como finalidade fornecer ao gestor municipal comparar o desempenho de seu Município com outros similares, identificando as melhores práticas e consequentemente, contribuir para uma melhora no desempenho da administração pública municipal. O artefato é baseado exclusivamente em informações prestadas pelos próprios Municípios, as quais são validadas, por amostragem, pelas equipes de fiscalização do Tribunal. Desse modo, as despesas com educação, por exemplo, somente

[3] O termo é uma correspondência ao utilizado pelo Tribunal de Contas Europeu. O manual de auditoria de resultado da Corte de Contas europeia define que smart permite "identificar e analisar riscos internos e externos para a realização dos objetivos da Comissão. No sistema de controlo interno da Comissão, 'resultados e gestão do risco' inclui, por um lado, a definição de objectivos a nível estratégico, operacional e táctico segundo o método ABM, devendo todas as actividades ter objectivos específicos, mensuráveis, realizáveis, relevantes e delimitados no tempo - *specific, measurable, achievable, relevantandtimely* (SMART) - e, por outro, a análise e a gestão do risco das principais atividades" (Disponível em <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF>).

RTTC_MIOLO_02.indd 246 27/01/2017 15:26:41

são consideradas definitivas após o trânsito em julgado do parecer prévio emitido pelo órgão de controle externo.

f) Aplicativo IEGM mobile

O IEGM *mobile* permite a visualização dos índices em dispositivos móveis que utilizam o sistema Android. Sendo assim, os cidadãos têm uma poderosa ferramenta de fiscalização e participação social, pois com ele o munícipe pode tomar conhecimento da situação em seu Município, bem como interagir, fiscalizar, e até mesmo apresentar denúncias diretamente ao Tribunal de Contas, podendo inclusive anexar fotos eventualmente captadas.

5 Conclusão

É primordial a necessidade da pesquisa contínua para o desenvolvimento das atividades do controle externo, as quais devem estar calcadas em bases sólidas de conhecimento e ligadas à necessidade de se adequar às mudanças dos anseios sociais, alterando-se os parâmetros de medição do que é uma boa administração dos recursos públicos. A pesquisa constante é fundamental, portanto, para a criação de indicadores adequados.

Pensando nisso e na premissa de que o controle é um dos pilares da democracia e a prestação de contas é um valor constitucional, é que os Tribunais de Contas do Brasil, formando uma rede federativa, estão cada vez mais fazendo valer sua autonomia e sua independência e já dão os primeiros passos em direção à preditividade, a exemplo do Índice de Efetividade da Gestão Municipal, que objetiva condensar e aferir dados das administrações municipais para mensurar e divulgar a efetividade das políticas públicas em prol da sociedade.

A condução e o fortalecimento de novos instrumentos de medição, em especial o IEGM, que mensura a efetividade da gestão municipal pelos Tribunais de Contas, podem impactar significativamente a melhoria da prestação dos serviços públicos para a população.

Nessa esteira, os tribunais de contas, ao optarem por assegurar políticas públicas de qualidade, expressando isso com métricas precisas, contribuem efetivamente no empoderamento do cidadão, pilar essencial para que o controle social seja mais efetivo.

Referências

BARZELAY, Michael (1997). Central Auditing Institutionsand Performance Auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance: Na International Journal of Policy and Administration*, 10, 3, p. 235-60.

RTTC_MIOLO_02.indd 247 27/01/2017 15:26:41

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BATISTA, F. F. *Elaboração de indicadores de desempenho institucionais*. São Paulo: Instituto Serzedelo Correa, 1999.

BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

CASTRO, Sebastião Helvecio Ramos de *et al*. Controle de Resultados: a experiência do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais para a melhoria da gestão pública e da *accountability* democrática. *In*: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 6., Asunción, Paraguay, 8-11 nov. 2011.

CASTRO, Sebastião Helvecio Ramos de. Bases epistemológicas do controle de políticas públicas, indicadores e desempenho. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTROLE E POLÍTICAS PÚBLICAS DO INSTITUTO RUI BARBOSA, 1., Belo Horizonte, MG, out. 2015. *Anais*...

FERREIRA, H.; CASSIOLATO, M.; GONZALEZ, R. *Como Elaborar Modelo Lógico de Programas*: um roteiro básico. Nota Técnica. Brasília: IPEA, 2007.

GOLDSMITH, S.; EGGERS, W. *Governar em rede*. O novo formato do setor público. Brasília: ENAP, 2006.

GRATERON, I. R. G. *Utilização de indicadores no setor público*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200002#nota2>. Acesso em: 1º jun. 2016.

GUERRA, Alexandre Lalau. *O uso de indicadores aplicados ao planejamento de políticas públicas em municípios abaixo de 50 mil habitantes*. Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2012.

GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa*: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1996.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, abr./jun. 2005.

MANUAL DE AUDITORIA DE RESULTADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. Disponível em: <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_>. Acesso em: 24 maio 2016.

MANUAL Do IEGM TCESP. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/manual-iegm-tcesp_0_0.pdf>. Acesso em: 24 maio 2016.

MANUAL DO IEMG TCEMG. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Out. 2015.

MARINI, Caio; MARTINS, Humberto F. Uma metodologia de avaliação de políticas de gestão pública. *In*: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11., Ciudad de Guatemala, 7-10 nov. 2006.

MARTINS, Humberto F.; MARINI, Caio. *Um Guia de Governança para Resultados na Administração Pública*. Brasília-DF: Ed. Publix Instituto, 2010.

PACHECO, Regina S. Mensuração de Desempenho no Setor Público: os termos do debate. *In*: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2., Brasília/DF, 2009. *Anais*...

RTTC_MIOLO_02.indd 248 27/01/2017 15:26:42

SILVA, O. G.; CAVALCANTI, A. L. C. *Uma análise dos indicadores de gestão utilizados no setor público federal no Brasil*. Trabalho desenvolvido no curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Católica de Brasília (UCB), 2005.

THOMSON, William. *In*: VENN, J.; VENN, J. A. *AlumniCantabrigienses*. Cambridge: Cambridge University Press, 1922–1958. ACAD - A Cambridge Alumni Database. 10 v.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CASTRO, Sebastião Helvecio Ramos de; CARVALHO, Marilia Gonçalves de. Indicador de efetividade da gestão municipal: contribuição dos tribunais de contas para a melhoria da gestão pública. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 235-249, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 249 27/01/2017 15:26:42

RTTC_MIOLO_02.indd 250 27/01/2017 15:26:42

O controle e a justiça intergeracional[1]

Sebastião Helvecio Ramos de Castro

Doutor em Saúde Coletiva pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Especialista em Didática do Ensino Superior, pela Universidade Federal de Juiz de Fora. Especialista em Pediatria, pela Sociedade Brasileira de Pediatria. Especialista em Controle Externo e Avaliação da Gestão Pública, pela PUC Minas. Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Presidente do Instituto Rui Barbosa.

O conceito de justiça intergeracional já aparece com o federalista Thomas Jefferson em seu famoso *Escritos,*[2] relatado em carta de 1813 em que assevera:

> [...] podemos considerar cada geração como uma nação diferente, com o direito de tomar decisões vinculativas mas sem poder para obrigar as seguintes, do mesmo modo que não pode obrigar os habitantes de outro país. Os contratos morrem com quem os firmou.

Tal qual é entendido nos tempos hodiernos, o conceito de justiça intergeracional aparece de modo pioneiro na obra de James Tobin[3] em 1974, quando o economista anota: "Os administradores de instituições detentoras de patrimônio são os guardiões do futuro contra as reinvindicações do presente. Sua tarefa, ao administrar esse patrimônio, é preservá-lo entre gerações".

Nessa esteira, sendo o controle o guardião do erário, já se infere a íntima relação entre as atividades de controle da administração pública e a necessidade de garantir um futuro de qualidade às gerações futuras.

Innerarity,[4] em seu *O Futuro e os seus inimigos*, alerta do malefício advindo da banalização do futuro:

> No reino dos seres vivos, o ser humano é o único que sabe que há futuro. Se os humanos se preocupam e esperam é porque sabem que o futuro existe, que ele pode ser melhor ou pior e que isso depende, em certa medida, deles próprios. Mas saber isto não implica que eles saibam o que devem fazer com esse saber. E reprimem-no com frequência, porque pensar no futuro distorce a comodidade do agora, que costuma ser mais poderoso do que o futuro porque é presente e porque é certo; o futuro é,

---

1 Palestra proferida no *II Seminário Ibero-Americano de Direito e Controle*, realizado em Lisboa, Portugal, em maio de 2016.

2 JEFFERSON, Thomas. *Writings*. New York: Missil D. Petterson, The Library of America, 1984. p. 1.280.

3 TOBIN, James. O que é Receita do Patrimônio Permanente?. Nashville (TN, EUA), *American Economic Review*, n. 64, maio 1974.

4 INNERARITY, Daniel. *O futuro e os seus inimigos*. Alfragide, Portugal: Teorema, p. 9.

RTTC_MIOLO_02.indd 251 27/01/2017 15:26:42

> em contrapartida, uma coisa que tem de ser imaginada antecipadamente e que por isso mesmo é sempre incerta. Dar-se bem com seu futuro não é tarefa fácil, para a qual o instinto nos tenha assegurado a impossibilidade do engano; por isso é muito frequente que nos relacionemos mal com ele e temamos em demasia ou que esperemos contra todas as evidências, que nos preocupemos excessivamente ou muito pouco, que não sejamos capazes de o antever ou de o configurar na medida do possível.
>
> [...]
>
> Boa parte dos nossos mal estares e da nossa pouca racionalidade coletiva provém de que as sociedades democráticas não mantêm boas relações com o futuro.
>
> Em primeiro lugar, porque todo o sistema político, e a cultura em geral, se debruça sobre o presente imediato e porque o nosso relacionamento com o futuro coletivo não é de esperança e projeto mas de precaução e improvisação.

Esta é a senha para o objeto central da presente comunicação: o controle, especialmente o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas tem a missão de incluir cada vez mais futuro nos seus cálculos. A cena política nas democracias resume-se ao antagonismo político de centrar-se no presente, onde claramente *o* processo triunfa sobre o projeto.

É necessário aclarar a distinção entre a logística e seus produtos e o controle externo. A agenda política, cada vez mais, é influenciada pela hegemonia da lógica dos mercados financeiros e a espetacularização midiática, deturpando a relação com o tempo. O controle externo deve criar a sua própria agenda embasada em pilares que sustentem o projeto em supremacia ao processo, a proatividade em destaque ao caráter passivo e, no âmbito tecnológico, diferenciar a mera aceleração da real inovação. Portanto, a dedicação a temas como governança e gestão com indicadores estandartizados, avaliação de políticas públicas, incluindo técnicas baseadas em evidências, auditorias preditivas em áreas de grande relevância, como gastos com pessoal, dívida pública, meio ambiente, previdência, atividades de inteligência com cruzamento de dados, deve estar presente no cardápio oferecido às atividades de controle.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB, 1988) trata dos temas Controle (art. 70 a 75) e Direito Ambiental (art. 225), merecendo destaque o *caput* do art. 225:

> 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.

Desta forma, claro está que o ordenamento jurídico nacional ostenta o princípio da responsabilidade intergeracional, de maneira cristalina e objetiva. Adita ainda

RTTC_MIOLO_02.indd 252 27/01/2017 15:26:42

quem são os titulares desse direito. Interpretação literal permite inferir que o direito ao meio ambiente é, simultaneamente, de cada um que compõe a geração presente e dos que viveram as gerações, superando a individualidade e assentando-se na coletividade. O Código de Defesa do Consumidor, no nível infraconstitucional, em seu artigo 81, I, escancara: "Interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste Código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato".

Atende-se, portanto, no princípio da responsabilidade intergeracional o preceito básico do direito difuso, ou seja, a indeterminação dos sujeitos, a descoincidência com o interesse de uma determinada pessoa. Pode-se encontrar, no aludido comando constitucional, o DNA da Comissão Brundtland,[5] nome síntese da extraordinária colaboração comandada pela Ministra da Noruega Gro Harlem Brundtland em 1984, que entregou o seu relatório em 31/12/1987, dando voz e texto à declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o ambiente humano, em reunião em Estocolmo de junho de 1972, com seu preâmbulo e vinte e seis princípios, arauto da terceira geração de direitos humanos.

Finalizando, busca-se outra obra também muito interessante, *O Preço da Pressa*, do alemão Stephen Bertman:[6]

> É esse presente não comprometido com qualquer outra dimensão do tempo e que substitui o longo pelo curto prazo, a duração pela imediatez, a permanência pela transitoriedade, a memória pela sensação, a visão pelo impulso.
>
> [...]
>
> Pratica-se o imperialismo que já não é espacial, mas é temporal. O tempo do presente que tudo coloniza. Há uma colonização do futuro, que consiste em viver à custa dele, o imperialismo do presente que absorve e parasita o tempo futuro.

A grande mensagem que deve ser enfatizada é que o sistema tribunais de contas tem um compromisso inarredável de uma geração futura com mais qualidade do que a presente. Destacam-se aqui cinco itens do dia a dia, nos quais tem-se a obrigação de atuar, sem citar o meio ambiente, cuja importância já é bem clara: o planejamento, a política orçamentária, a execução orçamentária, a previdência, as parcerias público-privadas e seus contratos de 30, 35 anos.

---

5 DALLARI, Maria Paula. A Comissão Bruntland e o conceito de desenvolvimento sustentável no processo histórico de afirmação dos direitos humanos. *In*: DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1997.

6 BERTMAN, Stephen. *O preço da pressa*. Lisboa, Portugal: Ed. Piaget, 1998.

RTTC_MIOLO_02.indd 253 27/01/2017 15:26:42

Muitas e muitas vezes, a solução fácil penaliza as gerações do futuro, sendo esse o perigo de decisões submetidas ao presentismo. É sabido que quando as decisões não dão certo, ao contribuinte cabe o custo.

Referências

BERTMAN, Stephen. *O preço da pressa*. Lisboa, Portugal: Ed. Piaget, 1998.

DALLARI, Maria Paula. A comissão Bruntland e o conceito de desenvolvimento sustentável no processo histórico de afirmação dos direitos humanos. *In*: DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1997.

INNERARITY, Daniel. *O futuro e os seus inimigos.* Alfragide, Portugal: Teorema.

JEFFERSON, Thomas. *Writings*. New York: Missil D. Petterson, The Library of America, 1984.

TOBIN, James. O que é Receita do Patrimônio Permanente?. Nashville (TN, EUA), *American Economic Review*, n. 64, maio 1974.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

CASTRO, Sebastião Helvecio Ramos de. O controle e a justiça intergeracional. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 251-254, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 254 27/01/2017 15:26:42

O aprimoramento do controle externo brasileiro: a experiência de implantação do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas – MMD-TC

Valdecir Fernandes Pascoal

Bacharel em Economia, Administração e Direito. Especialista em Direito Constitucional e Administrativo. Presidente da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. *E-mail*: <vpascoal@tce.pe.gov.br>.

Resumo: O objetivo do presente trabalho é apresentar e discutir a experiência da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) no desenvolvimento e implementação do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas do Brasil (MMD-TC), no âmbito do Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas. O artigo historia o processo de desenvolvimento da ferramenta de avaliação, caracterizado pelo esforço de convergência de diversos padrões de qualidade, e descreve como se deu na prática o seu primeiro ciclo de aplicação no ano de 2015. A experiência revelou que a pactuação de um padrão de qualidade, combinado com o desenvolvimento de uma ferramenta de avaliação periódica, é fundamental para a promoção de uma cultura de mensuração de desempenho no âmbito dos Tribunais de Contas. Ainda que não seja possível avaliar objetivamente o impacto do projeto no aprimoramento do controle externo em função do pouco tempo de sua implementação, a dinâmica do MMD-TC alterou a agenda do Planejamento Estratégico dos Tribunais de Contas, promovendo a adoção das normas internacionais de auditoria e fomentando a necessidade de medidas para agilizar a análise e o julgamento dos processos no âmbito dos Tribunais de Contas.

Palavras-chave: Controle externo. Medição de Desempenho. Qualidade e agilidade. Tribunal de Contas. Atricon. Brasil.

Sumário: **1** Introdução – **2** Controle externo e *Accountability* – **3** O programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas brasileiros (QATC) – **4** O Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) – **5** A aplicação do MMD-TC – **6** MMD-TC: principais achados em 2015 – **7** desafios do projeto – **8** Considerações finais – Referências

1 Introdução

O ordenamento jurídico brasileiro, visando à salvaguarda do patrimônio público, institucionalizou diversas instâncias de controle e responsabilização em relação aos agentes públicos incumbidos da execução da atividade financeira do Estado. Conforme determina a Constituição da República, o controle externo da administração pública é exercido pelo Poder Legislativo em estreita parceria com os Tribunais de

RTTC_MIOLO_02.indd 255 27/01/2017 15:26:42

Contas, que, dotados de competências exclusivas e de plena autonomia administrativa e financeira, fiscalizam, emitem parecer prévio e julgam as contas dos administradores públicos.[1] Ao lado do controle externo exercido em grande medida pelos Tribunais de Contas, convém destacar as atribuições de controle conferidas a outros Poderes e Órgãos que integram o Estado brasileiro. São elas: procuradorias públicas, controle interno, órgãos tributários, polícias, ministério público e Poder Judiciário.

Decerto que para conferir maior efetividade à atuação dessas instâncias de controle, com o propósito de evitar a má governança nos negócios públicos e de combater a corrupção, é fundamental uma atuação colaborativa e integrada. Nada obstante, a efetividade da atuação integrada depende também da existência de órgãos de controles capazes de atuar, de per si, com alto padrão de desempenho, celeridade e qualidade. Para enfrentar a atuação sistêmica e o desenvolvimento de novas formas de desvio, os órgãos de controle deverão se tornar organismos dinâmicos, orientados a uma constante evolução e capazes de reagir tempestivamente aos desafios de controle.

Os Tribunais de Contas brasileiros (TCs), instituições consagradas pela Constituição Federal como essenciais à república, à democracia e à boa governança pública, não é de hoje, envidam ações com vistas a honrar o seu papel nesta verdadeira rede de controle.[2]

O modelo brasileiro de Tribunais de Contas não prevê subordinação entre os Tribunais das diversas esferas. O artigo 75 da Constituição Federal estabeleceu que os Tribunais de Contas de outros entes da Federação deveriam se organizar tendo como espelho as normas gerais previstas para o Tribunal de Contas da União. *In verbis*:

> Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

[1] Os artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 abordam o rol de competências dos Tribunais de Contas. As atribuições dos Tribunais de Contas foram sendo sucessivamente ampliadas pelas Constituições de 1934, 1946, 1967 até a atual Carta Magna, de 1988, que estabeleceu que cabe aos Tribunais exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.

[2] O Tribunal de Contas da União foi criado em novembro de 1890, por decreto de iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa. A primeira Constituição que a consagrou foi a Constituição de 1891, em seu artigo 89. À medida que o modelo republicano e federativo foi se consolidando, com autonomia progressiva dos Estados e municípios, foram sendo criados Tribunais de Contas nas diferentes esferas da Federação. Atualmente existem 34 Tribunais de Contas no Brasil. Além do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do DF existem 26 Tribunais de Contas Estaduais, quatro Tribunais de Contas Municipais (na Bahia, Ceará, Goiás e no Pará) e dois Tribunais de Contas de Municípios – O Tribunal de Contas do Município de São Paulo e o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

RTTC_MIOLO_02.indd 256 27/01/2017 15:26:42

No modelo brasileiro, cada tribunal preserva sua autonomia administrativa, financeira e técnica para organizar a fiscalização, observada a competência prevista no artigo 71 da Constituição Federal.[3]

Tamanha descentralização dos órgãos de controle demanda a construção de um modelo colaborativo e a universalização de padrões de atuação, como estratégia para otimizar os recursos de auditoria e evitar assimetrias que comprometam a eficiência do sistema de controle externo.

Para dinamizar tais iniciativas, a Atricon (Associação dos Membros dos Tribunais de Contas) desenvolveu e coordena em todo o país o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), composto pelas Resoluções-Diretrizes da Atricon e pelo Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC).

Este artigo descreverá como foi o processo de criação e aplicação do MMD-TC, que hoje se constitui na mais moderna e adequada ferramenta de avaliação para os TCs brasileiros. O diagnóstico mais recente, realizado em 2015, alcançou a expressiva adesão de 33 dos 34 Tribunais de Contas da federação brasileira, revelando uma inequívoca demonstração do comprometimento dessas entidades e dos seus membros e servidores com o desenvolvimento institucional, para melhor fazer face às complexas responsabilidades que lhes foram atribuídas pela Constituição Federal.

2 Controle externo e *accountability*

Para Siraque (2005), o exercício da função administrativa do Estado está sujeito ao controle institucional e ao controle social. O primeiro "[...] realizado pelos órgãos

[3] O artigo 71 da Constituição Federal elenca um extenso rol de atribuições dos Tribunais de Contas. *In verbis*: "I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados."

RTTC_MIOLO_02.indd 257 27/01/2017 15:26:42

do Estado [ou por quem lhes faça as vezes] sobre seus próprios atos ou atividades [...]" (*ibidem*, p. 94) e o segundo, por um particular ou ente jurídico — neste último caso, com pelo menos parte dos membros eleitos pela sociedade (*ibidem*, p. 99). Conforme o mesmo autor, o controle institucional pode ser realizado sob a forma de autocontrole (controle institucional interno) ou em decorrência de fiscalização executada por ente estatal independente e estranho àquele responsável pelo ato ou atividade controlada (controle institucional externo). No que se refere ao controle institucional externo, sua titularidade pertence ao Poder Legislativo, que o exerce com o auxílio dos Tribunais de Contas (Constituição Federal do Brasil, artigos 31 e 71 a 75). A esse respeito, vale lembrar o comando constitucional que orienta a cooperação entre os entes responsáveis pelas duas dimensões do controle institucional, nos termos do artigo 74, §1º, *in verbis:* "Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária."

Outro dispositivo importante é o §2º do artigo 74, que prevê que "Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União." Neste ponto o controle institucional é exercido por provocação do controle social. Com as denúncias, a Constituição de 1988 criou um mecanismo de participação social na *accountability* horizontal.

Quanto ao controle social, sua atuação, fundamentada no princípio republicano, concretiza-se pela possibilidade de questionar em termos do mérito (oportunidade e conveniência) uma decisão estatal (SIRAQUE, 2005, p. 101).

Iniciando pelo conceito do termo, cabe considerar aquele definido por Mosher (1968 *apud* CAMPOS, 1990), para quem a *accountability* representa a responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo. Considerando o caráter objetivo dessa obrigação, uma vez que é decorrente de uma pressão de fora para dentro, Campos (1990) insinua que o agente responsável só poderia ser compelido a exercê-la mediante o recebimento de prêmios ou castigos. Para Carneiro e Costa (*apud* VIEIRA, 2005, p. 610-611), "a razão de ser da *accountability* é a existência do poder e a necessidade que este seja controlado". Desta forma, Vieira (2005, p. 611) acentua, citando os mesmos autores, que "a *accountability* só tem sentido se for remetida ao espaço público". Baseado nesses pressupostos, cabe indagar qual seria o ator externo que poderia compelir o agente público a exercer a *accountability*. Na busca de uma resposta para essa questão, Campos (1990) divaga quanto a esse agente: seria "[...] um cliente, um eleitor, um burocrata de nível mais elevado, um legislador, um tribunal [...]?", concluindo pelo vínculo natural da *accountability* com a democracia. Para ela, "quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*", que "[...] tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade."

RTTC_MIOLO_02.indd 258 27/01/2017 15:26:42

Tendo em conta a origem desse ator externo, Vieira (2005, p. 612) resume os três tipos de accountability possíveis nas seguintes categorias: vertical, horizontal e societal, correspondendo, respectivamente, à responsabilização, à transparência e à prestação de contas.

Com respeito à *accountability* vertical, a maioria dos autores converge para a conclusão de que ela está fundada no instituto das eleições, quando a população premia ou castiga os bons e maus gestores com a reeleição ou o afastamento dos seus representantes, respectivamente (O'DONNEL, 1998; ARATO, 2002).

Mesmo que a vinculação com o processo eleitoral corresponda à linha teórica majoritária, Vieira (2005) destaca os diversos matizes dessa categoria, os quais associam o processo a uma avaliação retrospectiva do desempenho do gestor (MANIN; PRZEWORSKI; STOKES, 1999), uma simples seleção de bons governantes (FEARON, 1999), uma escolha baseada na imagem que os próprios gestores constroem perante o eleitorado (MARAVALL, 1999) ou uma avaliação vinculada à performance da economia (CHEIBUB; PRZEWORSKI, 1997).

Por seu turno, a *accountability* horizontal manifesta-se mediante "[...] a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas" (O'DONNELL, 1998, p. 40). Esse caso corresponde claramente ao controle institucional referido por Siraque (2005), cujos titulares podem ser, por exemplo, as corregedorias (controle institucional interno) ou os Tribunais de Contas (controle institucional externo). A crítica, nesse caso, corresponde ao desequilíbrio entre os Poderes, seja na existência de um Judiciário praticamente sem controle ou de um Executivo que se sobrepõe aos demais poderes, em virtude da titularidade da gestão econômica (PRZEWORSKI, 1999).

Finalmente, a *accountability* societal refere-se, no dizer de Carneiro e Costa (2001, p. 4-5), a um mecanismo não eleitoral, que emprega ferramentas institucionais e não institucionais (ações legais, participação em instâncias de monitoramento, denúncias na mídia, etc.), que se baseia na ação de múltiplas associações de cidadãos, movimentos, ou mídia, objetivando expor erros e falhas do governo, trazer novas questões para a agenda pública ou influenciar decisões políticas a serem implementadas pelos órgãos públicos.

Os órgãos de controle possuem em suas atribuições o dever de promover a transparência, a *accountability* e a eficiência da gestão de seus jurisdicionados.

Este papel de liderança só pode ser exercido legitimamente se estas organizações forem exemplo de boas práticas, isto é, se elas mesmas adotarem aquilo que apregoam como necessário para a boa gestão.

RTTC_MIOLO_02.indd 259 27/01/2017 15:26:42

A adoção de programas de qualidade e de melhoria da eficiência das próprias operações deve ser, por princípio, uma atividade estratégica no âmbito dos órgãos de controle, como instrumento legitimador de sua jurisdição administrativa ampliada.

Ao melhorar a qualidade de seus serviços, o Tribunal de Contas promove os três tipos de *accountability*. A *accountability* horizontal, porque esta é a função precípua do controle externo. A *accountability* vertical, porque subsidia o cidadão para que ele faça uma avaliação adequada das políticas públicas de governo fiscalizadas. A *accountability* societal porque é papel inerente do controle externo ampliar os espaços de participação do cidadão no controle, ao atuar para a melhoria das ouvidorias ou ao fomentar os conselhos que participam do controle social, por exemplo.

O dever de eficiência dos organismos de controle externo já foi objeto de uma norma técnica internacional. A Intosai publicou em 2010 uma norma denominada *Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) 20 - Principles of transparency and accountability.*

Os princípios estabelecidos na norma foram os seguintes, a EFS:

- exerce as suas funções no âmbito de um marco legal que prevê a obrigação de prestação de contas e transparência;
- torna públicos seus mandatos, responsabilidades, missões e estratégias;
- aprovou as normas de auditoria, procedimentos e metodologias, objetivos e transparentes;
- aplica altos padrões de integridade e ética em todos os níveis de pessoal;
- assegura o respeito pelos princípios de responsabilidade e transparência ainda que em atividades que ela terceirize;
- gerencia suas operações com economia, eficiência e eficácia e em conformidade com as leis e regulamentos, emitindo relatórios públicos sobre estes assuntos;
- reporta publicamente os resultados das suas auditorias e as suas conclusões sobre o conjunto das atividades do governo;
- reporta suas atividades e resultados da auditoria amplamente e em tempo hábil através da mídia, sites da Internet ou outros meios;
- faz uso de assessoramento externo e independente para melhorar a qualidade e credibilidade do seu trabalho.[4]

O Programa QATC alinha-se perfeitamente com o padrão internacional porque prevê um modelo de avaliação independente, baseado em relatórios regulares, que avaliam o desempenho institucional em relação a standards de qualidade e eficiência.

[4] Tradução do autor. Para acesso ao texto integral da ISSAI 20, ele está disponível em: <http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf>.

RTTC_MIOLO_02.indd 260 27/01/2017 15:26:43

3 O programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas brasileiros (QATC)

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), entidade que congrega os membros dos Tribunais de Contas, desenvolve, desde 2013, o Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC).[5]

Na primeira fase, ainda em 2013, foi planejada e executada a primeira avaliação sistemática dos Tribunais de Contas, da qual resultou um relatório[6] que avaliou o desempenho de 28 Tribunais que aderiram ao Programa.

A experiência demonstrou que um processo de avaliação sistemática eficiente deveria ser precedido pela fixação de diretrizes de qualidade, separadas por temas e pactuadas em foros de discussão no âmbito do sistema de Tribunais de Contas.

Como corolário, o Programa QATC em suas fases subsequentes foi desdobrado em dois grandes projetos: o desenvolvimento de diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas e o desenvolvimento e aplicação do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas - MMD-TC.

A elaboração das diretrizes foi feita por comissões colegiadas, envolvendo a participação do conjunto dos Tribunais de Contas entre 2013 e 2014. Em 2014 foram editadas 11 Resoluções abordando diversas áreas de atuação e em 2015 foram elaboradas 2 Resoluções, abordando a fiscalização de obras e controle externo dos recursos de educação.[7]

Simultaneamente ao trabalho da Atricon, a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) vinha desenvolvendo, desde 2010, uma ferrramenta de avaliação denominada *Supreme Audit Performance Measurement Framework* (SAI-PMF), cujo objeto guardava similaridades com a avaliação do Programa QATC. Em 2013 a Intosai publicou a versão piloto do SAI-PMF,[8] cujo escopo era servir de ferramenta universal de avaliação de órgãos superiores de fiscalização nacional.

A Atricon decidiu realizar um trabalho de convergência dos dois instrumentos de avaliação, para evitar um paralelismo de ações. No novo instrumento de avaliação decorrente da convergência deveriam ser utilizadas três fontes: as normas internacionais de auditoria, o SAI-PMF e as Diretrizes de Qualidade e Agilidade estabelecidas por Resoluções da Atricon em 2014.

---

[5] O Projeto QATC não seria possível sem a colaboração valiosa do conjunto dos Tribunais de Contas do Brasil e de outras instituições que apoiaram o projeto, especialmente o Instituto Rui Barbosa - IRB, a Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas e a Associação Brasileira de Tribunais de Contas dos Municípios (Abracon).

[6] A íntegra do relatório pode ser acessada no link <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2013/07/ATRICON-_-Diagnostico-Digital.pdf>.

[7] As Resoluções podem ser acessadas em <http://goo.gl/7eL6n1>.

[8] A versão piloto do SAI-PMF poderá ser acessada em <http://www.idi.no/FilnedIasting.aspx?MId1=130&FilId=821>.

RTTC_MIOLO_02.indd 261 27/01/2017 15:26:43

Do resultado desse esforço surgiu o Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas.

4 O Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC)

O MMD-TC é um instrumento de avaliação de periodicidade bienal, a ser aplicado no âmbito dos Tribunais de Contas, que permite mensurar o grau de maturidade institucional e o desempenho de um Tribunal em relação a padrões de qualidade e agilidade preestabelecidos.

A avaliação abrange oito domínios, a saber: a) independência e marco legal, b) estratégia para o desenvolvimento organizacional, c) estruturas de gestão e apoio, d) recursos humanos e liderança, e) agilidade e tempestividade, f) normas e metodologia de auditoria, g) resultados de auditoria, h) comunicação e gestão das partes interessadas. Para fazer face à abrangência da avaliação, o MMD-TC elaborou 27 indicadores, que por sua vez foram subdivididos em mais de 500 critérios de avaliação.

O MMD-TC foi desenvolvido em 2014 e aplicado em 33 dos 34 Tribunais de Contas do Brasil, que aderiram formalmente e participaram do projeto em 2015.

O MMD-TC tem como objetivo verificar o desempenho dos Tribunais de Contas em comparação com as boas práticas internacionais e com as diretrizes estabelecidas pela Atricon, assim como identificar os seus pontos fortes e fracos. A avaliação decorrente da aplicação da ferramenta deve ser seguida de plano de ação com vistas à implementação de melhorias que fortaleçam o Tribunal e suas atividades fiscalizadoras.

O estabelecimento de um padrão de qualidade, associado com um instrumento de avaliação periódica, vem provocando um ciclo virtuoso de melhorias e tem ajudado a construir uma cultura de gerenciamento de performance no âmbito dos Tribunais de Contas.

Dentre os benefícios potenciais gerados pela aplicação do MMD, destaca-se:[9]

- promove a implementação de padrões internacionais de auditoria preconizados por organismos internacionais e que regulam a atividade de auditoria pública;
- ajuda a medir o desempenho interno, a partir da adoção de um referencial de medição sistemática de indicadores de qualidade e agilidade;
- a avaliação periódica ajuda a mensurar o progresso das ações de desenvolvimento institucional e do valor e benefícios para a sociedade dos tribunais de contas em uma linha de tempo;

[9] Os objetivos do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas- MMD-TC e do Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework SAI-PMF- são convergentes.

RTTC_MIOLO_02.indd 262 27/01/2017 15:26:43

- promove a tempestividade da atuação dos tribunais de contas, pois elege a atuação concomitante, especialmente em temas estratégicos, como um valor a ser tutelado pelos tribunais;
- promove a celeridade, pois estabelece e avalia a aderência da instrução e julgamento dos processos a prazos de referência;
- promove o controle social, uma vez que avalia regularmente a transparência institucional e a ouvidoria no âmbito dos tribunais.

A criação de um padrão de qualidade também facilita o *Benchmarking*[10] entre os Tribunais. Iniciativas de sucesso que impactam os indicadores são mais facilmente replicadas quando estão previamente alinhadas a um padrão de excelência predefinido.

O QATC e o MMD-TC fortalecem o sistema nacional de controle externo e contribuem para que os Tribunais de Contas atuem de maneira harmônica e uniforme, aprimorem a qualidade e agilidade das auditorias e dos julgamentos, valorizando o controle social e oferecendo serviços de excelência, a partir de um padrão de fácil verificação e confirmação.

4.1 Ciclo de avaliação dos tribunais de contas

O MMD-TC é um ciclo de avaliação bienal composto das seguintes etapas:

I Autoavaliação por comissões por membros ou servidores dos próprios Tribunais de Contas avaliados.

Nesta etapa os Tribunais designam as pessoas responsáveis por coletar os dados e calcular a pontuação dos indicadores. Todo o trabalho de coleta deve ser suportado por evidências, de modo a demonstrar o atendimento de cada um dos critérios do MMD. Coletados os dados, é elaborado um relatório preliminar, que é disponibilizado para a Atricon para subsidiar a garantia de qualidade.

II Garantia de Qualidade.

Após a aplicação do MMD-TC pelos Tribunais, a Atricon designa uma comissão para realizar uma visita técnica para verificar a confiabilidade das informações. A Comissão é composta por servidores e membros de outros Tribunais, de modo a garantir a independência da avaliação.

[10] O TCU utiliza a expressão inglesa "benchmarking" em seus manuais e a define como "[...] uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia" (Brasil. TCU. TÉCNICA DE AUDITORIA- BENCHMARKING, p. 07).

RTTC_MIOLO_02.indd 263 27/01/2017 15:26:43

A Comissão seleciona uma amostra de indicadores e verifica a correta aplicação dos critérios de avaliação, a suficiência e pertinência das evidências e os cálculos da pontuação e elabora um conjunto de recomendações para a correção da pontuação dos critérios e indicadores.

III Relatório e plano de ação dos Tribunais de Contas.

O relatório de desempenho é o documento narrativo que oferece o panorama global do desempenho do Tribunal de Contas, embasado no ambiente de sua atuação, nas interdependências entre os diversos aspectos do desempenho e na avaliação detalhada das constatações e pontuações dos indicadores. O relatório de desempenho é o principal produto da avaliação e contém uma análise quantitativa e qualitativa dos indicadores.

Além do relatório, o Tribunal de Contas deve elaborar um plano de ação para implementação de melhorias que visem alterar a pontuação dos indicadores. O relatório e o plano de ação devem ser encaminhados à Atricon para subsidiar o monitoramento.

IV Consolidação dos dados pela Atricon.

De posse dos relatórios de desempenho, a Atricon consolida os dados do MMD-TC para fazer uma avaliação do conjunto dos Tribunais. Nestas análises a Atricon não elabora rankings, nem divulga informações individualizadas de Tribunais.

O foco é a constituição de um retrato fidedigno da situação dos Tribunais e a construção de um banco de dados de boas práticas, para divulgação de experiências de sucesso que alavancaram os indicadores do QATC.

V Monitoramento do plano de ação.

O plano de ação é monitorado anualmente pela Atricon. Até o final do ano subsequente ao da aplicação do MMD-TC, o Tribunal deverá informar as mudanças ocorridas na pontuação dos indicadores e o progresso dos planos de ação.

VI Revisão e atualização da ferramenta.

Anualmente a Atricon revisa os indicadores de modo a tornar a avaliação mais eficiente e adaptada à conjuntura das demandas de aprimoramento dos Tribunais.

Nesta ocasião são incorporadas ao instrumento de avaliação novas diretrizes de qualidade, são feitas revisões nos critérios de pontuação para torná-los mais objetivos e são corrigidos os erros e imprecisões porventura detectados no processo de aplicação anterior.

VII Reaplicação do MMD-TC.

No segundo semestre do segundo ano a nova versão do MMD-TC é reaplicada, após a divulgação das mudanças e do treinamento das comissões de avaliação.

RTTC_MIOLO_02.indd 264 27/01/2017 15:26:43

4.2 Inovações do MMD-TC

A principal inovação do MMD-TC é a criação de um amplo referencial para o desenvolvimento de competências dos Tribunais de Contas a curto, médio e longo prazos, associado a um instrumento que permite avaliar periodicamente o progresso das ações desenvolvidas para a busca desta excelência. Os resultados da avaliação se constituem em um insumo fundamental para subsidiar o ciclo do planejamento dos Tribunais de Contas.

Diversos Tribunais de Contas vêm desenvolvendo ações de monitoramento dos indicadores do Programa QATC e de melhoria dos seus resultados, a exemplo dos Tribunais de Pernambuco, Mato Grosso, Bahia, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Piauí, entre outros. Os planos anuais para o exercício de 2016 foram fortemente influenciados pelo diagnóstico do MMD-TC e propõem ações que visam a melhoria dos resultados mensurados nos indicadores da ferramenta.

Uma inovação importante foi o processo de pactuação pelos Tribunais de Contas de prazos de referência para a tramitação, a serem adotados de acordo com a natureza dos processos.

A Resolução nº 1/2014, que fixou as diretrizes para a agilidade no julgamento de processos e gerenciamento de prazos pelos Tribunais de Contas do Brasil, estabeleceu que eles devem definir, em planos estratégicos de médio prazo, metas para apreciação ou julgamento de processos, adotando como parâmetro os seguintes prazos:

a) contas de governo: até o fim do exercício seguinte ao da sua apresentação ao tribunal;
b) contas de gestão: até o fim do exercício seguinte ao da sua apresentação ao tribunal;
c) tomada de contas de exercício ou de gestão: até o fim do exercício seguinte ao da sua tomada pelo tribunal;
d) tomada de contas especial: até nove meses da autuação no tribunal;
e) representações: até nove meses da autuação;
f) denúncias: até nove meses da autuação;
g) recursos/pedido de rescisão: até quatro meses da autuação;
h) processos sujeitos a concessões de cautelares: quanto à concessão: imediata, salvo se houver tempo suficiente para ouvir a outra parte, o Ministério Público de Contas e/ou o órgão técnico; quanto ao julgamento de mérito da cautelar: até dois meses da concessão;
i) consultas: até três meses da autuação;
j) concursos públicos: até três meses da autuação;
k) atos de pessoal: até quatro meses da autuação;
l) demais processos: até um ano da autuação do processo.

RTTC_MIOLO_02.indd 265 27/01/2017 15:26:43

Esses referenciais promovem uma cultura de gerenciamento de prazos, à medida que estabelecem metas de referência associadas à natureza dos processo. Pactuá-las entre dezenas de Tribunais com culturas organizacionais tão distintas foi um esforço importante do projeto.

Outro ineditismo do MMD-TC diz respeito à extensão do diagnóstico. O MMD-TC foi o mais extenso e abrangente levantamento de informações sobre os Tribunais de Contas já realizado. Os resultados forneceram um retrato abrangente da situação dos Tribunais de Contas no Brasil.

5 A aplicação do MMD-TC

O processo de aplicação do MMD-TC foi realizado em duas etapas, a saber: a) autoavaliação, desenvolvida por equipes dos próprios Tribunais de Contas e b) garantia de qualidade pela Atricon, realizada por equipes de servidores e membros recrutados de outros Tribunais de Contas. Em ambos os casos, as equipes responsáveis foram capacitadas por uma Comissão da Atricon, designada para a organização, o planejamento e a supervisão de todas as atividades do processo.

Para padronizar a autoavaliação, a Atricon desenvolveu o seguinte conjunto de ferramentas e providências de apoio:

a) formulários *on line* padronizados, para a coleta estruturada dos indicadores e das evidências que dariam suporte à pontuação;
b) página *Web* do projeto, que disponibilizou às equipes acesso a todos os documentos e informações e um fórum de discussão das questões polêmicas sobre o uso do MMD-TC;
c) normas técnicas de aplicação da ferramenta, que abrangiam as etapas de coleta, documentação de evidências, relatório e comunicação das partes, acompanhadas dos respectivos papéis de trabalho para o registro das informações coletadas;
d) estrutura de suporte técnico às comissões de autoavaliação e de garantia de qualidade, por telefone, *e-mail* e pelo fórum de discussões da página *Web*;
e) cofinanciamento das despesas com as visitas de garantia de qualidade feita pelo tribunal visitado.[11]

O desenvolvimento dessas ferramentas tornou possível acompanhar de perto o andamento dos trabalhos em todo o país e consolidar os seus resultados praticamente em tempo real. O apoio da alta gerência dos TCs foi determinante para que

[11] Em contrapartida às visitas que os Tribunais de Contas receberam, eles se comprometeram a ceder seus servidores e membros e custear as passagens e diárias daqueles convocados para integrar as equipes que visitaram os demais Tribunais.

RTTC_MIOLO_02.indd 266 27/01/2017 15:26:43

não houvesse atrasos no cronograma, nem dificuldades para acesso aos dados e documentos que suportaram a avaliação.

Ao todo foram mobilizados 138 e 47 membros e servidores para compor as equipes de autoavaliação e de garantia de qualidade, respectivamente. As avaliações foram realizadas entre julho e outubro de 2015. No processo de garantia de qualidade foram visitados, entre os meses de setembro e novembro de 2015, todos os 33 Tribunais que aplicaram o MMD-TC. Os dados consolidados foram apresentados no XXVIII Congresso Nacional dos Tribunais de Contas, em dezembro de 2015, em Recife.

Os benefícios da composição de uma base de dados tão ampla sobre os Tribunais são evidentes. As discussões sobre a estratégia de desenvolvimento institucional do controle externo promovidas pela Atricon são pautadas pelos resultados do QATC.

No segundo semestre de 2017 haverá nova rodada de avaliação, o que permitirá a formação de uma série histórica que avalia o desempenho do Tribunal de Contas e a eficácia das ações de aprimoramento institucional no biênio.

6 MMD-TC: principais achados em 2015

O diagnóstico revelou que o Brasil avançou bastante no que se refere à estruturação de um adequado marco legal de controle externo. Os Tribunais de Contas no Brasil gozam de autonomia financeira e técnica assegurada em lei e aos Membros dos Tribunais são asseguradas as mesmas garantias dos integrantes do Poder Judiciário.

Os Tribunais de Contas dispõem, em regra geral, de unidades de planejamento estruturadas, que elaboram planos de curto, médio e longo prazos documentados em planejamentos estratégicos amplamente divulgados.

Também contam com um corpo de servidores estáveis, capacitados com regularidade para o exercício de suas funções. A seleção destes servidores se dá por concursos públicos e eles gozam de estabilidade no emprego após determinado período no cargo.

Os Tribunais no Brasil, sem exceção, implantaram estruturas de treinamento em escolas de contas, que desenvolvem planos de capacitação voltados aos seus servidores e dos órgãos jurisdicionados e a entidades e membros da sociedade, para apoio e fomento ao controle social.

Os Tribunais também contam com corregedorias (31 dos 33 Tribunais) para apurar desvios de natureza funcional e ética de seus servidores e de ouvidores (30 dos 33 Tribunais), para receber demandas de cidadãos sobre os serviços prestados pelo TCE ou reclamações e denúncias em desfavor de órgãos jurisdicionados.

Os Tribunais também dispõem de órgãos de comunicação social (32 dos 33 Tribunais) encarregados de dar publicidade às decisões e de intermediar a relação

RTTC_MIOLO_02.indd 267 27/01/2017 15:26:43

com a imprensa e com a sociedade por meio das mídias on-line. Esta profissionalização da relação com a mídia é fundamental no desenvolvimento de uma política de comunicação eficiente.

Dentre as principais constatações negativas, o MMD-TC evidenciou que existem deficiências significativas no que se refere à qualidade das auditorias e à celeridade dos julgamentos.

Apenas cerca de um terço dos Tribunais possuem padrões de auditoria compatíveis com as ISSAIs ou com as normas da Intosai implantados em todas as áreas de auditoria.

A maioria dos Tribunais apresenta um grau de maturidade da auditoria operacional alto, grau de maturidade da auditoria de conformidade intermediário e grau de maturidade de auditoria financeira baixo.[12]

Quanto ao planejamento das auditorias, a análise revelou que os Tribunais em sua maioria não fazem uma análise adequada dos controles internos dos órgãos auditados, nem um planejamento de auditoria baseado em riscos documentados.

Também verificamos problemas no que se refere à estruturação dos processos de garantia de qualidade das auditorias. Apenas 9 dos 33 Tribunais (27,3%) implantaram rotinas claras a respeito.

O MMD-TC revelou que o acompanhamento das recomendações dos relatórios ainda não atinge padrões adequados. Neste quesito apenas 8 Tribunais (24,7%) contam com sistema interno de acompanhamento para assegurar que as entidades auditadas sigam devidamente as suas determinações e recomendações decorrentes das auditorias de conformidade. Nas auditorias operacionais, o número de Tribunais que acompanha sistematicamente as recomendações sobe para 16 (48,5%), enquanto nas auditorias financeiras esse índice atinge 27,3% (9 Tribunais).

No que se refere à celeridade da atuação, nenhum tribunal atingiu patamares de excelência, quanto ao cumprimento dos prazos de referência para julgamento fixados na Resolução Atricon nº 1/2014.

O monitoramento dos prazos das etapas intermediárias dos processos também apresentou deficiências. Apenas 10 Tribunais (30,3%) fixaram prazos de conclusão para as etapas intermediárias que antecedem o julgamento. Destes, apenas 5 (15,2%) instituíram sistemática de monitoramento e gerenciamento do cumprimento dos prazos, apoiada por sistema informatizado, com identificação das não conformidades e a emissão de alertas eletrônicos de prazos para membros, servidores e unidades.

[12] Esse resultado foi apurado de acordo com o uso dos seguintes indicadores por cada uma dessas áreas de auditoria: QATCs 18, 19 e 22 (conformidade); QATC 24 (financeira) e QATCs 20, 21 e 23 (operacional).

RTTC_MIOLO_02.indd 268 27/01/2017 15:26:43

7 Desafios do projeto

A agenda do projeto para 2016 prevê a elaboração de planos de ação por parte dos Tribunais de Contas, com a indicação das iniciativas e projetos em andamento para a melhoria dos indicadores que pontuaram negativamente no MMD-TC. Ao final de 2016 os Tribunais também deverão encaminhar os dados atualizados dos indicadores que sofreram impacto negativo ou positivo no final de 2016.

Paralelamente ao monitoramento, a Atricon desenvolverá um banco de dados de boas práticas identificadas no MMD-TC. Serão disponibilizados na Atricon informações sobre os projetos implantados, documentos de referência e uma rede de contatos para facilitar o benchmarking entre os Tribunais de Contas.

Para ampliar os debates sobre a evolução da ferramenta, foi criado um comitê técnico composto por um representante de cada Tribunal participante do projeto. O comitê terá papel consultivo e atuará assessorando a Comissão de Coordenação Geral do MMD-TC, auxiliando a comunicação entre a Atricon e os Tribunais e acompanhando o monitoramento do MMD-TC.

Serão desenvolvidos dois novos indicadores: um que avalia a qualidade da atuação dos Tribunais de Contas na auditoria de obras públicas e outro que avalia a qualidade da atuação na fiscalização da educação.

8 Considerações finais

À vista dos resultados qualitativos disponíveis, o Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas e o seu carro chefe, o Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas, apresentam resultados bastante positivos.

A ideia que move o Programa QATC é assegurar a efetividade de um importante círculo virtuoso: estabelecem-se padrões de qualidade elevados, uma ferramenta de avaliação periódica e a produção de relatórios que avaliam o desempenho, que combinados servem para promover a melhoria da governança da qualidade e da agilidade dos órgãos de controle, aumentando progressivamente a eficiência e eficácia dos Tribunais.

O impacto do MMD-TC na discussão sobre aprimoramento institucional no âmbito dos Tribunais chamou a atenção dos organismos multilaterais de crédito. O Banco Mundial e o BID reconheceram a excelência técnica do instrumento e seu papel na promoção da qualidade das auditorias. Ambos estudam cofinanciar o projeto e utilizar os dados do MMD-TC para avaliar a maturidade institucional dos Tribunais de Contas para fins de credenciá-los a fiscalizar recursos dos empréstimos internacionais.

Navegar em busca do contínuo aprimoramento institucional é "preciso", nas duas conhecidas acepções da palavra. "Preciso", significando seguro, porque os resultados da aplicação do MMD-TC já indicam o que deve ser mantido, aperfeiçoado e

RTTC_MIOLO_02.indd 269 27/01/2017 15:26:43

almejado. Mas é "preciso", ainda, no sentido de necessidade, porquanto a sociedade clama para que os órgãos de controle prestem serviços de excelência, primando pela eficiência das políticas públicas e prevenindo e combatendo a corrupção.

Referências

ARATO, A. Representação e soberania popular e accountability. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, São Paulo, CEDEC, n. 55/56, p. 85-103, 2002.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL - ATRICON. *Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas*. Brasil, 2014. Disponível em: <http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/03/QATC2_VersaoFinalPublicada.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. 02 maio 2016.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 2 maio 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria*: Benchmarking - Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/BENCHMARKING.pdf>. Acesso em: 02 maio 2016.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, FGV, v. 24, n. 2, p. 30- 50, fev./abr. 1990.

CARNEIRO, C. B. L.; COSTA, B. L. D. Inovação institucional e accountability:o caso dos conselhos setoriais. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACION PUBLICA, 6., Buenos Aires, Argentina, 2001. *Anais*... Buenos Aires: CLAD, 2001.

CHEIBUB, J. A.; PRZEWORSKI, A. Democracia, eleições e responsabilidade política. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, ANPOCS, v. 12, n. 35, p. 49-61, out. 1997.

DIAGNÓSTICO dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da Qualidade e Agilidade do Controle Externo - Brasília-DF: Atricon, 2013.

DIRETRIZES para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil: resoluções da Atricon / Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Apresentação Valdecir Pascoal, Valter Albano da Silva. Recife: Atricon, 2015.

DUNN D. D. Mixing elected and nonelected officials in democratic policy making: fundamentals of accountability and responsibility. *In*: MANIN, B.; PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. (Org.). *Democracy, accountability and representation*. Cambridge: Cambridge University, 1999. p. 297-344.

FEARON, J. D. Electoral accountability and the control of politicians: selecting types versus sanctioning poor performance. *In*: MANIN, B.; PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. (Org.). *Democracy, accountability and representation*. Cambridge: Cambridge University, 1999. p. 55-97.

INTOSAI. ISSAI 20. Principles of transparency and accountability. Nov. 2010. Disponível em: <http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2016.

INTOSAI. Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework SAI-PMF- Pilot Version. Jul. 2013. Disponível em: <http://www.idi.no/FilnedIasting.aspx?MId1=130&FilId=821>. Acesso em: 28 jul. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 270 27/01/2017 15:26:43

MANIN, B.; PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. Elections and representation. *In*: MANIN, B.; PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. (Org.). *Democracy, accountability and representation*. Cambridge: Cambridge University, 1999. p. 29-54.

MARAVALL, J. M. Accountability and manipulation. *In*: MANIN, B.; PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. (Org.). *Democracy, accountability and representation*. Cambridge: Cambridge University, 1999. p. 154-196.

MOSHER, Frederich. *Democracy and the public service*. Nova Iorque: Oxford University, 1968.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, São Paulo, CEDEC, n. 44, p. 27-103, 1998.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. *Lei Estadual n. 12.600*, de 14 de junho de 2004. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

PRZEWORSKI, A. O Estado e o cidadão. *In*: BRESSER-PEREIRA, L. C.; WILHEIN, J.; SOLA, L. (Org.). *Sociedade e Estado em transformação*. São Paulo: UNESP, Brasília, ENAP, 1999, p. 325-359.

SIRAQUE, Vanderlei. *Controle social da função administrativa do estado*: possibilidades e limites na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005.

VIEIRA, Jorge B. Estado, sociedade civil e accountability. *ENSAIOS FEE*, Porto Alegre, v. 26, n. 1, p. 605-626, jun. 2005.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

PASCOAL, Valdecir Fernandes. O aprimoramento do controle externo brasileiro: a experiência de implantação do marco de medição de desempenho dos tribunais de contas – MMD-TC. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, p. 255-271, dez. 2016.

RTTC_MIOLO_02.indd 271 27/01/2017 15:26:44

Esta obra foi composta na fonte Frankfurt, corpo 10
e impressa em papel Offset 75g (miolo) e Supremo
250g (capa) pela Laser Plus Gráfica
em Belo Horizonte/MG.

RTTC_MIOLO_02.indd 272 27/01/2017 15:26:44