

RTTC

REVISTA TÉCNICA DOS
**TRIBUNAIS
DE CONTAS**

ISSN 2237-3187

ANO 5 · N. 1 · NOVEMBRO / 2021



Realização

Apoio Institucional



Curitiba | p. 1-436 | ISSN 2237-3187
R. Técn. dos Trib. de Contas – RTTC

Revista Técnica dos
Tribunais de Contas

RTTC

Conselho Editorial Revista Técnica dos Tribunais de Contas (RTCC)

Conselheiro Ivan Lelis Bonilha

Presidente do Instituto Rui Barbosa

Vice-Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Paraná

Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo

Vice-Presidente de Ensino, Pesquisa e Extensão do IRB

Presidente do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público

Membro do Comitê Técnico de Gestão da Informação dos Tribunais de Contas do Brasil

Conselheiro-Corregedor do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Vice-Presidente de Auditoria do IRB

Presidente do Comitê Técnico de Gestão da Informação dos Tribunais de Contas do Brasil

Vice-Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Conselheiro Sebastião Helvécio Ramos de Castro

Vice-Presidente de Relações Institucionais do IRB

Membro do colegiado do Comitê Técnico de Gestão da Informação dos Tribunais de Contas do Brasil

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

Membro do Comitê Técnico de Gestão da Informação dos Tribunais de Contas do Brasil

Conselheiro do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro

Conselheiro Inácio Magalhães Filho

Membro do Comitê Técnico de Gestão da Informação dos Tribunais de Contas do Brasil

Conselheiro-Corregedor do Tribunal de Contas do Distrito Federal

Anderson Uliana Rolim

Presidente do IBRAOP

Carlos Alexandre Nascimento

Coordenador Geral do MBA PPP e Concessões e Diretor de Programas da LSE Custom Programmes

Leonardo de Araújo Ferraz

Presidente do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI)

Crislayne Cavalcante

Coordenadora do Instituto Rui Barbosa

Analista de Controle do TCE/PR

Gleison Mendonça Diniz

Analista de Controle Externo do TCE/CE

Assessor da Vice-Presidência do TCE/CE

Comissão de Editores da Revista Técnica dos Tribunais de Contas

Denilze Sacramento

Diretora-adjunta da Escola de Contas Conselheiro José Borba Pedreira Lapa (ECPL)/ TCE/BA

Cristina Moura

Assessora da Escola de Contas Conselheiro José Borba Pedreira Lapa (ECPL)/ TCE/BA

Danilo Bastos

Colaborador da Escola de Contas Conselheiro José Borba Pedreira Lapa (ECPL)/ TCE/BA

Sandra Rodrigues

Instituto Rui Barbosa

Gleison Mendonça Diniz

Analista de Controle Externo do TCE/CE

Nilton Felício Flores

Técnico Sistema OJS / Colaborador do IRB

Lista de Avaliadores desta Edição

Alexandre Weihrauch Pedro

Mestrado em Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil

Ana Tereza Ventura Coelho

Mestrado - Faculdade Damas Instrução Cristã, FADIC, Brasil

Antônio Carlos Sales Ferreira Júnior

Mestrado profissional em Ciências Contábeis e Administração - FUCAPE, Brasil

Doutorado em andamento em Administração - Universidade da Amazônia, UNAMA, Brasil

Antonio Felipe Oliveira Rodrigues

Mestrado em Economia - Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Brasil

Doutorado em andamento em Administração - Universidade do Estado de Santa Catarina, UDESC, Brasil

Bruno Alex Londero

Mestrado em Programa de Pós-graduação em Políticas Públicas - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil

Daniel Mello

Doutorado em Ciências Empresariais - Universidade Autônoma de Assunção, UAA, Paraguai

Doutorado em andamento em Economia - Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil

Doris Terezinha Pinto Cordeiro de Miranda Coutinho

Mestrado profissional em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos - Escola Superior da Magistratura Tocantinense, ESMAT, Brasil

Doutorado em andamento em Direito Constitucional - Universidad de Buenos Aires, UBA, Argentina

Douglas Monteiro de Castro

Mestrando em Constitucionalismo e Direitos da Amazônia - Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Amazonas PPGD/UFAM

Pós-graduado em Direito Público com ênfase em gestão pública - Faculdade Damásio

Especialização MBA em Licitações e Contratos - FAEL

Ed Wilson Fernandes de Santana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, UNB, Brasil

Edalgina Braulia de Carvalho Furtado de Mendonça

Doutorado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, PUC Minas, Brasil

Elcias Oliveira da Silva

Mestrado na Universidade da Amazônia (UNAMA)

Fátima Maria Miranda Brayner

Doutorado em Ciências da Engenharia Ambiental - Universidade de São Paulo, USP, Brasil

Gleison Mendonça Diniz

Pós-doutor em Administração e Controladoria - Universidade Federal do Ceará

Doutor em Administração de Empresas - Universidade de Fortaleza

Helen Cristina Steffen

Mestrado em Ciências Contábeis - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS, Brasil

João Veríssimo do Amaral Neto

Mestrado em Direito - Universidade Federal de Pernambuco, UFPE, Brasil

Mestrado em Sociologia - Universidade Federal de Pernambuco, UFPE, Brasil

Ladislau Sena Júnior

Mestrando em Direito, Engenheiro Civil e Bacharel em Direito

Pós-graduação em Administração e em Direito Público

Leonardo de Camargo Subtil

Doutorado em Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil. Com período sanduíche em Université de Genève - Faculté de Droit (Orientador: Laurence Boisson de Chazournes)

Marcílio Barenco Corrêa de Mello

Mestrado em Direito - Universidade Federal de Alagoas, UFAL, Brasil

Doutoramento em Ciências Jurídicas Públicas - Universidade do Minho, UMINHO, Portugal

Marcus Vinicius de Azevedo Braga

Doutorado em Políticas Públicas pela UFRJ

Maria Cristina Angelim Barboza

Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP, Brasil

Matheus Linck Bassani

Doutorado em Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil

Nelson Nei Granato Neto

Mestrado em Desenvolvimento Econômico - Universidade Federal do Paraná

Rafael Larêdo Mendonça

Mestrado em Administração - Universidade da Amazônia, UNAMA, Brasil

Doutorado em andamento em Administração - Universidade da Amazônia, UNAMA, Brasil

Talita Ferreira de Souza Dourado

Mestrado profissional em andamento em Sistemas de Gestão - Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil

Talita Hermógenes Fernandes

Mestrado em Sociedade e Cultura na Amazônia - Universidade Federal do Amazonas

MBA em Licitações e Contratos - Faculdade Educacional da Lapa, FAEL, Brasil

Vanessa de Queiroz Rocha

Mestre, servidora do TCE/AM

Vera Maria de Guapindaia Braga

Pós-graduada em Gestão Governamental - Centro de Estudos Superiores do Estado do Pará

Mestrado profissional em andamento - Programa de Pós-graduação em Direito do Desenvolvimento da Amazônia (PPGDDA) -

Instituto de Ciências Jurídicas da UFP

Vlais Monteiro Pereira

Especialização em Administração Pública - Universidade Candido Mendes, UCAM, Brasil

Mestrado profissional em andamento em Segurança Pública, Cidadania e Direitos Humanos - Universidade do Estado do Amazonas, UEA, Brasil

Willams Brandão de Farias

Mestre em Desenvolvimento e Meio Ambiente - Universidade Federal de Pernambuco

Comitê Técnico de Gestão da Informação dos Tribunais de Contas do Brasil

Adriana Rangel Pereira

Alice Sória Garcia

Ana Carolina Ferreira

Josimar Batista dos Santos

Júlio César Schroeder Queiroz

Maria do Socorro Felix

Rodrigo Vilas Boas

Selma Mota Cortines

Organização

Instituto Rui Barbosa (IRB)

Apoio Técnico

Tribunal de Contas do Estado do Paraná - TCE/PR

Supervisão de Jurisprudência – Escola de Gestão Pública do Paraná - TCE/PR

Revisão e Normalização técnica

Carla Cristiani Honorato

Publideas Serviços Editoriais Ltda

Projeto gráfico e Diagramação

Núcleo de Imagem - TCE/PR

Revista Técnica dos Tribunais de Contas - RTTC

ISSN digital: 2238-6750

R454 Revista Técnica dos Tribunais de Contas - RTTC – v. 1, n. 0 (2010).
Belo Horizonte: Fórum; Curitiba: Instituto Rui Barbosa, 2021.

Publicação anual do IRB.
ISSN 2237-3187
436 p.

1. Controle externo. 2. Administração Pública. I. Instituto Rui
Barbosa.

CDD: 341.

CDU: 342.9

Instituto Rui Barbosa (IRB) – Biênio 2020-2021



**Instituto
Rui Barbosa**

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



Presidente

Ivan Lelis Bonilha
Tribunal de Contas do Estado do Paraná

Vice-Presidente de Relações Institucionais

Sebastião Helvecio Ramos de Castro
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Vice-Presidente de Desenvolvimento Institucional

Érico Xavier Desterro e Silva
Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

Vice-Presidente de Ensino, Pesquisa e Extensão

Inaldo da Paixão Santos Araújo
Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Vice-Presidente de Auditoria

Edilberto Carlos Pontes Lima
Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Vice-Presidente de Desenvolvimento e Políticas Públicas

Sidney Estanislau Beraldo
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Primeiro Secretário

Severiano José Costandrade de Aguiar
Tribunal de Contas do Estado de Tocantins

Segundo Secretário

Marcos Antônio Borges
Tribunal de Contas do Estado de Goiás

Tesoureiro

Algir Lorenzon
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Suplentes da Vice-Presidência

Domingos Augusto Taufner
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
Naluh Maria Lima Gouveia
Tribunal de Contas do Estado do Acre
Lilian de Almeida Veloso Nunes Martins
Tribunal de Contas do Estado do Piauí
Antonio Carlos Flores de Moraes
Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
Rosa Egídia Crispino Calheiros Lopes
Tribunal de Contas do Estado do Pará

Conselho Fiscal

Nestor Baptista
Tribunal de Contas do Estado do Paraná
Anilcéia Luzia Machado
Tribunal de Contas do Distrito Federal
Luiz Eduardo Cherem
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
Mauri José Torres Duarte
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
Maria Elizabeth Cavalcante de Azevedo Picanço
Tribunal de Contas do Estado do Amapá

Suplentes do Conselho Fiscal

Estilac Martins Xavier
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
Osmar Domingues Jeronymo
Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
Cilene Lago Salomão
Tribunal de Contas do Estado de Roraima
Daniel Augusto Goulart
Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás
Fernando Ribeiro Toledo
Tribunal de Contas de Alagoas

SUMÁRIO

Editorial	12

Apresentação	13

SÚMULAS VINCULANTES EM MATÉRIA DE LICITAÇÃO E AS PERSPECTIVAS DA PEC N. 22/2017

Alex Rodrigues de Lima e Izabel Sabino de Sousa

1	INTRODUÇÃO	18
2	O PANORAMA DO DEVER DE LICITAR.....	18
3	O CONTEXTO HISTÓRICO DO CONTROLE EXTERNO NO BRASIL	21
4	A NOVA DE LEI DAS LICITAÇÕES E CONTRATOS.....	24
5	AS PERSPECTIVAS DA PEC 22/2017.....	28
6	CONSIDERAÇÕES	30

A AUDITORIA COMBINADA DOS ATIVOS IMOBILIZADOS: uma análise sob a ótica do teste de recuperabilidade e da fidedignidade dos demonstrativos

Antonio Tomasetto Junior; Leandro Menezes Rodrigues; Saulo Aparecido de Souza; Cleonaldo da Silva Pereira e João Carlos Stec

1	INTRODUÇÃO	34
2	EVIDÊNCIA CONCRETA ILUSTRATIVA.....	36
3	ESTUDOS ANTERIORES	37
4	TESTE DE RECUPERABILIDADE E A MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO E DO VALOR EM USO PARA A VALIDAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL	39
5	IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA SOBRE OS REGISTROS CONTÁBEIS DO ATIVO IMOBILIZADO COMO VERIFICADOR DE FIDEDIGNIDADE DOS REGISTROS E SALDOS	41
6	UNIDADE GERADORA DE CAIXA COMO BALIZADORA DO TESTE DE RECUPERABILIDADE	44
7	O VALOR EM USO E O VALOR JUSTO NO CPC 01 E NA NBC TSP 10: QUAL O MAIS ADEQUADO PARA REPRESENTAR FIDEDIGNAMENTE O VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO?	47
8	OS RESULTADOS DOS TRABALHOS DE AUDITORIA SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO E A FIDEDIGNIDADE DOS DEMONSTRATIVOS	49
9	CONSIDERAÇÕES	50

CONTROLE EXTERNO DA EDUCAÇÃO: diagnóstico preliminar do Estado do Amapá no cumprimento das metas previstas na Lei n. 13.005/2014

Carina Baia Rodrigues; Regiane Guedes Rodrigues; e Marcio da Paixão Barros

1	INTRODUÇÃO	59
2	REFERENCIAL TEÓRICO	61
3	METODOLOGIA	65
4	RESULTADOS	66
5	ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	75
6	CONSIDERAÇÕES	79

O CONTROLE EXTERNO E A INDUÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA EM MUNICÍPIOS..

Cristiana Guerra Souza e José Renato Sena Oliveira

1	INTRODUÇÃO	85
2	PLATAFORMA TEÓRICA.....	86
2.1	O CONTROLE EXTERNO NO ÂMBITO MUNICIPAL	86
2.2	A GOVERNANÇA PÚBLICA	88
2.3	O CONTROLE EXTERNO E A INDUÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA	91
3	METODOLOGIA	94
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	95
5	CONSIDERAÇÕES	103

EXEMPLOS FÁTICOS DA ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS E ESTRANGEIROS: uma revisão de literatura narrativa..... 108

Daniel Silva

1	INTRODUÇÃO	109
2	REFERENCIAL TEÓRICO	110
2.1	REVISÃO DE LITERATURA NARRATIVA	111
2.2	CONTROLE EXTERNO	111
2.3	CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS E PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPPS)	112
3	ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS E ESTRANGEIROS.....	114
4	CONSIDERAÇÕES	123

REGIME JURÍDICO DO SUBSÍDIO DOS VEREADORES E A POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DESTE NO CURSO DA LEGISLATURA 129

Doris de Miranda Coutinho

1	INTRODUÇÃO	130
2	DOS SUBSÍDIOS.....	131
2.1	DA COMPOSIÇÃO DO VALOR.....	131
2.2	DOS LIMITES TEMPORAIS	132
2.3	DOS LIMITES QUANTITATIVOS.....	135
2.3.1	Do limite em razão da população	135
2.3.2	Do limite em razão da remuneração do prefeito	136
2.3.3	Do total da despesa com remuneração dos vereadores	136
2.3.4	Da limitação total da despesa do Legislativo Municipal	136
2.3.5	Do teto de gastos com folha de pagamento.....	136
2.4	DO PLANEJAMENTO ADMINISTRATIVO	137
2.5	DA ALTERAÇÃO DOS SUBSÍDIOS NO CURSO DA LEGISLATURA	139
2.6	DOS EFEITOS REPRISTINATÓRIOS.....	141
3	CONSIDERAÇÕES	143

UMA PROPOSTA DE FISCALIZAÇÃO PELOS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO DO REGIME DE CONTRATAÇÃO SEMI-INTEGRADA DE OBRAS PÚBLICAS NAS EMPRESAS ESTATAIS..... 148

Eduardo Real de Souza e Rafael Eisfeld Santos

1	INTRODUÇÃO	149
2	DESENVOLVIMENTO	150
2.1	DO REGULAMENTO INTERNO DE LICITAÇÕES E CONTRATOS	150
2.2	DAS DEFINIÇÕES DE CONTRATAÇÃO SEMI-INTEGRADA E PROJETO EXECUTIVO E DA CONFRONTAÇÃO COM AS PREVISÕES DA LEI 8.666/93.....	152
2.3	DO PROJETO BÁSICO EM CONTRATAÇÕES SEMI-INTEGRADAS.....	155
2.4	DA LIBERDADE DE INOVAÇÃO EM CONTRATAÇÕES SEMI-INTEGRADAS	159
2.5	SUGESTÃO DE METODOLOGIA DE FISCALIZAÇÃO DO REGIME DE CONTRATAÇÃO SEMI-INTEGRADA À LUZ DA LEI 13.303/16	161
3	CONSIDERAÇÕES	166

A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS FRENTE ÀS RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO PÓS-1988.....169

Gilson Soares de Araújo e Guiomar de Oliveira Passos

1	INTRODUÇÃO	170
2	AS RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO PÓS-CONSTITUIÇÃO DE 1988	170
3	AS ESTRATÉGIAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS PARA EVITAR A REALIZAÇÃO DE TRABALHOS SOBREPOSTOS, FRAGMENTADOS E/OU DUPLICADOS	173
4	CONSIDERAÇÕES	176

TRIBUNAIS DE CONTAS E ANDRAGOGIA: um estudo sobre os Projetos Político Pedagógicos das Escolas de Contas..... 180

Gilson Piqueras Garcia

1	INTRODUÇÃO	180
2	REFERENCIAL TEÓRICO: ANDRAGOGIA	181
3	MÉTODOS E TÉCNICAS	186
4	RESULTADOS	186
5	CONSIDERAÇÕES	191

DIGITAL TRANSPARENCY OF INFORMATION AND SERVICES ON MUNICIPAL GOVERNMENT WEB PORTALS IN CEARÁ 195

Gleison Mendonça Diniz

1	INTRODUCTION	195
2	ICTS, POPULAR PARTICIPATION AND DIGITAL TRANSPARENCY IN PUBLIC ADMINISTRATION.....	197
3	STUDIES ON E-GOVERNMENT AND TRANSPARENCY IN PUBLIC ADMINISTRATION	198
4	METHODOLOGY	201
5	ANALYSIS OF RESULTS:GENERAL DIMENSION	205
6	TECHNICAL DIMENSION	206
7	SPECIFIC DIMENSION	207
8	CONSIDERATIONS	211

CORRUPÇÃO EM TEMPOS DA COVID-19: o papel do Controle Externo nos desafios provocados pelo atual cenário pandêmico 217

Halisson Silva de Brito e Ana Carla Oliveira da Costa

1	INTRODUÇÃO	218
2	PERCEPÇÕES ACERCA DA CORRUPÇÃO.....	219
2.1	BREVE HISTÓRIA DA CORRUPÇÃO NO BRASIL.....	219
2.2	DIVERSAS CONCEPÇÕES SOBRE A CORRUPÇÃO	222
3	CORRUPÇÃO NO CONTEXTO DE PANDEMIA.....	225
4	UMA ANÁLISE ACERCA DO PAPEL DO CONTROLE EXTERNO NO ATUAL CENÁRIO BRASILEIRO ..	229
4.1	CONTROLE EXTERNO	230
4.2	PAPEL DO CONTROLE EXTERNO NA PANDEMIA: DESAFIOS E SOLUÇÕES.....	231
5	CONSIDERAÇÕES	235

AUDITORIA DE CONFORMIDADE NA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS: critérios que subsidiaram a fiscalização realizada pelo TCE/AP 241

João Augusto Pinto Vianna e Rafaela Alves Fecury Lobato

1	INTRODUÇÃO	242
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	243
3	VISÃO GERAL DO OBJETO.....	244
4	CRITÉRIOS QUE SUBSIDIARAM A AUDITORIA DE CONFORMIDADE.....	248
4.1	CONVÊNIO FIRMADO NO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ)	248
4.2	RATIFICAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO	249
4.3	MANIFESTAÇÃO DO PODER LEGISLATIVO ESTADUAL NAS RENÚNCIAS DE RECEITA DE ICMS ..	250
4.4	ESTUDOS PRÉVIOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS QUE DEMONSTREM O CUSTO-BENEFÍCIO	252
4.5	ELABORAÇÃO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO DAS CONCESSÕES E AMPLIAÇÃO DE INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA DA QUAL DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS	253
4.6	DEMONSTRAÇÃO DE QUE A RENÚNCIA DE ICMS FOI CONSIDERADA NA ESTIMATIVA DA RECEITA E NÃO AFETARÁ AS METAS FISCAIS DA LDO OU DAS MEDIDAS DE COMPENSAÇÃO	255
4.7	MONITORAMENTO DOS INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS DOS QUAIS DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS	256
4.8	CONTROLE INTERNO (SETOR E PROCEDIMENTOS) PARA ACOMPANHAR OS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS.....	258
5	CONSIDERAÇÕES	258

O DIREITO ORÇAMENTÁRIO E AS METAS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS NO PLANO PLURIANUAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO 262

Karine Tomaz Veiga

1	INTRODUÇÃO	263
2	O DIREITO ORÇAMENTÁRIO E O ORÇAMENTO PÚBLICO.....	266
3	AS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS NO ORÇAMENTO	271
3.1	O ORÇAMENTO EDUCACIONAL FLUMINENSE.....	280
3.2	AVALIAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS (AOPPE) NO PERÍODO DE 2016 A 2019	283
4	RESULTADOS DA PESQUISA	285
5	CONSIDERAÇÕES	294

ANÁLISE DA GESTÃO MUNICIPAL DA PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE: o controle externo como indutor da concretização do Direito Fundamental à Assistência Social 300

Leandro Torres; Rafael Santos Castro e Sabrina Machado Chies

1	INTRODUÇÃO	301
2	METODOLOGIA	304
3	PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA.....	305
4	GESTÃO DA PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE	308
5	ACHADOS DE AUDITORIA.....	310
6	CONSIDERAÇÕES	314

SUA MAJESTADE, O CONTROLE EXTERNO: análise do padrão de cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA 319

Maria de Nazareth Oliveira Maciel; Maria Beatriz Vieira Marques; Carlos André Araújo de Macedo; Luann Yago Oliveira Maciel e Ruan Matheus Barroso Silva

1	INTRODUÇÃO	320
2	CONTROLE DAS CONTAS PÚBLICAS	323
2.1	OS TRIBUNAIS DE CONTAS (<i>ACCOUNTABILITY</i> COMO RESPONSABILIZAÇÃO)	326
2.2	A PRESTAÇÃO DE CONTAS NO SENTIDO <i>ACCOUNTABILITY</i>	330
2.2.1	Prestação de Contas ao TCM/PA.....	332
3	MATERIAL E MÉTODO	333
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA, DO MÉTODO E DA BASE DE DADOS	333
3.2	TÉCNICA DE RECUPERAÇÃO DOS DADOS DA PLATAFORMA DO TCM/PA	334
3.3	ORGANIZAÇÃO ESTATÍSTICA DOS DADOS	335
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	335
4.1	PRESTAÇÃO DE CONTAS AO TCM/PA	335
4.2	PRAZO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	337
4.3	MANIFESTAÇÃO DO TCM/PA SOBRE AS CONTAS DE GOVERNO (RESOLUÇÃO) DE GESTÃO (ACÓRDÃO)	338
5	CONSIDERAÇÕES	342

O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS: retrospectiva, situação atual e um olhar para o futuro..... 346

Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho

1	INTRODUÇÃO	347
2	DESENVOLVIMENTO	347
2.1	BREVE RETROSPECTIVA DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E A SÚMULA 347/STF	347
2.2	SITUAÇÃO ATUAL DA APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS APÓS O JULGAMENTO DO MS 35.410 PELO STF	351
2.3	O OLHAR PARA O FUTURO DO EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS	356
3	CONSIDERAÇÕES	363

USO DE *BUSINESS INTELLIGENCE* PARA AVALIAÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO NA EDUCAÇÃO BÁSICA NO ESTADO DO ACRE..... 368

Pedro Farias Wanderley; Cláudio de Souza Baptista; Ronald Polanco Ribeiro e Anselmo Cardoso de Paiva

1	INTRODUÇÃO	369
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	371
3	METODOLOGIA.....	371
3.1	COLETA DE DADOS E O PROCESSO DE ETL	372
3.2	FONTES DE DADOS.....	373
3.2.1	Scripts Python.....	373
3.3	MODELAGEM DO BANCO DE DADOS DE INDICADORES EDUCACIONAIS.....	374
3.4	ARQUITETURA DO BI DE EDUCAÇÃO	376
3.5	PROJETO DOS <i>DASHBOARDS</i>	376
4	RESULTADOS	377
4.1	PAINEL DISTORÇÃO IDADE-SÉRIE.....	378
4.2	PAINEL PROVA BRASIL (LÍNGUA PORTUGUESA)	379
4.3	PAINEL ESFORÇO DOCENTE	380
4.4	PAINEL EVASÃO ESCOLAR	381
5	AVALIAÇÃO DE USABILIDADE	382
6	CONSIDERAÇÕES	383

RECURSOS REPASSADOS PELA UNIÃO NA MODALIDADE FUNDO A FUNDO: uma nova visão sobre a competência de fiscalização..... 387

Rafael Ferreira de Lira

1	INTRODUÇÃO	388
1.1	PANORAMA ATUAL DA DISTRIBUIÇÃO DE RECEITA E DOS GASTOS PÚBLICOS.....	388
2	COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO: FRAGILIDADES DO POSICIONAMENTO MAJORITÁRIO ATUAL.....	392
2.1	ARTIGO 33 DA LEI FEDERAL N. 8.080/90	393
2.2	SÚMULA N. 208 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	396
2.3	ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	398
2.3.1	Art. 33, §4º, da Lei Federal n. 8.080/90.....	399
2.3.2	Natureza da Receita Transferida	400
2.3.3	Natureza Convenial da Transferência dos Recursos.....	400
2.3.3.1	Aprofundando a Análise Acerca da Natureza do Recurso.....	401
3	COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO: ARGUMENTOS À FISCALIZAÇÃO REALIZADA PELO SISTEMA TCes/TCMs	405
3.1	NATUREZA FEDERATIVA DA TRANSFERÊNCIA.....	405
3.2	APROVEITAMENTO EFICIENTE DA CAPACIDADE OPERACIONAL DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO	408
3.3	EFICIÊNCIA E RACIONALIZAÇÃO NA GESTÃO E CONTROLE DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS ...	409
3.4	MAIOR EFETIVIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA DAS DECISÕES PROLATADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	410
4	CONSIDERAÇÕES	411

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL: boa prática aplicada no controle das despesas com pessoal nos entes que arrecadam receitas de petróleo..... 415

Rodrigo Coelho do Carmo; Juliana Vieira Voss Scafoloni e Aline Pedroni Colodetti

1	INTRODUÇÃO	416
2	DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)	417
2.1	DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA.....	418
3	DA DESPESA COM PESSOAL	419
4	DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL	420
4.1	COMPOSIÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL	421
4.2	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL COMO BOA PRÁTICA ADMINISTRATIVA	422
5	CONSIDERAÇÕES	430



Editorial

A Revista Técnica dos Tribunais de Contas (RTTC) é uma revista de caráter técnico-científico, editada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), que publica experiências e reflexões sobre assuntos inerentes ao controle externo.

A efetividade do controle externo tem como pressupostos a atuação coordenada e integrada com os controles interno e social, a profissionalização e a qualificação do seu corpo técnico e a unificação normativa em nível internacional.

Em obediência aos desígnios constitucionais, o controle externo se volta para a intensificação da avaliação das políticas públicas, do uso de tecnologias inteligentes de análise de dados e da aplicação de auditorias operacionais, financeiras e de regularidade, sempre com base no planejamento e no gerenciamento de riscos das ações estatais.

Com o tema “Tendências e Perspectivas do Controle Externo: um olhar para o futuro”, esta quinta edição da RTTC reafirma o compromisso do IRB de aprimorar as atividades exercidas nos tribunais de contas do país para o competente exercício de sua missão constitucional e o cumprimento de suas metas institucionais.

Ivan Lelis Bonilha
Presidente

Apresentação

A educação pode ser compreendida como o ato de educar e de instruir e, no sentido mais técnico, é o processo contínuo de desenvolvimento das faculdades físicas, intelectuais e morais do ser humano, a fim de melhor se integrar na sociedade ou no seu próprio grupo.

O Instituto Rui Barbosa (IRB), como parte do seu permanente esforço de educar pela disseminação do conhecimento – afinal, não é por outro motivo que é chamado de a casa do conhecimento das Cortes de Contas –, tem procurado estimular a publicação e a divulgação de artigos técnicos que estejam relacionados com temas dos mais diversos, nas áreas mais afins ao trabalho direto dos profissionais que integram os quadros dos Tribunais de Contas de todo o País. O estímulo à produção de artigos e textos integra a estratégia de fazer com que tenhamos, cada vez mais, um ambiente aberto ao debate e às reflexões, que seja enriquecedor para a nossa vida profissional e pessoal.

E, ao ver o IRB imbuído em uma ação tão nobre, não tenho como não associá-la a duas frases de um grande escritor de minha terra, o imortal Jorge Amado: “eu continuo pensando em modificar o mundo e acho que a literatura tem uma grande importância” e “eu acho que o escritor verdadeiro é aquele que escreve sobre o que viveu”.

Assim, a fim de aperfeiçoar as ações dos Tribunais de Contas e de trazer para perto a realidade de quem escreve, nesta edição da Revista Técnica dos Tribunais de Contas, é possível encontrar textos envolvendo experiências mais ligadas diretamente ao controle externo e também outros que derivam para tópicos mais abrangentes, embora sempre com vinculações às áreas de atuação das Cortes de Contas. Devido à natureza especial desses tempos difíceis que o mundo atravessa, reflexo direto da pandemia do novo coronavírus, encontramos trabalhos que focam justamente na singularidade das ações desenvolvidas pelos gestores e pelos órgãos de fiscalização durante a crise sanitária.

As políticas públicas, a atuação das Cortes de Contas, o combate à corrupção, a gestão fiscal e outros temas correlatos foram abordados de vários pontos de vista, tornando a leitura dos artigos uma rara oportunidade de aprendizado e de fruição dos diversos tipos de conhecimento que compõem as atividades desenvolvidas no dia

a dia por milhares de profissionais. Este compêndio é também uma plataforma de grande interesse para estudantes.

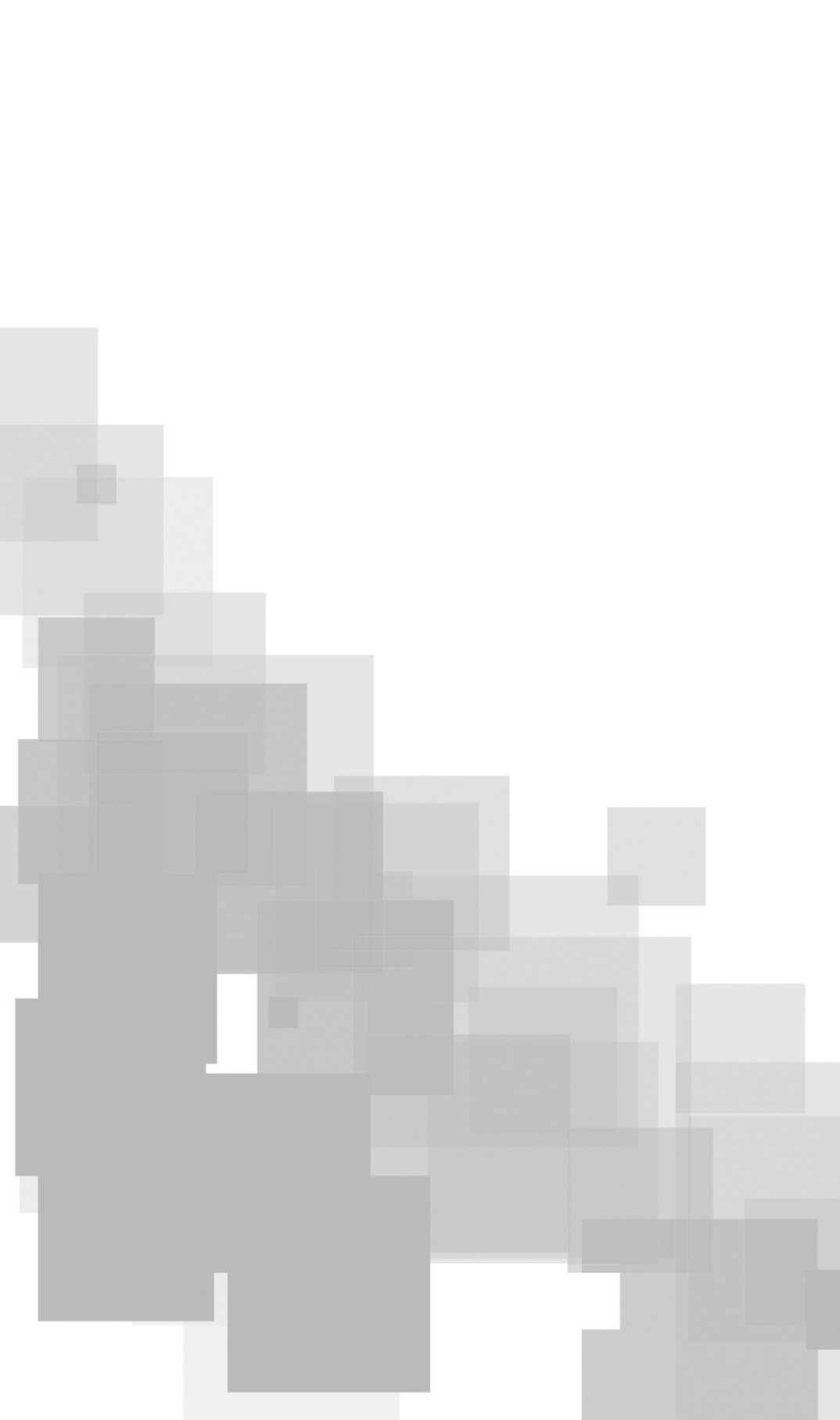
Questões vinculadas à legislação encontram espaço nos textos aqui publicados, tanto aquelas que influenciam diretamente a atuação dos Tribunais de Contas, como os debates a respeito da sua autonomia e das auditorias. Não poderia faltar o foco sobre as questões educacionais, tema que tem conquistado tanto espaço nas pautas diárias, em razão da importância do processo educacional para o desenvolvimento da nossa população e do nosso País.

O mais essencial é que todo este conteúdo está repleto de muita qualidade, o que bem demonstra o alto nível do quadro funcional que compõe as Cortes de Contas brasileiras. Justamente em razão disso é que tenho a certeza de que a leitura dos 19 textos aqui publicados será transformadora do ponto de vista intelectual, enriquecedora do ponto de vista profissional e, além de tudo, muito interessante.

Inaldo da Paixão Santos Araújo

Vice-Presidente de Ensino, Pesquisa e Extensão do IRB
Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia





DOCTRINA

Artigos

SÚMULAS VINCULANTES EM MATÉRIA DE LICITAÇÃO E AS PERSPECTIVAS DA PEC N. 22/2017

BINDING PRECEDENTS IN THE MATTER OF BIDDING AND THE PERSPECTIVES OF PEC N. 22/2017

Alex Rodrigues de Lima¹

Izabel Sabino de Sousa²

Resumo: O presente trabalho visa analisar a temática da edição de súmulas vinculantes em matéria de licitação por parte dos Tribunais de Contas estaduais e municipais, onde houver. As disposições trazidas pelo artigo 172 da proposta da Lei n. 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações), o qual foi vetado, buscou inserir no ordenamento jurídico pátrio uma espécie de “súmula vinculante” para o Tribunal de Contas da União (TCU). Desse modo, o referido diploma legal provocou diversas discussões no meio acadêmico e jurídico sobre o tema. Com isso, objetiva-se verificar a possibilidade jurídica de implementação do instituto do enunciado de súmula vinculante como atribuição dos Tribunais de Contas dos estados e dos municípios, onde houver. Fazendo uso da metodologia hipotético-dedutiva, busca-se situar a temática da súmula vinculante em matéria de licitação no contexto constitucional vigente e sua aplicabilidade perante o sistema de controle externo do Brasil. Ao final, conclui-se pela possibilidade jurídica do referido instituto, uma vez que a aprovação da PEC n. 22/2017 tem o condão de propiciar a edição de enunciado de súmula vinculante em matéria de licitação como atribuição dos Tribunais de Contas.

Palavras-chave: Licitações. Súmula vinculante. Pacto federativo. PEC n. 22/2017.

Abstract: The present work aims to analyze the theme of the editing of binding summaries in terms of bidding by state and municipal Audit Office, where applicable. The provisions brought by article 172 of the proposal of Law No. 14.133/2021 (New Bidding Law), which was disallowed, sought to insert in the Brazilian legal system a kind of “binding summary” for the Federal Audit Office (TCU). Thus, the aforementioned legal diploma provoked several discussions in academic and legal circles on the subject. Therefore, the objective is to verify the legal possibility of implementing the institute of the binding summary statement as an attribution of the Audit Office of the states and municipalities, where applicable. Making use of the hypothetical-deductive methodology, the aim is to situate the binding summary in the bidding matter in the current constitutional context and its applicability before the external control system in Brazil. In the end, it concludes that the aforementioned institute is legally possible, since the approval of PEC N. 22/2017 has the power to allow the publication of a binding summary statement in the matter of bidding as an attribution of the audit courts.

Keywords: Bids. Binding Precedent. Federative pact. PEC n. 22/2017.

1 Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Mestrando em Gestão Pública e Cooperação Internacional pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Pós-graduando em Direito Administrativo. Estagiário-Residente no Ministério Público do Estado da Paraíba. Ex-estagiário do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. ar.lima.br@gmail.com.

2 Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Mestranda em Gestão Pública e Cooperação Internacional pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Pós-graduanda em Direito Constitucional. Estagiária-Residente no Ministério Público do Estado da Paraíba. sabinoizabel@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho aborda a temática das licitações públicas e a sua fiscalização por parte dos Tribunais de Contas estaduais e municipais, onde houver. Em abril de 2021 entrou em vigor a Nova Lei das Licitações (Lei n. 14.133/2021), advinda do Projeto de Lei (PL) n. 4.253/2020, o qual tramitou por quase dez anos no Congresso Nacional e trouxe diversas mudanças nas áreas de licitações e contratos administrativos, como: a extinção e criação de modalidade licitatória, prazo de vigência de contratos, virtualização dos procedimentos, inversão de fases da licitação etc., visando tornar a Administração Pública mais eficiente e mais célere no ato de celebrar contratos para a realização de obras e para a aquisição de bens e serviços.

Embora acerte em alguns pontos, a referida Lei falhou ao tentar implementar no ordenamento jurídico uma espécie de *súmula vinculante* para o Tribunal de Contas da União (TCU), obrigando os Tribunais de Contas estaduais e municipais, onde houver, a sujeitarem suas decisões às balizas daquele Tribunal. Esta disposição, presente no artigo 172 do referido diploma legal, suscitou uma grande discussão no meio acadêmico e jurídico por constituir uma inequívoca afronta à autonomia dos Tribunais de Contas estaduais e municipais, o que veio a provocar o seu veto integral. Tal situação reacende o estudo sobre a PEC n. 22/2017, um caminho possivelmente viável para o tema aqui abordado.

Inicialmente, este trabalho abordará o contexto histórico e o estudo da temática do dever de licitar e sua previsão na Constituição Federal de 1988. Logo após, é trazido à baila a temática do modelo de controle externo adotado no Brasil, narrando sobre o Sistema de Tribunais de Contas e sua competência para fiscalizar a despesa pública no estágio da licitação. Em seguida, este trabalho aborda a Nova Lei de Licitações, dispondo sobre seu processo legislativo e fazendo um breve estudo sobre os novos institutos ali trazidos, bem como tece considerações sobre o veto ao artigo 172.

Ao final, discute sobre a possibilidade jurídica para a edição de súmulas vinculantes por parte dos Tribunais de Contas, à luz do ordenamento jurídico pátrio. Como conclusão, propõe-se a aprovação de proposta de emenda à Constituição já em tramitação (PEC n. 22/2017) como forma de viabilizar a edição de súmula de caráter vinculante em matéria de licitação.

2 O PANORAMA DO DEVER DE LICITAR

De acordo com o dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, o termo *licitar* significa “dar lance em leilão ou hasta pública; disputar a arrematação de bens que se vão vender por esse meio”. O professor Alexandre Mazza (2012) afirma, em seu manual, que licitação é o procedimento administrativo pelo qual entidades governamentais convocam interessados em fornecer bens ou serviços, assim como

locar ou adquirir bens públicos, estabelecendo uma competição a fim de celebrar contrato com quem oferecer a melhor proposta (MAZZA, 2012, p. 320). Em termos gerais, entendemos que o instituto da licitação é o procedimento administrativo por meio do qual a Administração Pública adquire bens ou serviços de terceiros, visando satisfazer o interesse público.

A história da licitação no Brasil inicia com a edição do Decreto n. 2.926, de 14 de maio de 1862, o qual aprovou as regras para aquisição de bens e serviços por parte do antigo Ministério da Agricultura, Comércio e Obras Públicas, vejamos o artigo primeiro:

Art. 1º Logo que o Governo resolva mandar fazer por contracto qualquer fornecimento, construcção ou concertos de obras cujas despesas corraõ por conta do Ministerio da Agricultura, Commercio e Obras Publicas, o Presidente da junta, perante a qual tiver de proceder-se á arrematação, fará publicar annuncios, convidando concurrentes, e fixará, segundo a importancia da mesma arrematação, o prazo de quinze dias a seis mezes para a apresentação das propostas. (BRASIL, 1862).

O aludido Decreto previa a disponibilização de anúncios para os concorrentes e o dever destes apresentarem caução ou fiador como forma de participação nos certames.

Em 1922, houve a edição do Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Este Decreto institui o Código de Contabilidade da União e em seu artigo 50 previa uma concorrência pública com publicação em diário ou jornal oficial, atentemos:

Art. 50. A concurrencia publica far-se-á por meio de publicação no Diario Official, ou nos jornaes officiaes dos Estados, das condições a serem estipuladas e com a indicação das autoridades encarregadas da adjudicação, do dia, hora e logar desta. (BRASIL, 1922).

Cinco anos depois, houve a edição do importante Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual versou sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa. Este Decreto destinou o título XII para tratar sobre normas relativas às licitações para compras, obras, serviços e alienações. Ao analisarmos este Decreto, verifica-se que, em relação aos decretos anteriores, foi a primeira vez que houve a menção do princípio da licitação, conforme artigo 126: as compras, obras e serviços efetuar-se-ão com estrita observância do princípio da licitação (BRASIL, 1967). Com a entrada em vigor deste Decreto, havia uma discussão sobre sua aplicação por parte dos Estados e Municípios, o que ocasionou a apresentação do Projeto de Lei n. 1.081 de 1968. Tem-se a seguir um trecho da exposição de motivos do aludido Projeto de Lei (PL):

O referido Decreto-Lei não esclarece, porém, se as normas seriam aplicáveis, igualmente, aos Estados e Municípios. Esta situação tem criado dúvidas na aplicação dos textos legais, ocasionando

critérios diversos nas licitações, o que acarreta, pela contínua falta de uniformidade, prejuízos às administrações estaduais e municipais e aos interessados nos contratos. (BRASIL, 1968).

Em seguida, o projeto supradito é aprovado e dá origem à Lei n. 5.456, de 20 de junho de 1968, a qual pacificou o entendimento e determinou a aplicação dos artigos 125 a 144 do Decreto-Lei n. 200/67 aos Estados e Municípios.

Até este momento, o instituto da licitação sempre foi tratado com pouca exclusividade, constando dentro de normas esparsas, o que logo mudou com o advento do Decreto-Lei n. 2.300, 21 de novembro de 1986. Nesse sentido, verifica-se que houve uma preocupação maior com o tema. O Decreto-Lei n. 2.300/86 tratou exclusivamente sobre licitação, trazendo princípios, definições, modalidades, limites e penalidades. Vejamos o artigo 1º: este Decreto-Lei institui o estatuto jurídico das licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, compras e alienações, no âmbito da Administração Federal centralizada e autárquica. (BRASIL, 1986).

A primeira constituição a prever normas sobre licitação foi a Constituição Cidadã de 1988. A constitucionalização do instituto da licitação mostra a importância que fora dada ao tema. Como visto nos parágrafos anteriores deste tópico, a licitação sempre foi tratada por meio de Decreto, Lei e, até mesmo, pelo extinto instrumento do “Decreto-Lei”. O legislador constituinte viu a necessidade de garantir princípios gerais em licitação no texto constitucional, por entender a importância do tema para o dia a dia das administrações públicas. A Constituição Federal reservou o inciso XXI do artigo 37 para dispor sobre o princípio da licitação, consideremos:

Art. 37 [...]

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

Ao longo do texto constitucional de 1988 vemos a menção de matéria correlata à licitação nos artigos 22, inciso XXVII (competência legislativa privativa da União para edição de normas gerais em matéria de licitação e contratação por parte da Administração Pública), 173, inciso III (instituição de normas em matéria de licitação e contratação para as estatais, dando origem à Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016) e 175 (dever de realização de licitação para a delegação da execução de serviços públicos ao setor privado, em regime de concessão ou permissão).

Seguindo no contexto histórico da licitação, no ano de 1991 nasce o Projeto de Lei da Câmara n. 1.491/1991, o qual versou sobre a regulamentação do artigo

37, inciso XXI, da Constituição Federal de 1988 e sobre a instituição de normas para licitações e contratos da Administração Pública. Após sua tramitação, o referido Projeto de Lei deu origem à Lei Geral de Licitações e Contratações Públicas, a Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. No mesmo ano de conversão do projeto na Lei n. 8.666/93 este diploma legal já passou a ter propostas de modificações, como os Projetos de Lei da Câmara Federal n. 4155/1993, 4076/1993, 4057/1993, e 4095/1993.

É sabido que a necessidade de adequar o Direito aos anseios sociais é antiga. O Direito precisa acompanhar a evolução dos fatos sociais, sob pena de gerar desigualdades e injustiças. Nesse sentido, diz Paulo Nader (2016) que o Direito de um povo se revela autêntico, quando retrata a vida social, quando se adapta ao momento histórico, quando evolui à medida que o organismo social toma novas dimensões (NADER, 2016, p. 12).

A evolução de mecanismos tecnológicos, a necessidade de modernização e agilização de processos de contratação e compras tornaram cruciais as mudanças na Lei Geral de Licitações e Contratos, o que deu origem ao Projeto de Lei do Senado n. 559/2013, aprovado em 2016. Ao chegar na Câmara, recebeu o registro de Projeto de Lei n. 6.814/2017, mas em 25 de junho de 2019 foi declarado prejudicado e prevaleceu um projeto mais antigo, o PL n. 1.292/1995, este, sendo aprovado na Casa de Representantes do Povo em 17 de setembro de 2019. Por sofrer diversas modificações no texto original, o projeto retornou ao Senado para deliberação, recebendo o número de registro 4.253/2020, tendo sua redação final aprovada em 10 de março de 2021. O PL n. 4.253/2020 foi transformado em norma jurídica sob a epígrafe da Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021, a qual será objeto de estudo em tópico específico.

Como visto anteriormente, o instituto da licitação é uma preocupação antiga da Administração Pública. É um procedimento que visa garantir mais transparência, isonomia e economicidade nas contratações públicas. Tal procedimento deve ser encarado pelo gestor público como um princípio a ser seguido no dia a dia da Administração.

3 O CONTEXTO HISTÓRICO DO CONTROLE EXTERNO NO BRASIL

A forma de governo republicana e o regime de governo democrático pressupõem o dever de zelo pela coisa pública. O poder é conferido ao governante para que este faça bom uso e persiga os reclames populares. Sendo assim, espera-se, em princípio, que o governante atue com boa-fé e respeito a *res pública*. No entanto, cabe ao Estado se municiar de instrumentos para fiscalizar os atos do governante no trato da coisa pública. Se no passado o monarca utilizava as riquezas oriundas do povo em proveito próprio e sem fim público específico, no regime republicano o governante tem o dever de prestar contas dos atos que pratica em nome do povo.

O controle da administração pública cabe ao povo (controle externo popular), aos representantes do povo (controle externo legislativo) e à própria entidade controlada (controle interno). Segundo o professor Valdecir Pascoal (2009), o controle da Administração Pública nos Estados modernos é exercido por meio de dois sistemas: a) Tribunais ou Conselhos de Contas; b) Controladorias ou auditorias gerais (PASCOAL, 2009, p. 121). O professor Pascoal ensina, ainda, que o modelo de Tribunais de Contas é adotado em países de tradição latina, como Alemanha, França, Portugal etc. Já o modelo de controladoria ou auditoria geral, ensina o professor, é adotado em países de tradição britânica, como Inglaterra, África do Sul, Austrália, Canadá etc. O legislador constitucional brasileiro, ao tratar da temática do controle externo da Administração Pública, optou por adotar o modelo de Tribunais de Contas. Entendemos que o legislador constitucional julgou necessário, além do controle interno, a existência de uma entidade estranha ao órgão controlado, possuindo estrutura própria e desvinculada, garantindo-lhe autonomia e condições de se opor aos atos da administração.

Fazendo-se um estudo sobre a Coleção das Leis do Império, é possível concluir que desde o período imperial havia uma preocupação com as finanças públicas. A Constituição Política do Império do Brasil de 1824 previu algo que hoje vem a ser considerado um orçamento público (art. 170), embora pouco arrojado. Mas, somente em 1830, foi efetivamente posto em prática o artigo 170 da Constituição Imperial. Vejamos o que dizia o artigo 20 da Lei de 15 de dezembro de 1830: “A receita do Império no futuro ano financeiro é orçada em quinze mil contos de réis.” (BRASIL, 1830).

O artigo 170 da Constituição Imperial previa também a instituição de um Tribunal, que logo depois vem a ser o modelo de Tribunal de Contas adotado no Brasil. Mas só foi em 1890 que o primeiro protótipo de Tribunal de Contas foi idealizado. Ruy Barbosa, Ministro da Fazenda, à época, apresentou ao então presidente o decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890, o qual continha a seguinte ementa: “Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica” (BRASIL, 1890). Na exposição de motivos do referido Decreto, Ruy Barbosa pontuou:

Referimo-nos à necessidade de tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana, em sua missão de prover ás necessidades publicas mediante o menor sacrificio dos contribuintes, à necessidade urgente de fazer dessa lei das leis uma força da nação, um sistema saibo, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousem perturbar-lhe o curso traçado (TCU, 1890).

A primeira constituição republicana institucionalizou o Tribunal de Contas da União e conferiu-lhe competências para liquidar as contas da receita e da despesa

e verificar a sua legalidade antes de serem prestadas ao Congresso Nacional (TCU, 2021). A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, destinou o artigo 89 para prever:

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

Mais de um ano após a promulgação da Constituição de 1891 foi editado o Decreto n. 1.166, de 17 de dezembro de 1892, o qual destinou o título II para regulamentar efetivamente o Tribunal de Contas. O aludido Decreto tratou sobre a composição, jurisdição, competência, atribuições, funcionamento, quadro de servidores, estrutura organizacional, procedimentos e recursos no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU).

Nos tempos atuais, a Constituição de 1988 determina que o controle da Administração Pública fica a cargo do Congresso Nacional, o qual será exercido com auxílio do Tribunal de Contas. Ao longo dos artigos 70 a 75, o legislador constituinte instituiu todo o sistema de controle externo do país. As competências dos Tribunais de Contas existentes no Brasil são idênticas, mudando-se apenas a jurisdição de cada um. Sendo assim, enquanto os Tribunais de Contas estaduais atuam, em regra, sobre contas estaduais e municipais, o Tribunal de Contas da União atua sobre recursos oriundos da União.

Importante mencionar que predomina na doutrina o entendimento de que, embora o titular do controle externo seja o Poder Legislativo, os Tribunais de Contas não possuem dependência ou qualquer subordinação em relação a este Poder. Os Tribunais de Contas são órgãos que gozam de autonomia financeira e administrativa, não se vinculando a qualquer dos poderes da república. Embora haja divergência doutrinária, entende-se que os Tribunais de Contas não estão inseridos em nenhum dos Poderes da República. Não está alocado no Poder Executivo, pois não há base territorial para que se possa prestar serviços públicos típicos do Executivo, como: educação, saúde, transporte, assistência social etc. Também não está alocado no Poder Legislativo, pois é incapaz de inovar no ordenamento jurídico, criando direitos ou obrigações. Também não integra o Poder Judiciário, pois suas decisões não fazem coisa julgada.

Sendo assim, entende-se que os Tribunais de Contas são um complexo orgânico *sui generis*, que goza de autonomia financeira e administrativa, cuja razão de ser impõe a inexistência de vínculo ou subordinação aos Poderes da República. Essa autonomia é necessária para que a sua função se cumpra. Qualquer subordinação aos Poderes da União poderia causar interferência em suas atividades, desvirtuando, assim, as suas decisões.

Resumindo este tópico, o sistema de controle interno adotado pelo Brasil instituiu o modelo de Tribunal de Contas, cabendo a este fiscalizar todo e qualquer dispêndio público no âmbito de sua competência. Ensina o direito financeiro que a despesa pública possui estágios, a saber: licitação, empenho, liquidação e pagamento. Nesse sentido, os Tribunais de Contas possuem competência para fiscalizar as licitações perpetradas pelos órgãos e entidades sujeitos a sua jurisdição, vez que estas culminarão em despesa pública.

4 A NOVA DE LEI DAS LICITAÇÕES E CONTRATOS

Verifica-se, em tópico anterior, que a evolução do instituto da licitação andou a passos curtos. Após a previsão do princípio da licitação no artigo 37, inciso XXI, da Constituição de 1988, somente em 1993 houve a efetiva regulamentação, com o advento da Lei Geral de Licitações e Contratos n. 8.666/1993. O dinamismo das relações sociais e os avanços tecnológicos obrigam o Direito a se adaptar à realidade. No mesmo ano de 1993, diversos projetos de lei foram apresentados para a modificação da Lei Geral de Licitações. Ao longo de vinte e sete anos de vigência, a referida Lei sofreu modificações pontuais. Mas somente agora, no ano de 2021, entrou em vigor a Nova Lei das Licitações e Contratos, a qual traz consigo modificações substanciais em matéria de licitação.

Também vimos em tópico anterior que houve a necessidade de atualização da Lei de Licitações e Contratos para se adaptar às necessidades administrativas, dando origem ao Projeto de Lei do Senado n. 559/2013, o qual foi aprovado em 2016. Ao Chegar à Câmara, recebeu o registro de Projeto de Lei n. 6.814/2017, mas em 25 de junho de 2019 foi declarado prejudicado e prevaleceu um projeto mais antigo, o PL n. 1.292/1995, este, sendo aprovado na Câmara Federal em 17 de setembro de 2019. Por sofrer diversas modificações no texto original, o projeto retornou ao Senado para deliberação, recebendo o número de registro 4.253/2020, tendo sua redação final aprovada em 10 de março de 2021. O PL n. 4.253/2020 foi enviado para sanção do Presidente da República, sendo convertido na norma jurídica de número 14.133, de 1º de abril de 2021.

A Lei n. 14.133/2021 traz modificações significativas em matéria de contratação pública. Nos parágrafos a seguir, destaca-se alguns pontos importantes sobre as novidades introduzidas pela nova Lei das Licitações e Contratos.

A Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos acerta ao trazer definições sobre institutos antes lacunosos, dentre eles, a definição do instituto da ata de registro de preços e das figuras do órgão gerenciador e órgão participante, popularmente conhecido por “carona” (art. 6º, XLVI, XLVII e XLVIII).

Seguindo a linha de raciocínio dos artigos 5º, IX, da lei nº 13.460/2017 e 3º, I, II e III, da Lei n. 13.726/2018, o novo diploma legal suprime formalidades desnecessárias, como a apresentação de cópia autenticada em cartório (art.12, IV).

Depreende-se da Nova Lei das Licitações que há um profundo apelo do legislador para o emprego de novas tecnologias no processo licitatório (art. 12, VI, e art. 17, §2º).

Buscando agilizar o procedimento licitatório, o legislador se inspira nas disposições da Lei do Pregão e inverte as fases da licitação (art. 17 e art. 28). A partir de agora, a fase de apresentação e julgamento das propostas será anterior à fase de habilitação. Pelas disposições da Lei n. 8.666/93, na maioria das modalidades de licitação, essas fases ocorrem de forma inversa. Essa sistemática ajuda a agilizar todo o procedimento, uma vez que a administração irá se ater, primeiramente, aos documentos de habilitação dos licitantes já vencedores na fase de apresentação e julgamento das propostas.

Visando trazer segurança à execução dos contratos administrativos, a Nova Lei das Licitações determina a criação de matrizes de risco, já na fase preparatória da licitação (art. 18, X).

Outra novidade da Lei 14.133/2021 é a determinação de criação de programa de integridade do licitante vencedor de licitações consideradas de grande vulto (art. 24, §4º). Importante destacar que, em certos casos, o chamado programa de integridade servirá como critério de desempate (art. 60, IV) e como baliza para aplicação de penalidade ao licitante e sua reabilitação (art. 156, §1º, inciso V, e art. 163, parágrafo único).

Quanto às modalidades de licitação, foram extintos os institutos do convite e tomada de preços e houve a criação da nova modalidade chamada de diálogo competitivo (art. 28).

Além disso, a Nova Lei das Licitações fixou prazos de até dez anos para vigência de contratos de serviços ou fornecimentos contínuos (artigos 106 e 107).

Por fim, destacamos como uma das grandes inovações trazidas pela proposta da Nova Lei das Licitações o art. 172, o qual assevera:

Art. 172. Os órgãos de controle deverão orientar-se pelos enunciados das súmulas do Tribunal de Contas da União relativos à aplicação desta Lei, de modo a garantir uniformidade de entendimentos e a propiciar segurança jurídica aos interessados.

Parágrafo único. A decisão que não acompanhar a orientação a que se refere o *caput* deste artigo deverá apresentar motivos relevantes devidamente justificados. (BRASIL, 2021).

Ao chegar à Presidência, a proposta da Nova Lei das Licitações sofreu vinte e dois vetos, os quais foram comunicados ao Congresso Nacional por meio da Mensagem n. 118, de 1º de abril de 2021. **Dentre os dispositivos vetados, consta o artigo 172.**

Passa-se a analisar os argumentos que depõem contra a constitucionalidade do dispositivo vetado.

Da análise dos artigos 71 ao 75 da Constituição Federal, que tratam das competências dos Tribunais de Contas, verifica-se que inexistia previsão de instituição de súmula vinculante por parte do TCU, em matéria de licitação, bem como inexistia o dever de os Tribunais locais acompanharem o entendimento sumulado. Ora, o próprio Supremo Tribunal Federal (STF), conviveu por longos anos sem o instituto da *súmula de caráter vinculante*. Foi necessária a apresentação da Proposta de Emenda à Constituição - PEC n. 96/1992 para possibilitar ao STF a edição de súmula de caráter vinculante. A chamada *PEC da reforma do judiciário* visou dar mais celeridade e eficiência ao judiciário brasileiro. Vejamos um trecho da justificativa da PEC n. 96/1992, ao falar da ineficiência do judiciário, à época:

O “déficit nos seus julgamentos requer uma providência capaz de aproximá-la de seus jurisdicionados, com a entrega da decisão dos litígios de maior interesse da União, à Justiça estadual, que está aparelhada para esse mister. (BRASIL, 1992).

Nesse sentido, após a tramitação da proposta anterior, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004. Esta emenda introduziu o artigo “103-A” no texto constitucional para propiciar ao STF a edição de súmulas de caráter vinculante, vejamos:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (BRASIL, 1988).

Segundo esse raciocínio, verifica-se que o artigo 172 da proposta da Nova Lei das Licitações é, de fato, inconstitucional, pois seria necessária a edição de emenda constitucional para propiciar ao TCU a edição de súmula de caráter vinculante. Chama-se de inconstitucionalidade formal a situação em que a matéria legislativa em tramitação não observa o regular processo legislativo ou há ilegitimidade do autor da proposta. Sendo assim, para que a ideia a que se propõe o artigo vetado pudesse se concretizar, ou seja, houvesse a criação de súmula vinculante para o TCU, em matéria de licitação, deveria haver uma nova proposta de emenda ao texto constitucional, nos termos do artigo 60 da Constituição Federal. No entanto, mesmo que o projeto da Nova Lei das Licitações fosse proposto por via de emenda constitucional, ainda assim, haveria uma afronta ao princípio federativo, caracterizando sua inconstitucionalidade material, conforme será visto adiante.

De acordo com o artigo 1º da Constituição Federal de 1988, adotamos a forma federativa de Estado. O federalismo é o sistema político em que ocorre a união de mais de um Estado, visando a formação de uma nação, sem que cada unidade federativa perca sua autonomia.

A autonomia dos entes federados significa dizer que as unidades federativas podem instituir suas próprias leis, leis orgânicas e constituições. A autonomia confere, também, o poder de escolha de seus próprios governantes, bem como autoriza organizar e gerir a máquina administrativa. A autonomia não se confunde com soberania, uma vez que a primeira orbita o campo interno de cada Estado e a segunda atua no plano internacional, conferindo a capacidade de não se subordinar às vontades de outros organismos internacionais. O legislador constituinte comunga desse entendimento. Os Estados e os municípios brasileiros, nos termos da Constituição Federal, gozam de autonomia para dispor sobre suas próprias estruturas administrativas, definindo os órgãos e entidades que deverão prestar as funções estatais em cada base territorial.

Nesse sentido, cada unidade federativa possui ato constitutivo próprio, quadro de pessoal próprio, receitas próprias etc. Nesse passo, entende-se que somente cada unidade federativa pode dispor sobre as competências e atribuições de seus órgãos e entidades, respeitadas as normais gerais e constitucionais aplicáveis, conforme o caso. Seguindo esse raciocínio, não poderia uma lei federal impor uma obrigação a um órgão estadual/municipal sem respaldo constitucional. É justamente isso a que se propôs o artigo objeto de veto.

O artigo vetado impõe aos Tribunais de Contas estaduais e municipal, onde houver, que abra mão de sua autonomia e se sujeite a uma espécie de *súmula vinculante* do Tribunal de Contas da União em matéria de licitação, sem que haja previsão constitucional para tanto. O artigo em comento constitui inequívoca afronta ao princípio federativo, uma vez que somente os Estados e Municípios que possuem Tribunal de Contas podem fixar competências para seus órgãos, nos termos da Constituição Federal.

Negar às Cortes de Contas locais autonomia para decisão em matéria licitatória é inequívoca afronta ao princípio federativo. O pacto federativo brasileiro já confere à União um exacerbado poder centralizador. Criar o instituto da *súmula vinculante* para o TCU configuraria um agigantamento do poder central, desvirtuando a ideia do federalismo. Nas palavras do Doutor Rafael de Lazari (2018), o modelo federativo brasileiro é equilibrado, partindo apenas de uma abstrata previsão de autonomia de seus entes. O que existe, isso sim, é uma preponderância da União. E, enquanto a União não concordar em abrir mão “de verdade” de parcela dessa quantidade incrível de poder, jamais seremos uma federação verdadeira (LAZARI, 2018). A chamada repartição constitucional das receitas tributárias é outro exemplo da concentração de receita pública por parte do poder central, onde a União fica com maior parte dos recursos e os Estados e Municípios arcam com as maiores responsabilidades.

Por tais considerações, conclui-se que foi feliz, o Presidente da República, ao vetar o artigo 172 da proposta da Nova Lei das Licitações, uma vez que, nas próprias palavras da mensagem do veto presidencial, o dispositivo: “viola o princípio da separação dos poderes (art. 2º, CF), bem como viola o princípio do pacto federativo (art. 1º, CF) e a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 18, CF).” (BRASIL, 2021).

5 AS PERSPECTIVAS DA PEC 22/2017

É importante mencionar, com base nesse estudo, que há uma tendência de hierarquização do sistema de controle externo do Brasil. Esse entendimento se extrai da tentativa fracassada do artigo 172 presente na proposta da Nova Lei das Licitações, bem como da proposta de emenda à Constituição n. 188/2019, ainda em tramitação, a qual cria uma espécie de recurso e súmula vinculante para o TCU. Vejamos o que diz o artigo 2º da PEC n. 188/2019:

Art. 2º Os arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, **71, 74**, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Art. 71

XII -consolidar a interpretação das leis complementares de que tratam os arts. 163, 165, § 9º, e 169, por meio de Orientações Normativas que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, **terão efeito vinculante** em relação aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 5º Da decisão de Tribunal de Contas dos Estados, do Distrito Federal, ou de Tribunal ou Conselho de Contas dos Municípios, que contrariar a orientação normativa ou que indevidamente a aplicar, caberá, na forma da lei de que trata inciso XII do *caput*, **reclamação ao Tribunal de Contas da União** que, julgando- a procedente, anulará a decisão reclamada e fixará prazo para que outra seja proferida. § 6º Em caso de descumprimento do prazo fixado conforme o §5º, o Tribunal de Contas da União avocará a decisão. (BRASIL, 2019). **(Grifos nosso).**

É inquestionável o mérito de ambas as proposições (artigo 172 da proposta da Nova Lei das Licitações e PEC n. 188/2019). O instituto da súmula vinculante proporciona celeridade processual e evita a tomada de decisões dúbias, garantindo a uniformização de entendimentos a nível nacional e respeitando o princípio da segurança jurídica. No entanto, o meio como se deseja alcançar esse resultado é inconstitucional em as ambas proposições, uma vez que violam o princípio federativo. Alternativa para se chegar ao mesmo resultado o legislador nacional já propôs. Em pesquisa no site do Senado Federal, encontra-se em tramitação a proposta de emenda constitucional n. 22/2017.

A PEC n. 22/2017 propõe a inclusão de um artigo “73-A” ao texto constitucional para instituir um conselho de Tribunais de Contas a nível nacional. Este conselho seria composto por onze membros, os quais representariam a União, os Estados, os Municípios que possuem Tribunais de Contas, a Ordem dos Advogados do Brasil, os Ministérios Públicos de Contas e a sociedade civil. A referida PEC fixa como competência deste conselho a uniformização dos julgados dos Tribunais de Contas, vejamos:

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida do seguinte art. 73-A:

“Art. 73-A. O Conselho Nacional dos Tribunais de Contas compõe-se de onze membros com mais de trinta e cinco anos de idade, com mandato de dois anos, admitida uma recondução, sendo:

[...]

§6º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira dos Tribunais de Contas e do cumprimento dos deveres funcionais dos seus membros, bem como assegurar a uniformidade de interpretação de normas no âmbito de sua atuação, cabendo-lhe:

[...]

VIII – **uniformizar a jurisprudência dos Tribunais de Contas**, na forma dos §§8º e 9º.

[...]

§8º Fica criada a **Câmara de Uniformização de Jurisprudência**, composta pelos membros dos Tribunais de Contas que integram o Conselho, e presidida por seu Presidente, ao qual é assegurado o direito de voto em todos os processos, e suas sessões serão preferencialmente virtuais.

§9º Compete à Câmara de Uniformização de Jurisprudência, além das atribuições que lhe forem conferidas pela lei, as seguintes:

I – reconhecer, por maioria absoluta, de ofício ou por provocação de Tribunal de Contas, a existência de controvérsia atual acerca da interpretação de norma constitucional ou de âmbito nacional entre os Tribunais de Contas que acarrete grave insegurança jurídica ou relevante prejuízo do ponto de vista fiscal, financeiro, orçamentário, econômico, patrimonial, contábil e social;

II – reconhecer a controvérsia, **aprovar, por maioria absoluta, enunciado de caráter vinculante** em relação aos Tribunais de Contas, acerca da interpretação de norma; e

III – julgar reclamação contra decisões dos Tribunais de Contas que contrariem enunciados da Câmara, podendo anulá-las e determinar novo julgamento.” (BRASIL, 2017). (**Grifos nosso**).

A tese a que se propõe a PEC n. 22/2017 atende ao princípio federativo, uma vez que a composição do referido Conselho garantiria a descentralização de suas decisões. Segundo esse modelo, o Conselho poderia reconhecer controvérsias entre os Tribunais de Contas, quando da interpretação e aplicação de normas como a Lei de Responsabilidade Fiscal, direito financeiro e licitações, e, assim, editar enunciados de caráter vinculante. Essa, portanto, seria a solução mais viável para se

proporcionar uma uniformização das decisões dos Tribunais de Contas em matéria de licitação, como pretendia o artigo 172 da proposta da Nova Lei das Licitações. Nesse sentido, cabe à sociedade civil organizada e às instituições representativas dos Tribunais de Contas e auditores de contas cobrar do Congresso Nacional a deliberação e aprovação da PEC n. 22/2017.

6 CONSIDERAÇÕES

Este artigo destinou o seu primeiro tópico para tratar sobre o panorama da licitação, discorrendo sobre seu conceito, seu contexto histórico e entendendo a sua importância para a garantia de uma contratação com poder público de forma justa e com economicidade. Em seguida, este estudo abordou o sistema de controle externo no Brasil, onde verificou-se que o legislador constitucional preferiu adotar o modelo de Tribunais de Contas, bem como abordou a competência desses Tribunais para fiscalização da despesa pública, ainda na fase licitatória. Logo após, o presente estudo narrou sobre a proposta da Nova Lei de Licitações e Contratos, abordando todo o seu processo legislativo e trazendo à baila as inovações e principais pontos do novo diploma legal. Ao final, este estudo discorreu sobre as perspectivas da PEC n. 22/2017, a qual cria um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas e outorga-lhe competência a edição de sumula de caráter vinculante, inclusive em matéria de licitação.

O instituto da licitação garante a escolha da proposta mais vantajosa para a administração pública. Por outro lado, o procedimento licitatório garante um ambiente de competição sadio e isonômico aos licitantes. Sendo assim, compete ao gestor público o dever de conduzir o procedimento licitatório nos termos da norma regente e sempre tendo a ciência de que cabe ao controle externo a fiscalização deste procedimento em todas as suas fases. No entanto, essa fiscalização, no contexto jurídico atual, deve ficar a cargo da Corte de Contas à qual o ente licitante está vinculado, não havendo margem constitucional para a fiscalização do Tribunal de Contas da União, mediante enunciado de súmula de caráter vinculante, como propõe o fracassado artigo 172 da proposta da Nova Lei das Licitações e a PEC n. 188/2019. Isso porque, como visto anteriormente, a configuração da redação de ambos os dispositivos fere o princípio federativo, uma vez que representa um agigantamento do poder central.

Por fim, advoga-se que cabe ao Congresso Nacional a articulação política para a criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas, nos termos propostos pela PEC n. 22/2017, para, assim, possibilitar a este Conselho o reconhecimento de controvérsias por via de súmula de caráter vinculante, inclusive em matéria de licitação, garantido a uniformização das decisões dos Tribunais de Contas do país.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Lei de 15 de dezembro de 1830. **Orça a receita e fixa a despesa para o ano financeiro de 1831-1832**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1830. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei_sn/1824-1899/lei-38056-15-dezembro-1830-565833-publicacaooriginal-89571-pl.html#:~:text=Or%C3%A7a%20a%20receita%20e%20fixa,e%20Defensor%20Perpetuo%20do%20Brasil. Acesso em: 26 mar. 2021.
- BRASIL. Decreto n. 2.926, de 14 de maio de 1862. **Aprova o Regulamento para as arrematações dos serviços a cargo do Ministerio da Agricultura, Comércio e Obras Públicas**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1862. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2926-14-maio-1862-555553-publicacaooriginal-74857-pe.html>. Acesso em: 26 mar. 2021.
- BRASIL. Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. **Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes à receita e despesa da República**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1890. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>. Acesso em: 28 mar. 2021.
- BRASIL. Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922. **Organiza o Código de Contabilidade da União**. Brasília: Presidência da República, 1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.
- BRASIL. Projeto de Lei n. 1.081/1968. **Dispõe sobre a aplicação nos Estados e Municípios das normas relativas às licitações previstas no Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1968. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=187032>. Acesso em: 25 mar. 2021.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 2.300, 21 de novembro de 1986. **Dispõe sobre licitações e contratos da Administração Federal e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2300-86.htm. Acesso em: 22 mar. 2021.
- BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n. 96/1992. **Introduz modificações na estrutura do Poder Judiciário**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1992. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14373>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n. 22, de 2017. **Propõe a criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas (CNTC), enquanto instrumento de aprimoramento da função constitucional desses órgãos**. Brasília: Senado Federal, 2017. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129565>. Acesso em: 31 mar. 2021.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n. 188, de 2019. **Estabelece medidas de ajuste fiscal aplicáveis ao custeio da máquina pública**. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139704>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. Mensagem n. 118, de 1º de abril de 2021. **Razões do veto ao Projeto de Lei n. 4.253, de 2020, 2021**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-118.htm. Acesso em: 5 jul. 2021.

BRASIL. MENSAGEM n. 118, DE 1º DE ABRIL DE 2021. **Veto ao Projeto de Lei n. 4.253, de 2020, 2021**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-118.htm. Acesso em: 5 jul. 2021.

LAZARI, R. D. Migalhas. **União e federalismo centrípeto**: uma análise crítica quanto à concentração de poderes, 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/federalismo-a-brasileira/281025/uniao-e-federalismo-centripeto-uma-analise-critica-quanto-a-concentracao-de-poderes>. Acesso em: 31 mar. 2021.

MAZZA, A. **Manual de direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NADER, P. **Introdução ao Estudo do Direito**. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PASCOAL, V. F. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TCU, T. D. C. D. U. **Revista do TCU**. Exposição de motivos de Rui Barbosa, 1890. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1113/1171>. Acesso em: 28 mar. 2021.

TCU, T. D. C. D. U. Institucional. **História do Tribunal de Contas da União (TCU)**, 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>. Acesso em: 28 mar. 2021.

A AUDITORIA COMBINADA DOS ATIVOS IMOBILIZADOS: uma análise sob a ótica do teste de recuperabilidade e da fidedignidade dos demonstrativos

COMBINED AUDIT OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT: an analysis from the perspective of the impairment test and the fidedignity of the statements

Antonio Tomasetto Junior¹

Leandro Menezes Rodrigues²

Saulo Aparecido de Souza³

Cleonaldo da Silva Pereira⁴

João Carlos Stec⁵

Resumo: A discussão deste artigo perpassa sobre a importância da auditoria dos ativos imobilizados no setor público, o consequente impacto na aplicação do teste de recuperabilidade (*impairment*) e os reflexos na fidedignidade dos demonstrativos. Este ensaio teórico está fundamentado em *case* referente a trabalhos de fiscalização numa empresa pública, na qual a auditoria de conformidade, financeira e operacional identificou ativos superavaliados que não sofreram ajustes para espelhar fidedignamente os valores contábeis. Os resultados obtidos foram as inúmeras baixas de ativos por *impairment* nos anos seguintes à realização da auditoria e a melhoria da fidedignidade nos demonstrativos. Também revela a necessidade de se aprofundar e discutir a correta aplicabilidade do teste de recuperabilidade regulamentado no CPC 01 e na NBC TSP 10, tanto no setor público quanto no privado.

Palavras-chave: Auditoria no Setor Público. Ativo Imobilizado. *Impairment*.

1 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Pós-graduado em Auditoria e Perícia Contábil pela Universidade Católica Dom Bosco. Gerente de Auditoria Contábil do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. antonio.tomasetto@tce.pr.gov.br.

2 Graduado em Ciências Contábeis e Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná. Especialista em Contabilidade e Finanças pela UFPR e MBA em Gestão Pública com Ênfase em Controle Externo pela FAE. Integrante do Grupo de Estudos e Pesquisas em Governos Locais (GEPGL-UnB). Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. leandro.menezes@tce.pr.gov.br.

3 Graduado em Administração e Mestre em Administração pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. saulo.souza@tce.pr.gov.br.

4 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Pós-graduado em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal pela UNINTER - Centro Universitário Internacional. Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. cleonaldo.silva@tce.pr.gov.br.

5 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná. Pós-graduado com MBA em Gestão Pública – Ênfase em Controle Externo – FAE. Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. joao.stec@tce.pr.gov.br.

Abstract: This article argues the importance of the auditing of permanent assets in the public sector, the consequent impact of applying the impairment test and the reflexes on the reliability of the statements. This theoretical essay is based on a case related to inspection work in a public company in which the compliance, financial and operational audit identified overvalued assets that have not been adjusted to accurately mirror the book values. The results obtained were countless write-offs of impairment assets in the years following the audit and the improvement in the reliability of the statements. But it also revealed the need to go deeper and discuss the correct applicability of the recoverability test regulated in CPC 01 and NBC TSP 10, both in the public and private sectors.

Keywords: Public-sector auditing. Property, Plant and Equipment. Impairment.

1 INTRODUÇÃO

Para Detter (2019) os ativos públicos não são auditados, são pouco controlados e quase totalmente desconhecidos.

Por muitos anos, no âmbito dos Tribunais de Contas, houve certa inclinação pela realização de auditorias de conformidade, visando unicamente enquadrar os administradores perante a norma ou os critérios contábeis, mas sem agregar qualidade e valor aos seus trabalhos (VIEIRA, 2005). Para Cordery e Hay (2018), as Entidades de Fiscalização Superiores têm a responsabilidade de relatar o valor público dos seus trabalhos, em que se deve buscar a melhoria da política governamental.

A ISSAI 100 (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) destaca a Auditoria no Setor Público como elemento indispensável para a administração pública (INTOSAI, 2013), notadamente a auditoria combinada – de conformidade, financeira e operacional – sobre os registros do Ativo Imobilizado, permitindo a validação da realização dos testes de recuperabilidade, verificando a adequabilidade e fidedignidade dos demonstrativos, fomentando a regularidade das decisões gerenciais da entidade.

Um setor econômico de elevada relevância é o de empresas do setor elétrico. Seja pelos elevados montantes alocados em ativos imobilizados, seja pelo impacto que tais ativos causam na população por serem remunerados, quando das revisões tarifárias periódicas. Diversos estudos já procuraram analisar como se dá o reconhecimento de perdas no valor recuperável de ativos nas demonstrações financeiras de empresas brasileiras do setor elétrico (SOUZA et al., 2011; SALES et al., 2012; AMARO et al., 2015; FERREIRA; MARTINS, 2015; SANTOS et al., 2017; TAFFAREL et al., 2018).

Nesse contexto, o objetivo geral deste ensaio é o de discutir a importância da auditoria no setor público e privado sobre o ativo imobilizado, com foco na avaliação das premissas adotadas para realização do Teste de *Impairment* e seus reflexos decorrentes dos critérios estabelecidos na norma, a qual terá como base o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (BRASIL, 2010), mas que também consta da NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa (BRASIL, 2017).

O Teste de *Impairment* (ou *Impairment test*) é utilizado para evidenciar e mensurar a perda da capacidade de recuperação do valor contábil de um ativo de longa duração (SANTOS et al., 2003). Explicam Souza (et al., 2008) que a tradução do termo *impairment* significa redução de capital ou descapitalização, descrevendo que a finalidade desse teste é a de verificar se o valor contábil condiz com a capacidade de geração de benefícios do ativo e que, após a verificação, caso o valor contábil exceda o valor recuperável, dever-se-ia reconhecer a perda integral ou parcial por *impairment*, adequando o valor do ativo à sua real capacidade de retorno econômico.

Como paradigma foi utilizado o *case* de empresa pública estatal, a qual realizou baixas significativas por *impairment* (que no momento do reconhecimento representavam 20% do Patrimônio Líquido do ano anterior) após auditoria realizada pelo Tribunal de Contas, com o consequente reporte no Formulário 20F de fraqueza material nas premissas e no cálculo de *impairment* dos ativos fixos.

O *case* abordado, um dos motivadores da discussão trazida neste artigo, trata dos reflexos da gestão inadequada do ativo imobilizado em virtude da influência exercida na estrutura da organização e participação para geração de caixa (PEREIRA; ARAÚJO, 2006; VIVIANI et al., 2014) – já que os gestores tomam decisões gerenciais de plano de negócios, de novos investimentos, de *valuations*, de continuidade ou não do empreendimento, baseadas em dados não fidedignos.

Esse debate ganha mais importância quando se observa pela ótica da sociedade que, como usuária do serviço público, é afetada não só pela ineficiência no processo de aquisição, mas também pela formação do preço de produtos e serviços que resultam em ativos adquiridos e registrados acima do valor justo. Na mesma esteira, as decisões dos demais *stakeholders* são afetadas.

Na ótica do controle externo, o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão n. 626/2021-Plenário, reforçou a relevância de se auditar a composição dos Ativos Imobilizados, já que a sistemática imposição de gastos adicionais indevidos e desproporcionais nas aquisições acabam compondo o patrimônio da empresa, ou outro ente estatal, causando superavaliação patrimonial, sem que os testes de *impairment* consigam identificar e reduzir os ativos a valores reais de mercado, com os prejuízos, restando ocultos em demonstrativos que não apresentam fidedignidade (BRASIL, 2021).

O Teste de recuperabilidade ou *Impairment* foi normatizado com a Lei n. 11.638/2007, que tornou obrigatória e periódica a análise sobre a recuperação dos valores registrados no Imobilizado (SOUZA et al., 2011), prevendo, assim, mensuração do valor recuperável dos ativos a ser realizada pelo menos uma vez ao ano, sendo incorporada tal regra pelo CPC 01 (em 2010) e na NBC TSP 10 – Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa.

O estudo de Taffarel (et al., 2018) destacou que a flexibilidade normativa para a realização dos procedimentos de *impairment* potencializa a ideia de que as

empresas podem utilizar do teste de recuperabilidade como mecanismo discricionário para influenciar os seus resultados. Também identificou a necessidade da análise em conjunto das notas explicativas com as demonstrações contábeis para garantir a transparência acerca dos valores registrados no ativo imobilizado, verificando a fidedignidade desses valores em termos de valor real recuperável.

Por conseguinte, a abordagem do tema deste artigo se mostra fundamental para trazer à tona a necessidade da auditoria dos Ativos Imobilizados no setor público, abordando os aspectos relativos aos testes de recuperabilidade realizados – verificando a efetividade dos normativos, fiscalizando e controlando a fidedignidade dos demonstrativos contábeis para que subsidiem os gestores (OLIVEIRA et al., 2000) e deem transparência à sociedade e aos *stakeholders*, em geral, sobre a integridade e a adequabilidade da aplicação dos recursos.

E os resultados do *case* abordado neste artigo, após os trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas, foi a adequação, ainda que parcial, dos cálculos de depreciação – com o aval da consultoria externa, contratada pela própria empresa. Também resultou na baixa de milhões de reais pela adequação também parcial dos testes de *impairment*, além da possibilidade de se discutir processualmente atos gerenciais e administrativos que levaram à superavaliação dos ativos por anos na companhia, discussões essas que no futuro podem auxiliar a compreensão para se realizar ajustes normativos para que os testes de recuperabilidade identifiquem realmente as discrepâncias entre os registros contábeis (geralmente suportados pelo valor em uso) e a realidade mercadológica que deve ser sustentada pelo valor justo – privilegiando-se o que o CPC 46-Mensuração do Valor Justo prescreve como abordagem de mercado.

2 EVIDÊNCIA CONCRETA ILUSTRATIVA

A metodologia adotada para o desenvolvimento deste artigo levou em consideração os trabalhos de auditoria realizados pelo controle externo no âmbito de um Tribunal de Contas Estadual, especificamente por unidade técnica, a qual pertencem os subscritores deste estudo, no âmbito de fiscalizações de órgãos e empresas públicas.

Como *case* específico foi selecionado um trabalho realizado em empresa pública, subsidiária integral de companhia cotada em bolsas de valores nacionais e internacionais, que tem em sua cadeia estrutural diretoria de risco e *compliance*, atendendo ao mandamento da Lei n. 13.303/2016, bem como controles internos estruturados e desenhados formalmente. Além disso, possui o acompanhamento periódico de consultorias e empresas de auditoria independentes especializadas e renomadas que dão suporte institucional ao grupo econômico.

Basicamente, até 2018, a referida empresa pública jamais havia realizado ajustes por *impairment* em seus ativos, condição essa que sempre se respaldou

em testes de recuperabilidade realizados por equipe especializada da companhia controladora, dentro dos aspectos normativos do CPC 01.

Todavia, em 2019/2020, observou-se uma situação irregular de ativos imobilizados já em utilização, mas que contabilmente eram tratados como em curso (sem depreciação aplicada), ativos registrados com valores muito superiores à realidade mercadológica e, como já delineado, testes de *impairment* lastreados exclusivamente pelo valor em uso (com fluxos de caixa calculados com base nas prospecções de receita, custos e taxas de desconto que garantiam que os preços superavaliados remanescessem sem qualquer baixa por *impairment*)⁶.

A partir do ano de 2019, após a atuação do controle externo, a empresa pública se comprometeu a realizar testes de recuperabilidade, adotando novas premissas. Como consequências diretas da atuação do Tribunal foram realizadas baixas por *impairment* em ativos específicos, nos anos de 2019 e 2020. Levando-se em consideração o montante do ativo imobilizado total da empresa naqueles anos, esses ajustes significaram um percentual de ajustes de 14,9% e 8,03%, respectivamente, nos anos de 2019 e 2020.

3 ESTUDOS ANTERIORES

Conforme já observavam Sayed e Salotti (2014), sempre houve grande discussão sobre as bases de mensuração empregadas para a contabilização de ativos e passivos, e um dos conceitos mais discutidos em contabilidade naqueles anos, muito em decorrência da crise financeira iniciada no fim da década 2010, era o do valor justo que, conforme identificou o FASB⁷, se apresentava como base mais relevante para instrumentos financeiros, indicando que uma das metas de longo prazo daquela instituição seria a contabilização de todos os ativos e passivos financeiros ao valor justo; assim como seu par norte-americano, o IASB (*International Accounting Standards Board*) também reiterou esta ideia (BARTH et al., 2008).

Barth (2006) destaca que, usando-se uma única base de mensuração, no caso o valor justo, alguns dos problemas decorrentes da mistura dos métodos e bases de avaliação dos ativos e passivos estariam corrigidos, já que o valor justo é identificado como o mais abrangente e internamente consistente conceito, quando comparado com outras formas de mensuração. A autora destaca que essa não “é uma característica do valor justo per se”, mas decorrente da falha das outras bases.

Destacam Meeks e Amel-Zadeh (2011) que duas das mais proeminentes quebras bancárias não podem ser atribuídas ao valor justo, como no caso do banco britânico

6 Com processos em andamento, no Tribunal de Contas, para apuração de responsabilidades pelas irregularidades detectadas.

7 *Financial Accounting Standards Board* (FASB) é uma organização que visa a padronização das normas de contabilidade financeira, e a apresentação de relatórios financeiros das empresas privadas e não governamentais, em função da globalização dos mercados.

Northern Rock e do caso mais famoso, do *Lehman Brothers*. Os autores destacam que as evidências promovidas pelo modelo criado por eles indicariam que a alavancagem dos bancos, de fato, diminui quando da introdução da métrica do valor justo.

Relataram Badertscher (et al., 2012) que há indicações de que o valor justo não afetou a indústria bancária durante a crise de 2008 como arguido pelos seus críticos, referindo que estavam tentando achar um culpado, quando este já era conhecido: a ganância dos homens de negócios, que buscam a qualquer custo um aumento de sua remuneração, quer por via de bônus ou de outras maneiras.

Song (et al., 2010), na análise de um conjunto de 522 demonstrações financeiras trimestrais dos bancos americanos, apontaram que os ativos e passivos financeiros aos valores justos seriam mais relevantes que aqueles apurados por técnicas de precificação em que não se utilizam dados observáveis de mercado, principalmente nas empresas com fortes dispositivos de governança corporativa. Segundo o modelo desenvolvido pelos autores, a relevância da mensuração ao valor justo é reduzida nas entidades que apresentam mecanismos de governança corporativos menos robustos.

Confirmando a tese da utilização preferencial do valor em uso como validador do teste de recuperabilidade, Tavares (et al., 2010) apresentaram um estudo que evidenciou os critérios de identificação do valor recuperável, considerando os dois requisitos: valor líquido de venda e valor em uso, apresentando também o número de empresas que não apresentaram os critérios utilizados. Referido estudo destacou que das 25 empresas analisadas, 9 utilizaram o valor em uso como critério validador, 1 apenas o valor justo e 15 sequer apresentaram o critério de identificação do valor recuperável. Das 9 empresas que utilizaram o valor em uso, apenas 3 evidenciaram a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso.

Quanto ao tema das avaliações de ativos pelo valor em uso – e as consequências da sua utilização para validar registros contábeis – foram realizadas pesquisas no “Google Acadêmico” e “Science Direct” utilizando os seguintes termos: “valor em uso”, “contabilidade”, “teste de imparidade”, “representação fidedigna”, “redução ao valor recuperável”, “*value in use*”, “*value-in-use*”, “*accounting*”, “*impairment test*”, “*faithful representation*” e “*reliability*”.

A estimativa do valor de uso é altamente dependente das premissas que a administração projeta de crescimento e da taxa de desconto (ALVES; SILVA, 2019), fazendo com que o teste de recuperabilidade de ativos seja questionável, pois concede à administração uma flexibilidade substancial ao exercer julgamentos na determinação e mensuração das perdas do valor econômico dos ativos (SHAARI et al., 2017).

Para Silva (et al., 2020), o mercado de ações reage às perdas por *impairment* registradas pelas empresas, com o destaque de ser um mecanismo utilizado para gerenciamento de resultado pela utilização da técnica de *Income Smoothing* (AMORIM et al., 2021).

Destaque-se também que Querino e Souza (2020) verificaram que várias empresas ainda não divulgam adequadamente as informações referentes ao cálculo do valor recuperável, sendo que o item que trata das premissas utilizadas na obtenção do valor justo líquido das despesas de vendas foi pontuado como item de menor evidênciação.

Vistas as abordagens já realizadas sob o valor justo e valor em uso, é importante destacar que este artigo pretende abordar a temática de modo mais aprofundado, especificamente quanto ao método do valor em uso sob o aspecto da sua utilização como validador de recuperabilidade de ativos, refletindo sobre a incorporação de valores superfaturados, principalmente porque auditorias combinadas (de conformidade, financeira e operacional) identificaram que a flexibilidade na aplicação do teste de *impairment*, regulamentado no CPC 01 e na NBC TSP 10, pode afetar a fidedignidade dos demonstrativos contábeis.

4 TESTE DE RECUPERABILIDADE E A MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO E DO VALOR EM USO PARA A VALIDAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL

Conforme o CPC 01 (R1) (2010), o teste de *impairment* busca apurar o valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa resultante do maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso, com o objetivo de assegurar que o registro do ativo ou da unidade geradora de caixa na contabilidade de uma entidade não exceda o seu valor de recuperação.

Segundo a referida norma, valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.

O valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devam advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa (CFC, 2010). Também pode ser entendido como o valor resultante do uso da capacidade do ativo de gerar fluxos de caixa futuros estimados, com esses valores trazidos a data zero para se determinar o valor presente dos fluxos de caixa futuros, obtendo-se assim o valor resultante do uso de um ativo (MARINHO et al., 2018).

Já o valor justo⁸, conforme CPC 46 (2012), é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração, avaliado por meio dos métodos da abordagem de mercado (cotações e precificações), da abordagem de receita (fluxo de caixa descontado) e da abordagem de custo (ajustado para refletir a obsolescência).

Sayed e Salotti (2014) descrevem que o valor justo pode ser definido inicialmente como um valor de saída em uma transação justa, sem favorecimento –

8 Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração Do Valor Justo.

um valor de mercado – mesmo muitas vezes nem existindo mercado (ativo ou não) para um determinado item. Por isso, sua denominação de “justo”. Nesse caso, para a determinação do valor, são utilizados modelos de precificação.

Para além das definições constantes no CPC 01 (R1) 2010, diversos autores se debruçaram sobre o tema na tentativa de definir e conceituar *impairment*, conforme demonstra o Quadro 1.

Quadro 1: Conceitos de teste de *impairment*

Fonte do Conceito	Conceito de Impairment
Raupp e Beuren (2006)	“Dano econômico; perda nos benefícios futuros esperados do ativo.”
Silva et al. (2006)	“Instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico.”
Santos et al. (2003)	“Diferença entre o valor contábil e o fair value do ativo, quando o segundo for menor.”
Seetharaman et al. (2006)	“Diferença entre o valor registrado e o valor justo.”
Meeting e Luecke (2002)	“Quando o valor de ativos de longa duração ou grupo de ativos excede seu valor justo e não é recuperável.”
Alciatore et al. (2000)	“Se o valor do ativo não é recuperável do seu fluxo de caixa não descontado.”

Fonte: Zandonai e Borba (2009, p. 26).

Outros procuraram definir o que seria perda por *impairment* (Quadro 2).

Quadro 2: Definições de Perda por *impairment*

Fonte	Definição de Perda por Impairment
Vogt et al. (2016)	“desvalorização de ativos reconhecida na contabilidade quando o valor contábil de um ativo... for superior a seu valor recuperável.”
Ponte et al. (2013)	“detecção da diminuição do valor econômico sofrida por um ativo; perda nos benefícios futuros esperados desse ativo (tangível ou intangível).”
Sartori et al. (2012)	“instrumento utilizado para adequar os ativos a sua capacidade de retorno econômico.”
Lucena et al. (2009)	“critério de avaliação, utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico.”
Seetharaman et al. (2006)	“diferença entre o valor registrado e o valor justo.”
Raupp e Beuren (2006)	“dano econômico; perda nos benefícios futuros esperados do ativo.”
Santos et al. (2006)	“consiste na comparação entre o valor contábil do ativo e o seu valor recuperável.”
Watts (2003)	“prática contábil essencialmente conservadora [...] que reconhece uma perda somente se o ativo tiver um valor recuperável, pela venda ou uso, inferior ao seu valor contábil.”
Schmidt e Santos (2002)	“a quantidade pela qual o valor do ativo líquido e de sua amortização acumulada excede seu valor recuperável.”
Alciatore et al. (2000)	“Se o valor do ativo não é recuperável do seu fluxo de caixa não descontado.”

Fonte: Lima (et al., 2017, p. 3-4).

Se o CPC 01 é a norma que instituiu o mecanismo de validação do valor atribuído aos elementos do ativo imobilizado – para que esses não sejam registrados por valor superior ao seu valor de recuperação – torna-se imprescindível avaliar se o referido mecanismo está atingindo o seu objetivo.

Também é necessário referir que a norma tenta sempre abarcar e regular ao máximo as situações da vida real. Essa construção ocorre a partir das fundamentações teóricas da ciência contábil, tendo por base a lógica dedutiva (MARTINS, 2005).

No setor público, o sobrepreço na compra de mercadorias é, em média, 17% acima dos valores praticados no mercado privado (IBPT, 2015). Portanto, dentro das possibilidades que possam privilegiar um registro superior ao valor de recuperação de um ativo, a precificação acima do valor justo, quando da sua aquisição, é um dos aspectos que merece especial atenção dos controles.

5 IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA SOBRE OS REGISTROS CONTÁBEIS DO ATIVO IMOBILIZADO COMO VERIFICADOR DE FIDEDIGNIDADE DOS REGISTROS E SALDOS

A auditoria no setor público é tradicionalmente classificada em três tipos principais: i) a de conformidade verifica se o objeto está adequado às normas aplicáveis identificadas como critérios; ii) a operacional, aperfeiçoadora da economicidade, da eficiência, da efetividade, da boa governança, do *accountability* e da transparência; e iii) a financeira, tendo como foco determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável, mas principalmente, se é fidedigna e útil aos *stakeholders* (ISSAI 100, 2017).

O case trazido como referencial para a exposição da importância desse tipo de trabalho no setor público baseou-se na auditoria combinada (conformidade, operacional e financeira), pois defende-se que esta forma híbrida é a que pode proporcionar maior abrangência na atuação do controle externo.

Por sua vez, esse modelo visa garantir, principalmente quando realizado sobre o Ativo Imobilizado de um ente, além da verificação da fidedignidade ou não dos registros contábeis, a possibilidade de identificação dos responsáveis pelas desconformidades (TCU, 2020) bem como contribuir para a melhora de desempenhos dos órgãos auditados (GRACILIANO et al., 2010).

A auditoria se faz importante pelo fato de muitas companhias ainda não divulgarem de maneira completa todas as determinações exigidas pelo CPC 01 (R1), especialmente quanto à eventual perda no valor recuperável de ativos. Para Silva (et al., 2020), o mercado de ações reage às perdas por *impairment* registradas pelas empresas, com o destaque de ser um mecanismo utilizado para gerenciamento de resultado pela utilização da técnica de *Income Smoothing* (AMORIM et al., 2021).

Uma falha frequente ao se analisar a evidenciação nas demonstrações financeiras brasileiras é a não divulgação de todas as informações, de modo a cumprirem apenas partes da norma e comprometerem a representação fidedigna das informações evidenciadas (MELO DE SOUZA et al., 2011; REIS et al., 2013; BEZERRA et al., 2014).

Querino e Souza (2020) verificaram que várias empresas ainda não divulgam adequadamente as informações referentes ao cálculo do valor recuperável, sendo que o item que trata das premissas utilizadas na obtenção do valor justo líquido das despesas de vendas foi pontuado como item de menor evidenciação.

Outra fragilidade que pode ser objeto de auditoria são as suscetibilidades ao gerenciamento de resultados por meio da realização do teste de recuperabilidade de ativos. Nascimento (et al., 2015), após analisar o impacto do *impairment* em 19 companhias listadas na BM&FBovespa, observaram que o indicador de desempenho mais afetado foi o lucro líquido. Concluíram que o reconhecimento e reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos pode levar os gestores à realização de práticas de gerenciamento de resultado, dada a subjetividade envolvida no processo, tanto em relação ao valor justo quanto em relação ao valor em uso.

Os mesmos autores indicam que no estudo evidenciado por Chen (et al., 2009), em pesquisas realizadas na China, o reconhecimento e a reversão no ano seguinte provocaram alterações significativas no resultado, evitando que a empresa, inclusive, incorresse em prejuízos em dois anos consecutivos.

Já os resultados de Souza (et al., 2011) sugerem que registrar perdas por *impairment* pode ser indesejável, pois quanto maior a perda no valor recuperável (*impairment loss*) em relação ao resultado, maior o impacto nos indicadores de rentabilidade.

Por conseguinte, partindo da necessidade de expressar a fidedignidade nos registros dos ativos, seria necessário que qualquer avaliação de recuperabilidade, invariavelmente, vislumbasse o preço justo com base mercadológica.

E por que tal premissa é importante? Porque a comparação do valor registrado pelo custo histórico na contabilidade com o preço atual praticado pelo mercado (valor justo) tem a capacidade de aproximar o valor do ativo à realidade mercadológica, configurando assim uma das principais características do balanço patrimonial: expressar o valor de estoque (que, na Contabilidade, se refere ao valor de ativos na data do balanço) naquele momento da vida da empresa e não de fluxos (que se materializa no valor total das transações – vendas ou compras, receitas ou despesas durante um período contábil); conceitos esses de fluxo e estoque detalhados por Feijó (et al., 2015).

A discricionariedade que o CPC 01 admite, de não se aplicar a recuperabilidade de um ativo quando se executa o teste de *impairment*, podendo definir entre o maior montante obtido a partir do valor justo e do valor em uso (desde que esses valores não sejam inferiores ao valor contábil), oportuniza a aplicação regular do valor em uso para validar os registros dos ativos na contabilidade.

O estudo de Melo de Souza (et al., 2011), por exemplo, abordou empresas listadas no Índice Ibovespa e, dentre aquelas que divulgaram perdas por *impairment*, a maioria estimou o valor recuperável dos ativos por meio do fluxo de caixa descontado. Ademais, a principal informação não evidenciada foi a taxa de desconto utilizada.

E mesmo que Azevedo e Lino (2018) afirmem que os Tribunais de Contas não exerçam de forma plena sua capacidade de alterar comportamentos nos órgãos auditados, notadamente por que não auditam (no sentido amplo, com adoção de técnicas de auditoria) as contas contábeis (ativo, passivo e suas variações), trabalhos começam a ser realizados pelas Cortes de Contas e têm evidenciado a superavaliação nos ativos imobilizados de empresas públicas e dos órgãos estatais, suportada por testes de recuperabilidade que não trazem um comparativo de preço mercadológico e que são somente lastreados por fluxos de caixa (valor em uso), que tendem a validar os valores históricos dos ativos, descartando assim eventuais ajustes de *impairment*.

Essa prática coloca em xeque a fidedignidade dos demonstrativos financeiros apresentados pelas empresas e impacta negativamente nas decisões gerenciais de planos de negócios, de continuidade empresarial, mas, principalmente, induzem os acionistas de empresas cotadas em bolsas nacionais e internacionais (atuais e possíveis adquirentes de ações) a tomadas de decisões embasadas em informações que não refletem a real situação da empresa.

Todavia, não se pretende afirmar que o método do valor em uso seja inaplicável. O que se propõe é que a utilização do valor em uso (por meio de prospecções de fluxo de caixa), típico método da Contabilidade Gerencial, seja empregado em processos de alienação e no planejamento estratégico da entidade sob bases reais de mercado, tendo em vista que fundamentalmente trabalha com simulações e projeções futuras.

Sendo assim, o valor em uso não poderia ser utilizado como alternativa entre ele e o valor justo para validar registros contábeis de ativos trazidos para os demonstrativos temporais específicos – posição de estoque atual de balanços.

Saliente-se que, os *stakeholders* – própria empresa, sociedade, acionistas e mercado em geral, quando da análise dos demonstrativos contábeis, necessitam de informações fidedignas de estoques em uma data, e não de projeções que trazidas a valores presentes confirmam aos ativos permanentes da empresa valores que não se coadunam com o praticado pelo mercado.

A título de exemplo, se uma empresa compra veículos e os registra na contabilidade por R\$ 80.000,00 com um sobrepreço de 60% (já que esses têm preço de mercado avaliado em R\$ 50.000,00), com a intenção de explorar o aluguel desses bens, e ao final do exercício esses mesmos veículos estiverem valendo R\$ 52.000,00 no mesmo mercado, não é aceitável que por meio do cálculo de fluxo de caixa prospectado (valor em uso) encontre-se uma quantificação de R\$ 85.000,00 (situação meramente ilustrativa de um resultado projetado para aquele bem – automóvel avaliado em termos de receita e custos trazidos para o valor presente, a

taxas de desconto aplicadas) como validador do valor registrado na contabilidade (ou seja, os R\$ 80.000,00 pagos na aquisição).

Portanto, em uma situação na qual a prospecção dos fluxos de caixa para uma determinada Unidade Geradora de Caixa (UGC) ou ativo (na forma prevista pelo CPC 01 e NBC TSP 10) se mostre favorável, ocorreria a validação de uma aquisição superfaturada, com o agravante de que se estaria perpetuando tal distorção, uma vez que futuras avaliações realizadas a partir dos resultados dos testes de *impairment* aplicados sobre o imobilizado da entidade também ficariam prejudicadas, justamente por estes apresentarem um falso grau de segurança e fidedignidade.

6 UNIDADE GERADORA DE CAIXA COMO BALIZADORA DO TESTE DE RECUPERABILIDADE

Unidade Geradora de Caixa (UGC), conforme o CPC 01 (R1) (2010), é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.

Referiam, Iudícibus (et al., 2009), que a análise do valor recuperável de um ativo imobilizado deve ser feita de maneira individual, podendo existir situações em que isso não seja possível, devendo-se considerar então a unidade de domínio definida pela entidade – avaliando o menor grupo de ativos geradores de fluxo de caixa em conjunto, ativos esses independentes uns dos outros (grupamento esse chamado de unidade geradora de caixa).

O CPC 01 também estipula que quando a unidade geradora de caixa é composta por ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuidade da operação da unidade, a reposição de ativos com vida útil mais curta é considerada como integrante do gasto relacionado à utilização e à manutenção da unidade quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros associados a essa unidade (CPC 01 R1, 2010, item 49).

A norma também destaca que o valor recuperável de um ativo individual não pode ser determinado se o valor em uso do ativo não puder ser estimado como sendo próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda ou se o ativo não gerar entradas de caixa que são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos (item 67 do CPC 01).

O conceito de UGC trazido pelo CPC 01 (e pela NBC TSP 10), como visto, permite que as empresas possam avaliar ativos e agrupá-los em conjunto conforme entendimento próprio. Dessa forma, essa possibilidade de agregação de ativos consente que, muitas vezes, sejam considerados e agrupados em uma UGC ativos com características muito distintas e com durabilidades muito diferentes, mesmo quando existe a possibilidade de se determinar o valor recuperável de forma individual.

Ao analisarem a maneira como empresas listadas na Bolsa de Valores de Copenhagen realizavam testes de *impairment*, Petersen e Plenborg (2010) mostraram que havia incoerências na aplicação da norma que trata da redução ao valor recuperável de ativos, tanto no modo com que definiam uma unidade geradora de caixa quanto na estimativa do valor recuperável.

A avaliação conjunta de ativos que podem ser tratados individualmente configura uma anomalia na aplicação da norma. Mas quando a empresa decide agrupar vários ativos como UGC, além de possibilitar a aplicação de taxas de depreciação inadequadas, também permite que custos de aquisições superavaliadas componham um único ativo gerador de caixa, distorcendo os valores registrados no Ativo Imobilizado e possibilitando que resultados obtidos a partir da elaboração de fluxos de caixa validem testes de recuperabilidade que, apesar de atenderem ao que determina a norma, não satisfazem a essência contábil e mercadológica.

E quando um julgamento equivocado, proposital ou não, ocorre no âmbito de empresas públicas que cobram tarifas pelo serviço prestado, o resultado pode ser altamente danoso, pois a sociedade em geral terá que pagar mais do que seria necessário para recompensar a prestadora do serviço, permitindo que aquisições superfaturadas sejam pulverizadas e ocultadas em “concentrados” de ativos (UGC).

Um exemplo prático é a aglutinação de ativos diversos de telecomunicação: ora, se uma azienda decide congregar dentro de uma unidade geradora de caixa ativos como cabos de rede (*backbone* ou autossustentável), torres de transmissão, modems, roteadores, terminais, serviços de instalação etc., poderá incorrer em erro quando realizar o teste recuperabilidade. Principalmente pelo fato de que cometerá o equívoco de testar um único ativo gerador de caixa composto por diversos bens. Vale lembrar que a maioria desses bens têm valores e vidas úteis muito diferentes, e que poderiam ser individualmente identificados para fins de apuração do seu valor justo.

Todavia, o que se observa no transcorrer das auditorias combinadas é que essa avaliação conjunta, na maioria das vezes, é feita utilizando apenas o valor em uso, com informações obtidas a partir fluxos de caixa que não se mostram confiáveis quando comparados com os valores de mercado, reforçando a subjetividade nas premissas utilizadas para as taxas de desconto, custos e receitas prospectadas (SHAARI et al., 2015).

Há que se salientar também que, caso os controles administrativos e avaliativos da entidade exercidos sobre a atividade de apuração do *impairment* não sejam eficazes e não haja uma atuação mais aprofundada por parte das auditorias independentes e pelo controle externo, responsável pela fiscalização das estatais, tais entidades continuarão emitindo demonstrativos financeiros que não espelham fidedignamente a sua realidade, que em maior ou menor grau podem trazer prejuízos aos *stakeholders* e à sociedade em geral.

Para Lima (2010), a definição de como os ativos são utilizados em conjunto para gerar fluxos de caixa requer grande quantidade de julgamento (subjetividade) por parte da administração de uma entidade, referindo ainda que qualquer conclusão deva estar baseada em fatos.

Magalhães (et al., 2009) definem que o valor contábil líquido de uma unidade geradora de caixa é identificado de maneira consistente àquela aplicada na identificação das unidades geradoras de caixa que sejam capazes de gerar fluxos de caixa largamente independentes de outros ativos. Destacam ainda que é importante ressaltar que, na identificação do valor contábil líquido de uma UGC, deve-se assegurar que todos os ativos sujeitos ao teste de *impairment* foram considerados.

Apesar de o CPC 01 e de a NBC TSP 10 definirem que unidade geradora de caixa-UGC é o menor grupo identificável de ativos mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial por meio de entradas de caixa pelo uso contínuo, as quais são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos, verificou-se que a empresa pública – objeto deste *case* – se apropriou de um conjunto muito grande condensador de ativos para defini-los como uma UGC única.

E mesmo que as normas regulem claramente que se houver qualquer indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável e este valor recuperável deve ser estimado para o ativo individual, na prática o que se viu foi uma miscelânea de ativos que quando agrupados não conseguiam demonstrar transparência e tampouco fidedignidade, especialmente em relação aos valores de depreciação e de recuperabilidade.

E a possibilidade prevista na norma, segundo a qual se pode ratificar o valor contábil registrado da unidade geradora de caixa quando o valor em uso do ativo apresenta estimativa superior ao valor justo líquido de despesas de venda, confere uma discricionariedade que tende a aumentar o risco de se validar aquisições superfaturadas, certificando-se a concentração de bens com taxas de depreciação distintas e até legitimar registros com fraudes por meio de testes que considerem somente o critério de UGC, avaliada pelo método do valor em uso.

Conforme revelaram Dallmann e Vendruscolo (2016), no estudo de caso da Petrobras, foi identificado, em 2010, queda nos índices de rentabilidade da companhia. Ainda, o mesmo estudo destacava que a má gestão da empresa pública, com práticas de corrupção investigadas na operação lava-jato, culminou em registros de ativos da empresa que não geravam o retorno esperado, fruto de uma precária avaliação da recuperabilidade dos mesmos, confirmando que os desvios de dinheiro em obras da empresa teriam sido suportados por superavaliações desses ativos como forma de superfaturar os empreendimentos realizados.

Por essa razão é também importante debater o tema da unidade geradora de caixa – inclusive considerando a hipótese de a norma restringir a adoção desse conceito –, já que sua utilização generalizada dificulta o controle, destacando-se que

atualmente a forma mais efetiva de identificar eventuais irregularidades na adoção indiscriminada desse critério de UGC apenas se dará sob o crivo de fiscalizações realizadas em auditorias conduzidas pelo controle externo (nas estatais) e auditorias independentes, já que se observou que mesmo nas empresas com estruturas de governança, *compliance* e controles internos estabelecidos formalmente, não se conseguiu evitar a ocorrência de distorções na avaliação dos ativos (continuamente validadas pelos testes de recuperabilidade).

7 O VALOR EM USO E O VALOR JUSTO NO CPC 01 E NA NBC TSP 10: QUAL O MAIS ADEQUADO PARA REPRESENTAR FIDEDIGNAMENTE O VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO?

É necessário destacar o objetivo do CPC 01: “estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação”.

Já a NBC TSP 10 destaca que o objetivo da norma é: “estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas”.

No entanto, para proporcionar essa asseguarção aos *stakeholders* seria primordial que o referido normativo definisse claramente qual a base de ativo que se deve utilizar como padrão para que o teste de recuperabilidade possa ser eficaz naquilo que se propõe: garantir que o valor de aquisição de um ativo, registrado contabilmente, não seja apresentado em demonstrativos com valores não fidedignos e que não apresentem a realidade mercadológica de recuperabilidade.

Justamente essa é a razão de trazer à discussão a legitimidade de se utilizar o valor justo ou o valor em uso (ou mesmo os dois) no teste de recuperabilidade para garantir a fidedignidade dos registros dos ativos.

Cabe recordar que por força normativa (Lei n. 11.638/2007) um ativo deve ser testado quanto a sua recuperabilidade, aplicando-se os mandamentos do CPC 01 e da NBC TSP 10, principalmente no que diz respeito ao momento e à forma de execução do teste. E quando for realizado referido teste, não poderá ser norteadado, exclusivamente, quanto a indicações de obsolescência, deterioração ou dano material, variação das taxas de juros ou porque existem discrepâncias entre o valor contábil do Patrimônio Líquido e o valor das ações no mercado (como indica a norma).

O *impairment* deve ser calculado anualmente, notadamente quando o montante registrado como imobilizado possui relevância material e percentual na composição patrimonial da entidade e quando há indicativos gerenciais – ou provenientes das ações do controle interno, das auditorias interna e independente e da atuação do controle externo – de que o desempenho econômico da empresa está abaixo do esperado.

Isso porque, com base em análises comparativas de mercado, pode-se facilmente verificar quando um bem está mensurado por um preço muito acima do que vale, principalmente quando se trata de uma aquisição superfaturada.

E é nesse momento que tem início a discussão sobre como testar a recuperabilidade: valor em uso ou valor justo?

Segundo Marinho (et al., 2018), o valor líquido de despesa de venda busca se aproximar do conceito de valor justo (*fair value*), sendo assim definido como o valor recebido na venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes interessadas e conhecedoras, segundo o CPC 01, e que valor em uso é o valor resultante do uso da capacidade do ativo de gerar fluxos de caixa futuros estimados. Como esses valores são trazidos a data zero para se determinar o valor presente dos fluxos de caixa futuros, logo se tem o valor resultante do uso de um ativo.

Ainda, Marinho (et al., 2018) descrevem que o CPC permite que sejam estimados os dois critérios: o valor líquido de despesa de venda e o valor em uso, prevalecendo dentre os dois o que tiver maior valor recuperável para que este seja comparado com o valor líquido contábil. E como exemplo cita que, se a entidade estimar o valor líquido de vendas e esse for maior que o valor líquido contábil, não existe necessidade de estimar o valor em uso, pois o ativo em análise já conteria recuperabilidade econômica.

A partir dessas descrições que encontram respaldo nos pronunciamentos contábeis, já se pode retornar ao questionamento trazido: entre o valor justo e o valor em uso, qual o mais adequado para representar fidedignamente o valor recuperável do ativo? E mais: é pertinente utilizar como validador de registros contábeis em demonstrativos o valor em uso – balizado por fluxos de caixas estimados?

A resposta ao segundo questionamento já soluciona também a primeira demanda, já que a utilização de prospecções de caixa (fundamentadas em **projeções** de receitas, **projeções** de custos e emprego de taxas de desconto para trazer a valor presente) traz intrínseco um alto grau de subjetividade que pode, conforme a necessidade da empresa, resultar em qualquer valor como prospecção de valor em uso, afetando assim a fidedignidade dos demonstrativos contábeis.

Testar a recuperabilidade dos ativos com base em prospecções que, além da subjetividade, baseiam-se em projeções que podem não se materializar, certamente fere o princípio basilar da essência (pilares da Contabilidade como ciência, conforme preconiza o CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro) e tampouco soa de forma razoável.

Esse raciocínio torna-se bastante claro e palpável ao se fazer uma analogia com o *case* apresentado neste artigo. Conforme explicitado no conteúdo apresentado são várias as possibilidades de se ocultar superfaturamentos em aquisições: retardar a depreciação com a manutenção de ativos em curso que já estão em operação; adotar

critérios de unidade geradora de caixa agregando ativos distintos que possuem obsolescências diferentes (e que poderiam ser quantificados pelo valor justo no mercado), possibilitando que bens já depreciados ou com valor residual irrisório permaneçam inflando os balanços; além da viabilidade normativa insculpida no CPC 01 e na NBC TSP 10, que permite que, para se validar o registro contábil (ou valor contábil) possa ser escolhido entre o valor justo líquido de venda ou o valor em uso.

Dessa forma, a razão para tal afirmação reside no fato de que, enquanto as duas primeiras práticas configuram irregularidades, uma vez que não encontram amparo legal, mas sim se referem a escolhas gerenciais tendenciosas e desconformes (que controles administrativos e avaliativos deveriam desenhar e fiscalizar para que não ocorressem), observa-se que a técnica do valor em uso como validador de registros contábeis tem amparo normativo, constituindo-se assim em uma prática legal.

Ou seja, uma escolha subjetiva, prospectiva, porém de acordo com a norma, permite que registros contábeis de bens superavaliados possam assim continuar porque projeções de receitas, custos e taxas de desconto os convalidaram. Nesse caso, verifica-se a forma sobrepondo-se à essência, situação essa que a Contabilidade não deve admitir.

8 OS RESULTADOS DOS TRABALHOS DE AUDITORIA SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO E A FIDEDIGNIDADE DOS DEMONSTRATIVOS

A necessidade de se auditar os entes públicos sob o aspecto da estrutura de relatório financeiro aplicável levou os auditores à identificação das contas contábeis mais relevantes dentro do planejamento contínuo, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às atividades operacionais.

No setor público, a auditoria financeira realizada pelo auditor atesta, embasada por seus conhecimentos contábeis e do governo, a fidedignidade e a acurácia das demonstrações financeiras que são apresentadas pelos entes públicos, aferindo se as transações financeiras foram corretamente autorizadas e contabilizadas (STAPENHURST; TITSWORTH, 2006). Os mesmos autores destacam que auditoria de conformidade verifica os atos do governo, atestando se as transações efetuadas pelos órgãos públicos estão em conformidade com todas as leis e regulações pertinentes e que a auditoria operacional (ou de desempenho) confirma se os cidadãos se beneficiaram com serviços adequados ao volume de tributos que pagam, além de avaliar o adequado uso dos recursos humanos e financeiros pelos órgãos públicos da administração direta e indireta.

Dos procedimentos analíticos executados de modo geral nos entes públicos, mas principalmente no *case* tido como referencial neste artigo, as contas patrimoniais relacionadas ao Ativo Imobilizado assumem majoritariamente relevância percentual

no contexto contábil dos levantamentos de risco e materialidade. Por essa razão, foram realizados trabalhos de auditoria combinada, que engloba as três diferentes formas de auditoria, segundo Stapenhurst e Titsworth (2006).

Nos relatórios de auditoria emitidos foi constatado e demonstrado aos diretores da estatal que durante anos ocorreram falhas materiais na gestão patrimonial e contábil da empresa, que culminaram em ativos superavaliados compreendidos nos demonstrativos contábeis.

O descontrole identificado na gestão patrimonial permitiu que por anos fossem adotadas práticas inadequadas que culminaram na manutenção de registros no ativo imobilizado com valores muito superiores aos de mercado, resultando em lucros inflados e ocultação de despesas irregulares, encobrindo assim a real situação econômica e financeira da companhia.

Além das irregularidades detectadas, chamou atenção a ausência de baixas por testes de recuperabilidade até 2018, verificando-se então a necessidade de indagar os responsáveis pela realização da testagem dos ativos e levantar informações sobre os procedimentos realizados para validar os registros contábeis.

Somada à diminuta comunicação entre o setor que realizava os testes de *impairment* e o *staff* da empresa detentora dos ativos para a verificação de que as premissas utilizadas estavam em conformidade com a realidade fática do negócio, restou evidenciado que a prática consistia em seguir estritamente o que o CPC 01 ditava como alternativa, tendo em vista que o valor em uso já se mostrava suficiente para não afetar a recuperabilidade dos ativos, porque era maior que o registro contábil (superavaliado). Dessa forma, o setor entendia nem haver a necessidade de efetuar o teste de recuperabilidade, considerando o valor justo.

Outro ponto que também restou explícito no contato com os responsáveis pelos testes de recuperabilidade da empresa era que havia a utilização indiscriminada da premissa de unidade geradora de caixa que abarcava quase todos os ativos classificados como imobilizado.

Ainda foi observado que não se cogitava fazer uma avaliação individual dos ativos, mesmo que houvesse condição para isso.

Portanto, diante do exposto nos resultados obtidos pelos trabalhos de auditoria, faz-se necessária a discussão dos aspectos de fidedignidade dos registros contábeis do imobilizado, sob a ótica do valor em uso *versus* valor justo e do entendimento sobre unidade geradora de caixa.

9 CONSIDERAÇÕES

Esse artigo almeja instigar o debate e a argumentação sobre a relevância da auditoria combinada nos ativos imobilizados das entidades públicas e privadas. A ênfase perpassa sobre a análise da validação da realização dos testes de

recuperabilidade, principalmente sob os aspectos dos conceitos normativos de unidade geradora de caixa e valor recuperável, verificando a adequabilidade e fidedignidade dos demonstrativos, fomentando a regularidade e aumentando o nível de acerto das decisões gerenciais.

Assim como destacam Korosec (et al., 2016) e Taffarel (et al., 2018), a informação contábil é fundamental a todos os *stakeholders*, pois sua divulgação de forma clara e eficaz se traduz em um pré-requisito para uma relação duradoura entre a empresa e os investidores.

Para que essa relação entre empresas e investidores, entre administração pública e sociedade, seja fundamentada em transparência e fidedignidade dos demonstrativos contábeis, é imprescindível que a norma não seja indevidamente empregada para encaixar distorções e irregularidades à realidade fática. Também é necessário que as normas, principalmente os pronunciamentos contábeis, contenham mecanismos que consigam mitigar o risco de que interpretações tendenciosas ou situações que privilegiem alternativas subjetivas possam validar registros temporais de estoques de ativos.

É relevante que esse debate alcance não só as demonstrações financeiras de empresas privadas, mas principalmente das entidades públicas (empresas, sociedades de economia mista e órgãos em geral), nas quais notadamente os controles internos (administrativos e avaliativos) tendem a ser mais limitados – ou até inexistentes –, restringindo-se muitas vezes à formalização em termos de estrutura de cargos ou até mesmo como desenhos delineados, mas sem que a atuação seja eficaz.

Este trabalho procurou abordar, de modo específico, a subjetividade que permeia a escolha para se testar a recuperabilidade de ativos quanto aos conceitos de unidade geradora de caixa e validação do valor contábil por meio da identificação do maior quantitativo obtido entre o valor justo líquido de vendas e o valor em uso.

Como os ativos representam, em grande parte, o destino dos recursos que foram angariados pelas empresas privadas ou, em se tratando do setor público, recebidos em forma de receitas ou transferências, é essencial que a convalidação dos registros contábeis tenha suporte adequado na norma, principalmente, para que o teste de *impairment* possa, real e eficazmente, comprovar a fidedignidade dos valores atribuídos a esses ativos.

O *case* apresentado nesse estudo constitui um paradigma de empresa pública que demonstrou a ausência de fidedignidade nos seus demonstrativos financeiros, que no âmbito de auditoria combinada de controle externo expôs decisões empresariais que se apoiaram por anos no critério normativo de unidade geradora de caixa como único ativo gerador de recursos e na discricionariedade de se poder escolher entre o valor em uso ou o valor justo líquido de vendas para validar os valores registrados pela contabilidade.

O valor justo (com base mercadológica) deve, *a priori*, ser o validador de registros contábeis com a individualização de ativos privilegiando a essência de sua unidade, e quando não for possível tal segregação, caberia então a adoção do critério da unidade geradora de caixa. Todavia, como condição inafastável para o emprego desse critério, é necessário que os controles internos administrativos e avaliativos, e o próprio controle externo (em caso de empresa do setor público), mostrem-se comprovadamente atuantes e eficazes.

E ainda, mesmo que se adote o valor em uso (como excepcionalidade da norma em testes de *impairment*), faz-se necessário que a norma obrigue a entidade a destacar em notas explicativas porque não foi possível efetuar a segregação dos ativos (caso seja adotada a UGC) e se demonstre que, se houver no mercado produtos similares, por qual razão existe discrepância entre a validação dos valores dos bens pelo valor em uso e não pelo valor justo.

Isso porque o uso de fluxos de caixa descontados (base do valor em uso) é uma ótima técnica de contabilidade gerencial, de prospecções administrativas/corporativas econômicas, justamente para projetar, avaliar e gerenciar resultados, mas a subjetividade das premissas empregadas não a validam como garantidora de que os estoques de saldos contábeis das demonstrações financeiras – apresentadas aos *stakeholders* – tenham a fidedignidade necessária para o bom uso da informação e obtenção de conclusões confiáveis.

Como descreveram Tavares (et al., 2010), as dificuldades na operacionalização e interpretação da perda por *impairment* deveriam ser amenizadas por uma política adequada de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil, permitindo a manutenção dos compromissos sociais, pois conferiria ao usuário o direito de verificar a adequação do reconhecimento, da mensuração e se o emprego dessa prática contábil não estaria sendo utilizada indevidamente para gerenciamento de resultados.

E o estudo Tavares (et al., 2010) revelou também que há uma predileção pelo valor em uso para o ajuste por meio de *impairment* dos ativos, com poucas empresas revelando nos demonstrativos contábeis as taxas de desconto utilizadas.

E a taxa de desconto é apenas um dos aspectos que influenciam o cálculo do valor em uso. Os custos/despesas operacionais (OPEX), custos e despesas de capital (CAPEX), receitas prospectadas, índice de risco de mercado, custo de capital próprio e outros indicadores compõem o cálculo do fluxo de caixa descontado, base para a apuração do valor em uso. E, de acordo com os valores utilizados, da subjetividade aplicada nesses valores, quaisquer valores podem surgir como validadores dos registros contábeis.

Por essa razão, além do destaque de vários autores sobre a utilização do valor justo como prática que aproxima os registros contábeis de uma maior fidedignidade, o *case* tratado neste artigo da mesma forma revela que a utilização única do valor em uso para validar ativos traz uma carga de subjetividade que afeta justamente a confiabilidade dos valores contabilizados e disponibilizados para os *stakeholders* em geral.

Assim, em conclusão, sugere-se que novos estudos sejam realizados com o intuito de validar as premissas aqui expostas, utilizando-se principalmente os resultados apresentados pelas auditorias combinadas (de conformidade, operacional e financeira), que tenham testado empresas públicas e privadas sob o viés de idoneidade dos registros de seus ativos, principalmente àqueles que compõem o imobilizado, verificando a fidedignidade dos testes de recuperabilidade aplicados.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Karla Roberta Castro Pinheiro; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teste de Recuperabilidade de Ativos e Suavização de Resultados: um estudo nas empresas brasileiras listada na B3. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 20, n. 3, 2020, p. 19-38.
- AMARO, H. D.; BACHMANN, R. K. B.; FONSECA, M. W.; ESPEJO, M. M. S. B. *Impairment* e alisamento de resultados em companhias abertas do setor de energia elétrica do Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade - RMC**, Belo Horizonte, v. 16, n. 1, jan./abril 2015, p. 18-26.
- AMORIM, Isabel Camargo [et al.]. Contabilidade gerencial: suavização do lucro contábil uma análise sob o reconhecimento da perda pelo *Impairment* Test. **Humanidades e Tecnologia (FINOM)**, v. 29, n. 1, 2021, p. 69-83.
- AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, maio/ago. 2018, p. 9-27.
- BADERTSCHER, B.; BURKS, J. J.; EASTON, P. D. A convenient scapegoat: fair value accounting by commercial Banks during the financial crisis. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 87, n. 1, 2012 p. 59-90.
- BARTH, M. E.; HODDER, L. D.; STUBBEN, S. R. Fair value accounting for liabilities and own credit risk. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 83, n. 3, 2008, p. 629-644.
- BARTH, M. E. Including estimates of the future in today's financial statements. **Accounting Horizons**, Lakewood Ranch, v. 20, n. 3, 2006, p. 271-285.
- BEZERRA, C. S.; GALLON, A. V.; DE LUCA, M. M. M. Redução ao Valor Recuperável de Ativos e sua Adoção nas Empresas do Setor de Utilidade Pública Listadas na BM&FBovespa à Luz do CPC 01. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, jan./abr. 2014, p. 8-27.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). **Dispõe sobre a Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM n. 639/10, de 7 de outubro de 2010**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa**. Aprovada pela Resolução CFC n. 4.600, de 25 de setembro de 2017. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 626/2021-Plenário TCU. Tomada de contas especial instaurada para apurar potencial prejuízo ocorrido no âmbito de contratação realizada pelo Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro-Comperj. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 63. ed., 2021, p. 120.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/regimento-interno-do-tribunal-de-contas-da-uniao.htm>. Acesso em: 25 jun. 2021.

CHEN, S.; WANG, Y.; ZHAO, Z. Regulatory incentives for earnings management through asset impairment reversals in China. **Journal of Accounting: Auditing & Finance**, v. 24, n. 4, 2009 p. 589-620.

CORDERY, C. J.; HAY, D. C. **Public Sector Audit**. New York: Routledge, 2021.

DALLMANN, Alexandre Lopes; VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. **O valor preditivo dos demonstrativos consolidados: um estudo de caso do Grupo Petrobras**. Trabalho de Conclusão de Curso. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). 2016.

DETTET, D. **For Economic Growth, the World Needs Accountants**. International Federation of Accountants. 26 mar. 2019. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/economic-growth-world-needs-accountants#>. Acesso em: 11 abr. 2021.

FEIJÓ, Paulo Henrique; JÚNIOR, Jorge Pinto de Carvalho; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo a Contabilidade Orçamentária aplicada ao setor público**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2015.

FERREIRA, M. A.; MARTINS, V. F. *Disclosure* de informações sobre o teste de *impairment* entre as companhias do setor elétrico brasileiro, listadas no Novo Mercado. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade – RAGC**, Monte Carmelo, v. 3, n. 8, 2015, p. 82-93.

GRACILIANO, Erivelton Araújo [et al.]. **Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU**. Pensar Contábil, v. 12, n. 47, 2010.

INTOSAI. **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing – ISSAI 100**. Viena, Áustria. 2013. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Lupa nas Contas Públicas**. São Paulo, 2015. Disponível em: https://antigo.ibpt.com.br/webroot/img/uploads/novelty/estudo/2220/07LupaNasComprasPublicas.pdf?_ga=2.106161603.1309359607.1624759957-1343590473.1624759957. Acesso em: 25 jun. 2021.

KOROSEC, B.; JERMAN, M.; TOMINC, P. The impairment test of goodwill: An empirical analysis of incentives for earnings management in italian publicly traded companies. **Economic Research-Ekonomska Istrazivanja**, v. 29, n. 1, 2016, p. 162-176.

LIMA, M. D. X.; SILVA, V.; SOUZA FILHO, E. A.; TAVARES, M. F. N. Um Estudo Sobre a Reação do Mercado aos Fatores Internos e Externos que Influenciam a Perda por *Impairment* no Brasil. In: Congresso UFPE de Ciências Contábeis – CONUCIC, XI, Recife. **Anais [...]** Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade Federal de Pernambuco, 2017, p. 1-16.

LIMA, M. S. **IFRS**: Entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2010.

MAGALHÃES, F. A. S.; SANTOS, R. C.; COSTA, F. M. IAS 36 – Redução ao valor recuperável de ativos. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. Ernst &Young, Fipecafi. São Paulo: Atlas, 2009.

MARINHO, S. L.; QUEIROZ, L. M.; LIMA, N. C. Redução ao valor recuperável de ativos: uma análise comparativa das empresas do novo mercado sob as exigências do CPC 01. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 12, n. 1, 2018, p. 36-51.

MARTINS, Eliseu. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 39, 2005.

MELO DE SOUZA, M.; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. Evidenciação da Perda no Valor Recuperável de Ativos nas Demonstrações Contábeis: uma verificação nas Empresas de Capital Aberto Brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, 2011, p. 67-91.

MEEKS, G.; AMEL-ZADEH, A. Bank failure, mark-to-market and financial crisis. **Working Paper Series**, 2011, p. 1-56.

NASCIMENTO, D. V. R.; SILVA, J. P.; SÁ, T. S.; BORGES, T. J. G. Impactos do *impairment test* nas variáveis contábeis e nos indicadores de desempenho das 50 maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 7, n. 2, 2015, p. 93-109.

- PEREIRA, E. S.; ARAÚJO, A. F. Gestão eficiente do ativo imobilizado e seus reflexos dentro de uma organização. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça, v. 4, n. 8, 2006.
- PETERSEN, C.; PLENBORG, T. How do firms implement impairment tests of goodwill? **Abacus – A Journal of Accounting Finance and Business Studies**, Sydney, v. 46, 4. ed., 2010, p. 419-446.
- QUERINO, Júlia [et al.]. Evidenciação da perda no valor recuperável de ativos e sua reversão: uma análise nas companhias de capital aberto brasileiras. In: **10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**. Florianópolis, 2020.
- REIS, A. O.; ANJOS, D. A.; SEDIYAMA, G. A. S.; LÉLIS, D. L. M. Divulgação da recuperabilidade do valor do ativo imobilizado: análise no setor siderúrgico brasileiro. **Revista Ambiente Contábil**. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, v. 5, n. 2, 2013, p. 37-52.
- SALES, I. C. H.; ANDRADE, L. F. F.; IKUNO, L. M. *Impairment* e o Setor de Energia Elétrica: Características da Evidenciação Contábil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 4, n. 1, 2012, p. 120-137.
- SANTOS, D. P.; MARTINS, W. B.; LIMA, M. V. R.; SILVA, M. A. Nível de Evidenciação do Teste de Recuperabilidade nas Companhias do Setor Elétrico Brasileiro. In: Congresso USP de Iniciação Científica e Contabilidade, XIV, São Paulo. **Anais [...]** Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2017, p. 1-16.
- SANTOS, J. L.; MACHADO, N. P.; SCHMIDT, P. **Teste de impairment para ativos de longa duração**: tratamento contábil de acordo com o SFAS n. 144. Contexto, v. 3, n. 5, 2003.
- SAYED, S.; SALOTTI, B. M. O Uso do Valor Justo e suas Relações com os Valores de Mercado das Instituições Financeiras. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 25, n. 3, 2014, p. 15-37.
- SHAARI, Hasnah; CAO, Tongyu; DONNELLY, Ray. Reversals of impairment charges under IAS 36: evidence from Malaysia. **International Journal of Disclosure and Governance**, v. 14, n. 3, 2017, p. 224-240.
- SILVA, Danielle Gonçalves [et al.]. Perda por redução ao valor recuperável do goodwill: value relevance em empresas listadas na B3. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis**. Universidade Estadual do Rio de Janeiro, v. 25, n. 2, 2021, p. 140-157.
- SONG, C. J.; THOMAS, W. B.; YI, H. Value relevance of FAS 157 fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. **The Accounting Review**, v. 85, n. 4, 2010, p. 1375-1410, 2010.

SOUZA, A. A.; BORBA, J. A.; BORGERT, A. Perda no Valor Recuperável de Ativos: uma Análise dos Reflexos nos Indicadores Econômicos e Financeiros no Setor Elétrico Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** [online], Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, 2011, p. 115-129.

SOUZA, M. M.; VENANCIO, J. B.; RESENDE, K. V. Controle patrimonial nas empresas do setor elétrico brasileiro: a nova configuração. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, Monte Carmelo, v. 1, n. 1, 2012, p. 22-39.

SOUZA, M. M.; BORBA, J. A.; DUTRA, M. H. Uma Verificação das Informações sobre o *Impairment Test* nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (CVM) e no Relatório 20-F (SEC) das Empresas Brasileiras que Negociam ADR's na bolsa de valores. In: **2º Congresso UFSC de Controladoria de Finanças**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2008.

SOUZA, Máira Melo; BORBA, José Alonso; ZANDONAI, Fabiana. Evidenciação da perda no valor recuperável de ativos nas demonstrações contábeis: uma verificação nas empresas de capital aberto brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 2, 2011, p. 67-91.

STAPENHURST, R.; TITSWORTH, J. Parliament and Supreme Audit Institutions. In: STAPENHURST, R.; JOHNSTON, N; PELIZZO, R. **The Role of Parliaments in Curbing Corruption**. World Bank Publications, 2006.

TAFFAREL, M.; ALVES, E. C. I.; RIBEIRO, F.; MENON, G. Evidenciação do teste de *impairment* em empresas do setor de energia elétrica brasileiro. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 12, n. 2, 2018, p. 64-81.

TAVARES, M. F. N.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; VASCONCELOS, M. T. C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Um Estudo Sobre o Nível de Conformidade dos Setores Classificados pela Bovespa com o CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, 2010.

VIEIRA, L. M. Contribuições das EFS para a macrogestão da dívida pública: proposições para um modelo de auditoria integrada. **Revista do TCU**, Brasília, ano 35, 2005, p. 33-41.

VIVIANI, S.; BECK, F.; KLANN, R. C.; HALL, R. J. Evidenciação do ativo imobilizado nas empresas do setor de bens industriais da BM&FBovespa. **Enfoque Reflexão Contábil**, Maringá, v. 33, n. 3, 2014, p. 21-34.

ZANDONAI, F.; BORBA, J. A. O que dizem os achados das Pesquisas Empíricas sobre o teste de *impairment*: uma análise dos *Journals* em língua inglesa. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 1, 2009, p. 24-34.

CONTROLE EXTERNO DA EDUCAÇÃO: diagnóstico preliminar do Estado do Amapá no cumprimento das metas previstas na Lei n. 13.005/2014

*EXTERNAL CONTROL OF EDUCATION:
preliminary diagnosis of the State of
Amapá in compliance with the goals
previewed in Law n. 13.005/2014*

Carina Baia Rodrigues¹

Regiane Guedes Rodrigues²

Marcio da Paixão Barros³

Resumo: O presente estudo possui como objetivo geral analisar o desempenho do Estado do Amapá atinente à execução do Plano Nacional de Educação, Lei n. 13.005/2014, especificamente com relação às metas 1, 2, 3 e 6, apresentando quadros comparativos com o desempenho verificado em nível nacional e regional. O estudo se propõe ainda a expor reflexões sobre os dados demonstrados, destacando a relevância da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Amapá na orientação, acompanhamento e fiscalizações relativas ao Plano Nacional de Educação. Se estrutura nos parâmetros de uma pesquisa documental, com abordagem qualitativa e quantitativa. Dentre os resultados, aponta para o baixo grau de implementação do PNE no âmbito estadual, onde o Estado encontra-se, para cada uma das metas analisadas, com desempenho abaixo do identificado em nível nacional. Este cenário desafiador justifica a investigação dos fatores que contribuíram para o quadro observado e aponta para a necessidade da implementação de políticas públicas efetivas, na busca de uma educação pública de qualidade.

Palavras-chave: Plano Nacional de Educação. Metas. Controle Externo da Educação. Estado do Amapá.

Abstract: The present study has as a general objective to analyze the performance of the State of Amapá regarding the execution of the National Education Plan, Law n. 13.005/2014, specifically with regard to

1 Bacharela em Direito pela Universidade Federal do Amapá (UNIFAP), Especialista em Gestão e Docência do Ensino Superior pela Faculdade de Teologia e Ciências Humanas (FATECH) e Mestra em Educação pela UNIFAP. Advogada. Auditora de Controle Externo e Membro do Grupo de Trabalho da Educação no Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP). carina.baia@tce.ap.gov.br.

2 Bacharela em Direito pelo Centro de Ensino Superior do Amapá (CEAP), Especialista em Direito Público (Faculdade Anhangüera), Especialista em Negociação Coletiva (UFRGS) e Mestra em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). Advogada. Professora Universitária. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP). Coordenadora do Grupo de Trabalho da Educação do TCE/AP. regiane.guedes@tce.ap.gov.br.

3 Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amapá (UNIFAP), Licenciado em Letras pela Universidade Estadual do Pará (UEPA), Especialista em Novas Linguagens e Abordagens da Língua Portuguesa pela Faculdade Atual (FAAT) e Mestrando em Letras pela UNIFAP. Advogado. Professor. Técnico de Controle Externo e Membro do Grupo de Trabalho da Educação no Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP). marcio.barros@tce.ap.gov.br.

goals 1, 2, 3 and 6, presenting comparative tables with the performance verified at national and regional level. The study also proposes to expose reflections on the data shown, highlighting the relevance of the role of the Court of Auditors of the State of Amapá in guiding, monitoring and inspecting the National Education Plan. It is structured on the parameters of a documentary research, with a qualitative and quantitative approach. Among the results, it points to the low level of implementation of the PNE at the state level, where the state is, for each of the analyzed goals, with a performance below that identified at the national level. This challenging scenario justifies the investigation of the factors that contributed to the observed situation and points to the need to implement effective public policies, in the search for quality public education.

Keywords: National Education Plan. Goals. External Control of Education. State of Amapá.

1 INTRODUÇÃO

O Plano Nacional de Educação (PNE), expresso na Lei n. 13.005/2014, constitui-se, para a República Federativa do Brasil, em uma das maiores expressões da política de Estado atinente à Educação. O Ministério da Educação (2014) registrou que um dos grandes desafios do planejamento educacional contido no PNE consiste em, diante do modelo federativo e da repartição de competências – adotados pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988) –, regulamentar o modo de cooperação entre os entes federativos garantindo a construção de formas orgânicas de colaboração entre os sistemas de ensino.

O PNE objetiva, dentre outras metas, erradicar o analfabetismo, universalizar o atendimento escolar, superar as desigualdades educacionais contidas no território nacional, e melhorar a qualidade da educação, consoante seu art. 2º. O plano possui um total de vinte metas, que congregam cinquenta e sete indicadores empregados na verificação de seu alcance. Para o Ministério da Educação (2014), as metas são orientadas com vistas a enfrentar as barreiras para o acesso e a permanência escolar; as desigualdades educacionais em cada território, com foco nas especificidades de sua população; a formação para o trabalho, identificando as potencialidades das dinâmicas locais; e promoção aos educandos do exercício pleno da cidadania.

O art. 5º da Lei, que aprova o PNE, assevera que o cumprimento das metas serão objeto de monitoramento contínuo e avaliações periódicas. Nesse contexto, são divulgados bienalmente, os estudos realizados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) que aferem a evolução no cumprimento das metas estabelecidas. Em 2020, seis anos após o início da vigência do plano decenal, ocorreu a divulgação do Relatório do 3º ciclo de monitoramento. Na ocasião, o INEP (2020) registrou que seis dos indicadores com metas definidas já chegaram ao que estabelece o Plano, onde quarenta e dois indicadores têm um nível de alcance maior de 50%, e vinte e oito indicadores têm nível maior que 80%.

Após a análise do referido relatório fica evidenciado que algumas desigualdades sociais, históricas no Brasil, se veem projetadas no desempenho verificado pelas regiões no cumprimento das metas estabelecidas pelo PNE. Em diversas das metas

analisadas, a região Norte figura como uma das regiões com o menor desempenho. De acordo com o Relatório do 3º Ciclo de monitoramento - INEP (2020), o Estado do Amapá obteve desempenho abaixo do esperado na maioria dos indicadores das metas selecionadas no estudo.

A título exemplificativo, mencionamos a Meta 1, do Anexo Metas e Estratégias da referida Lei, segundo a qual a Educação Infantil, na pré-escola, deveria ser universalizada até o ano de 2016 e 50% das crianças de até três anos devendo ser atendidas por creches até o ano de 2024 (final da vigência do plano). O Estado do Amapá, relativo ao atendimento na Educação Infantil, mostrou o menor desempenho do país com uma cobertura de apenas 67,8%, quando se esperava 100% já no ano de 2016. Quanto ao atendimento em creches, o Estado também figurou como aquele com menor cobertura, com somente 10,8%, quando o esperado até 2024 é de 50% (INEP, 2020).

Os dados relativos ao acompanhamento do PNE consistem em análises que revelam o alcance daquilo que fora projetado para a educação nacional no decênio 2014-2024. Diante deste diagnóstico, cabe aos Tribunais de Contas, como órgãos interessados no acompanhamento da efetivação de políticas públicas educacionais, verificarem a real situação no âmbito dos Estados e Municípios alcançados por sua jurisdição, bem como analisarem as estruturas locais existentes para o atendimento dessa importante política de Estado, instigando a efetivação do contido no PNE.

Nesse sentido, ganha destaque a Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON⁴ n. 01/2021, de 16 de março de 2021, que trata, dentre outros, de recomendação para que os Tribunais de Contas brasileiros adotem medidas de orientação, acompanhamento e fiscalização voltadas ao atingimento tempestivo de metas do Plano Nacional de Educação.

Por certo, se verifica um crescente estímulo para a atuação dos Tribunais de Contas no acompanhamento e avaliação de políticas públicas educacionais. Em nível nacional, se destaca a formação do Comitê Técnico de Educação (CTE) do Instituto Rui Barbosa (IRB). O Comitê Técnico é responsável, dentre outras ações, por verificar se as metas previstas nos planos de educação estão sendo atendidas, pelos gestores públicos, dentro dos prazos definidos na legislação vigente.

No âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP), foi formalmente instituído um grupo de trabalho (GT) ligado à educação. A Portaria n. 305/2019 do TCE/AP designou os membros do GT para acompanhamento dos Planos de Educação estadual e municipais e para a atuação nas ações da área de educação realizadas pelo Tribunal. O grupo, composto por três servidores, realiza as ações de fiscalização da área educacional, executa os estudos nacionais requeridos pelo (CTE)/IRB, em

4 Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON); Instituto Rui Barbosa (IRB); Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (ABRACOM); Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC); Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-Substitutos dos Tribunais de Contas (AUDICON).

nível estadual, e orienta suas Secretarias de Educação jurisdicionadas visando à eficiência e o aprimoramento das ações desempenhadas por elas.

Diante do exposto, o presente trabalho possui como objetivo geral analisar o desempenho do Estado do Amapá atinente à execução do Plano Nacional de Educação, apresentando quadros comparativos entre o desempenho verificado em nível nacional e regional (Região Norte). O estudo se propõe ainda a apresentar reflexões sobre os dados apresentados, destacando a relevância da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Amapá na orientação, acompanhamento e fiscalizações relativas ao PNE.

Trata-se de uma pesquisa com abordagem quantitativa e qualitativa e para a concretização do estudo, foi realizada uma pesquisa documental. O artigo se estrutura em seções que apresentam o referencial teórico adotado, os procedimentos metodológicos, o detalhamento dos dados obtidos, a análise e discussão dos dados e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A educação, direito fundamental do ser humano, “constitui a chave para um desenvolvimento sustentável, assim como para assegurar a paz e a estabilidade dentro de cada país” (UNESCO, 2000, item 6). Contudo, o que se verifica é que milhares de crianças e jovens ainda se encontram fora da escola de maneira que, infelizmente, tal direito ainda é continuamente negado, mesmo na atualidade. Nesse contexto, de não efetivação do direito fundamental à educação, se verifica a relevância de as nações assumirem compromissos, refletidos em suas políticas de Estado, que visem a reduzir ou a eliminar as desigualdades relativas ao acesso e à permanência de crianças e adolescentes na escola.

No ordenamento jurídico brasileiro, a educação se refere a um direito social, nos termos do art. 6º da Constituição Federal (CF/1988). Tal direito é aplicável a todos, sendo dever do Estado e da família a sua realização. Ainda, de acordo com o texto constitucional, em seu art. 205, a educação deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, com vistas ao pleno desenvolvimento da pessoa, o seu preparo para o exercício da cidadania e a sua qualificação para o trabalho.

Ranieri (2000) explica que em sua dimensão democrática, a previsão da educação como um dever do Estado, assegura a natureza e o interesse público que qualificam a educação. A natureza pública do ensino pode ser verificada, por exemplo, por meio do alcance indiscriminado da oferta obrigatória e gratuita do ensino público fundamental, conforme indica o art. 208, I, da CF/1988. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), Lei n. 9.394/1996, por seu turno, explicita que a educação, “inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (BRASIL, 1996, art. 2º).

O Tribunal de Contas da União (2016) aponta que o Brasil assumiu, perante o Fórum Mundial da Educação, realizado no ano de 2000, em Dakar-Senegal, o compromisso intitulado Educação para Todos (EPT), contendo objetivos a serem priorizados pelos países signatários. Educação na primeira infância; Educação primária universal; Paridade e igualdade de gênero e Qualidade da educação são alguns desses objetivos. Esse pacto foi ratificado durante o Fórum Mundial da Educação, ocorrido na Coreia do Sul, em maio de 2015, oportunidade em que foi aprovada a Declaração de Incheon, que reforçou e ampliou a agenda anterior de compromissos da comunidade internacional com a Educação até 2030. Além disso, a nova agenda demonstra clara preocupação com a educação de qualidade, inclusiva e equitativa.

A plena realização do direito à educação, por vezes, se mostra ameaçada, especialmente quando se verificam questões como a escassez dos recursos públicos destinados a este fim ou mesmo a má utilização daquilo que se encontra consignado nos orçamentos educacionais. Teixeira e Duarte (2017) expressam que, na década de 1950, já se verificavam estudos referentes ao financiamento da educação, nos quais, se demonstrava a insuficiência dos recursos públicos aplicados ao direito à educação. Os autores observam que novos estudos afetos ao mesmo tema, realizados após a redemocratização do país e promulgação da CF/1988, trazem novamente à pauta política o tema da insuficiência de recursos financeiros estatais para a educação.

De acordo com Cunda (2011), é no sentido de otimização dos recursos públicos, notadamente escassos, que os Tribunais de Contas devem agir com vistas a auxiliarem na concretização dos princípios e direitos fundamentais constantes, expressa e implicitamente, na CF/1988, dentre os quais se inclui o direito à educação. Destaca-se que:

[...] é nesse contexto, que os Tribunais de Contas têm de se inserir, ao cumprir suas atribuições previstas na Constituição, no exercício de um novo controle externo, utilizando-se de modernos mecanismos, como o termo de ajustamento de gestão, auditorias operacionais, audiências públicas, intercomunicação entre as instituições, dentre outros a serem desenvolvidos de maneira a melhor tutelar os direitos fundamentais. Nessa seara, além de propiciar um controle voltado para um conjunto de medidas adotadas pela administração para implementar a efetividade de direitos fundamentais, deixará de ser um controle que somente busca detectar falhas e aplicar sanções, mas que também diagnosticará de maneira mais célere eventuais irregularidades. (CUNDA, 2011, p. 117).

Alguns autores, como Dias (2007) e Fernandes e Paduleto (2010), apresentam a educação na perspectiva de um direito humano fundamental. Nessa feição, a educação passa a ser entendida como essencial ao pleno desenvolvimento da pessoa e como um direito pelo qual é possível o acesso de diversos outros direitos na esfera social. Assim, importante mencionar os ensinamentos de Cunda (2011), segundo

os quais, os Tribunais de Contas devem observar a atuação dos administradores, de maneira a analisar se, de fato, a dignidade dos administrados é um fim que está sendo almejado. Nesse sentido, “o controle externo deverá buscar, além da simples análise da aplicação de recursos mínimos estabelecidos na Constituição Federal (no que se refere à saúde e à educação), uma avaliação da eficácia e eficiência dos direitos fundamentais prestados.” (CUNDA, 2011, p. 121).

A literatura deixa clara a possibilidade de engajamento dos Tribunais de Contas no controle externo educacional, com vistas ao acompanhamento das políticas públicas voltadas para a educação, de maneira a auxiliarem na efetivação do direito humano fundamental que é a educação. E é nessa perspectiva que o TCE/AP tem realizado diversos estudos, para fins de levantamento de informações e realização de diagnósticos, que subsidiam na verificação da qualidade da educação fornecida no âmbito do Estado do Amapá, além de servir de apoio aos gestores e de ferramenta na indução de melhorias visando à promoção de uma educação de qualidade e com equidade.

No que se refere à atuação das Cortes de Contas, umas das principais normas na esfera da educação, é a Resolução da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) n. 03/2015, a qual aprova as Diretrizes de Controle Externo 3208/2015 e que prevê que os Tribunais de Contas brasileiros têm o poder-dever “de contribuir para a melhoria da gestão pública e de zelar para que os recursos destinados à educação sejam utilizados com eficiência e probidade e que seja maximizada a eficácia das políticas públicas relacionadas ao tema.” (ATRICON, 2015, p. 5).

Nesse sentido, o manifesto em defesa do direito fundamental à educação e de suas garantias constitucionais, emitido pelo IRB e ATRICON, bem observa o papel dos Tribunais de Contas com relação à educação, conforme se verifica a seguir:

Esse contexto em que o Controle Externo brasileiro se manifesta pela interpretação constitucional que assegure a máxima efetividade dos direitos fundamentais (em especial a **educação**) e com as garantias que lhe amparam objetivamente o exercício pleno. Nesse quadro, sua atuação compreende não apenas a fiscalização das normas vigentes, mas também a identificação, o estímulo e a difusão das boas práticas educacionais adotadas em todo o território nacional.

Em conclusão, direitos e garantias fundamentais são o esteio do pacto republicano a que se refere o art. 1º, III da Constituição, qual seja, a dignidade da pessoa humana, finalidade última do Estado Democrático de Direito e, assim também, compromisso maior dos Tribunais de Contas do país. (ATRICON-IRB, 2019, p. 1, grifo nosso).

Também a Carta de Foz de Iguaçu, assinada em novembro de 2019 pelas organizações representativas do controle externo, que contém quatro principais diretrizes, reforça esse entendimento. Nessa perspectiva, a Diretriz n. 4 expressa o

dever de “Buscar permanentemente a realização de um trabalho que tenha impacto social, alinhado às diretrizes emitidas pelas entidades representativas do controle externo.” (IRB, 2019, p. 3).

A educação brasileira possui em seu trajeto marcas de descontinuidade de políticas públicas voltadas a sua realização. Até o presente momento, por exemplo, o país não conseguiu instituir o seu Sistema Nacional de Educação, o qual seria, nos termos do art. 13 do PNE, responsável por articular os sistemas de ensino, definir os regimes de colaboração e efetivar as diretrizes, metas e estratégias contidas no Plano Nacional de Educação. Esse trajeto descontínuo influi, negativamente, no desempenho do país na promoção de uma educação pública de qualidade. O INEP (2019) informou que após a divulgação dos dados do Programa Internacional de Avaliação de Estudantes (PISA), maior estudo mundial sobre educação, foi identificado que:

[...] o Brasil tem baixa proficiência em leitura, matemática e ciências, se comparado com outros 78 países que participaram da avaliação. A edição 2018, divulgada mundialmente nesta terça-feira, 3 de dezembro, revela que 68,1% dos estudantes brasileiros, com 15 anos de idade, não possuem nível básico de matemática, o mínimo para o exercício pleno da cidadania. Em ciências, o número chega a 55% e, em leitura, 50%. Os índices estão estagnados desde 2009. (INEP, 2019, p. 1).

Cabe destacar que o quadro educacional anteriormente descrito, apresentado pelo INEP (2019), se dava em um contexto anterior à pandemia ocasionada pela Covid-19. Por certo, diversos segmentos tiveram o seu desempenho afetado em decorrência do momento sensível que vivenciamos. Para a educação, menciona-se que a pandemia, conforme apontam estudos recentes, “gerará perdas de aprendizagem significativas e deverá aumentar a evasão escolar e as desigualdades educacionais. Uma geração de crianças e adolescentes tem sido afetada pelos impactos educacionais e sociais da pandemia, especialmente os mais vulneráveis.” (TODOS PELA EDUCAÇÃO, 2021, p. 7).

É nesse cenário que importa revitalizar, junto às diversas esferas de execução das políticas públicas educacionais, a necessidade urgente de atendimento do planejamento contido no Plano Nacional de Educação. A Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/ IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON n. 01/2021, de 16 de março de 2021, aconselhou que os Tribunais de Contas brasileiros adotem medidas de orientação, acompanhamento e fiscalização visando ao atendimento do Plano Nacional de Educação, dentro dos prazos previstos em Lei, reportando-se, sobretudo, aos jurisdicionados que ainda não atingiram os percentuais exigidos nas Metas 1 e 2 do PNE.

Conforme mencionado anteriormente, foi identificado após a divulgação do Relatório do 3º Ciclo de Monitoramento das Metas do PNE (INEP, 2020) que o Estado do Amapá se encontra com um desempenho abaixo daquele verificado em outras

unidades federativas, em diversos dos indicadores abordados no relatório. Após a divulgação do monitoramento, o Tribunal de Contas do Estado do Amapá produziu então um diagnóstico que foi compartilhado com seus jurisdicionados. O Plano Nacional de Educação: panorama do Estado do Amapá foi apresentado, em março de 2021, por meio de curso de capacitação intitulado “A Atuação do TCE/AP no Controle Externo da Educação” direcionado aos gestores, dirigentes, técnicos e profissionais da educação do Amapá e o referido curso foi promovido pela Escola de Contas do Tribunal em parceria com o GT da Educação do TCE/AP.

Ademais, com a apresentação do panorama identificado para o Estado do Amapá, o evento possibilitou debates e reflexões atinentes aos desafios que as gestões possuem para fins de efetivação das metas estabelecidas no plano nacional. Além da atuação de caráter orientador e do acompanhamento dos dados educacionais, que é realizado por meio do Grupo de Trabalho da educação, o TCE/AP encontra-se em fase de execução de Auditoria Operacional (AOP) nas Metas do PNE, visando a dar cumprimento ao seu Planejamento Anual de Fiscalizações (PAF) 2021. O procedimento pretende investigar as estruturas locais existentes para o atendimento dessa importante política de Estado e identificar os eventuais entraves na implementação das metas auditadas. Assim, os dados expressos no presente trabalho se referem aos levantamentos realizados, pelo GT da Educação, na fase de planejamento do procedimento de Auditoria Operacional.

3 METODOLOGIA

Para a composição do presente estudo, se utilizou como procedimento técnico de coleta de dados, a pesquisa documental. De acordo com Gil (2002) as pesquisas documentais são aquelas realizadas valendo-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico aprofundado. Dentre as vantagens do método eleito, menciona-se que os documentos constituem fonte rica e estável de dados, não alteráveis ao longo do tempo. Assim, a pesquisa utilizou como fonte de coleta de dados: 1) Dados do Painel de Monitoramento do PNE (2021), 2) Relatório do 3º Ciclo de Avaliação do PNE-INEP (2020) e, 3) Plataforma TC educa – Sistema de Monitoramento dos Planos de Educação do Instituto Rui Barbosa (2021).

No que se refere à abordagem, o estudo se enquadra nos parâmetros de uma pesquisa quantitativa, Gerhardt e Silveira (2009); e qualitativa, Laville e Dione (2008) e Minayo (2001), uma vez que além de apresentar os dados coletados referentes ao alcance de metas previstas no PNE, busca o aprofundamento na compreensão das implicações que o quadro verificado pode gerar para a almejada qualidade da educação pública amapaense.

A Lei n. 13.005/2014, que estabelece o Plano Nacional de Educação, possui 20 (vinte) metas, entretanto, considerando que os dados aqui expostos são parciais –

parte do planejamento dos trabalhos de auditoria operacional – e atendendo ao breve espaço para a exposição de dados, o universo amostral abrangeu especificamente as Metas: 1 (um) que trata da universalização da Educação Infantil na pré-escola e ampliação de oferta de Educação Infantil em creches; 2 (dois) referente à universalização do Ensino Fundamental de nove anos e garantia de conclusão na idade recomendada; 3 (três) que diz respeito à universalização do Ensino Médio; e, a meta 6 (seis) sobre a educação em tempo integral.

O período temporal de análise ficou restrito ao intervalo dos anos de 2014 a 2019 para a meta 1, uma vez que o ano de 2014 marca o primeiro ano de vigência do PNE (2014-2024) e que a meta 1 toma por base os microdados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), cuja última divulgação se deu no ano de 2019 (PNAD Contínua).

Para as demais metas analisadas, 2, 3 e 6, o estudo apresenta os dados relativos ao período de 2014 a 2020. Novamente, o marco inicial representa o começo da vigência do PNE. Para o acompanhamento das referidas metas, além dos dados da PNAD, os indicadores possuem informações contempladas pelo Censo da Educação Básica, cuja última versão divulgada foi a do ano de 2020.

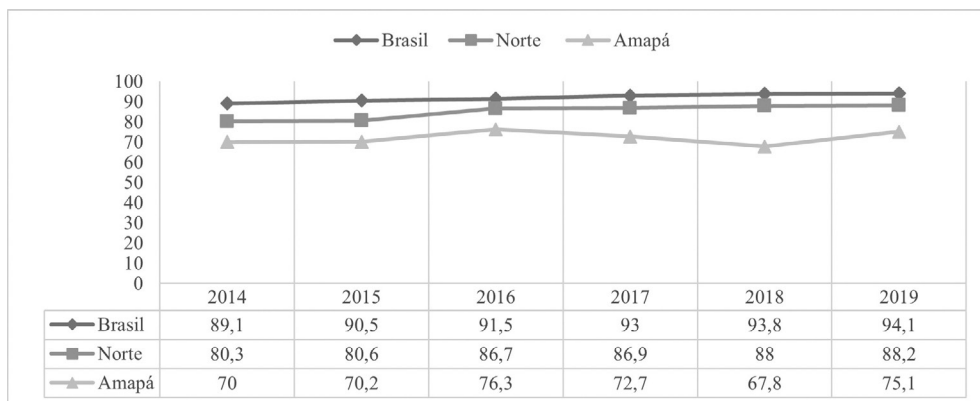
O marco final da análise, para todas as metas aqui observadas, coincide com os dados oficialmente divulgados pelo INEP (2021), por meio de seu painel de monitoramento, conforme consulta realizada no primeiro semestre do ano de 2021. Os dados então organizados apresentam quadros comparativos entre o desempenho verificado em nível nacional (Brasil), regional (Região Norte) e aquele alcançado pelo Estado do Amapá.

4 RESULTADOS

A meta 1 (um) visava universalizar, até 2016, a Educação Infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade e ampliar a oferta de Educação Infantil em creches, de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência do Plano Nacional de Educação, no ano de 2024.

O alcance da referida meta é medido por meio de dois indicadores: 1-A, que contabiliza o percentual da população de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos que frequenta a escola/creche; e, 1-B, que avalia o percentual da população de 0 (zero) a 3 (três) anos que frequenta a escola/creche. O gráfico 1 apresenta o evidenciado para o indicador 1-A em nível nacional, regional e estadual:

Gráfico 1 - Percentual de matrículas de crianças de 4 a 5 anos



Fonte: Painel de monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

O indicador 1-A deveria apresentar um percentual de cobertura de 100% de matrículas para a Educação Infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade, até o ano de 2016, uma vez que a meta prevê a universalização. O Brasil não alcançou o delineado no prazo estabelecido. Atualmente, o Brasil possui para o item debatido uma cobertura de 94,1%. Na Região Norte, a cobertura, até o ano de 2019, era de 88,2% e no Estado do Amapá somente 75,1% das crianças na faixa etária de quatro a cinco anos estava matriculada na Educação Infantil (gráfico 1). Ao observar os percentuais de cobertura, do Estado do Amapá, verificam-se taxas variantes entre os anos de 2016 a 2019, com queda de rendimento em 2017 e 2018 e elevação da cobertura em 2019.

O painel de acompanhamento TC Educa, do Instituto Rui Barbosa, permite uma visão do desempenho das metas 1, 2 e 3 do Plano Nacional de Educação, proporcionando uma análise individualizada, por Município. O Estado do Amapá, que possui dezesseis Municípios apresenta uma cobertura regular de atendimento em creches, próxima de 100%, em somente três Municípios (Calçoene, Cutias e Itaúbal), conforme demonstram os dados expressos na Tabela 1.

Tabela 1 - Detalhamento do indicador 1-A por Município, Estado do Amapá

MUNICÍPIO	2016	2017	2018	2019	Situação
Amapá	65,73%	68,80%	66,75%	88,03%	Descumprimento
Calçoene	89,52%	89,30%	81,66%	98,54%	Regular
Cutias	67,04%	74,53%	74,91%	122,22%	Regular
Ferreira Gomes	101,33%	98,34%	103,99%	74,82%	Descumprimento
Itaúbal	90,12%	107,82%	114,40%	107,69%	Regular
Laranjal do Jari	63,53%	64,52%	64,47%	66,94%	Descumprimento
Macapá	64,24%	63,56%	63,20%	51,59%	Descumprimento
Mazagão	82,26%	85,79%	89,00%	87,13%	Descumprimento

MUNICÍPIO	2016	2017	2018	2019	Situação
Oiapoque	83,54%	78,65%	78,17%	82,41%	Descumprimento
Pedra Branca do Amapari	68,64%	72,54%	77,80%	71,10%	Descumprimento
Porto Grande	83,16%	79,62%	76,91%	86,20%	Descumprimento
Pracuúba	71,02%	66,94%	65,31%	93,60%	Descumprimento
Santana	78,11%	78,39%	80,53%	74,57%	Descumprimento
Serra do Navio	67,70%	69,91%	71,68%	96,00%	Descumprimento
Tartarugalzinho	75,58%	69,03%	72,31%	82,47%	Descumprimento
Vitória do Jari	80,84%	75,29%	87,06%	88,72%	Descumprimento

Fonte: TC Educa (2021). Elaborado pelos autores.

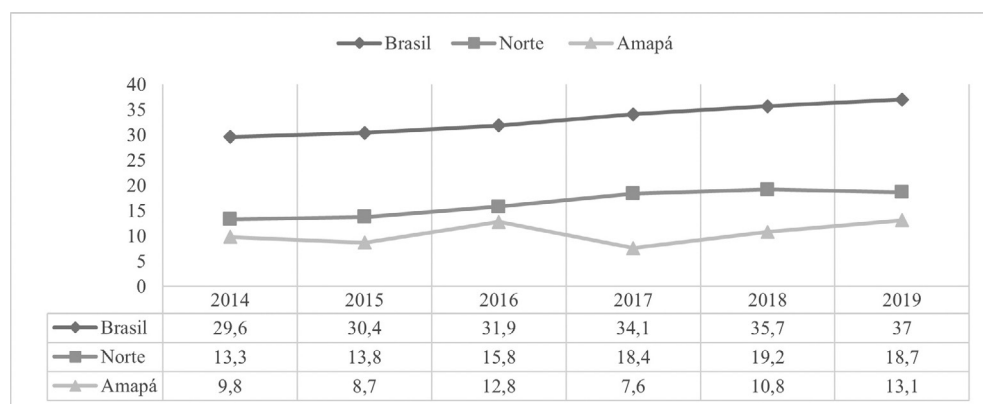
* O intervalo de dados expostos na tabela 1, 2016-2019, coincide com aquele disponível na plataforma TC Educa (2021), consulta no primeiro semestre de 2021.

É importante mencionar que a cobertura acima de 100%, verificada em dois Municípios, se dá ao fato de que o indicador, conforme metodologia empregada pelo painel, utiliza como base de informações a estimativa populacional para 2018, elaborada pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) com base no Censo Populacional 2010, estimativas municipais anuais do IBGE e dados de sistemas de informações de nascidos vivos e mortalidade do Ministério da Saúde.

Embora os dados nacionais apontem que o Estado do Amapá tenha alcançado uma cobertura de apenas 75,1% até o ano de 2019 (Gráfico 1), quando analisado os dados por Municípios, conforme dados constantes no TC educa (2021), observa-se que onze de seus dezesseis Municípios apresentam uma cobertura acima da média do Estado (Tabela 1).

No que se refere à matrícula de crianças de zero a três anos em creches, avaliado por meio do indicador 1-B (gráfico 2), verifica-se uma *performance* nacional de 37%, quando o esperado, até o ano de 2024, é de uma cobertura de ao menos 50% de atendimento.

Gráfico 2 - Percentual de atendimento em creches

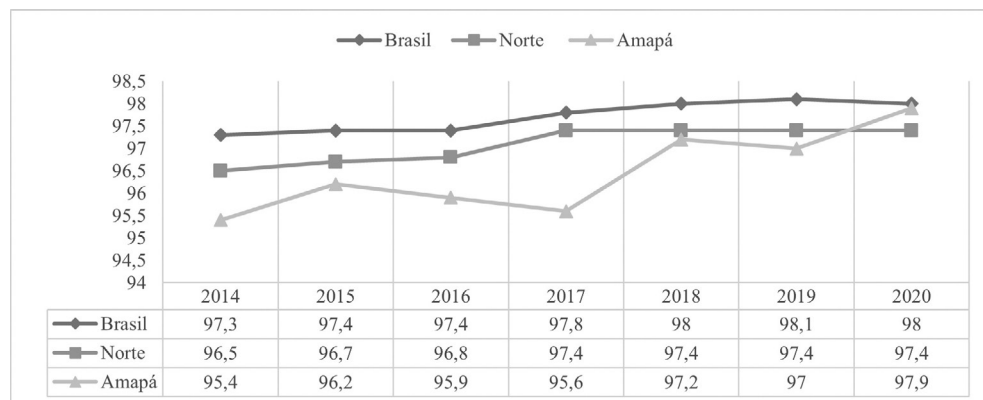


Fonte: Painel de monitoramento do PNE (2021), INEP (2020). Elaborado pelos autores.

Para o indicador 1-B (gráfico 2), os dados apontam que o Brasil alcançou, até o ano de 2019, uma cobertura de 37%. A Região Norte conseguiu, até o mesmo período, ofertar uma cobertura em creches, para crianças de zero a três anos de 18,7%. Para o Estado do Amapá, verifica-se uma cobertura de somente 13,1% de atendimento para o mesmo público. Novamente o estado apresenta um percentual de cobertura variável no período da análise. Em 2017 e 2018, o Amapá possuía uma cobertura menor que aquela apurada em 2016, com melhoria de desempenho no ano de 2019.

A Meta 2 (dois) propõe a universalização do Ensino Fundamental de 9 (nove) anos para toda a população de 6 (seis) a 14 (quatorze) anos. Além de garantir que, pelo menos, 95% dos alunos concluam essa etapa na idade recomendada, até o último ano de vigência do PNE – ano de 2024. Para a análise da referida meta, existem dois indicadores. O indicador 2-A, que avalia o percentual da população de seis a quatorze anos que frequentava ou que já tinha concluído o Ensino Fundamental; e o indicador 2-B, referente ao percentual da população de 16 anos com pelo menos o Ensino Fundamental concluído. O gráfico 3, a seguir, apresenta a evolução do indicador 2-A entre os anos de 2014 a 2020:

Gráfico 3 - Percentual da população de 6 a 14 anos que frequentava ou que já tinha concluído o Ensino Fundamental



Fonte: Painel de monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

É possível observar, concernente ao indicador 2-A, que o país apresenta um bom percentual, da população de seis a quatorze anos, que frequenta ou concluiu o Ensino Fundamental. O país alcançou 98% para o indicador quando o esperado até o ano de 2024 é de 100%, correspondentes à universalização. A Região Norte, por sua vez, mostrou um desempenho de 97,4%. O Estado do Amapá superou o verificado para a região na qual está inserido, alcançando 97,9%, percentual bem próximo ao nacional e também da universalização. Mesmo com queda verificada nos anos de 2016 e 2017, a partir de 2018 o percentual retomou o seu crescimento (Gráfico 3). A Tabela 2 apresenta o desempenho do indicador de acordo com o verificado pelos Municípios do Estado do Amapá:

Tabela 2 - Evolução do indicador 2-A por Municípios do Estado do Amapá

MUNICÍPIO	2016	2017	2018	2019	Situação
Amapá	84,04	80,78	77,51	86,53	Risco de descumprimento
Calçoene	93,93	94,91	90,34	81,44	Risco de descumprimento
Cutias	78,8	77,82	76,04	72,89	Risco de descumprimento
Ferreira Gomes	109,49	100,28	98,48	81,9	Risco de descumprimento
Itaubal	107,56	109,4	106,68	111,39	Regular
Laranjal do Jari	83,31	81,03	79,27	74	Risco de descumprimento
Macapá	90,5	89,4	89,4	80,96	Risco de descumprimento
Mazagão	93,47	92,56	93,06	88,29	Risco de descumprimento
Oiapoque	96,87	98,15	99,87	80,3	Risco de descumprimento
Pedra Branca do Amapari	89,07	92,55	95,42	72,29	Risco de descumprimento
Porto Grande	96,68	94,11	93,26	84,54	Risco de descumprimento
Pracuúba	90,69	89,04	87,58	68,93	Risco de descumprimento
Santana	92,06	90,91	88,34	86,12	Risco de descumprimento
Serra do Navio	85,19	82,62	80,72	79,83	Risco de descumprimento
Tartarugalzinho	91,11	89,21	89,03	77,74	Risco de descumprimento
Vitória do Jari	83,1	79,83	77,7	74,05	Risco de descumprimento

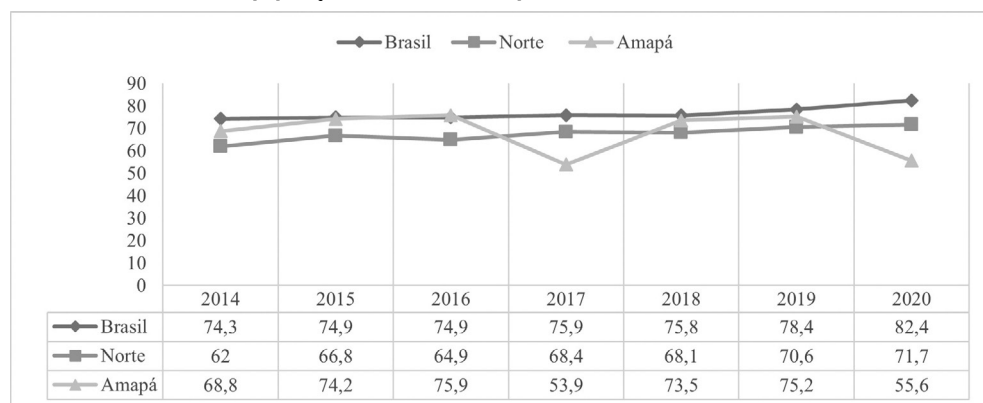
Fonte: TC Educa (2021). Elaborado pelos autores.

* O intervalo de dados expostos na tabela 2, 2016-2019, coincide com aquele disponível na plataforma TC Educa (2021), consulta no primeiro semestre de 2021.

É possível observar (Tabela 2) que, dos dezesseis Municípios do Estado do Amapá, apenas um apresenta um desempenho regular para o indicador 2-A (Itaubal). Também se identifica que os demais Municípios figuram com o indicativo de risco de descumprimento. Destaca-se que, para a análise da situação, a plataforma utiliza como parâmetro o avanço anual necessário para o atingimento da meta no prazo estipulado.

Ainda no que se refere à Meta 2, destaca-se o apurado para o indicador 2-B, que se refere ao percentual da população de 16 anos com pelo menos o Ensino Fundamental concluído. O Gráfico 4 apresenta a evolução do indicador 2-B, no período compreendido entre 2014 e 2020, registrando a atuação do Brasil, da Região Norte e do Estado do Amapá:

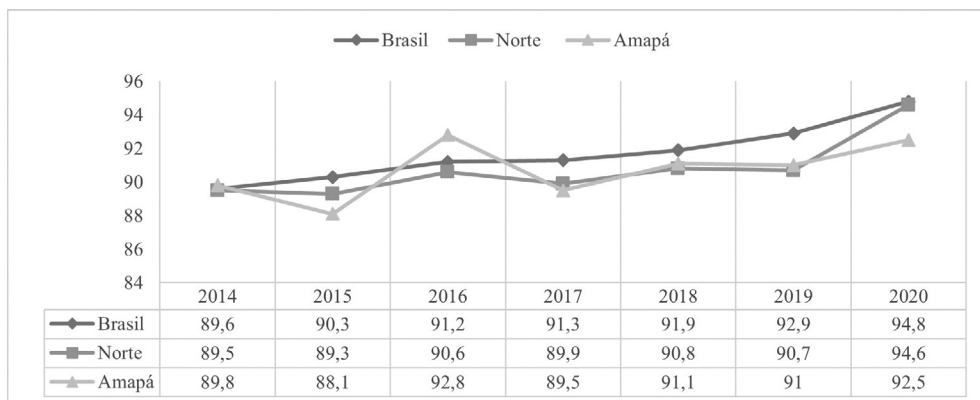
Gráfico 4 - Percentual da população de 16 anos com pelo menos o Ensino Fundamental concluído



Fonte: Painel de Monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

Para o indicador 2-B, do qual se espera até o ano de 2024 um desempenho de 95%, é possível verificar que o Brasil, até o ano de 2020, havia alcançado 82,4% da população de 16 anos com pelo menos o Ensino Fundamental concluído. Na dimensão regional, o Norte alcançou 71,7% de cobertura e, por sua vez, o Estado do Amapá chegou a 55,6%, com um desempenho abaixo do verificado na região. O Estado apresentou queda expressiva no ano de 2017, nos anos de 2018 e de 2019 apresentou desempenho crescente e, no ano de 2020, nova queda de rendimento (Gráfico 4). Importa mencionar que o ano de 2020 coincide com o ano de início da pandemia ocasionada pela Covid-19, momento tido como prejudicial para os resultados educacionais, considerando as perdas de aprendizagem, o aumento da evasão escolar e o aumento das desigualdades educacionais (Todos pela educação, 2021).

A Meta 3 (três) pretendia universalizar, até 2016, o atendimento escolar para toda a população de 15 (quinze) a 17 (dezesete) anos e elevar, até o final do período de vigência do PNE (2024), a taxa líquida de matrículas no Ensino Médio para 85% (oitenta e cinco por cento). A mencionada meta possui dois indicadores, quais sejam: 3-A, que analisa o percentual da população de 15 a 17 anos que frequenta a escola ou já concluiu a educação básica; e 3-B que avalia o percentual da população de 15 a 17 anos que frequentava o Ensino Médio ou possui a Educação Básica completa. O gráfico 5 apresenta os dados levantados para o indicador 3-A:

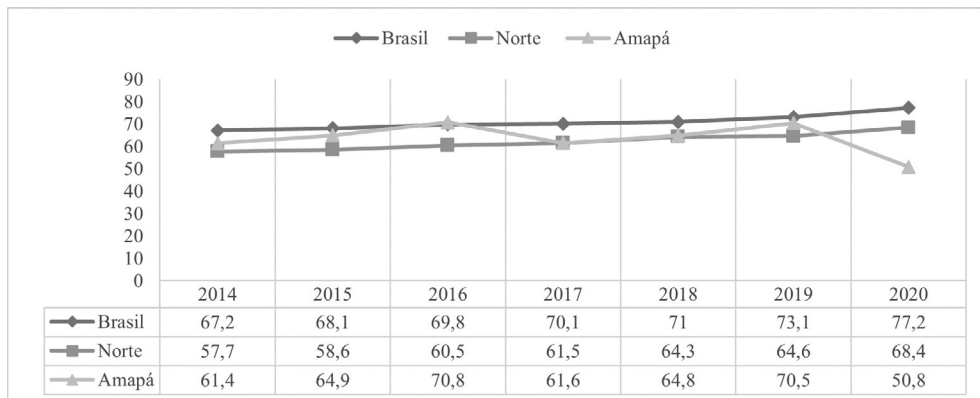
Gráfico 5 - Percentual da população de 15 a 17 anos que frequenta a escola ou já concluiu a Educação Básica

Fonte: Painel de Monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

Os dados expressam, com relação ao percentual da população de 15 a 17 anos que frequenta a escola ou já concluiu a Educação Básica – indicador 3-A, que o Brasil alcançou, no ano de 2020, a marca de 94,8%. Deve-se destacar, entretanto, que o indicador deveria ter alcançado 100% ainda no ano de 2016. Concernente ao mesmo quesito, a Região Norte chegou a 94,6% e o Estado do Amapá a 92,5%, desempenho um pouco abaixo ao registrado para a região e também abaixo da média nacional. A linha de desenvolvimento do indicador, relativa ao Estado do Amapá, apresenta oscilação entre períodos de crescimento e redução dos percentuais. Mesmo com desempenho abaixo do nacional e do regional o Estado se encontra próximo da universalização tardia, uma vez que o indicador estava com realização prevista para 2016.

O indicador 3-B avalia o percentual da população de 15 a 17 anos que frequentava o Ensino Médio ou que possui a Educação Básica completa. O desempenho esperado para o indicador é de 85% até o final da vigência do PNE, no ano de 2024. O Gráfico 6 mostra a evolução do indicador 3-B, entre os anos de 2014 a 2020, apresentando a *performance* nacional, regional e do Estado do Amapá:

Gráfico 6 - Percentual da população de 15-17 anos que frequentava o Ensino Médio ou possui a Educação Básica completa



Fonte: Painel de Monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

Até 2024, o indicador 3-B deve alcançar 85%. Nota-se que o Brasil, até o ano de 2020, alcançou 77,2%. A Região Norte, por seu turno, teve um desempenho de quase dez pontos percentuais abaixo do nacional, registrando 68,4%. Para o item, o Estado do Amapá alcançou um percentual de 50,8, abaixo, portanto, do desempenho regional e nacional (Gráfico 6).

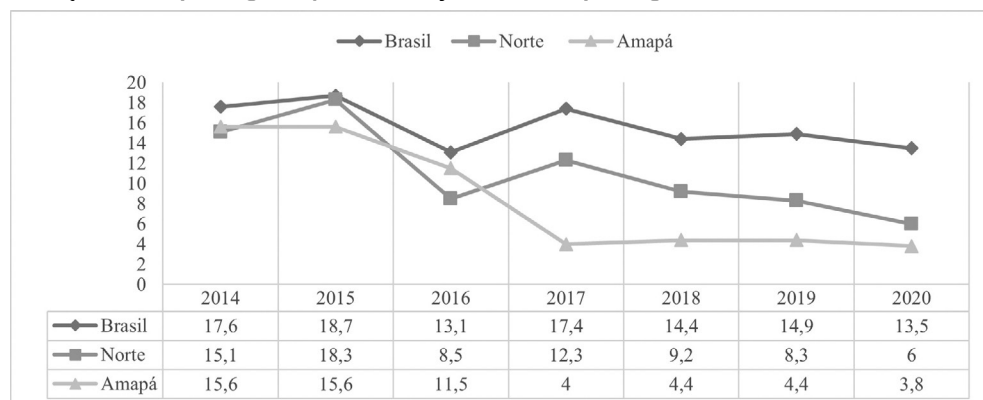
A Meta 6 (seis) objetiva oferecer educação em tempo integral em, no mínimo, 50% das escolas públicas, de forma a atender, pelo menos, 25% dos (as) alunos (as) da Educação Básica. A aludida meta possui dois indicadores, que são: indicador 6-A, que indica o percentual de alunos da Educação Básica pública que pertencem ao público-alvo da educação em tempo integral e que estão em jornada de tempo integral; e o indicador 6-B, que afere o percentual de escolas públicas da Educação Básica que possuem, pelo menos, 25% dos alunos do público alvo da Educação em Tempo Integral (ETI) em jornada de tempo integral.

Para melhor compreensão da Meta 6 (seis), é necessário que se apresentem dois conceitos fundamentais, público-alvo da ETI e jornada em tempo integral. Com relação ao primeiro, público-alvo da ETI, registra-se que ele corresponde aos alunos vinculados à Educação Básica “cuja matrícula de escolarização são em escola pública, presenciais e não pertencem à educação de jovens e adultos nem à educação profissional técnica de nível médio, oferecida na forma subsequente ou concomitante” (MEC, 2014, p. 471). A jornada em tempo integral, por seu turno, é aquela:

[...] cuja duração é igual ou superior a 7 horas diárias, contabilizada a partir da soma da carga horária da matrícula de escolarização do aluno na escola pública com a carga horária total das matrículas de atividade complementar (AC) e/ou de atendimento educacional especializado (AEE) realizadas em instituições públicas e/ou privadas. (MEC, 2014, p. 471).

O gráfico 7 apresenta o comportamento verificado para o indicador 6-A que avalia o percentual de alunos da Educação Básica pública que pertencem ao público-alvo da educação em tempo integral e que estão em jornada de tempo integral entre os anos de 2014 a 2020:

Gráfico 7 - Percentual de alunos da Educação Básica pública que pertencem ao público-alvo da educação em tempo integral e que estão em jornada de tempo integral

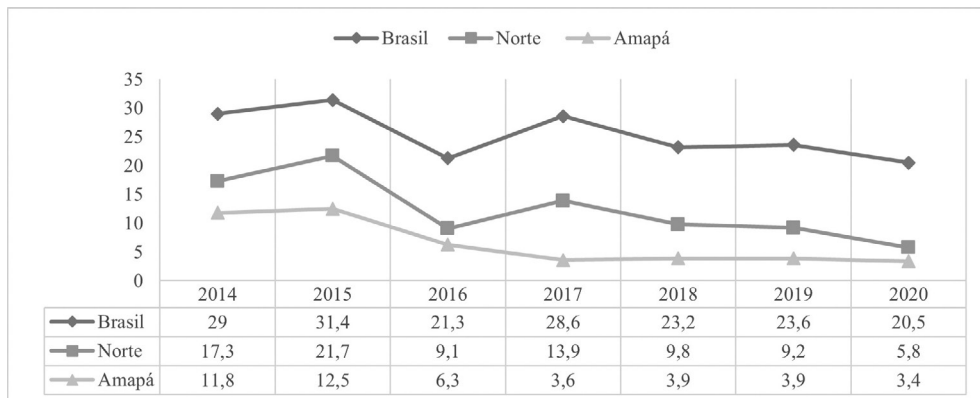


Fonte: Painel de Monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

Para o indicador 6-A se espera, até o ano de 2024, que se alcance ao menos 25% dos alunos da rede pública em jornada de tempo integral. O levantamento aponta que o Brasil, até o ano de 2020, possuía um total de 13,5% de alunos da rede pública vinculados a essa modalidade de ensino. A Região Norte apresentou, no mesmo período, o montante de 6% e o Estado do Amapá, com desempenho abaixo do nacional e regional, alcançou a marca de apenas 3,8%. Observa-se que o percentual do Estado, no início do período analisado, 2014, era de 15,6%. O Estado perdeu mais de onze pontos percentuais no intervalo de seis anos (Gráfico 7). Cabe destacar que a meta 6 mostra-se de difícil realização mesmo em nível nacional, observa-se que durante o período analisado (2014-2020) ocorreu queda de rendimento nacional, regional e local.

Ainda em relação à educação em tempo integral, apresentamos o indicador 6-B, que afere o percentual de escolas públicas da Educação Básica que possuem, pelo menos, 25% dos alunos do público alvo da educação em tempo integral (ETI) em jornada de tempo integral. O gráfico 8 apresenta o referido indicador, demonstrando a sua evolução entre os anos de 2014 até 2020:

Gráfico 8 - Percentual de escolas públicas da Educação Básica que possuem, pelo menos, 25% dos alunos do público alvo da educação em tempo integral em jornada de tempo integral



Fonte: Painel de Monitoramento do PNE (2021). INEP (2020). Elaborado pelos autores.

Do indicador 6-B se espera, até o ano de 2024, que 50% das escolas da rede pública detenham ao menos 25% dos alunos público-alvo da ETI inseridos em jornada de tempo integral. Foi verificado que, em nível nacional, no ano de 2020, 20,5% das escolas se enquadravam no padrão requerido pelo indicador. No aspecto regional, a desenvoltura foi significativamente menor, visto que a Região Norte somente reunia 5,8% de escolas compatíveis com o esperado. O Estado do Amapá, por seu turno, se mostrou mais de dezessete pontos percentuais abaixo do evidenciado nacionalmente, tendo obtido, também em 2020, somente 3,4%. Nota-se um quadro decrescente de desempenho do Estado entre os anos de 2016 e 2017, com estagnação em 2018 e 2019 e queda em 2020. Assim como para o indicador 6-A, para o indicador 6-B também se verificou queda de rendimento nas dimensões nacional, regional e local (Gráfico 8).

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

De acordo com o MEC (2014), as Metas 1 (um), 2 (dois) e 3 (três), que pertencem à análise deste trabalho, encontram-se entre as metas estruturantes do PNE, as quais estão alinhadas com a garantia do direito à educação de qualidade, à universalização da alfabetização e ainda à ampliação da escolaridade. A Meta 1 do PNE, que trata da universalização da Educação Infantil e do acesso à creche, possui elevada importância, posto que, reconhece na criança um sujeito de direitos. A Educação Infantil, por se encontrar na base do processo formativo, é de extrema relevância para o desenvolvimento do cidadão, preconizado tanto pela CF/1988 quanto pela LDB.

No que concerne ao desempenho do Estado do Amapá, na Meta 1, a seção anterior mostrou que, para o indicador 1-A, enquanto a média nacional aponta para a proximidade da universalização, com 94,1% de cobertura, o Estado detém somente

75,1% de atendimento em pré-escolas. O INEP (2020) informou que o Estado está entre as três unidades federativas com o menor desempenho para o indicador. Com relação ao indicador 1-B, concernente às creches, o quadro também é preocupante. Verificou-se que, nacionalmente, a cobertura de matrícula em creches de crianças de zero a três anos estava em 37%, quando o Estado apresentava apenas 13,1%. Novamente o INEP (2020) anotou que, para o indicador, o Estado se enquadrava entre os três com o menor desempenho verificado.

Destaca-se que, de acordo com o relatório do 3º ciclo de monitoramento, os Estados com menor cobertura da Meta 1 são todos da Região Norte. Foi identificado que a população de baixa renda possui um acesso menor à Educação Infantil e creches se comparado com as crianças de classes mais abastadas. Surge, portanto, a necessidade de que se estimulem os Municípios para um atendimento prioritário na Educação Infantil que alcance, especialmente, as crianças de baixa renda (INEP, 2020).

A Meta 2, que se justifica pela necessidade de assegurar um tempo de permanência maior do educando na escola, com o Ensino Fundamental obrigatório de nove anos, trata da universalização do Ensino Fundamental e da conclusão do nível educacional em idade recomendada. Verifica-se nela, para o indicador 2-A, que mensura o percentual da população de seis a quatorze anos que frequenta ou concluiu o Ensino Fundamental, que a média nacional se aproxima da universalização, com 98%. O Estado do Amapá mostra evolução acima da média local e bem próxima da nacional; e da universalização, com 97,9 pontos percentuais. Novamente a Região Norte figura como aquela de menor cobertura e o Estado é indicado entre os três com o pior desempenho (INEP, 2020).

Para o indicador 2-B, que avalia o percentual da população de até dezesseis anos com o Ensino Fundamental completo, a média nacional apurada era de 82,4%, quando se espera 95% até 2024. O Estado do Amapá alcançou 55,6%. O relatório de monitoramento das metas do PNE-INEP (2020) registra que, mesmo com desempenho crescente, as regiões Norte e Nordeste do país apresentaram os menores índices.

Os dados referentes à Meta 3, que trata do atendimento escolar para o nível médio, mostra, para os indicadores 3-A e 3-B, que avaliam o percentual de alunos matriculados no Ensino Médio e o percentual de alunos que concluiu o ensino básico, que o Estado obteve desempenho inferior à média nacional. No indicador 3-A, o Estado estava com 92,5% e o Brasil com média de 94,8%. Mesmo com desempenho abaixo do nacional, o Estado se mostra próximo da universalização.

Para o indicador 3-B, o Estado alcançou a marca de 50,8% e a média nacional foi de 77,2%. A linha de desenvolvimento do indicador 3-A (Gráfico 5), relativa ao Estado do Amapá, apresenta oscilação entre os períodos analisados, com crescimento e redução dos percentuais, o que pode refletir a dificuldade de a unidade federativa para realizar a efetivação da universalização do atendimento escolar no nível médio. A variação pode ainda indicar descontinuidades de políticas públicas educacionais que atendam ao nível médio, o que deve ser analisado mais a fundo em outros estudos.

O MEC (2014) indica que a educação em tempo integral contribui para a redução de desigualdades e para a promoção da diversidade cultural brasileira. Para a Meta 6, a qual avalia a educação em tempo integral, o levantamento mostrou que, para o indicador 6-A, que verifica o percentual de alunos vinculados à ETI, o Brasil atingiu a marca de 13,5% do público-alvo em matrículas para a modalidade. O PNE espera que se alcance 25% até o ano de 2024. Para o indicador, o Estado do Amapá atingiu somente 3,8%, número muito abaixo da média nacional, o que o colocou entre os três Estados com o menor desempenho para o item, conforme relatório do 3º ciclo de monitoramento (INEP, 2020).

Quanto ao indicador 6-B, referente ao percentual de escolas inseridas na ETI, cuja meta é de 50% até o ano de 2024, a média nacional identificada foi de 20,5% e o Estado do Amapá registrou apenas 3,4% para o indicador. Mais uma vez, o Estado apresenta-se entre os três que obtiveram menor desenvoltura. Mesmo para o nível nacional, o INEP (2020) registra a baixa expectativa de atendimento da meta. Cabe destacar que se trata de uma meta com dificuldades de implementação nas diversas esferas. Os dados revelam que para os indicadores 6-A e 6-B (gráfico 7 e gráfico 8), ocorreu queda de rendimento tanto em nível nacional quanto regional e local. A realização da educação em tempo integral envolve diversos fatores, cujo não atendimento pode implicar negativamente em sua implementação, tais como: ampliação e melhoria na infraestrutura escolar; contratação de profissionais da educação; formação de equipes multidisciplinares; ampliação da jornada dos discentes no espaço escolar; e, adequação curricular.

Os números apresentados na seção anterior deixam evidente que o Estado do Amapá apresenta, além de um desempenho abaixo do nacionalmente verificado, uma descontinuidade de crescimento entre os indicadores. Em alguns casos, como na Meta 6 (indicador 6-A e 6-B) e na Meta 3 (indicador 3-B), se verifica queda de rendimento, vez que foram apurados, no ano de 2020, percentuais menores do que aqueles encontrados no início da análise, ano de 2014. A queda evidenciada na Meta 6 reflete o cenário nacional que também encontra entraves para a implementação da educação em tempo integral. Além disso, a análise dos dados revela, para algumas metas, diversas variações com períodos de queda e de elevação de desempenho.

O ano de 2020, que contempla o período final de análise deste trabalho e que para alguns dos indicadores estudados (2-B, 3-B, 06-A e 6-B) apresenta queda de rendimento, se comparado ao ano anterior (2019), coincide com o ano de início da pandemia advinda com a Covid-19, cujos reflexos efetivos para a educação ainda são incalculáveis. Mesmo com o cenário incerto, estudos já apontam para os efeitos danosos que a ocasião pode gerar para a educação, tais como: o aumento da evasão escolar e a perda de aprendizagem (Todos pela educação, 2021).

Diante do averiguado, indaga-se: Qual a razão das descontinuidades verificadas? As variações refletem períodos de alternância política, de mudança na agenda de

políticas governamentais para a educação? Ocorreram reduções, no âmbito dos Estados e Municípios, dos orçamentos destinados à realização de ações educacionais? Estamos diante de um resultado advindo da ausência de planejamentos locais alinhados ao PNE?

É nesse cenário que importa a atuação do controle externo educacional, dos controles internos da administração e do próprio controle social, para a análise da efetividade das políticas públicas educacionais praticadas. Lembremos que, de acordo com Cunda (2011), o controle externo tem a missão de superar a simples análise da aplicação dos recursos mínimos estabelecidos para a educação na Constituição Federal de 1988. Os Tribunais de Contas, hodiernamente, são chamados à realização de uma avaliação da eficácia e da eficiência dos direitos fundamentais prestados ao público por seus jurisdicionados. Nessa perspectiva, ganha destaque a multiplicidade dos papéis cada vez mais fortalecidos pelas Cortes de Contas: orientação, recomendação, acompanhamento e fiscalização.

As ações voltadas para a área educacional, no TCE/AP, têm se intensificado nos últimos anos, com a criação do grupo de trabalho ligado à referida temática no ano de 2019. E, antes mesmo da publicação da Nota Recomendatória Conjunta n. 01/2021 da ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON, o Tribunal já realizava seus estudos e levantamentos direcionados ao acompanhamento da situação educacional no Estado. Parte da orientação direcionada aos Municípios e ao Estado, para atentarem ao cumprimento tempestivo das metas do PNE foi reforçada em março de 2021, por meio de curso de capacitação *on line* voltado aos seus jurisdicionados da área da educação (gestores, dirigentes, técnicos e profissionais) promovido pela Escola de Contas em parceria com o GT da Educação do TCE/AP.

Ademais, cabe destacar que o Tribunal promoveu alterações em suas normativas internas, de maneira a melhor avaliar o cumprimento do PNE na análise, instrução e julgamento das prestações de contas de gestão, prestadas anualmente, pelas Secretarias Municipais e Estadual de Educação. A Instrução Normativa n. 001/2017, estabeleceu novas diretrizes sobre os Relatórios de Gestão e os Processos de Contas de Gestão na esfera estadual e municipal. Frisa-se que anualmente o Tribunal expede decisão normativa contendo aspectos específicos para cada exercício.

De acordo com a norma em referência, o TCE/AP passou a exigir a comprovação, por parte das Secretarias Municipais e Estadual de Educação, da compatibilidade das diretrizes, metas e estratégias com os Planos Municipais e Estadual de Educação; informações detalhadas sobre os investimentos na educação e sobre o cumprimento das metas dos Planos de Educação, por modalidade de ensino; dados sobre as condições de trabalho e saúde dos professores e profissionais da educação; apresentação e análise dos principais indicadores utilizados pelas Redes de ensino nas políticas educacionais; demonstração da compatibilidade das peças orçamentárias com o planejamento educacional; e apresentação detalhada sobre o nível de implementação de seus planos educacionais.

Para o ano de 2021, o TCE/AP está em fase de execução de auditoria operacional nas Metas do PNE, conforme contido em seu Planejamento Anual de Fiscalizações (PAF). O TCU (2020) registra que a auditoria operacional consiste no exame independente, objetivo e confiável que pondera se os sistemas, operações, programas, atividades ou as organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. O procedimento visa, ainda, a verificar se há espaço para aperfeiçoamento da ação governamental.

Nesse sentido, e diante das inúmeras questões em aberto, os dados educacionais do Estado promoveram a realização da mencionada auditoria cujo objetivo consiste em contribuir com a elaboração de um diagnóstico mais aprofundado, identificando as dificuldades que as Redes de ensino encontram para a efetivação do PNE e os avanços percebidos na execução do instrumento. Além de verificar, simplesmente, o atendimento de metas delineadas no Plano, o trabalho de auditoria pretende analisar a estrutura e a organização dos sistemas públicos de ensino para a execução dessas metas. Por se tratar de um primeiro trabalho sobre o PNE, com aprofundado nível de detalhamento, este será feito por amostragem, sendo contempladas as Metas 1 (um), 2 (dois), 3 (três), 6 (seis) e 19 (dezenove).

A única Meta contida no escopo da auditoria operacional delineada, e que não é abordada nesta pesquisa, é a meta 19 (dezenove), que se refere à gestão democrática. Por meio dela, o PNE pretende assegurar as condições necessárias para uma gestão democrática da educação, que deve englobar critérios técnicos de mérito e desempenho, além de consultas à comunidade escolar. Os dados da referida meta são muito amplos, haja visto que ela contempla um total de seis indicadores, de A até F, inviáveis, portanto, de análise em um estudo breve como este.

6 CONSIDERAÇÕES

De acordo com dados do 3º ciclo avaliativo do INEP, publicado em 2020, foi possível verificar que o Estado do Amapá teve um desempenho abaixo do esperado em relação ao cumprimento das Metas do Plano Nacional de Educação. O Tribunal de Contas do Estado do Amapá, mais do que antes, tem realizado diagnósticos educacionais, e reforçado junto aos seus jurisdicionados a necessidade de atendimento efetivo daquilo que foi determinado pelo PNE, pelos planos Estadual e Municipais.

O presente trabalho, que apresenta dados parciais do planejamento de auditoria operacional nas metas do PNE, objetivou analisar o desempenho do Estado do Amapá atinente à execução do Plano Nacional de Educação, apresentando quadros comparativos entre o verificado em nível nacional, regional e local. As metas estudadas foram as de número 1, 2, 3 e 6. Os dados expostos demonstram que a *performance* do Estado se mostra abaixo do que fora identificado nacional e regionalmente, com exceção da meta 2, indicador 2-A, onde o Estado do Amapá, relativo ao percentual

da população de 6 a 14 anos que frequentava ou que já tinha concluído o Ensino Fundamental, alcançou desempenho superior ao identificado para a Região Norte.

O exame das metas e dos indicadores, aqui expresso, mostra um desempenho decrescente, em alguns casos, e variante em outros; o que pode indicar, em uma primeira análise, a existência de entraves para a realização de planejamentos educacionais no âmbito do Estado. Entretanto, para melhor identificação do quadro exige-se o aprofundamento do estudo com vistas a identificar, com clareza, a motivação do não atingimento das metas e qual é a organização disponível nas Redes de ensino para a recuperação dos índices educacionais.

O próprio INEP (2020) destacou as desigualdades regionais, que se encontram enraizadas na história do Brasil, por meio das quais algumas regiões como Norte e Nordeste prosseguem em descompasso com outras regiões brasileiras na promoção do direito à educação. Como agravante, destacamos a existência de algumas características regionais próprias. O Estado do Amapá possui uma região muito extensa, com diversas localidades de difícil acesso, tanto na zona urbana quanto na zona rural, o que representa um limitador (mas não deve representar um ponto impeditivo) do alcance das políticas públicas educacionais.

O presente diagnóstico preliminar almeja contribuir no sentido de fornecer à sociedade informações atualizadas e com detalhamento individualizado da desenvoltura do Estado quanto ao alcance das metas 1, 2, 3 e 6 do PNE. Ademais, os diversos levantamentos já realizados pelo GT da Educação do TCE/AP, convêm ao controle social, na medida em que apresentam os dados relativos à qualidade da educação fornecida no âmbito do Estado do Amapá, além de servir de apoio aos gestores e de ferramenta na indução de melhorias visando à promoção de uma educação de qualidade e com equidade.

Como já salientado, as auditorias operacionais mostram-se como ferramentas interessantes para a administração, vez que, para além do exame formal, promove avaliação sistêmica da organização governamental para a execução de suas políticas públicas. A realização da auditoria operacional nas Metas do PNE, no Estado do Amapá, além de permitir que se investigue, a fundo, a capacidade e organização das Redes de ensino para melhoria do desempenho relativo a essas metas, contribui para a almejada melhoria contínua na administração pública, que anela cada vez mais a entrega de produtos eficazes e eficientes.

Diante da atuação de caráter orientador, e do acompanhamento dos dados educacionais, o TCE/AP encontra-se em fase de execução de Auditoria Operacional nas Metas do PNE. O procedimento visa compreender os entraves que as redes jurisdicionadas possuem e que influem na baixa implementação do Plano. Na oportunidade, também serão investigadas as estruturas disponíveis para a realização do contido nos planejamentos educacionais, os avanços obtidos na educação, as possibilidades de aperfeiçoamento e a existência de boas-práticas passíveis de reprodução.

Para além dos procedimentos de fiscalização e orientação, o Tribunal de Contas do Estado do Amapá reformulou suas normativas relativas às prestações de contas. No ano de 2017, a Corte passou a exigir o detalhamento quanto ao cumprimento das metas do PNE, o que impacta diretamente no julgamento das contas dos gestores da educação e induz a recomendações e determinações relativas às metas do Plano Nacional de Educação.

Por fim, destaca-se que o controle externo educacional, alinhado às diretrizes nacionais das instituições representativas dos Tribunais de Contas, praticado nos limites do TCE/AP, se vê refletido na realização de levantamentos e diagnósticos; na composição de estudos nacionais; na realização de procedimentos de fiscalização; e na capacitação e orientação de seus jurisdicionados.

O referido controle serve de espaço propício para que se revitalize, junto às diversas esferas de execução das políticas públicas educacionais, a necessidade cogente de atendimento das metas contidas no Plano Nacional de Educação.

REFERÊNCIAS

AMAPÁ (Estado). Tribunal de Contas do Estado do Amapá. **Instrução Normativa n. 001**, de 20 de setembro de 2017. Estabelece normas de Organização e de Apresentação dos Relatórios de Gestão e das peças complementares que constituirão os Processos de Contas de Gestão da Administração Pública estadual e municipal, para julgamento do Tribunal de Contas do Estado do Amapá. Macapá: TCE/AP, 2017. Disponível em: https://tce.ap.gov.br/uploads/geral/Instrucao_Normativa_N_001_2017_Gestao_4927_2017.pdf. Acesso em: 10 abr. 2020.

ATRICON. **Resolução ATRICON n. 3**, de 6 de dezembro de 2015. Aprova as Diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “Controle externo nas despesas com educação”. Recife: ATRICON, 2015. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/09/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Aticon-n-03-diretrizes-educa%C3%A7%C3%A3o-%C3%BAltima-vers%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 28 out. 2020.

ATRICON; IRB. **Em defesa do direito fundamental à educação e de suas garantias**, de 7 de junho de 2019. Brasília: ATRICON/IRB, 2019. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/06/Direito-fundamental-%C3%A0-educa%C3%A7%C3%A3o-e-suas-garantias-constitucionais.pdf>. Acesso em: 28 out. 2020.

ATRICON; IRB; ABRACOM; CNPTC; AUDICON. **Nota recomendatória conjunta n. 01/2021**, de 16 de março de 2021. Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros visando a adoção de medidas de orientação, acompanhamento e fiscalização voltadas ao atingimento tempestivo de metas do Plano Nacional de Educação. Brasília: ATRICON, 2021. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2021/03/Nota-Recomendato%CC%81ria-Conjunta_revis-1.pdf. Acesso em: 2 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 dez. 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: Presidência da república, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm. Acesso em: 15 out. 2020.

BRASIL. **Lei n. 13.005**, de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação. Brasília: Presidência da República, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm. Acesso em: 15 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Educação. **Planejando a próxima década**: conhecendo as 20 Metas do Plano Nacional de Educação. Brasília: Ministério da Educação, 2014. Disponível em: http://pne.mec.gov.br/images/pdf/pne_conhecendo_20_metas.pdf. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria Coordenada Internacional em indicadores educacionais**, de 1 de novembro de 2016. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-coordenada-internacional-em-indicadores-educacionais.htm>. Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo [SEGECEX], 2020.

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves. Controle de políticas públicas pelos Tribunais de Contas: tutela da efetividade dos direitos e deveres fundamentais. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, n. 2, 2011, p. 111-147.

DIAS, Adelaide Alves. Da educação como direito humano aos direitos humanos como princípio educativo. In: SILVEIRA, Rosa Maria Godoy (Org.) **Educação em Direitos Humanos**: fundamentos teórico-metodológicos. Paraíba: Editora da UFPB, 2007, p. 441-456.

FERNANDES, Ângela Viana Machado Fernandes; PADULETO, Melina Casari. Educação e direitos humanos: desafios para a escola contemporânea. **Caderno Cedes**. Campinas, v. 30, n. 81, 2010, p. 233-249.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFMG, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

INEP. **Painel de monitoramento do PNE**. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/inep-data/painel-de-monitoramento-do-pne>. Acesso em: 20 mar. 2021.

INEP. **Pisa 2018 revela baixo desempenho escolar em leitura, matemática e ciências no Brasil**, de 3 de dezembro de 2019. Disponível em: http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/pisa-2018-revela-baixo-desempenho-escolar-em-leitura-matematica-e-ciencias-no-brasil/21206. Acesso em: 5 nov. 2020.

INEP. **Relatório do 3º ciclo de monitoramento das metas do Plano Nacional de Educação**. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2020. Disponível em: http://portal.inep.gov.br/informacao-da-publicacao/-/asset_publisher/6JYIsGMAMkW1/document/id/6974122. Acesso em: 26 fev. 2021.

IRB. **Carta de Foz do Iguaçu**, de 14 de novembro de 2019. Foz do Iguaçu: IRB, 2019. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wpfd_file/doc07-carta-de-foz-do-iguacu-i-citc/. Acesso em: 28 out. 2020.

LAVILLE, Christian; DIONE, Jean. **A Construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Trad. Heloisa Monteiro; Francisco Settineri. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. 18. ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

RANIERI, Nina Beatriz. **Educação Superior na Lei de Diretrizes e Bases**: Lei n. 9.394/1996. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2000.

TCEDUCA. **Sistema de monitoramento dos planos de educação**. Brasília: Instituto Rui Barbosa, 2021. Disponível em: <https://tceduca.irbcontas.org.br/pne/#/public/inicio>. Acesso em: 8 abr. 2021.

TEIXEIRA, Glecenir; DUARTE, Marisa. Discussões sobre a participação do setor privado na educação pública no Brasil. In: ARAÚJO, Luiz; PINTO, José Marcelino (Orgs.). **Público x Privado em tempos de golpe**. São Paulo: Fundação Lauro Campos, 2017.

TODOS pela Educação. **2º Relatório anual de acompanhamento da educação já**. São Paulo: Todos pela educação, 2021. Disponível em: https://todospelaeducacao.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2021/02/2o-Relatorio-Anual-de-Acompanhamento-do-Educacao-Ja_final.pdf. Acesso em: 12 abr. 2021.

UNESCO. Declarações de Dakar, de 28 de abril de 2000. **O marco de educação em Dakar**. Educação para todos. Dakar: Unesco, 2000. Disponível em: <https://docplayer.com.br/194801780-Declaracao-de-dakar-o-marco-de-acao-de-dakar-educacao-para-todos.html>. Acesso em: 28 out. 2020.

O CONTROLE EXTERNO E A INDUÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA EM MUNICÍPIOS

EXTERNAL CONTROL AND INDUCTION OF PUBLIC GOVERNANCE IN MUNICIPALITIES

Cristiana Guerra Souza¹

José Renato Sena Oliveira²

Resumo: O presente artigo analisa o papel do controle externo no processo de indução de governança pública em municípios baianos. Para tanto, efetuou-se uma pesquisa de natureza qualitativa, com estudo de caso, a partir da triangulação de dados obtidos através de entrevista com auditor, da análise do Relatório Anual, como também do Portal da Transparência do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA). Os achados revelaram que, embora o controle externo praticado pelo TCM/BA possua um conjunto de mecanismos de governança, estes não se demonstraram eficientes na garantia das necessidades dos cidadãos. Constatou-se, ainda, que os atuais procedimentos fiscalizatórios baseiam-se nos aspectos da legalidade normativa, sendo limitado na avaliação do interesse público e da justiça social. Tais tarefas seguem na direção de que o processo de indução de governança pública representa não somente o controle da legalidade, mas, sobretudo, a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.

PALAVRAS-CHAVE: Governança Pública. Controle Externo. Controle Social. Municípios.

Abstract: This article analyzes the role of external control in inducing public governance in municipalities. To this end, a qualitative research was carried out, with a case study based on the triangulation of data obtained through an interview with the auditor, the analysis of the Annual Report, as well as the Transparency Portal of the Court of Accounts of the Municipalities of the State of Bahia (TCM/BA). The findings revealed that, although the external control practiced by the TCM / BA has a set of governance mechanisms, these have not proved to be efficient in guaranteeing the needs of the citizens. It also was found that the current inspection procedures are based on aspects of normative legality, being limited in the evaluation of the public interest and social justice. Such tasks are in the direction that the process of inducing public governance represents not only the control of legality, but, above all, the guarantee of the fundamental rights of citizens.

KEYWORDS: Public Governance. External Control. Social Control. Counties.

1 Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria pela Universidade de Feira de Santana (UEFS), Especialista em Auditoria, Gestão e Controladoria Pública pela Unidade Baiana de Ensino, Pesquisa e Extensão (UNIBAHIA), Formada em Controladoria pela Faculdades Integradas Ipitanga (FACIIP). Foi Controladora, Diretora Financeira do Município de Antonio Cardoso, Professora Universitária da Universidade Regional Brasileira (UNIRB), Contadora da Câmara Municipal de Vereadores de Antonio Cardoso e atualmente é Contadora do Fundo Municipal de Saúde da Prefeitura de Feira de Santana. crisguerra8@hotmail.com.

2 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (FVC) e Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Foi pesquisador visitante na Universidade de Illinois em Urbana-Champaign (Estados Unidos), Gerente de Finanças e Contabilidade e Pró-Reitor de Gestão e Desenvolvimento de Pessoas da UEFS. Atualmente é Professor Adjunto do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCIS/UEFS) e Analista Universitário (Ciências Contábeis) da Auditoria de Controle Interno (Audicon/UEFS). jrsenna@uefs.br.

1 INTRODUÇÃO

Na esfera pública, o controle externo caracteriza-se pela integridade da administração e pela guarda do erário público, bem como pela busca da fiel execução do orçamento, destacando-se como órgão fiscalizador (MEIRELLES, 1997 apud LIMA, 2011). No âmbito municipal, os órgãos de controle externo possuem um importante papel no acompanhamento e fiscalização dos atos administrativos. Essa relevância decorre dos princípios da administração pública, presentes no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, pautados na legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 2019a).

O controle externo tem função importante no processo de indução de governança pública, a qual é definida pelo Decreto Federal n. 9.203/2017 como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução das políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2019b).

A governança pública visa o fiel cumprimento das políticas de governo voltadas aos cidadãos e à promoção do controle social, tendo em vista os mecanismos de qualidade nos resultados a serem alcançados, com adequados padrões de controle e de gerenciamento de riscos, capazes de coibir fraudes, desvios, corrigir erros e garantir direitos iguais para todos os humanos. A indução de governança pública pelo controle externo tem o propósito de aprimorar os avanços dos processos democráticos e o fortalecimento da cidadania, como forma de construir espaços representativos para auxiliar a formulação de políticas públicas efetivas (RONCONI, 2011, p. 27-28).

Como órgãos de controle externo, as Cortes de Contas devem garantir tanto o adequado uso dos meios quanto a efetiva realização dos fins no julgamento das contas públicas. No entanto, há uma percepção de que o controle externo tem sido eficiente na fiscalização dos ordenamentos legais para proteção do erário municipal, porém a atual estrutura fiscalizatória não consegue garantir a efetividade dos recursos públicos para os cidadãos.

É necessário ampliar a incidência de controle para além da aplicação da legalidade, a fim de não apenas verificar se a Lei foi cumprida, mas se o interesse público e o bem-comum foram realmente alcançados. Neste sentido, o objetivo deste estudo é compreender o papel do controle externo no processo de adoção de mecanismos de indução de governança pública na busca da efetividade das políticas públicas nos Municípios sob a sua jurisdição.

A importância desta pesquisa está relacionada com a emergência do tema governança no contexto do setor público, com a finalidade de atingir uma maior eficácia e legitimidade das ações de prestação de serviços à coletividade e, assim, contribuir para a melhoria de vida das pessoas (SILVA; PESSOA; BATISTA; SCACCABAROZZI, 2011). Trata-se de aspectos e indicadores relacionados com a qualidade da gestão

municipal e a satisfação das necessidades coletivas da população, relativos aos direitos dos cidadãos e à busca da garantia de uma vida igualitária e justa aos indivíduos (SANT'ANNA, 2018).

Ressalta-se que países desenvolvidos e em desenvolvimento têm se empenhado em uma reavaliação do papel do governo na sociedade, com o surgimento de uma redefinição da relação político-administrativa projetada para assegurar maior responsabilidade e redução do poder dos administradores, acelerado pela série de escândalos corporativos em setores públicos nos últimos anos, o que serviu para destacar a importância da boa governança (MELLO, 2006).

A justificativa para este estudo, cujo assunto é discutido internacionalmente, está associada aos princípios que norteiam a New Public Governance (Nova Governança Pública), voltados a um novo comportamento ético, em que se dá ênfase à eficiência e à qualidade nos resultados, baseados em valores que visam à promoção do interesse público e à capacidade de produzir igualdade de direitos para todos os cidadãos. O estudo tem como principal contribuição a construção de um debate no ambiente acadêmico com vistas a gerar impacto social e melhoria na qualidade de vida das pessoas. Os achados revelaram fragilidades técnicas nas ações de fiscalização do erário público municipal, e os instrumentos de governança pública do Tribunal de Contas do Município da Bahia (TCM/BA) não se demonstraram eficazes na garantia do interesse social.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

A plataforma teórica desta pesquisa está alicerçada em três itens. O primeiro trata do controle externo como órgão fiscalizador da administração pública, com enfoque na administração municipal. O segundo caracteriza a governança pública como alternativa eficaz para a garantia do interesse público e do Estado eficiente. O terceiro versa sobre o processo de indução de governança pública pelo controle externo como ferramenta para a proteção do erário público municipal e dos direitos fundamentais dos cidadãos.

2.1 O CONTROLE EXTERNO NO ÂMBITO MUNICIPAL

O controle externo pode ser definido como aquele “que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado e visa a comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento” (MEIRELLES, 1997 apud LIMA, 2011, p. 54).

No âmbito do Estado da Bahia, o órgão de controle externo dos municípios foi criado pela Lei Complementar n. 06 de 6 de dezembro de 1991 e é exercido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA), responsável pela fiscalização dos recursos públicos municipais, por prestar auxílio técnico ao Poder

Legislativo, com jurisdição em todo o Estado sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência, bem como estabelecer responsabilização e punição àqueles que derem causa à perda, extravio ou qualquer irregularidade que resulte em danos ao erário municipal (BAHIA, 2015). Cabem ao controle externo o exame das prestações de contas e posterior emissão de parecer prévio acerca das contas apreciadas (DINIZ; RIBEIRO FILHO; LIBONATI; FRAGOSO, 2004).

O julgamento das contas públicas baseia-se nos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia e são julgadas e classificadas nas seguintes categorias: regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis (MEIRA, 2012).

No caso dos municípios baianos, o TCM/BA utiliza as seguintes classificações na avaliação das contas: aprovada; aprovada com ressalvas; rejeitada; outra decisão; e não julgada (TCM/BA, 2019b). A primeira hipótese ocorre quando a conta demonstra de forma clara e objetiva a exatidão dos demonstrativos contábeis dos atos da administração pública. As ressalvas, por sua vez, evidenciam impropriedade, falta de natureza formal e prática de ato indevido e que não represente prejuízo ao erário municipal. Já as hipóteses de rejeição são provenientes de grave infração à norma contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, além de danos ao erário público decorrente de ato ilegal, ilegítimo, antieconômico ou irrazoável, provenientes de desfalques, desvios de bens ou valores públicos. No caso de outra decisão, o parecer prévio do Tribunal de Contas apresenta duas decisões distintas em um mesmo exercício em decorrência de interrupção de mandato; e, por fim, as contas não julgadas são aquelas que ainda não foram submetidas ao crivo da Corte de Contas (TCM/BA, 2019b).

Compete ao controle externo dos municípios a fiscalização dos entes descentralizados, o julgamento das contas municipais do Poder Legislativo, a deliberação sobre denúncias formuladas por cidadãos ou agentes políticos, apreciação da legalidade de atos concernentes a servidores municipais, o julgamento das concessões de aposentadorias, aplicação de multas a gestores, conforme legislação, bem como determinação de ressarcimentos ao erário por gastos irregulares (TCM/BA, 2018). Para efeito de inelegibilidade nos termos da Lei Complementar n. 135/2010, conhecida como Lei da Ficha Limpa (BRASIL, 2019c), o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o julgamento das contas do Prefeito compete, exclusivamente, à Casa Legislativa, cabendo ao Tribunal de Contas a emissão de parecer prévio de caráter meramente opinativo (PORTAL STF, 2016).

O TCM/BA destaca que as funções básicas do controle externo municipal podem ser agrupadas da seguinte forma: fiscalizadora, consultiva, informativa, opinativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria (TCM/BA, 2018). Segundo o mencionado Tribunal, estas funções visam garantir que as ações de controle estejam em conformidade com os princípios constitucionais da correta aplicação dos recursos públicos, no intuito de coibir fraudes, desvios, desperdícios e atos de corrupção. As funções do controle externo são caracterizadas no Quadro 1.

Quadro 1 - Funções do controle externo

Função	Característica
Função fiscalizadora	O controle externo atua no alcance de metas da LDO, relatório de gestão fiscal e relatório da execução orçamentária.
Função consultiva	Responde consultas sobre assuntos de competência do Tribunal.
Função informativa	Apresenta informações sobre fiscalizações efetuadas, relatórios de atividades e informações previstas na LDO.
Função opinativa	Destaca-se pela emissão anual de parecer prévio sobre as contas dos chefes dos Poderes executivo e legislativo.
Função judicante	Analisa as contas dos responsáveis por bens e valores públicos e prejuízo ao erário.
Função sancionadora	Recolhe débitos de gestores municipais e imputa multas por irregularidades praticadas no exercício do mandato.
Função corretiva	É responsável pela emissão de determinações e recomendações aos jurisdicionados, além de fixação de prazos para adoção de medidas cautelares.
Função normativa	Regulamenta a expedição de atos e instruções sobre matéria de suas atribuições.
Função de ouvidoria	O Tribunal de Contas recebe e processa as denúncias feitas pelo cidadão, partido político, associação civil, ou sindicato; e as representações realizadas pelo controle interno e câmara de vereadores.

Fonte: (LIMA, 2011), adaptado.

Estas funções visam informar a sociedade sobre a relevância do trabalho desenvolvido para a administração pública. Além disso, permitem cumprir as atividades finalísticas de fiscal da lei e protetor do erário público, de forma autônoma e independente (TCM/BA, 2018). Consequentemente, há uma maior responsabilidade na condução de um processo de formação e modernização de uma nova cultura política, fundada no fortalecimento do controle social e no exercício da cidadania, na promoção de políticas de governo para todos e na redução das desigualdades sociais.

2.2 A GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança tem tido amplo destaque no cenário contemporâneo, notadamente em torno da reforma do Estado. Na formulação do Banco Mundial, a governança é definida como a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos, tendo em vista o desenvolvimento social (MELO, 1996). “Outra visão aponta que o conceito está associado ao sentido do interesse público e ao Estado eficiente” (DINIZ, 1996). O termo foi aprimorado no setor público, formando a *New Public Governance*, resultado da extensão da gestão pública com uma administração pública mais eficiente baseada na necessidade legítima da população (HIRIGOYEN; LAOUER, 2013 apud PEREIRA et al., 2017).

A Nova Governança Pública (New Public Governance) representa uma nova esperança de governo para a sociedade. Trata-se de um valor centrado, onde o objetivo é promover o bem-comum maior, sendo uma gestão pública voltada para as

demandas reais dos cidadãos (STOKER, 2006 apud PEREIRA et al., 2017, p. 9). Nesta nova visão de serviço público, a governança pública “envolve, entre outros aspectos da gestão, transparência, prestação de contas (accountability), ética, integridade, legalidade e participação social nas decisões” (OLIVEIRA; PISA, 2015, p. 1263).

O Referencial Básico de Governança aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, do Tribunal de Contas da União (TCU) estabelece alguns elementos considerados eficazes para o sucesso de um sistema de governança, e reforça a importância da edificação de políticas públicas voltadas ao cidadão. O TCU elaborou uma lista de dez passos como forma de contribuição para melhoria das políticas de governo para o cidadão (TCU, 2014), os quais são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Dez passos da boa governança

Dez passos
1. Escolha de líderes competentes e avaliação de seus resultados – profissionais que possuam as competências necessárias ao exercício do cargo, com idoneidade moral, conhecimentos, habilidades e atitudes.
2. Escolha de líderes com ética que combatam os desvios – profissionais com conduta ética e moral que estabeleçam mecanismos de acordo o interesse da sociedade.
3. Escolha de sistema de governança com poderes de decisão balanceados e com funções críticas segregadas – sistema que garanta boa governança mediante ferramentas de avaliação, direcionamento e monitoramento.
4. Estabelecimento de modelo de gestão da estratégia que assegure seu monitoramento e avaliação – ampliação do bem-estar social e oportunidades aos cidadãos, além de maximização dos resultados, mediante transparência.
5. Estabelecimento de estratégia considerando as necessidades das partes interessadas – promoção da participação social com envolvimento dos usuários da sociedade, mediante canais de comunicação que garantam sua efetividade.
6. Estabelecimento de metas e delegação de poder e recursos para alcançá-las – estabelecimento de uma estrutura de unidades e subunidades funcionais, com gestores para chefiá-las e a eles incumbe autoridade para executar projetos.
7. Estabelecimento de mecanismos de coordenação de ações com outras organizações – existência de mecanismos que visem à obtenção de resultados administrativos, econômicos e sociais para a população.
8. Gerenciamento de riscos e instituição de mecanismos de controle interno necessários – a gestão de riscos permite tratar com eficiência as incertezas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor e fornecer garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.
9. Estabelecimento de funções de auditoria interna independente que adicione valor à organização – a atuação efetiva da auditoria interna que seja independente e proficiente auxilia na prevenção de desvios e ganho de efetividade municipal.
10. Estabelecimento de diretrizes de transparência e sistema de prestação de contas e responsabilização – a transparência representa a consolidação da democracia, possibilitando o cidadão participar ativamente do planejamento governamental e acompanhar a execução das políticas públicas assim avaliar indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de prejuízos ao erário público.

Fonte: (TCU, 2014) adaptado.

Segundo o TCU (2014), estes dez passos têm o propósito de cooperar para o aperfeiçoamento do Estado, incentivar a interlocução do cidadão visando ampliar o

exercício da cidadania, como também fortalecer a participação da sociedade no controle social, com vistas a um desenvolvimento econômico sustentável e duradouro (TCU, 2014). Um estudo publicado em 2015 (D. T. DE OLIVEIRA; TAZINASSO, 2015) aplicou os seis indicadores de governança propostos pelo projeto Worldwide Governance Indicators (WGI) aos sete países de maior economia do mundo em 2014, segundo o Banco Mundial: Estados Unidos, China, Japão, Alemanha, França, Reino Unido e Brasil. Os indicadores utilizados foram: 1) participação social e responsabilidade; 2) estabilidade política e ausência de violência; 3) eficácia governamental; 4) políticas regulatória e normativa; 5) regime de direito; e 6) controle da corrupção. Os resultados mostraram que o Japão ocupa as primeiras posições do grupo nos diferentes indicadores, seguido pela Alemanha, Reino Unido, França, Brasil, com a China em último lugar. Este resultado evidenciou que, apesar dos sete países estarem nas primeiras posições do ranking das maiores economias do mundo, nem todos apresentaram resultados de governança iguais e positivos, sendo que o Brasil e a China apresentaram os piores resultados. Cabe ressaltar que, segundo o Banco Mundial, “a boa governança não é exclusividade dos países ricos”, mas do país com maior planejamento, abertura para participação popular, accountability, democracia, transparência e eficácia na implantação de políticas públicas. (D. T. DE OLIVEIRA; TAZINASSO, 2015, p. 12).

A literatura destaca que governantes municipais atribuem a falta de investimentos em serviços indispensáveis à população (saúde, educação, assistência social e desenvolvimento urbano), à escassez de recursos públicos (TREVISAN; CHIZZOTTI; IANHEZ; CHIZZOTTI; VERILLO, 2003). Entretanto, uma boa governança não está, necessariamente, ligada à riqueza ou disponibilidade de recursos, pois, por exemplo, a China ocupa a 2ª posição de país mais rico do mundo, mas obteve a última posição na avaliação de indicadores que priorizam os direitos dos cidadãos através de um processo de governança pública entre as sete maiores economias avaliadas (D. T. DE OLIVEIRA; TAZINASSO, 2015). Tal inconsistência está em linha com a afirmação de que não existe falta de dinheiro na administração pública, mas desperdício e corrupção (OSBORNE; GAEBLER, 1995).

No caso brasileiro, um estudo analisou os indicadores de corrupção nos 26 estados mais o Distrito Federal, durante o período de 1998-2008. Os achados revelaram que o Maranhão obteve o maior indicador de corrupção percebida e ocupa a primeira posição do ranking, com taxa de aproximadamente 0,43%; seguido da Bahia na segunda posição, com 0,41%; e o Piauí na terceira posição, com 0,40%. Os estados de Santa Catarina, com índice de 0,03%; Rio Grande do Sul 0,05% e Acre com 0,05% ocupam as últimas posições do ranking (BOLL, 2010). Complementarmente, o estudo de Trevisan e outros (2003), sobre municípios brasileiros ressalta que líderes políticos, em vez de procurarem cumprir suas promessas eleitorais em benefício

da sociedade, usam a máquina pública para favorecer amigos e parentes, além de privilegiar alguns comerciantes “amigos” em detrimento de outros que sejam mais benéficos à administração. Ressalta, ainda, que “grande parte do orçamento público do município é dirigido em proveito do restrito grupo que assume o poder municipal e se beneficia dessa situação”, enquanto a população sofre com seus direitos reduzidos (TREVISAN et al., 2003).

O controle social atuante pode representar o elemento essencial para assegurar que o governo atinja os objetivos estabelecidos para os órgãos públicos e para os programas de longa duração com eficiência e efetividade dentro dos preceitos legais da ordem democrática (SILVA, 2002). A fiscalização das contas, seja pela sociedade através do controle social, seja pelas auditorias públicas, se destaca como elemento para mitigar desvios de recursos públicos. Um estudo analisou o impacto das auditorias realizadas pela Controladoria Geral da União (CGU) na gestão municipal, avaliando a qualidade dos gastos dos recursos públicos federais, e comparando os resultados daqueles municípios que foram sorteados/fiscalizados duas vezes (SANTANA, 2008). Os achados revelaram que, como regra geral, houve uma redução no número de irregularidades na segunda fiscalização (45%) e ganhos de eficiência na saúde (63%) e assistência social (116%). Contudo, os Prefeitos que se mantiveram no cargo durante as duas auditorias apresentaram um comportamento distinto: pareciam duvidar de serem fiscalizados novamente e apresentaram resultados ainda mais ineficientes, especialmente na área de educação. O estudo informou que, de acordo com a CGU, nos últimos cinco anos foram identificados problemas graves em cerca de 80% dos municípios fiscalizados (SANTANA, 2008).

O desenvolvimento da democracia está fortemente ligado ao cumprimento efetivo das políticas públicas, que combinadas entre si, formam um conjunto de ações que visam assegurar o direito da cidadania. Nesta direção, Silva (2002) advoga que “a sociedade brasileira e a classe política não tem se dado conta da grande necessidade de implantação de mudanças nos sistemas de controle sobre os recursos públicos, ampliando-se os meios de controle social” (SILVA, 2002, p. 116). A governança pública representa o aprofundamento da democracia, tendo a sociedade como participante da gestão pública na busca de soluções inovadoras para problemas sociais como a insuficiência de serviços, a exemplo dos de saúde, educação, infraestrutura, saneamento básico, além do combate à corrupção, baseando-se nos fundamentos da soberania, cidadania e da dignidade humana.

2.3 O CONTROLE EXTERNO E A INDUÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA

O controle externo tem por finalidade garantir que a “administração atue de acordo com os princípios explícitos e implícitos da Constituição Federal” pautados

na moralidade, transparência, impessoalidade, legalidade, eficiência, eficácia e efetividade (SILVA, 2002, p. 118). Por sua vez, a governança pública representa a capacidade do Estado de implantar políticas públicas voltadas ao interesse da sociedade, “conforme os ditames dos princípios de governança aplicados ao setor público, dos quais os gastos devem ser eficientes, legítimos, responsáveis, probos e transparentes” para que os valores da democracia, cidadania e do interesse público sejam realmente alcançados, por meio do controle social (CARDOSO, 2017).

Sobre os Tribunais de Contas, Blume e Voigt (2007), argumentam que o modelo fiscalizatório não é tão transparente para o público, elevando condutas corruptíveis e reduzindo a probabilidade de punição pelos eleitores (BLUME; VOIGT, 2007 apud LEITE, 2010). Consequentemente, “os resultados obtidos por Blume e Voigt (2007), são especialmente negativos para o modelo dos Tribunais de Contas mesmo focando suas atividades em observação ao princípio da legalidade” (LEITE, 2010, p. 39). Um estudo realizado com estudantes dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis e Administração demonstrou que 53,2% dos respondentes não conseguiram fazer o download do Parecer Prévio sobre as contas municipais e concluiu que “[...] embora a maioria dos Tribunais de Contas divulgue o resultado de suas auditorias e fiscalizações, a divulgação precisa tornar mais fácil e objetiva o acesso desses documentos para os cidadãos” (SILVA, 2015, p. 19).

O controle social precisa de dispositivos claros e amplamente conhecidos, sendo que, na maioria das vezes, nem mesmo as camadas mais elevadas da sociedade têm conhecimento suficiente de como funciona a máquina pública. “Os procedimentos são obscuros e não há publicidade adequada dos atos que afetam diretamente as comunidades. Mesmo quando há publicidade, os mecanismos de atuação existentes não têm sido suficientes para impedir e/ou coibir abusos” (SILVA, 2002, p. 129). Para Lopes e outros (2008, p. 61), a administração pública é “um ambiente organizacional ao mesmo tempo complexo e, também, carente de aperfeiçoamento quando se consideram as notícias que dão conta de desvios de recursos públicos, destacadamente na esfera municipal” (LOPES; RIBEIRO FILHO; PEDERNEIRAS; SILVA, 2008, p. 61) e este cenário torna a governança ainda mais necessária.

Um estudo sobre a aplicação do sistema de governança pública inspirado no modelo gerencial (new public management) em dois grandes centros urbanos da Alemanha revelou que os mesmos apresentaram resultados positivos, demonstrando uma administração pública mais eficiente e menos onerosa (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). Bogumil (2004) ilustra a economia do setor público da Alemanha no final dos anos 1990, a qual passou de uma gestão de recursos para de resultados (BOGUMIL, 2004, apud KISSLER; HEIDEMANN, 2006, p. 486-487). O referido estudo revelou que entre 1998 e 2000, a pressão das administrações municipais por resultados caiu de 61% para 32%, no qual tornou efetivamente popular o uso do orçamento e as

comunidades voltaram a empregar os procedimentos orçamentários em sintonia com o princípio das finanças públicas.

A indução de governança pública nos municípios pelo órgão de controle externo representa não somente o controle da legalidade, mas, sobretudo, dos resultados, “tornando o Estado mais eficaz, eficiente e efetivo na execução das políticas públicas” voltadas aos cidadãos e assim, agindo como indutor do desenvolvimento estadual (OLIVEIRA; PISA, 2015), o que reforça a ideia de que não basta somente verificar se a Lei foi cumprida, mas, se o interesse público e o bem-comum foram alcançados, isto é, a proposta de governança pública opera o fiel cumprimento das políticas de governo voltadas aos cidadãos através de mecanismos de monitoramento, avaliação e controle.

Quanto à fiscalização e controle da gestão pública municipal, atualmente, o controle externo dos municípios da Bahia utiliza o Sistema Integrado de Auditoria e Gestão (SIGA) como ferramenta de monitoria e avaliação da gestão municipal. “O SIGA, na realidade é um banco de dados robusto, que armazena e processa todas as informações relativas à execução orçamentária, financeira e patrimonial dos municípios” (TCM/BA, 2018). Já a governança pública ultrapassa os limites dos sistemas de inteligência artificial, e além deste, defende o controle social como maior ferramenta de fiscalização, monitoramento, avaliação e controle da administração pública, reforçando o modelo de auditoria in loco estabelecido pela CGU. Sobre este modelo, ao avaliar a efetividade da gestão municipal, os resultados revelaram ganhos em efetividade dos recursos públicos municipais durante o período de fiscalização. “Assim, o trabalho dos técnicos da CGU se tornou fundamental para pesquisas empíricas envolvendo o mau desempenho administrativo dos municípios brasileiros” (SANTANA, 2008, p. 22).

Um importante instrumento de planejamento, transparência e controle, utilizado pelo Tribunal de Contas no exercício do controle externo, é os planos orçamentários (PPA, LDO e LOA), os quais funcionam como aparelho da governança pública, uma vez que expressam as propostas dos gestores, a vontade dos cidadãos e a autorização do legislativo para sua execução. O Plano Plurianual (PPA) representa o maior instrumento de participação popular e estabelece garantias e direitos dos cidadãos com redução das desigualdades sociais, mas vem sofrendo graves problemas em decorrência da fragilidade técnica na sua concepção, elaboração e acompanhamento das políticas de governo voltadas aos cidadãos. A proposta da governança pública visa o real cumprimento do instrumento de votação popular que garante os compromissos firmados na eleição, presentes no Plano Estratégico e formalizado no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), que priorizam as necessidades da população com metas anuais para sua execução nas áreas de saúde, educação e desenvolvimento urbano (PRUX; BALSAN; MOURA, 2012).

Outro instrumento de governança pública aplicado pelo controle externo é o Relatório do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), que tem como

principal objetivo avaliar os indicadores nas áreas de planejamento, gestão fiscal, saúde, educação, proteção dos cidadãos, meio ambiente e tecnologia da informação. O projeto do IEGM foi implantado em 2016, mediante a Resolução TCM/BA n. 1344/2016, com o objetivo de medir a eficiência da administração (TCM/BA, 2018). A coleta de dados é realizada através de um questionário aplicado à gestão municipal que é respondido mediante informações declaratórias pelos próprios gestores e o Índice possui 5 faixas de resultados: A (altamente efetiva); B+ (muito efetiva); B (efetiva); C+ (em fase de adequação) e C (baixo nível de adequação). Em nível nacional, a Bahia ocupa a faixa C+ (em fase de adequação).

Como observado por Leite (2010, p. 2), “permanecem graves os problemas no acesso e qualidade dos serviços públicos e incontáveis são os exemplos de desvios, corrupção e ineficiência, que se traduzem em indicadores incompatíveis com o esforço da sociedade”. Deste modo, o estudo se estrutura no fortalecimento do controle social, exercício da cidadania que pressupõe indivíduos participantes de ações governamentais, organizados para alcançar o desenvolvimento local onde vivem, capazes de exigir comportamento ético dos poderes constituídos e eficiência nos serviços públicos, como também, a redução da corrupção (TREVISAN et al., 2003).

A função do controle externo é zelar pela integridade da gestão municipal e pela prestação de serviço de interesse da sociedade, porém a “administração pública possui natureza política, onde as prioridades são influenciadas por fatores vinculados a projetos pessoais, voltados para uma carreira política que depende de reeleição e sucessão político- partidária” (PASCARELLI FILHO, 2011, p. 11-12), ou seja, são priorizadas ações pessoais em detrimento dos anseios dos cidadãos. Por outro lado, a atual conjuntura fiscalizatória das contas públicas municipais, baseada nos aspectos da legalidade de procedimentos, não tem conseguido alcançar o resultado efetivo, tornando, muitas vezes, a sociedade vítima de ações políticas, enquanto a governança pública transforma os cidadãos em beneficiários de programas governamentais.

3 METODOLOGIA

O estudo tem natureza aplicada, com abordagem qualitativa e quanto aos objetivos caracteriza-se como exploratória. Em relação aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo de caso, com viés na pesquisa documental. O estudo de caso concentrou-se no órgão de controle externo dos municípios do Estado da Bahia, para avaliação do modelo fiscalizatório e dos procedimentos de governança pública.

O referido estudo de caso possui uma metodologia de pesquisa classificada como aplicada, na qual se busca a aplicação prática de conhecimentos para a solução de problemas sociais (BOAVENTURA, 2004). As pesquisas com esta natureza estão voltadas mais para a aplicação imediata de conhecimentos em uma realidade circunstancial, relevando o desenvolvimento de teorias (GIL, 2008).

A principal fonte para coleta de dados foi uma entrevista semiestruturada realizada com um auditor estadual da 2ª Inspeção Regional de Feira de Santana (IRCE) do TCM/BA. A entrevista teve duração de 1h e 30 minutos e foi realizada no dia 15 de agosto de 2019, no Gabinete do Auditor, na sede da IRCE, na cidade de Feira de Santana/BA. Conforme a literatura, a entrevista é “uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica, que pode proporcionar resultados satisfatórios e informações necessárias” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 278), a qual teve como objetivo analisar as perspectivas das ações de controle dos recursos municipais e os instrumentos de governança pública. Também foram utilizados dados do Relatório Anual 2018 do TCM/BA. O referido relatório era o mais recente disponível no período da coleta de dados. Neste ambiente, foi avaliada a estrutura organizacional do referido Tribunal de Contas, o levantamento das auditorias in loco realizadas, as informações sobre denúncias da ouvidoria, o montante de verbas fiscalizadas entre receitas e despesas, os índices do relatório do IEGM, como também a estrutura do Sistema Integrado de Auditoria e Gestão (SIGA).

Outra fonte de coleta de dados foi o Portal de Transparência do TCM/BA, do qual foram analisadas as legislações interna e externa, os relatórios de auditoria das Prefeituras Municipais de Itaberaba e Santa Maria da Vitória, o quadro geral de prestação de contas dos municípios e o Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. A escolha das cidades de Itaberaba e Santa Maria da Vitória se deu ao fato de serem, dentre as 17 (dezesete) auditorias in loco realizadas em 2018, os únicos relatórios julgados até a data final da coleta de dados.

A coleta de dados foi realizada entre os dias 15/08 e 01/10/2019, perfazendo um total de 47 dias. A entrevista foi semiestruturada, com roteiro contendo nove perguntas. Os dados coletados foram concentrados na avaliação do sistema de controle externo municipal e na efetivação da política de governo para os cidadãos, com foco na identificação de práticas de controle que denotassem as ações de fiscalização orientadas a um processo de indução de governança pública. Os dados coletados nas diferentes fontes foram analisados e discutidos notópicos de resultados, de modo que, em conjunto, serviram para dar veracidade à temática abordada. As informações oficiais extraídas do Relatório Anual do TCM/BA e do Portal de Transparência da entidade deram maior abrangência aos resultados e serviram para subsidiar a análise das respostas do entrevistado. O uso de diferentes fontes de dados, com diferentes métodos de coleta, teve o propósito de triangular os dados a fim de aumentar a validade e a credibilidade dos achados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção, são apresentados os resultados decorrentes da entrevista com o auditor estadual da 2ª IRCE do TCM-BA, como também da coleta de informações por meio do Portal Eletrônico e do Relatório Anual de 2018 do TCM/BA. Ao analisar

os relatórios e as respostas obtidas na entrevista, buscou-se verificar o nível de aderência desse órgão estadual aos princípios de governança no setor público.

No tocante à composição técnica do controle externo, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia conta com um corpo qualificado, distribuído em 17 Inspetorias Regionais de Controle Externo (IRCE), 3 Diretorias de Controle Externo (DCE), 1 Diretoria de Assistência aos Municípios (DAM), 1 Diretoria de Controle de Atos de Pessoal (DAP) e 1 Diretoria de Tecnologia da Informação (DTI). Além disso, há a Assessoria Jurídica e outras unidades administrativas e técnicas, a exemplo das assessorias dos gabinetes dos conselheiros.

A primeira indagação buscou identificar se o controle externo dos municípios realiza auditoria in loco e quais fatores determinam essas ações de fiscalização. O entrevistado afirmou que são realizadas auditorias provenientes de denúncias, termo de ocorrência e ainda quando há avaliação grave decorrente da análise dos documentos de receitas e despesas.

A fim de entender a abrangência dessas auditorias in loco, buscou-se analisar o Relatório Anual do TCM/BA de 2018, no qual foi possível observar que tais auditorias enfocaram a área de educação (transporte escolar) e foram realizadas em 17 prefeituras baianas: São Francisco do Conde; Riachão do Jacuípe; Santo Antônio de Jesus; Uruçuca; Vitória da Conquista; Jequié; Caetité; Alagoinhas; Serrinha; Xique-Xique; Itaberaba; Juazeiro; Paulo Afonso; Jacobina; Santa Maria da Vitória; Eunápolis e Barreiras. Este número equivale a apenas 4,08% do total dos municípios baianos, o que revela baixa abrangência das verificações in loco.

Para melhor analisar os resultados dessas auditorias, foram feitas consultas dos processos no Portal de Transparência do TCM/BA. Os achados revelaram que das 17 (dezessete) prefeituras fiscalizadas pelo Tribunal de Contas no exercício de 2018, somente os relatórios de auditoria relativos às Prefeituras Municipais de Itaberaba e de Santa Maria da Vitória foram julgados, tendo sido identificadas as seguintes irregularidades:

- Prefeitura Municipal de Itaberaba (BA): precária instrução do processo administrativo n. 114/2017 relativo ao Pregão Presencial n. FME 26/2017, edital com cláusulas restritivas à competitividade, irregular processamento do Pregão Presencial n FME 26/2017, falta de designação formal de agente responsável pelo acompanhamento e fiscalização da execução do Contrato n. FME112/2107, insuficiência das ações fiscalizatórias relacionadas ao Contrato n. FME112/2017, prestação do serviço de transporte de alunos mediante utilização de veículos inadequados e condução dos veículos por motoristas não regularmente habilitados para a prestação dos serviços de transporte escolar (TCM/BA, 2019a).
- Prefeitura Municipal de Santa Maria da Vitória (BA): ausência de normatização

que discipline a atividade de transporte escolar no âmbito municipal; descumprimento de norma editalícia pela contratada; aditamento irregular do contrato de transporte escolar; inexistência de previsão no edital de licitação de inspeção que comprove antes da assinatura do contrato que os veículos oferecidos pela empresa vencedora do certame atendem aos requisitos do Código de Trânsito Brasileiro; inexistência de previsão no edital de licitação de inspeção que comprove antes da assinatura do contrato os requisitos dos condutores do transporte escolar; ausência de acompanhamento e controle dos serviços de transporte escolar; ausência do fiscal do contrato de transporte escolar e de norma que discipline a fiscalização; veículos sem autorização para o transporte coletivo de escolares; veículos do transporte escolar sem a devida identificação; ausência de equipamentos obrigatórios e de segurança nos veículos; veículos escolares em condições precárias; condutores dos veículos de transporte escolar sem a habilitação na categoria D; condutores dos veículos escolares sem curso especializado; e caronas nos veículos escolares (TCM/BA, 2019a).

Durante a avaliação dos resultados da auditoria, observou-se, também, a situação do processo da auditoria realizada no município de São Francisco do Conde (BA), escolhido aleatoriamente dentre os cinco municípios baianos que formaram o primeiro bloco de inspeções, cujos processos são datados de 11 de maio de 2018. Foi possível constatar que a avaliação in loco, de 2018, ainda não havia sido julgada até 01 de outubro de 2019, conforme Figura 1.

Figura 1 - Espelho de consulta ao processo da auditoria in loco de 2018 em São Francisco do Conde (BA).

Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia

Processo	Entidade	Denunciado	Cargo	Assunto	Decisão	Data do Julgamento	Data da Publicação	Reconsideração	Data do Julgamento	Data da Publicação	Pedido de Revisão	Data do Julgamento	Data da Publicação	Exercício de Referência
05594e18	PM SAO FRANCISCO DO CONDE	Evandro Santos Almeida, Marivaldo Cruz do Amaral (Secretário Municipal de Educação) Everaldo Francisco dos Santos (Gerente de Transporte Escolar)	PREFEITO	situação do transporte escolar, aferindo a regularidade da prestação dos serviços,	Não Julgado									2018

Dados processados em 02/10/2019 00:02:13)

Fonte: (TCM/BA, 2019a).

Para efeito comparativo, o controle externo dos municípios baianos realizou 17 auditorias no período de um ano, enquanto o estudo sobre as auditorias in loco da CGU (SANTANA, 2008) revelou que, num período de 5 anos, a Controladoria realizou 1.342 auditorias, aproximadamente 268 fiscalizações por ano, em 1.303 municípios diferentes. Essas auditorias contribuíram para evidenciar a situação da administração pública municipal no Brasil, tendo sido identificados problemas graves em cerca de 80% dos municípios fiscalizados. Portanto, comparativamente, a CGU conseguiu uma ação proporcionalmente mais ampliada.

Outra constatação do presente estudo foi a demora no tempo de julgamento de parte dos casos. Esta prática contribui para a tomada de decisão tardia em reparar os danos identificados, bem como para mitigar os riscos e possibilitar o aumento da efetividade dos gastos. Para corroborar esta percepção, além do não julgamento do processo da auditoria in loco de 2018, conforme demonstrado na Figura 1, observou-se que uma auditoria realizada na mesma área de educação no exercício de 2015, também no município de São Francisco do Conde (BA), não havia sido julgada até o dia 01 de outubro de 2019, conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2 - Espelho de consulta ao processo da auditoria in loco de 2015 em São Francisco do Conde (BA)

Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia

Processo	Entidade	Denunciado	Cargo	Assunto	Decisão	Data do Julgamento	Data da Publicação	Reconsideração	Data do Julgamento	Data da Publicação	Pedido de Revisão	Data do Julgamento	Data da Publicação	Exercício de Referência
13371-15	PM SÃO FRANCISCO DO CONDE	EVANDRO SANTOS ALMEIDA	PREFEITO	AUDITORIA COM TCU NA ÁREA DE EDUCAÇÃO	Não Julgado									2015

Dados processados em 02/10/2019 00:03:49j

Fonte: (TCM/BA, 2019a).

Após a análise acerca do sistema de auditoria in loco, perguntou-se sobre os instrumentos de controle social. Em resposta, o entrevistado enfatizou que o Tribunal de Contas disponibiliza para o cidadão o sistema de ouvidoria, regulamentado pela Resolução TCM/BA n. 1225/2006 (alterada pela Resolução TCM/BA n. 1246/2006), com o intuito de fortalecer o exercício da cidadania dos municípios, além de estimular a participação da sociedade no processo de acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos públicos municipais.

A fim de identificar elementos da efetividade dessa medida, foram observados os dados do Relatório Anual 2018 do TCM/BA, os quais revelaram que foram ingressadas 372 (trezentos e setenta e duas) denúncias, das quais 15 (quinze) procederam de agentes políticos e 357 (trezentos e cinquenta e sete) da sociedade civil. Os dados evidenciam que o instrumento da Ouvidoria teve baixa utilização no período, quando levado em conta que o controle externo acompanha e fiscaliza 417 (quatrocentos e dezessete) municípios baianos e o total de denúncias correspondem, em média, a apenas 0,89 denúncias por municípios. Este indicador é ainda mais revelador, pois o TCM/BA tem jurisdição sobre as Câmaras Municipais e sobre as entidades da administração indireta, o que mais que dobra a base de comparação.

Outro componente a considerar foi a baixíssima quantidade de representações oriundas de agentes políticos, os quais incluem os representantes do Poder Legislativo, tendo ocorrido, em média, 1 (uma) denúncia a cada 33 (trinta e três) municípios vigiados pelo Tribunal (TCM/BA, 2018). Dado este cenário de baixa quantidade de representações pelos diferentes agentes, “o que se pode concluir desse quadro é que o cidadão comum não sabe como atuar e tem medo de exercer a sua cidadania por falta de informação e confiança no órgão de fiscalização do erário

público municipal” (SILVA, 2002, p. 130), pois as denúncias são realizadas de forma identificada, contendo, obrigatoriamente, o nome completo, endereço, RG e CPF.

Quanto à seguridade da correta aplicação dos recursos públicos e à garantia da satisfação da população, o entrevistado declarou que, dificilmente, o controle externo dos municípios da Bahia consegue monitorar a gestão, devido à amplitude das informações.

No que se refere ao desempenho de suas atividades primordiais de controle externo dos municípios, por parte do TCM/BA, os dados do Relatório Anual 2018 revelaram, em números agregados, que no período de 2015-2018, foram auditados o montante de R\$ 252,14 bilhões (duzentos e cinquenta e dois bilhões e cento e quarenta milhões de reais), sendo R\$ 124,907 bilhões (cento e vinte e quatro bilhões, novecentos e sete milhões de reais) referentes a receitas e cerca de R\$ 127,234 bilhões (cento e vinte e sete bilhões, duzentos e trinta e quatro milhões de reais) referentes a despesas. No referido período, segundo os dados, o TCM/BA apreciou ou julgou 10.429 (dez mil, quatrocentos e vinte e nove) processos, encaminhou 868 (oitocentos e sessenta e oito) representações ao Ministério Público Estadual (MPE), ainda, imputou, a título de multa e ressarcimento, o total aproximado de R\$ 484,354 milhões (quatrocentos e oitenta e quatro milhões e trezentos e cinquenta e quatro mil reais), em decorrência de práticas irregulares e danos causados ao erário público municipal. Este valor corresponde a apenas 0,39% (zero vírgula trinta e nove por cento) do montante da despesa fiscalizada (TCM/BA, 2018).

Em que pese o resultado da fiscalização do TCM/BA, ao se observar a porcentagem relativa aos recursos devolvidos aos cofres públicos (0,39%), pode-se concluir que ainda prevalece o entendimento do Tribunal de Contas da União (TCU), quando afirma que a ocorrência de desvios de recursos públicos é estimulada pela certeza da impunidade, em virtude da ausência de acompanhamento e da ineficiência dos órgãos transferidores de recursos para detectá-los. De modo geral, a permanecer o atual nível de descontrole dos recursos reservados às transferências voluntárias, torna-se impossível assegurar o alcance do interesse público (LEITE, 2010).

A pesquisa realizada por Boll (2010) nos 26 Estados mais o Distrito Federal, no período de 1998-2008, destacou que “dos Indicadores de corrupção Estaduais, foi possível comprovar que a corrupção não ocorre de maneira homogênea no Brasil, apresentando os maiores valores médios nos Estados do Maranhão, Bahia e Piauí”, sendo que a Bahia foi classificada como o segundo Estado mais corrupto do Brasil (BOLL, 2010, p. 51). Assim sendo, os achados apresentados neste estudo não são condizentes com o montante de recursos que a ação do TCM/BA conseguiu recuperar e reforçam as informações do entrevistado, o qual afirmou que a amplitude das informações dificulta o monitoramento.

Sobre o relatório que mede o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), o auditor declarou não possuir conhecimento acerca de sua eficácia, por ser realizado por uma equipe específica do controle externo dos municípios. Porém, a partir da análise do Relatório Anual do TCM/BA 2018, foi possível identificar que em nível nacional o Estado da Bahia ainda está em fase de adequação dos índices que medem a efetividade da saúde, educação, planejamento, execução fiscal, meio ambiente e tecnologia. Em 2018, o Relatório do Índice da Efetividade Municipal apresentou os resultados detalhados na Tabela 3 (TCM/BA, 2018):

Quadro 3 - Avaliação dos Índices de Efetividade da Gestão Municipal

Avaliação dos Índices de Efetividade Municipal	
Índice	Descrição
i-Educ	Avalia resultados na área de educação infantil e ensino fundamental, com foco na infraestrutura escolar (conceito C+).
i-Saúde	Avalia resultado relacionado à atenção básica (programa saúde da família), Conselho Municipal de Saúde, controle de doenças e campanhas de vacinação (conceito B).
i-Planejamento	Avalia resultado do planejamento e da execução orçamentária (conceito C).
i-Fiscal	Avalia resultado da execução financeira orçamentária e a obediência aos limites estabelecidos pela LRF (conceito B).
i-Amb	Avalia o resultado das ações pertinentes ao meio ambiente e os impactos da qualidade dos serviços na vida das pessoas (conceito C).
i-Cidade	Avalia o resultado planejamento municipal e a proteção dos cidadãos (conceito C).
i-Gov TI	Avalia o conhecimento e o uso dos recursos de tecnologia da informação em favor da sociedade. No cenário nacional o Estado da Bahia obteve nota C+ (em fase de adequação) (conceito C).

Fonte: (TCM/BA, 2018), adaptado.

É importante ressaltar que a coleta de dados para a composição do IEGM é realizada por meio de um questionário aplicado à gestão municipal, o qual é respondido mediante informação declaratória dos próprios gestores, sem nenhuma verificação do controle social sobre a real efetividade destes Programas de Governo para a sociedade. Consequentemente, “a questão a ser colocada é: será que as organizações públicas estão dando resultados, aplicando os recursos da melhor maneira do ponto de vista social?” (SILVA, 2002, p. 124). Cabe mencionar que, de acordo o Decreto Federal n. 9.203/2017 (BRASIL, 2019b), o conceito de governança pública está diretamente ligado ao controle social e não ao controle endógeno, o que torna o relatório sensível à validação e com tendência à baixa garantia de efetividade do interesse social. “Por esses motivos, o controle social deve ser justamente o juiz da balança. Porém, para que o controle social funcione é preciso uma sociedade preparada para exercer tal função” (SILVA, 2002, p. 124). A pesquisa de Bogumil (2004), a qual ilustrou a economia do setor público da Alemanha, evidenciou que houve um acréscimo de 29% (vinte e nove por cento) nos resultados com o uso do orçamento popular, em sintonia com o princípio das finanças públicas”, um exemplo

de participação com vistas a garantir melhores resultados das políticas públicas para a população (BOGUMIL, 2004 apud KISSLER; HEIDEMANN, 2006).

Com relação ao Sistema SIGA, que representa uma ferramenta de fiscalização do TCM/BA, o entrevistado classificou como um instrumento essencial e indispensável ao trabalho de monitoria e fiscalização do controle externo. No entanto, quanto à garantia da qualidade dos gastos públicos, o mesmo ressaltou que o sistema de inteligência artificial não permite a verificação da totalidade das atividades que poderiam ser monitoradas e que envolvem a administração pública sob jurisdição daquele Tribunal, como também que o sistema possui algumas restrições de acompanhamento. Sobre a indução de governança pública nos municípios pelo órgão de controle externo, o entrevistado falou sobre uma reunião que havia participado recentemente sobre o assunto. Afirmou que, o novo Presidente do TCM/BA havia destacado em seu discurso que seu compromisso era trabalhar largamente para que o controle externo dos municípios da Bahia cumpra com eficiência e efetividade os deveres constitucionais em prol dos cidadãos. O Presidente ainda destacou a necessidade de o Tribunal estar um passo à frente na observância de eventuais problemas nas contas públicas, a fim de buscar o melhor retorno para a sociedade, de modo a evitar desperdícios, prejuízos e até desvios de recursos públicos. Para isso, conforme declaração do entrevistado, o atual Presidente do Órgão tem investido esforços em processos de auditorias temáticas, com o propósito de melhorar os investimentos municipais em saúde, educação, transporte e limpeza urbana.

A indução de governança pública nos municípios pelo órgão de controle externo representa não somente o controle da legalidade, mas, sobretudo, dos resultados, tornando o Estado mais eficaz, eficiente e efetivo na execução das políticas públicas voltadas aos cidadãos e assim, agindo como indutor do desenvolvimento estadual (PISA, 2014). Tal assertiva reforça a ideia de que não basta somente verificar se a Lei foi cumprida, mas, se o interesse público e o bem-comum foram alcançados, isto é, o controle externo atua na fiscalização e aplicação das leis, entretanto, a proposta de governança pública opera o fiel cumprimento das políticas de governo voltadas aos cidadãos através de mecanismos de monitoramento, avaliação e controle. Santana (2008) revelou que o sistema de auditoria in loco da CGU apresentou resultados relevantes com a redução do número de irregularidades na segunda fase de fiscalização da ordem de (-45%) e ganhos de eficiência na saúde (63%) e assistência social (116%).

Quanto à atual conjuntura fiscalizatória das contas públicas municipais, a qual tem se concentrado nos aspectos da legalidade de procedimentos e a seguridade de sua eficiência e eficácia para os cidadãos, o entrevistado relatou que o Tribunal de Contas tem atuado no sentido de promover a correta aplicação dos recursos públicos e a garantia de sua efetividade para a sociedade e, para isso, tem percorrido no âmbito da inovação e firmado parcerias com a Receita Federal, Ministério Público

e Polícia Federal, com o propósito de realizar uma atuação em conjunto para proteger o patrimônio público e coibir eventuais sistemas de fraudes. Nesse ambiente, o entrevistado destacou a importância da implantação do sistema de governança pública, pois representa a garantia efetiva do direito do cidadão.

Por último, foi perguntado se a estrutura fiscalizatória do TCM/BA consegue coibir fraudes e desvios de recursos públicos municipais e quais os mecanismos postos em prática para detectá-los. O entrevistado salientou que o TCM/BA tem atuado no sentido de coibir práticas ilegais, porém, na maior parte dos casos, o Tribunal não consegue controlar os maus intencionados. Lopes (et al., 2008) já chamavam a atenção para a complexidade que envolve a administração pública, ressaltando as notícias de desvios de recursos públicos, principalmente na esfera municipal (LOPES; RIBEIRO FILHO; PEDERNEIRAS; SILVA, 2008, p. 61), o que justifica a necessidade de criação desses mecanismos para coibir tais abusos.

Em vista desses aspectos relatados, é salutar que haja uma reavaliação do modelo fiscalizatório do controle externo dos municípios da Bahia, que possui um importante papel de vigilância e guarda dos recursos municipais, pautado nos princípios da Administração Pública, bem como se alcançar resultados concretos e legítimos a partir de uma governança pública, uma vez que “o principal alicerce para o controle efetivo da gestão municipal, considerado a necessidade de reforma gerencial, seria o controle social” (SILVA, 2002).

A partir da análise dos dados e dos resultados evidenciados, foi possível perceber a relevância da temática abordada, uma vez que aponta falhas técnicas no monitoramento, avaliação e controle do sistema de fiscalização. O controle externo dos municípios tem apresentado resultados insatisfatórios no exame das contas públicas municipais e os canais de controle social utilizados pelo Tribunal não se revelaram dinâmicos e podem provocar desincentivo ao uso pela população, devido à exigência de documentos pessoais e endereço. Além disso, o sistema de auditoria in loco ainda é lento no julgamento dos resultados, o valor que é devolvido aos cofres públicos municipais, devido às irregularidades e impropriedades de recursos, é criticamente baixo se comparado ao montante fiscalizado e os instrumentos de governança pública carecem de evidências de garantia de efetividade.

Por fim, cabe ressaltar que “a discussão aqui apresentada tem um caráter de crítica positiva, identificando não só as dificuldades, mas tentando averiguar possibilidades efetivas, visando, assim, dar subsídios para o estabelecimento de práticas compatíveis com a ética e a justiça social” (SILVA, 2002, p. 134). É necessária uma reavaliação profunda do papel do controle externo no combate à corrupção e na garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Neste contexto, ressalta-se a importância da construção do governo para a sociedade através de um processo de governança pública.

5 CONSIDERAÇÕES

A governança no contexto do setor público tem se revelado uma temática emergente para a melhoria da gestão. Para por em prática os princípios da governança, os órgãos de controle externo precisam ter uma atitude proativa de avaliação das contas para além da exigência legal, de modo a criar mecanismos de indução de governança no âmbito dos municípios. Diante disso, a pesquisa teve como objetivo compreender o papel do controle externo no processo de adoção de mecanismos de indução de governança pública na busca da efetividade das políticas públicas em municípios sob jurisdição do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

O estudo permitiu constatar que o monitoramento, avaliação e controle através do controle social conseguem de fato alcançar resultados positivos. Adicionalmente, que o controle externo tem sido eficiente na criação de ordenamentos legais para proteção do erário público. Porém, foram identificadas limitações quanto à garantia da efetividade dos recursos públicos aos cidadãos e, por esta razão, se torna urgente a necessidade de medidas mais eficazes de reforma da administração para se atender aos interesses da sociedade e permitir maior participação social nos processos de execução dos gastos públicos.

Os achados sugerem uma urgente necessidade de transformação do modelo de acompanhamento e avaliação das contas públicas municipais, uma vez que se identificou também uma fragilidade técnica, pois as ações de fiscalização ainda são extremamente deficientes e com baixa efetividade. Por isso, se torna essencial a contribuição do controle externo dos municípios da Bahia na indução de governança pública, devido à sua natureza de guardião da integridade da administração pública em prol da proteção da justiça social.

Por fim, as ações previstas neste estudo não pretendem esgotar o tema. Sugere-se que estudos posteriores possam ser realizados visando ao aprofundamento para reestruturação do modelo de avaliação da administração pública municipal, tendo-se como base a importância do controle social, na avaliação de mecanismos de qualidade dos resultados a serem produzidos pela aplicação de ações governamentais, baseados na produção de efeitos reais e efetivos, com bons padrões de controle e um bom gerenciamento de riscos, capazes de coibir fraudes, desvios, corrigir erros e garantir direitos iguais para todos.

REFERÊNCIAS

BAHIA [Estado]. **Lei Complementar Estadual n. 6, de 6 de dezembro de 1991**. Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, com alterações introduzidas em legislação posterior. 2015. Disponível em: <http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/LeiOrganica.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2019.

BOAVENTURA, E. M. **Metodologia da pesquisa**: monografia, dissertação, tese. São Paulo: Atlas, 2004.

BOLL, J. L. S. **A corrupção governamental no Brasil**: construção de indicadores e análise da sua incidência relativa nos Estados brasileiros. 2010, 75 f. [Dissertação]. Mestrado em Economia do Desenvolvimento. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Programa de Pós-Graduação em Economia Mestrado em Economia do Desenvolvimento. Disponível em: <http://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/3886/1/423819.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm. Acesso em: 5 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar n. 135, de 4 de junho de 2010**. Altera a Lei Complementar n.º 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp135.htm. Acesso em: 26 jul. 2019.

CARDOSO, R. de S. **Governança aplicada ao setor público**: análise baseada na persistência de indicadores contábeis. 58 f. [Monografia]. Bacharelado em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2017. Disponível em: <https://monografias.ufrn.br/jspui/handle/123456789/4984>. Acesso em: 17 jul. 2019.

DINIZ, E. Governabilidade, governance e reforma do Estado: considerações sobre o novo paradigma. **Revista do Serviço Público**, n. 47, 1996, p. 5-22. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/693/533>. Acesso em: 17 set. 2019.

DINIZ, J. A.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LIBONATI, J. J.; FRAGOSO, A. R. Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. **Seminário USP de Contabilidade e Controladoria. Universidade de São Paulo**. p. 1-16, 2004. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos42004/53.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2019.

Gil, A. C.. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed., 2008, São Paulo: Atlas.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, n. 40, 2006, p. 479-499. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122006000300008>. Acesso em: 27 ago. 2019.

- LEITE, A. A. B. **Descentralização, Responsabilização e (des)Controle:** determinantes e impactos da corrupção e má gestão dos recursos federais nos municípios brasileiros. 249 f. [Tese]. Doutorado em Ciência Política. 2010. Programa de Pós-Graduação em Ciência Política. Universidade Federal de Pernambuco. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/1497/1/arquivo570_1.pdf. Acesso em: 29 ago. 2019.
- LIMA, L. H. **Controle externo:** teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- LOPES, J. E. de G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; SILVA, F. D. C. da. Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. **Contabilidade Vista Revista**, n. 19, 2008, p. 59-83. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197014583004>. Acesso em: 04 out. 2019.
- MARCONI, M.; LAKATOS, E. **Fundamentos de metodologia científica**. Editora Atlas S.A., 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1517-97022003000100005>. Acesso em: 10 out. 2019.
- MEIRA, E. B. **A importância da gestão do controle das contas públicas do Sudoeste da Bahia sob as premissas da 5ª Inspeção Regional de Controle Externo de Vitória da Conquista**. 86 f. Curso de Graduação de Bacharelado em Ciências Contábeis. [Monografia]. Bacharelado em Ciências Contábeis. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. Disponível em: <http://www2.uesb.br/cursos/contabeis/wp-content/uploads/8-Edimilton-Barros-Meira.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2019.
- MELLO, G. R. de. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro**. 127 f. [Dissertação]. Mestrado em Controladoria e Contabilidade, 2006, Universidade de São Paulo. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.12.2006.tde-28072006-093658>. Acesso em: 17 jul. 2019.
- MELO, M. A. Governance e reforma do Estado: o paradigma agente x principal. **Revista do Serviço Público**, n. 120, 1996, p. 67-82.
- OLIVEIRA, A. G. de; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública. Instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, n. 49, p. 1263-1290, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612136179>. Acesso em: 19 ago. 2019.
- OLIVEIRA, D. T. de; TAZINASSO, L. Governança pública: os Indicadores de governança mundial dos sete países de maior economia do mundo. **Congresso Internacional de Administração**. ADM 2015. Disponível em: <http://www.admpg.com.br/2015/down.php?id=1818&q=1>. Acesso em: 25 set. 2019.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo**: como o espírito empreendedor está transformando o setor público. 6. ed., Brasília: MH Comunicação, 1995.

PASCARELLI FILHO, M. **A nova administração pública**: profissionalização, eficiência e governança. São Paulo: DVS, 2011.

PEREIRA, F. N.; ALLEDI FILHO, C.; QUELHAS, O.; BONINA, N.; VIEIRA, J.; MARQUES, V. Nova Gestão Pública e Nova Governança Pública: Uma análise conceitual comparativa. **Espacios** **38**, 2017. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a17v38n07/a17v38n07p06.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2019.

PISA, B. J. **Uma proposta para o desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública (IGovP)**: instrumento de planejamento e desenvolvimento do Estado. 223 f. [Dissertação]. Mestrado em Planejamento e Governança Pública. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós Graduação em Planejamento e Governança Pública. 2014. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/818>. Acesso em: 23 set. 2019.

PORTAL STF. Supremo Tribunal Federal. **Competência para julgar contas de prefeito é da Câmara de Vereadores, decide STF**, 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=322706&caixaBusca=N>. Acesso em: 22 set. 2019.

PRUX, P. R.; BALSAN, L. A. G.; MOURA, G. L. de. Transparência e participação popular nas audiências públicas de elaboração e discussão do PPA, LDO e LOA. **Contribuciones a Las Ciencias Sociales**. N. 12, 2012. Disponível em: www.eumed.net/rev/cccss/22. Acesso em: 4 set. 2019.

RONCONI, L. Governança pública: um desafio à democracia [*Public governance: a challenge to Democracy*]. **Emancipacao**, n. 11, p. 21-34, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.5212/emancipacao.v.11i1.0002>. Acesso em: 5 jul. 2019.

SANT'ANNA, R. N. de. **O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia como órgão indutor da governança pública nos municípios**: corolário do princípio constitucional da eficiência. 127 f. [Dissertação]. Mestrado em Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal da Bahia. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/27012>. Acesso em: 12 jul. 2019.

SANTANA, V. L. O impacto das auditorias da CGU sobre o desempenho administrativo local. **Revista da CGU**, n. 3, 2008, p. 22-27. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/34467/3/V3.n5_Impacto.pdf. Acesso em: 25 set. 2019.

SILVA, A. B. da. **Transparência do controle externo da gestão municipal brasileira**: uma análise da aderência à legislação brasileira. 189 f. [Dissertação]. Mestrado em Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Mestrado

Acadêmico em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/14083>. Acesso em: 13 out. 2019.

SILVA, J. A. F. da; PESSOA, E. B.; BATISTA, E. C.; SCACCABAROZZI, N. C. M. C. Princípios da Governança no Setor Público: um Estudo no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **XXXV Encontro da ANPAD**, 2011, p. 1-14. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB1623.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2019.

SILVA, F. C. da C. Controle social: reformando a administração para a sociedade. **Organizações & Sociedade**, n. 9, 2002, p. 115-137. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1984-92302002000200008>. Acesso em: 21 ago. 2021.

TCM/BA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. **Relatório Anual: exercício 2018**. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/institucional/relatorio-anual/>. Acesso em: 21 set. 2019.

TCM/BA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. **Portal da Transparência do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia**, 2019a. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/acesso-a-informacao/>. Acesso em: 21 set. 2019.

TCM/BA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. **Quadro geral de prestação de contas por município**. 2019a. Disponível em: <http://www.tcm.ba.gov.br/resumo/index.html>. Acesso em: 21 set. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Dez passos para a boa governança**. 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/10-passos-para-a-boa-governanca.htm>. Acesso em: 24 ago. 2019.

TREVISAN, A. M.; CHIZZOTTI, A.; IANHEZ, J. A.; CHIZZOTTI, J.; VERILLO, J. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil**. Cotia-SP: Ateliê Editorial, 2003.

EXEMPLOS FÁTICOS DA ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS E ESTRANGEIROS: uma revisão de literatura narrativa

FACTUAL EXAMPLES OF THE PERFORMANCE OF BRAZILIAN AND FOREIGN COURTS OF ACCOUNTS: a review of narrative literature

Daniel Silva¹

Resumo: A despeito da opulência de explicações sobre as funções dos Tribunais de Contas, muitas incompreensões, inverdades – a exemplo de “fake news” – e incertezas ainda pairam nesta discussão. Diante do problema elencado, o objetivo deste estudo é ilustrar, mediante exemplos fáticos, os papéis das Cortes de Contas brasileiras e estrangeiras, no exercício da função denominada Controle Externo. Foi realizada uma revisão de literatura narrativa da atuação destes órgãos quanto às parcerias público-privadas e concessões de serviços públicos, sem ter em conta limites temporais. O estudo revelou que é possível apontar exemplos elucidativos com traços inerentes às atividades destas entidades, independentemente da coexistência de peculiaridades legislativas ou circunstanciais. A sua contribuição reside em gerar um produto final que sirva como ponto de partida para o desenvolvimento de outras atividades de pesquisa que fomentem o debate sobre a importância das funções destes órgãos e fortaleçam a compreensão a seu respeito.

Palavras-chave: Atuação dos Tribunais de Contas. Controle Externo. Exemplos. Revisão de literatura narrativa.

Abstract: Despite the opulence of explanations about the functions of the Courts of Accounts, many misunderstandings, untruths – such as fake news – and uncertainties still hover in this discussion. Given the problem listed, the objective of this study is to illustrate, through factual examples, the roles of the Brazilian and foreign Audit Courts, in the exercise of the function called External Control. A narrative literature review of the performance of these bodies regarding public-private partnerships and public service concessions was carried out, without taking into account time limits. The study revealed that it is possible to point out illustrative examples with traits inherent to the activities of these entities, regardless of the coexistence of legislative or circumstantial peculiarities. Its contribution lies in generating a final product that serves as starting point for developing other research activities that foster debate on the importance of these bodies' functions and strengthen the understanding about them.

Keywords: Performance of the Courts of Accounts. External Control. Examples. Review of narrative literature.

1 Bacharel em Interdisciplinar em Ciência e Tecnologia pela Universidade Federal de São João Del-Rei (UFSJ) e Engenheiro Civil pela mesma instituição. É graduado em Administração pela Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP) e possui especialização em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Atualmente é Mestrando do curso de Pós-graduação em Administração do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET-MG) e discente do curso de Direito da PUC Minas. ponedaniel@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Em 2013, a empresa de consultoria empresarial McKinsey & Company publicou um informe sobre produtividade no segmento de infraestrutura. O propósito era delinear como poupar 1 trilhão de dólares americanos, no período de um ano (MCKINSEY & COMPANY, 2013). No aludido documento, a organização destacou que seriam necessários 57 trilhões de dólares americanos, de 2013-2030, para dar continuidade ao crescimento do PIB mundial. Apontaram os seus analistas, no entanto, que esta cifra seria maior que aquela estimada para toda a infraestrutura já existente.

De acordo com Grimsey e Lewis (2004), os descompassos entre a falta de recursos orçamentários e a necessidade imperiosa de infraestrutura em países emergentes tornam a parceria público-privada uma política extremamente atrativa. Por iguais razões, “hoje em dia, quase ninguém contesta a importância da concessão de serviços públicos em áreas de infraestrutura e energia, como forma de aumentar os investimentos e melhorar a eficiência do setor”. (CHIRICO, 2011).

Tendo em vista o desembolso de vultosas quantias monetárias provenientes do erário, as quais são movimentadas e aplicadas para a consecução do bem-estar social, é imprescindível o controle do dinheiro público para fins de salvaguardar os bens e valores patrimoniais. Nessa perspectiva, surgem o órgão de controle designado Tribunal de Contas (TC) e a sua missão institucional (denominada controle externo). Lima (2011) entende que o controle externo da Administração Pública, previsto na Lei maior brasileira, é intrínseco ao regime democrático que vigora no país e, além de servir de instrumento para a cidadania, coopera com o aprimoramento da gestão pública como um todo.

Conquanto o prisma especificado anteriormente se apresente de forma relativamente clara para a comunidade composta por indivíduos que lidam com, estudam e/ou pesquisam assuntos desta natureza, em tempos de informações desencontradas, cuja atualidade é notadamente marcada pelo anglicismo “fake news”², a exemplificação surge como solução, ainda que parcial, para assistir na compreensão de aspectos estranhos ao homem-médio – principal interessado na salvaguarda retro mencionada.

Frisa-se que o sentimento de descrença para com órgãos de controle, por parte da população, também passa pelo desconhecimento que se tem deles, órgãos denominados Tribunais (o que fomenta o entendimento equivocado de que pertençam ao Poder Judiciário, em função da nomenclatura). Esta é uma das razões pelas quais a ilustração, com situações reais do dia a dia, é grande aliada no combate à incompreensão de conceitos de baixa popularidade. Nesse ponto de vista, muito se

2 “Tem-se que quando uma matéria tenta, de todos os meios, agregar algo negativo a alguém, e não simplesmente informar uma dada população e, principalmente, falta com a verdade dos fatos, é vista como fake news, ou, em uma tradução direta, notícia falsa ou notícia fabricada, forjada”. Disponível em: <https://inglesnoteclado.com.br/2017/10/o-que-significa-fake-news-qual-a-traducao.html>. Acesso em: 29 abr. 2021.

critica a atuação das Cortes de Contas brasileiras e atribui-se, inclusive, a ela, parcela de culpa do atual cenário econômico do país. Lisboa (2019), por exemplo, questiona se não seria a hora de pôr um fim a tais órgãos que, na sua visão, seriam custosos e ineficientes. Em seu entendimento, o ideal seria substituí-los pela contratação de empresas privadas prestadoras de serviço de auditoria.

Como assinalado, a familiarização com conceitos singulares, de modo a contextualizar a atuação de Tribunais de Contas, pode ser atingida pelo processo didático da exemplificação.

Elgin (2012) entende que a exemplificação é a relação da amostra (ou de um exemplo ou de outro exemplar) com as características ou propriedades para os quais serve de modelo. Posteriormente, ao estudar sobre novas perspectivas epistemológicas, Elgin (2017) discorreu sobre os efeitos da exemplificação no processo de construção da compreensão. Para ela, pessoas aprendem por meio de exemplos e revelam o resultado da sua aprendizagem, também, através deles.

À face do exposto, emoldurou-se o seguinte problema-investigativo: com quais exemplos fáticos é possível ilustrar os papéis dos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros e estrangeiros no exercício do controle externo?

Com o propósito de incluir uma lente contextual à presente discussão, foi realizado um recorte da atuação dos órgãos de controle em destaque, ante a determinadas modalidades contratuais. À vista disso, por intermédio de uma revisão de literatura narrativa, no bojo das contratações de parceria público-privadas e concessões de serviço público, foram pontuados arquétipos da manifestação de órgãos brasileiros e dos de origem extraterritorial, sem, com isso, negligenciar as suas similitudes e diferenças, em termos de atuação.

A intenção deste estudo teórico-qualitativo e exploratório é, portanto, promover uma visão exemplificativa, educativa e realista (fática) da atuação de Tribunais de Contas, sejam eles brasileiros ou não.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta etapa, são abordados conceitos basilares que permeiam a discussão central proposta, isto é, com quais exemplos é possível ilustrar a manifestação do controle externo pátrio e o estrangeiro, no tocante às duas espécies de contratação eleitas. Ressalta-se que, atualmente, existe um cabedal de informações acerca de especificações tais como: revisão de literatura narrativa, controle externo, parceria público-privada e concessões de serviços públicos. Assim, em virtude da abundância de explicações existentes na literatura, sobre os aspectos a seguir tratados, primou-se pelo laconismo de tais definições. O objetivo dessa medida foi dar maior enfoque ao tema em que se encontra abarcado o presente estudo (item 3).

2.1 REVISÃO DE LITERATURA NARRATIVA

A revisão de literatura narrativa é técnica que, dada a relevante amplitude do objeto de pesquisa, possibilita ao seu condutor selecionar, deliberadamente, alguns elementos que o auxiliem a abordar o problema investigativo. É que “estes textos são gerados segundo a opinião do autor, que decide quais as informações são mais relevantes, sem explicitar a forma como elas são obtidas”. (BERNARDO; NOBRE; JANETE, 2004).

Convém pontuar que, segundo Cook, Mulrow e Haynes (1997), diferentemente da revisão sistemática, cujo rigor científico é um de seus principais traços, a revisão de literatura narrativa apresenta, muitas vezes, características como:

- Ausência da descrição explícita de métodos sistemáticos;
- Inexistência da seção métodos;
- Conjunto abrangente de questões ligadas a determinado tópico;
- Problema investigativo não presente em título, resumo ou introdução;
- Utilidade relevante na discussão de dados em face de teoria ou contexto;

No tocante à sua estrutura, “um artigo de Revisão Narrativa, é constituído de: Introdução, Desenvolvimento (texto dividido em seções definidas pelo autor com títulos e subtítulos de acordo com as abordagens do assunto), Comentários e Referências”. (ROTHER, 2007).

2.2 CONTROLE EXTERNO

Ao explicar o conceito de controle externo, Guerra (2019, p. 122) ensina que:

Externo é o controle exercido por um poder ou órgão distinto, apartado da estrutura do órgão controlado. Lato sensu, é externo o controle desempenhado pelo Poder Judiciário sobre os demais poderes, bem como o cumprimento pela Administração direta sobre as entidades da Administração indireta (denominado princípio de tutela). Em sentido estrito, como o tratado nesta obra, o controle externo é tão só aquele exercido pelo Poder Legislativo (controle político) e pelo Tribunal de Contas (controle financeiro) sobre a Administração direta e indireta dos demais poderes.

A composição de palavras, controle externo, é citada em diversos dispositivos da legislação brasileira. Nesse sentido, somente na Constituição Federal de 1988 há oito menções ao binômio em questão (BRASIL, 1988).

Deve ser esclarecido, entretanto, que a expressão controle externo surgiu, primeiramente, na Constituição de 1967 (BUGARIN, 2000).

Ao longo de anos, a doutrina, assim como o fez a legislação pátria, consagrou

a acepção da combinação de palavras ‘controle’ e ‘externo’ como o exercício da fiscalização que uma entidade ou órgão exerce sobre outra (o), daí o porquê de se designar o controle como tal – externamente àquele que está sob o seu escrutínio. Dessa maneira, *exempli gratia*, diz-se que o Ministério Público exerce controle externo da atividade policial (Art. 129, inciso VII, da Constituição Federal).

Nessa senda, constata-se que o controle externo não é uma função exclusiva dos Tribunais de Contas (TCs). No entanto, é sabido que cada órgão atua conforme as balizas de sua competência. Portanto, “o que define o controle externo é a realização do controle feita por um poder sobre outro (ou pelo Ministério Público).” (PALUDO, 2017, p. 496).

Neste estudo, o controle externo se refere à atuação dos TCs. Logo, a ação de controle externo é qualquer ação empreendida para a consecução da missão institucional do Tribunal, no âmbito de suas funções finalísticas³.

A seguir, são descritos conceitos sobre concessões de serviços públicos e Parcerias Público-Privadas (PPPs), os quais, como os de revisão de literatura narrativa e controle externo, dão suporte ao estudo sobre exemplos fáticos da atuação dos Tribunais de Contas brasileiros e estrangeiros.

2.3 CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS E PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPPS)

Pastore (et al., 2017) explicam o que são as concessões e as PPPs:

As concessões e as PPP são contratos nos quais um agente privado realiza a construção e administra a prestação dos serviços proporcionados pela infraestrutura, bancando a construção com uma parcela de *equity* e outra de dívida, com os recursos obtidos pela cobrança dos serviços prestados aos usuários, amortizando a dívida e pagando os custos de conservação. (Pastore *et al.*, 2017, p. 7).

De acordo com o Manual de Parcerias Público-Privadas do Banco de Desenvolvimento da Ásia, as PPPs – além de engajarem o setor privado, simultaneamente – apresentam um modelo que reconhece e estrutura o papel do governo ao assegurar que as obrigações sociais sejam cumpridas e que as reformas do setor e os investimentos públicos sejam bem-sucedidos (ADB, 2008, p. 7).

Segundo Martin (2013), no modelo de PPPs o setor privado assume grande parte do risco relacionado ao financiamento e à construção; os parceiros do setor privado também são responsáveis por garantir o desempenho efetivo da infraestrutura, incluindo projeto, planejamento e manutenção de longo prazo.

3 Definição de ação de controle externo. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DB4AFB3014DBAC9E2994CFD>. Acesso em: 10 jun. 2020.

Por outro lado, do Manual de Parcerias Público-Privadas, elaborado e disponibilizado pela PBH Ativos S.A. – organização pertencente ao Município de Belo Horizonte (MG) -, depreende-se a definição de concessão:

A concessão significa a delegação de determinada operação e gestão de serviços públicos a um terceiro, intitulado concessionário, com o direito de exploração do negócio a partir da remuneração proveniente de tarifas pagas pelos usuários, eventualmente com subvenções do Poder Público. (PBH Ativos, 2018, p. 9).

Ao explicar o que se entende por concessão de serviço público (ou concessão comum de serviço público) e as suas especificidades, Guimarães (2016) assim esclarece:

As concessões comuns de serviço público são contratos firmados entre empresas privadas e a Administração Pública, cujo objeto é a prestação de serviços públicos fruíveis diretamente pelos usuários. Numa concessão comum, a empresa concessionária encarrega-se de prover toda a infraestrutura necessária para a disponibilização do serviço público, remunerando-se das tarifas que são pagas pelos usuários pela sua fruição. É considerado, por isso, um contrato autossustentável financeiramente, pois não depende de subsídios da Administração Pública. As fontes de remuneração do concessionário serão a receita tarifária e (eventualmente) receitas acessórias ou alternativas, decorrentes de negócios acessórios que possam ser relacionados à concessão, mas que não se constituem na prestação do serviço público propriamente dito (por exemplo: exploração de espaços publicitários e de centros comerciais nas margens de uma rodovia concedida). A concessão comum de serviço público pode envolver (e como regra envolve) a execução de obra pública. Em muitos casos, a disponibilização do serviço público depende não apenas da realização de obras, mas do seu aparelhamento. O concessionário encarrega-se de prover e custear toda a infraestrutura necessária para que o serviço público possa ser prestado ao usuário. Em razão disso, é costumeiro afirmar que o objeto das concessões é complexo, podendo englobar uma multiplicidade de prestações (diversamente, por exemplo, do que se passa nos contratos ordinários, como o contrato de obra pública, cujo objeto é único e específico). (GUIMARÃES, 2016, p. 16).

No Brasil, o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos está previsto na Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Já as normas gerais para contratação e licitação de parceria público-privada, muito conhecida pela sigla PPP, foram instituídas pela Lei n. 11.079 de 30 de dezembro de 2004.

Nesse sentido, cabe o seguinte questionamento: o que motiva o setor público a implementar uma PPP? Segundo Delmon (2017), baixo desempenho dos serviços de utilidade pública associado a estruturas de financiamento desprovidas de transparência e métodos de contratação ineficientes ou corruptos.

A próxima seção dedica-se a exemplificar, em caráter narrativo, a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil assim como a destes órgãos de controle procedentes de outros países, no âmbito das concessões de serviços públicos e parcerias público-privadas (PPPs).

3 ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS E ESTRANGEIROS

De modo geral, as funções dos Tribunais de Contas podem ser classificadas segundo o fim a que se destinam. Conforme Zymler e Almeida (2008) são elas:

- Função fiscalizadora;
- Função judicante;
- Função sancionadora;
- Função pedagógica;
- Função consultiva;
- Função informativa;
- Função normativa;
- Função de ouvidoria e
- Função corretiva.

Salienta-se que, como se demonstrará nas próximas linhas, as funções listadas anteriormente não se manifestam de modo estanque. Em muitas das ocasiões, há, pois, uma intercalação entre elas.

No tocante à atuação fiscalizadora dos Tribunais de Contas brasileiros, essa se faz muito presente no controle de tarifas cobradas dos usuários, sobretudo em relação à sua composição de preço e reflexos diretos e/ou indiretos sobre os pagadores.

A título de exemplo, a concessão precedida (Art. 2º, inciso III) ou não (Art. 2º, inciso II) de obra pública, está expressamente prevista na Lei 8.987/95. Dessarte, em face da necessidade de execução de obra pública, em etapa anterior à exploração do serviço público propriamente dito, a Administração Pública considera os custos da referida obra ou do serviço na tarifa a ser fixada, os quais são suportados, de plano, pelo agente privado. No entanto, é imperioso salientar que tais custos iniciais representam os chamados CAPEX (*Capital Expenditures*) e não os rotulados como OPEX (*Operational Expenditures*). Isso porque vige, contemporaneamente, no Brasil, o regime do preço do serviço, em que se desvincula o preço da tarifa dos custos operacionais/de manutenção do concessionário (OPEX). Portanto, a Lei 8.987/95 adota o regime do preço do serviço e não o regime por custo do serviço (OPEX). Nessa perspectiva, é fixado prazo de exploração suficiente para a amortização das despesas de capital da contratada – montante inicial despendido pelo licitante vencedor da concessão para fins de realização da obra ou serviço (CAPEX).

Em se tratando de Parcerias Público-Privadas, as quais comportam o pagamento de remuneração variável conforme o desempenho do concessionário – fruto do Art. 6º, § 1º, da Lei 11.079/2004 -, a temática supramencionada, à ótica do duelo OPEX x CAPEX, também é válida, como infere-se do Manual de Padronização de Regras Chave de Parcerias Público-Privadas do Governo do Estado de Minas Gerais:

Destaca-se que nos mecanismos de pagamento, com parcela de remuneração variável (conforme desempenho da concessionária), o peso da remuneração fixa é estabelecido de forma a cobrir e remunerar adequadamente o investimento em CAPEX realizado pelo parceiro privado ao longo do período da concessão. (MINAS GERAIS, 2015, p. 198).

Garcia (2011), ao narrar o entendimento de Garcia e Padro (2007), explica que:

Em oposição ao regime de custo de serviço, seguem os autores, a Lei 8.987/1995 previu que o preço das tarifas seria fixado pela proposta vencedora da licitação e preservado pelas regras de revisão previstas na lei (regime do preço do serviço). Esse regime desvinculou o preço da tarifa dos custos do concessionário. (GARCIA, 2011, p. 7).

Por outro lado, como esclarecem Muller (et al., 2012), deve ser assegurada a modicidade da tarifa (Art. 6º, § 1º, da Lei 8.987/95), ao se conciliar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos com este princípio positivado.

Desta feita, menciona-se, como repercussão do exercício do controle externo brasileiro, à ótica das funções fiscalizadora e corretiva, a suspensão da Concorrência Pública n. 06/2018 para prestação dos serviços públicos de tratamento e fornecimento de água e esgoto no município de Ouro Preto (MG). O ato foi promovido pelo Tribunal de Contas mineiro, oportunidade em que foi feita a seguinte asseveração, por sua unidade técnica:

Não obstante, é possível afirmar que a taxa de outorga, quando excessivamente elevada, tem como consequência a maior arrecadação por parte do ente público em detrimento da modicidade tarifária. (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, DENÚNCIA 1058816, 18 de setembro de 2019, p. 4).

No Brasil, as Cortes de Contas não possuem competência para fiscalizar a atividade financeira e operacional das empresas concessionárias. A atuação dos Tribunais cinge-se à parcela monetária referente ao dinheiro público. Além disso, foge das competências dos Tribunais de Contas a fiscalização de delegatários não remunerados com verbas provenientes do erário (por exemplo: motoristas de táxi). Nesse caso, a fiscalização é realizada pelo Poder Concedente por força da Lei 8.987/1995 (Art. 29 - inciso I - e Art. 30):

Art. 29. Incumbe ao poder concedente:

I - regulamentar o serviço concedido e fiscalizar permanentemente a sua prestação;

Art. 30. No exercício da fiscalização, o poder concedente terá acesso aos dados relativos à administração, contabilidade, recursos técnicos, econômicos e financeiros da concessionária. (BRASIL, 1995).

O campo de atuação dos TCs deve estar bem delimitado para se evitar o chamado conflito de jurisdição – com as agências reguladoras, por exemplo. Esse entendimento, por sinal, está pacificado, como já definido pelo Tribunal de Contas da União, no Acórdão n. 1089/2016:

Não compete ao TCU fiscalizar diretamente as empresas delegatárias de serviço público, mas sim examinar se o poder concedente está fiscalizando de forma adequada a execução dos contratos celebrados, por força do disposto nos arts. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988. No caso das operadoras de serviços de telecomunicações, essa atribuição cabe à Agência Nacional de Telecomunicações, nos termos do art. 19 da Lei 9.472/1997. (BRASIL, 2016).

Em relação à fiscalização pelo modo indireto, a posição jurisprudencial supra não aparenta ser exclusiva do órgão federal brasileiro. Respeitadas as devidas diferenças entre os instrumentos de controle externo, o Tribunal de Contas da Moldávia⁴, por exemplo, promoveu, no ano de 2021, análise de supervisão realizada por terceiros no tocante a um contrato de Parceria Público-Privada. A ação do órgão moldávio, no tocante à verificação do cumprimento da organização, implementação e supervisão de parcerias público-privadas celebradas pela Academia de Ciências da Moldávia, Unidade Administrativo-Territorial de Chisinau e Universidade Estadual da Moldávia, revelou que o processo ocorreu com violação de disposições legais, o que, segundo a casa, afetou os objetivos da PPP, os interesses da administração pública local, bem como a regular contabilidade do patrimônio público. (MOLDÁVIA, 2021). Esta conclusão, vale observar, decorre, eminentemente, da função judicante da entidade.

Os Tribunais de Contas exercem papel fundamental no tocante à análise de editais de licitação, sobretudo quanto à economicidade de projetos (avaliação da relação custo-benefício). Exemplificando este metiê, elenca-se a Informação n. 2/2019-DIGEM3 emitida por auditores de controle externo do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF). No documento em questão, os agentes públicos emitiram sugestões aos Membros daquela Corte, no sentido de determinar que dada licitação fosse invalidada. O certame havia sido alvo de representação do Ministério Público de Contas do Distrito Federal (MPCDF). Destarte, os servidores recomendaram que o processo, eivado de vícios, fosse

4 The Court of Accounts audited the compliance of public-private partnerships – Disponível em: <http://www.ccrm.md/curtea-de-conturi-a-auditat-conformitatea-realizarii-unor-parteneriate-publice-private-1-4762>. Acesso em: 28 fev. 2021.

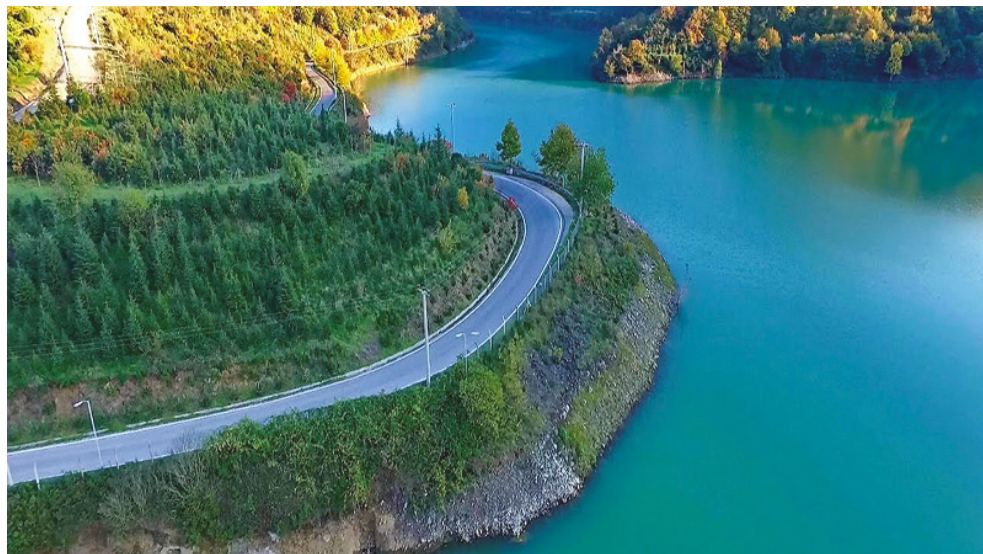
anulado pela entidade promotora do certame. No entendimento dos auditores de controle externo, “o certame deveria se ter adotado o modelo de concessão de obra pública ou de concessão de uso de bem público, não PPP”. (TEIXEIRA; CARONE, 2019).

Pereira (2005) entende que na equação do controle externo, no tocante à fiscalização de PPPs, deverá constar a economia mensurável de recursos.

Em consonância com o suso-aludido, outro aspecto não menos relevante é a conferência de viabilidade econômico-financeira de projetos de PPPs, desenvolvida por TCs. Nessa vereda, à ótica da sustentabilidade, cita-se o estudo promovido por técnicos do TCE-RS que identificaram incompatibilidade entre os custos/taxa interna de retorno com a receita projetada proveniente da Contribuição para Custeio dos Serviços de Iluminação Pública (COSIP) de um projeto de PPP. O estudo serviu de subsídio para a concessão de medida cautelar no sentido de suspender os atos processuais da licitação⁵ (RIO GRANDE DO SUL, 2018). Novamente, ilustra-se outro incidente que exemplifica a função judicante destas casas.

Em vista da necessidade de a Administração poder contar com um parceiro estratégico no atendimento às inúmeras demandas que vão ao encontro do interesse público, impende frisar que os tribunais administrativos são, acima de tudo, órgãos aptos a atuar na defesa do dinheiro público. Nessa esteira, lista-se um caso suscitado por Hall e Lobina (2004), os quais estudaram conflitos entre os interesses do setor privado e os do setor público. Narram os estudiosos sobre um contrato na área de recursos hídricos – relacionado ao reservatório de Yuvacik, em Izmit, na Turquia (Figura 1).

Figura 1 - Reservatório de Yuvacik



Fonte: Folklorik turizm ve tic. Ltd. Şti. (2021).

5 Processo n. 13959-0200/18-8. Disponível em: http://portal.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/noticias_internet/Decisoes/pmvenancioaires2708.pdf. Acesso em: 25 ago. 2020.

Com prazo de 15 anos para a total execução do objeto – avaliado em 900 milhões de dólares americanos –, o projeto contemplou uma Estação de Tratamento de Água (ETA) e barragem. Concluído no ano de 1999, o empreendimento foi visto, à época, como o maior esquema de abastecimento de água financiado com recursos privados, do mundo. A sua finalidade inicial era fornecer água às cidades de Izmit e Istambul. Ocorre, entretanto, que algumas indústrias e municípios circunvizinhos à ETA recusaram-se a comprar água da usina por ser, em seu entendimento, demasiadamente cara. Entre eles, o próprio município de Izmit – que se comprometera a adquirir 492 milhões de m³ de água por ano – não previu tal aquisição em seus orçamentos para os anos de 1999 e 2000. Ainda, segundo os autores supramencionados, o Tribunal de Contas Turco identificou superfaturamento no contrato de concessão (do tipo *Build-Operate-Transfer* ou BOT). Essa ação desencadeou na recomendação de investigação de autoridades, como o então prefeito e secretariado. Ou seja, a função fiscalizadora do Tribunal de Contas (via apuração de fatos) culminou na recomendação da investigação de pessoas, pelos órgãos competentes. Não obstante às adversidades do projeto em questão, hoje, a região abriga um dos roteiros ecoturísticos mais cobichados do país. Parcerias Público-Privadas voltadas para atividades de ecoturismo em países como Quênia, África do Sul e China também são uma realidade (MNYANI, 2019).

O Tribunal de Contas Turco (conhecido na língua vernácula como Sayıştay) tem atuação em diversos projetos de parceria público-privada, compreendidos por sua jurisdição. Nesse passo, há o caso do aeroporto de Zafer (construído sobre a modalidade BOT, e finalizado em 2012). Com capacidade para 2 milhões de passageiros/ano, licitado em 2010, e investimento de 50 milhões de euros, o contrato com a empresa que o opera expirará em 2044. Segundo a imprensa turca, relatório da Corte de Contas daquele país revelou que, decorridos três anos de sua inauguração, apenas 4% da quantidade total de passageiros garantida pelo parceiro público ao parceiro privado havia sido atingida, apesar dos esforços do governo em atrair turistas interessados em águas termais. Em razão da ocorrência citada, cerca de 20 milhões de euros já haviam sido pagos com títulos do tesouro à contratada, ente os anos de 2012 a 2016. Um relatório do órgão de controle externo, emitido em 2017, revelou que, de 49 aeroportos operados pela State Airports Authority - SAA (empresa estatal turca), apenas 8 aeródromos seriam lucrativos, e os respectivos ganhos desses oito equipamentos compensariam a perda gerada por aeroportos públicos remanescentes (SENGUR, 2020).

Em relação à relevância da análise técnica, como parte da função do Tribunal de Contas, sobretudo quanto à análise puramente técnica de destinação de receitas e de criação de despesas, já superada, cabe sublinhar que houve evolução das atribuições destes órgãos em compasso com “o desenvolvimento da complexidade dos gastos públicos e do próprio aumento da cobrança, por parte da população, por transparência, pela correta aplicação das verbas públicas e, além disso, por mais eficiência na aplicação dos recursos públicos”. (SILVA; VACONCELOS; GULIM, 2017).

A despeito dos exemplos citados anteriormente, o maior projeto de PPP da Turquia está avaliado em 6,4 bilhões de dólares americanos e compreende 420 km de autoestrada entre Gebze e Izmir, além de uma ponte pênsil de 3.000m. que cruza a baía de İzmit (Figura 2). O contrato da concessão iniciou-se em 2013 e finda em 2035. De acordo com o informe da Organização das Nações Unidas (ONU), em 30 anos, o país celebrou 238 contratos de parceria público-privada (ONU, 2019).

Figura 2 - Ponte suspensa, de 3 km, que cruza a baía de İzmit



Fonte: Korfezdeniz (2021).

A título de comparação, o Porto Maravilha, localizado na cidade do Rio de Janeiro (RJ), oriundo de uma Operação Urbana Consorciada, é considerado um dos maiores investimentos realizados via PPP, em solo nacional (TOLEDO, 2012). Com custo total estimado em 8 bilhões de reais, o Tribunal de Contas da União (TCU), no desempenho de sua função corretiva, recomendou ao operador, a Caixa Econômica Federal, que fossem atualizados os estudos de demanda pelos Certificados de Potencial Adicional de Construção, em face da conjuntura negativa do setor imobiliário da região (BRASIL, 2020).

De todo modo, os montantes financeiros relativos aos projetos de PPP turcos e brasileiros em nada se comparam ao da barragem chinesa Três Gargantas (*Three Gorges Dam*), visto que, muito embora este empreendimento não tenha sido executado sob a modalidade de parceria em questão (mas sim via empresa estatal), é considerado uma das maiores obras hidráulicas do mundo, e que custou aos cofres chineses 37 bilhões de dólares americanos. A obra fora iniciada nos idos de 1992, mas, no ano de 2015, decorridos 23 anos desde o seu início, o Tribunal de Contas

Chinês, conhecido como National Audit Office of the People's Republic of China (CNAO) detectou inconsistências contábeis⁶.

Ao estudarem sobre experiências passadas de PPPs no Brasil, em comparação com as de outros países, Ferraz e Almeida (2018) dão destaque ao fato de que a China, apesar de ter liderado o ranking de países emergentes, em número de projetos de parcerias público-privadas (1.223 desenvolvidos), foi suplantada pelo Brasil em termos monetários de parcerias executadas (quase US\$ 320 bilhões x US\$ 110 bilhões investidos pelo país asiático). Sustentam os autores que a Índia, em segundo lugar, aportou um pouco mais que US\$ 230 bilhões em 838 projetos desenvolvidos, ao passo que o Brasil destinou o seu poderio financeiro a 784 projetos. Até o ano de 2021, segundo informações atualizadas do PPP Knowledge Lab (agrupamento sistemático de informações do Banco Mundial, utilizado também pelos pesquisadores apontados), o Brasil registra, desde 1990, o acumulado de 1.051 projetos e mais de US\$ 430 bilhões alocados (um incremento de, aproximadamente, 34% frente a ambos os seus números de 2018)⁷.

Wang (2020), ao discorrer sobre parcerias público-privadas na China, ressalta que esta modalidade de contratação naquele país teve início nos anos 90 (através do contrato de concessão do tipo BOT). Todavia, até o presente momento, inexistiu uma legislação específica sobre PPPs. Cita, igualmente, iniciativas legislativas dedicadas à criação de instrumento normativo consolidado (com inclusive consultas públicas), mas, até agora, a situação permanece no plano da soma de esforços. A Bélgica, malgrado não possua legislação uniforme sobre PPPs, conta com um Tribunal de Contas que exerce controle externo das operações orçamentárias, contábeis e financeiras (VAN DEN EYNDEN et al., 2019). Em 2009, no exercício da função informativa em compasso com a da pedagógica, o Tribunal belga teceu duras críticas à política de parceria público-privadas da região flamenga da Bélgica. Na sua visão, a soma de regras de Flandres não poderia estar fundamentada apenas em fatores de cunho orçamentário, mas também naqueles de cunho financeiro, social e operacional (BRUYNINCKX; HULTKRANTZ; WILLEMS, 2020). A função pedagógica dos Tribunais emana de oportunidades de qualificação promovidas pelos TCs junto aos órgãos jurisdicionados (ROSA, 2020; DALL'OLIO, 2018), e as críticas que fazem, a respeito da interpretação da realidade, surtem como verdadeiros estímulos para que gestores adequem suas ações aos interesses da sociedade.

No Brasil, não raro a ausência de legislação ou de decisões uniformes, como o cenário supra exemplificado, deflagra processos de consultas formalizadas perante Tribunais de Contas, para que justamente se manifestem sobre matérias de sua

6 Governo chinês detecta falhas nas contas da barragem da China Three Gorges. Disponível em: https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/energia/detalhe/governo_chines_detecta_falhas_nas_contas_da_barragem_da_china_three_gorges. Acesso em: 21 ago. 2020.

7 Projetos de PPP em infraestrutura. Disponível em: <https://pppknowledgelab.org/countries/brazil>. Acesso em: 24 abr. 2021.

competência, e com repercussão financeira, contábil, orçamentária, operacional ou patrimonial⁸. A função consultiva destas organizações nacionais é frequentemente acionada por gestores públicos, ainda que o conteúdo da consulta formulada não verse sobre PPPs e concessões públicas (como, por exemplo, a possibilidade ou não do uso da modalidade de pagamento instantâneo PIX, pela municipalidade)⁹.

Ainda em relação às especificidades contratuais, na França, de forma semelhante aos contratos de PPP, embora antigo, o *Marché d'Entreprises de Travaux Publics*¹⁰ (METP) envolve o pagamento de remuneração por parte do Poder Concedente (e não do usuário, como no caso da concessão comum) ao longo de vários anos. Isso, porque é possível requerer que a contratada construa e administre dado empreendimento por meio desse tipo de contrato, que engloba pontos como construção, operação e transferência.

Burnham (2001) assevera que, no ano de 1997, a Câmara Regional de Contas da Região da Ilha de França era uma crítica ferrenha da espécie METP¹¹, e culpava esse tipo contratual por ter introduzido disposições às quais não estavam em conformidade com os códigos de licitação, além de causar a limitação das competições e aumento de custos. Este posicionamento reflete, além da função pedagógica, a função informativa das Cortes de Contas.

Domingues e Zlatkovic (2014) analisaram estudos de caso de nove projetos europeus de PPP, por meio do exame de fatores determinantes que conduziram à renegociação contratual. Os autores apontaram a importância da atuação do Tribunal de Contas, em Portugal, acerca da fiscalização e monitoramento de contratos. Pessoa (2016) ao estudar a auditoria de PPP, por meio de uma comparação entre o controle exercido pelo Tribunal de Contas de Portugal (TDC) *versus* a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas da União do Brasil (TCU), concluiu que:

[...] a atuação do TDC no controle a priori pode ser considerada mais eficaz e mais robusta que aquela praticada no Brasil, pois em território português é indispensável que se demonstre através dos estudos de *Value for Money*, conjugado com o Comparador do Setor Público, que a alternativa mais viável para atingir o interesse público mediante obra ou serviço público seja efetivado através de PPP, quando no Brasil a análise da oportunidade e da conveniência da licitação nessa modalidade parece não ser tão objetiva. (PESSOA, 2016, p. 23).

Em contraposição à pujança numérica previamente citada (relativa a países emergentes como China, Brasil e Índia), dados disponibilizados por Tribunais de

8 E-Consulta. Sistema de consulta eletrônica. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/econsulta/AF_Cartilha_e_Consulta.pdf. Acesso em: 20 ago. 2020.

9 Processo 1098452 (TCEMG).

10 Definição de *Marché d'Entreprises Travaux Publics*. Disponível em: <https://www.bnds.fr/dictionnaire/metp.html>. Acesso em: 21 ago. 2020.

11 Espécie de contrato global de longo prazo que compreende a construção de um equipamento público e sua operação. Geralmente, contempla um investimento significativo no início.

Contas estrangeiros de países desenvolvidos revelam que, quanto ao ano de 2020 em específico, pouco se valeram tais órgãos de instrumentos de fiscalização, no tocante a parcerias público-privadas (Quadro 1). Nesse sentido, Cortes de Contas de nações como Irlanda, Luxemburgo e Suécia não registram qualquer auditoria relacionada à PPP, segundo informações providas pelas próprias organizações.

Tabela 1 - Controle externo de PPPs em países desenvolvidos, somente no ano de 2020

Tribunal de Contas / Órgão de Controle Equivalente	País	Número de auditorias e demais exames em PPPs realizadas
Rechnungshof	Áustria	2
Cour des comptes	França	2
Court of Auditors of the Grand-Duchy of Luxembourg	Luxemburgo	0
Office of the Comptroller and Auditor General (OCAG)	Irlanda	0
Riksrevisionen	Suécia	0
National Audit Office	Inglaterra	0

Fonte: Dados compilados pelo autor, segundo informações cedidas pelos órgãos (2020).

A escassez de auditorias e demais espécies de exames de PPPs, advindas do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, nas nações citadas no ano de 2020, por um lado, representa indício de que essa espécie contratual não é, hoje, tão frequente como o é em países emergentes – hipótese que se coaduna com a falta de recursos orçamentários e a necessidade imperiosa de infraestrutura em países rumo ao desenvolvimento. Assim, em termos de parcerias público-privadas, não haveria controle, já que inexistiria o que controlar. Por outro lado, é plausível inferir que a ausência da condução dessas atividades, no último ano, pode ser explicada, ao menos no curto prazo, pela pandemia do novo coronavírus (RIBEIRO et al., 2020).

Ainda, em relação ao papel pedagógico dos Tribunais, uma auditoria realizada pela Corte de Contas Canadense revelou que a demora na decisão do governo daquele país em decidir se adotaria ou não o modelo de parceria público-privada, para substituir uma ponte em Montreal, custou aos contribuintes meio bilhão de dólares. Ao final da auditoria, para fins de garantia da eficácia de custos, uma prática recomendada pelo órgão ao governo foi o planejamento de custos do ciclo de vida de acordo com a vida útil restante do ativo. O caráter da medida adotada pelo TC canadense – em tom sugestivo –, muito provavelmente, despertaria a inquietação de contribuintes no Brasil. Ao analisar episódios semelhantes, deduz-se que respostas dessa natureza são prontamente tachadas como exacerbadamente anuentes, muito em função da dificuldade de se compreender a função pedagógica que possuem esses órgãos, em conjunto com demais atribuições, como a sancionatória.

De acordo com o Instituto Rui Barbosa - IRB (2019), “a função normativa decorre do poder regulamentar conferido pelas leis orgânicas das cortes, que faculta a expedição de instruções, resoluções e outros atos normativos relativos à

competência do tribunal e a organização dos processos que lhe são submetidos”. (IRB, 2019, p. 145).

Como se sabe, os TCs poderão atuar de ofício ou por provocação. Nessa toada, ao tratar da representação feita ao Tribunal de Contas, Amorim (2018) exemplifica sua função de ouvidoria:

A Lei n. 8.666 assegura a qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica a prerrogativa de formular representação ao Tribunal de Contas (controle-externo) ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno (art. 74 da CRFB) contra irregularidades e vícios de legalidade. (AMORIM, 2018 p. 100).

4 CONSIDERAÇÕES

Este estudo buscou responder o problema investigativo “com quais exemplos fáticos é possível ilustrar os papéis dos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros e estrangeiros no exercício do controle externo?” e revelou que, sob o recorte contextual escolhido, qual sejam as modalidades contratuais de PPPs e concessões de serviços públicos, existe uma gama relevante de exemplos reais esclarecedores que ilustram a atuação das Cortes de Contas – tanto nacionais quanto estrangeiras. Foram identificados modos semelhantes de atuação segundo as suas funções, em que pesem peculiaridades legislativas e diferenças ligadas, em especial, à configuração contratual escolhida pelas partes fiscalizadas. Este achado está em consonância com o fato de que “as PPPs, na literatura e experiência internacional, têm como principal objeto os investimentos em infraestrutura pública. Embora dentro do universo das parcerias público-privadas caiba uma infinidade de arranjos contratuais, será naqueles ajustes, que tenham por objeto a implantação de infraestruturas, demandantes de pesados investimentos, que se revelará mais propícia a adoção de uma PPP.” (M. NETO, 2012).

Este trabalho, de modo didático, reforça a tese de que a exemplificação é ferramenta útil para se compreender dado objeto de estudo. Há, entretanto, outros aspectos não dissertados pela presente revisão narrativa, com o potencial de, também, por meio do processo exemplificativo, induzir reflexões pertinentes que levem ao aprimoramento do conhecimento que se tem sobre as Cortes de Contas. Desse modo, recomenda-se que outras investigações, com recortes distintos de contratos de concessão de serviço público e parcerias público-privadas, sejam conduzidas (SARQUIS, 2017).

Conclui-se, portanto, que a conscientização da importância das funções de órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, e o fortalecimento da compreensão a seu respeito e de suas atividades são razões suficientes para que novos estudos com caráter exemplificativo de sua atuação sejam realizados.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, Victor A. J. de. **Licitações e contratos administrativos: teoria e jurisprudência**. Brasília: Senado Federal. Coordenação de Edições Técnicas. 2. ed., 2018.
- ASIAN DEVELOPMENT BANK. **Public-Private Partnership Handbook**. Manila, 2008. Disponível em: <https://www.adb.org/documents/public-private-partnership-ppp-handbook>. Acesso em: 15 jul. 2020.
- BUGARIN, José B. O Controle Externo no Brasil: evolução, características e perspectivas. Brasília: **Revista do TCU**, v. 312, n. 86, out/dez, 2000.
- BURNHAM, June. Local Public-Private Partnerships in France: Rarely Disputed, Scarcely Competitive, Weakly Regulated. **Public Policy and Administration**. Montana: Public Policy and Administration, v. 16, n. 4, 2001, p. 47-60.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jul. 2020.
- BRASIL. **Lei n. 8.987, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previstos no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8987cons.htm. Acesso em: 25 jul. 2020.
- BRASIL. **Lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004**. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Brasília: Presidência da República, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm. Acesso em: 9 set. 2020.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1089/2016** [Plenário]. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultarPagina=S&item0=556251>. Acesso em: 5 ago. 2020.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Ata n. 14, de 29 de abril de 2020**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7197623C0172040A7A1E600C>. Acesso em: 30 fev. 2021.
- BRUYNINCKX, Tim; HULTKRANTZ, Lars; WILLEMS, Tom. **Smarter Investments in transport infrastructure: involving the private sector for more efficiency**. Bulgaria: European Liberal Forum asbl, 2020.
- CANADÁ. Report 4. **Replacing Montréal's Champlain Bridge**. Infrastructure Canadá. Disponível em: http://www.oag-vg.gc.ca/internet/English/parl_oag_201805_04_e_43036.html. Acesso em: 30 dez. 2020.

CHIRICO, José S. **O sofá e a sala**. Disponível em: <https://opinioao.estadao.com.br/noticias/geral,o-sofa-e-a-sala-imp-,784686>. Acesso em: 29 abr. 2021.

DALL'OLIO, Leandro Luis dos S. A fiscalização e o papel pedagógico dos tribunais de contas: um olhar sobre a Agenda 2030 da ONU. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**, São Paulo, 2018, p. 58-59.

DELMON, Jeffrey. **Public-Private Partnership Projects in Infrastructure**: an essential guide for Policy Makers. 2nd ed., Washignton DC: Cambridge University Press, 2017.

DOMINGUES, Sérgio; ZLATKOVIC, Dejan. **Renegotiating PPP Contracts**: reinforcing the “P” in Partnership. Londres: Transport Reviews, 2014, p. 204-225.

ELGIN, Catherine Z. Making Manifest: The Role of Exemplification in the Sciences and the Arts. Cambridge: Principia. **An International Journal of Epistemology**, 2012, p. 399-413.

ELGIN, Catherine Z. Exemplification in Understanding. In: Grimm, Stephan R.; BAUMBERGER, Cristoph; AMMON, Sabine (Edits). **Explaining Understanding**: New Perspectives from Epistemology and Philosophy of Science. Nova Iorque: Routledge Taylor & Francis Group, 2017.

FERRAZ, Luciano; ALMEIDA, Thiago F. Parcerias público-privadas e gestão de riscos nos investimentos em infraestrutura no Brasil e no mundo. **RJLB - Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, 2018, p. 1285-132.

FOLKLORIK. **Reservatório de Yuvacik**. Disponível em: <https://www.folklorik.com/>. Acesso em: 25 ago. 2020.

GARCIA, Leonardo L. **Alocação de riscos, reajuste e revisão tarifária nas concessões de rodovias federais**. Tribunal de Contas da União. Especialização em controle externo: área da regulação. Brasília: DF, 2011.

GRIMSEY, Darrin; LEWIS, Mervyn K. **Public private partnerships**: the worldwide revolution in infrastructure provision and project finance. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2007.

GUERRA, Evandro M. **Controle Externo da Administração Pública**. 4. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 122.

GUIMARÃES, Fernando V. **Concessões e parcerias público-privadas guia para o gestor público**. Brasília: CBIC, 2016, p. 16.

HALL, David; LOBINA, Emanuele. **Private and public interests in water and energy**. Hoboken: Natural Resources Forum, 2004, p. 268-277.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Tribunal de Contas do Século XXI**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Tribunal-de-Contas-do-S%C3%A9culo-XXI.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021.

KORFEZDENIZ. **Ponte suspensa de 3 km que cruza a baía de İzmit**. Disponível em: korfezdeniz.com.tr/index.php/en/home-2/. Acesso em: 25 ago. 2020.

LIMA, Luiz H. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

LISBOA, Marcos. O fracasso dos Tribunais de Contas. **Revista Veja**. São Paulo, 15 fev. 2019. Disponível em: <https://vejasp.abril.com.br/cidades/artigo-tcm-marcos-lisboa/>. Acesso em: 10 jun. 2020.

MARTIN, Pat. **Public-Private Partnerships: a tool in the tool box**. Report of the Standing Committee on Government Operations and Estimates. Canadá: House of Commons, 2013.

MCKINSEY & COMPANY. **Infrastructure productivity: how to save \$1 trillion a year**. Disponível em: https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Industries/Capital%20Projects%20and%20Infrastructure/Our%20Insights/Infrastructure%20productivity/MGI%20Infrastructure_Full%20report_Jan%202013.ashx. Acesso em: 8 jul. 2020.

MINAS GERAIS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Denúncia n. 1058816**, 18 de setembro de 2019, p. 4. Disponível em: <https://tcnotas.tce.mg.gov.br/tcjuris/Nota/BuscarArquivo/1975146>. Acesso em: 5 ago. 2020.

MINAS GERAIS [Estado]. **Manual de padronização de regras-chave de parcerias público-privadas do Governo do Estado de Minas Gerais**, 2015, p. 198. Disponível em: <http://www.2005-2015.agenciaminas.mg.gov.br/media/uploads/2013/06/07/manual-ppp.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2020.

MNYANI, Siphokazi. **Optimising benefits for rural communities in and around Protected Areas through ecotourism Public Private Partnerships (PPPs): the case of Hoop Nature Reserve**.115f. [Dissertação de Mestrado]. University of Western Cape. Cidade do Cabo, 2019.

MOLDÁVIA. Tribunal de Contas da Moldávia. **The Court of Accounts audited the compliance of public-private partnerships**. Disponível em: <http://www.ccrm.md/curtea-de-conturi-a-auditat-conformitatea-realizarii-unor-parteneriate-publice-private-1-4762>. Acesso em: 28 fev. 2021.

MULLER, Luiz Henrique; CARDOSO, Ricardo L.; LEONE, Rodrigo; SARAIVA, Enrique. Conciliando Modicidade Tarifária e Equilíbrio Econômico Financeiro nas Concessões Rodoviárias: TIR Flutuante, uma proposta de regulação. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais, v. 23, n. 4, out./dez. 2012, p. 129-155.

M. NETO, Floriano de A. M. Os contratos de parceria público-privada (PPP) na implantação e ampliação de infraestruturas. *In*: SILVA, Leonardo, T. (Coord.). **Direito e Infraestrutura**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 284.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Turkey's 2nd VNR 2019 sustainable development goals**. Disponível em: https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/23862Turkey_VNR_110719.pdf. Acesso em: 28 de jan. 2021.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública**. 4..ed. São Paulo: Método, 2017, p. 496.

PASTORE, Affonso C. (Org.). **Infraestrutura: eficiência e ética**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

PBH ATIVOS. **Manual de parcerias público-privadas: orientações gerais**. Belo Horizonte: PBH Ativos, 2018, p. 9. Disponível em: <https://pbhativos.com.br/arquivos/03-CONCESSOES-E-PPPS/03.1%20-%200%20QUE%20E/01%20-%20Manual%20de%20PPP%20-%202018.pdf>. Acesso em: 15 de jul. 2020.

PEREIRA, Marcelo H. Como fiscalizar as PPPs. Brasília: **Revista de Informação Legislativa**, v. 42, n. 16, 2005.

PESSOA, João G. de P. Auditoria de PPP: O Controle exercido pelo Tribunal de Contas de Portugal *versus* A Fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas da União do Brasil. Ceará: **Revista Controle**, 2016, p. 23.

RIBEIRO, Flávia de O.; SALLABERRY, Jonatas, D.; SANTOS, Edicleia A.; TAVARES, Gabriela de O. D. Ações de Tribunais de Contas no enfrentamento dos efeitos do coronavírus. São Paulo: **Revista de Administração Pública**, 2020, p. 1402-1403.

ROSA, Francisco José G. **O papel orientador dos Tribunais de Contas em tempos de pandemia**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/papel-orientador-tribunais-contas-tempos-pandemia>. Acesso em: 29 abr. 2021.

SARQUIS, Alexandre M. F. **Como o nosso Tribunal de Contas se compara ao de outros países?** Disponível em: <https://www.atricon.org.br/artigos/como-o-nosso-tribunal-de-contas-se-compara-ao-de-outros-paises/>. Acesso em: 2 dez. 2020.

SENGUR, Ferhan K. Public-private partnerships in airports: the Turkish experience. **World Review of Intermodal Transportation Research**, n. 9, 2020, p. 217.

SILVA, Daniel P. C. e. **O Que Significa “Fake News”?** Qual A Tradução? Inglês no Teclado, 2017. Disponível em: <https://inglesnoteclado.com.br/2017/10/o-que-significa-fake-news-qual-a-traducao.html>. Acesso em: 29 abr. 2021.

SILVA, João Paulo H.; VASCONCELOS, Ronaldo; GULIM, Marcello O. Arbitragem e sua aplicação no âmbito do Tribunal de Contas: uma análise à luz do Controle exercido nos Contratos Administrativos Portuários. In: SILVA, João Paulo H.; VASCONCELOS, Ronaldo; GULIM, Marcello. **Revista Síntese Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo: Editora Iob Sage Síntese, 2017, p. 25-42.

TEIXEIRA, Isadora; CARONE, Carlos. **TCDF**: auditoria sugere que edital para PPP do Autódromo seja anulado, 2019. Disponível em: <https://www.metropoles.com/distrito-federal/tcdf-auditoria-sugere-que-edital-para-ppp-do-autodromo-seja-anulado>. Acesso em: 20 ago. 2020.

TOLEDO, Mariana P. de. **Participação de instituições locais em projetos de revitalização urbana**: o caso do Projeto Porto Maravilha na cidade do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012. 115 f. Dissertação [Mestrado]. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9843/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mariana%20Toledo.%20final.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 23 dez. 2020.

VAN DEN EYNDEN, Christel; JUDO, Frank; VREYS, Jan; ARNAUW, Maurits; SACUIU, Stefani. An introduction to public-private partnerships in Belgium. **The Public-Private Partnership Law Review**, 5th edition, 2019.

WANG, Jihong. A general introduction to public-private partnerships in China. **The Public-Private Partnership Law Review**, Pequim, 6 edition, 2020.

ZAFER. Zafer Havaalani ve Tabandaki Vergiler. [Aeroporto de Zafer e impostos na base]. Disponível em: https://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/991760/Zafer_Havaalani_ve_tabandaki_vergiler.html. Acesso em: 28 jan. 2021.

ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme Henrique de La R. **O Controle Externo das concessões de serviços públicos e das parcerias Público-Privadas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

REGIME JURÍDICO DO SUBSÍDIO DOS VEREADORES E A POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DESTE NO CURSO DA LEGISLATURA

THE LEGAL REGIME OF COUNCIL REMUNERATION AND THE POSSIBILITY OF ITS CHANGE IN THE COURSE OF LEGISLATION

Doris de Miranda Coutinho¹

Resumo: Este trabalho bibliográfico reflete sobre a normatização do instituto dos subsídios de agentes políticos integrantes do Poder Legislativo Municipal. De um contexto de ampla liberdade, no tocante à definição da remuneração destes agentes, passou-se gradativamente a outro: um ambiente normativo bem mais meticuloso, sujeito a diversos critérios de controle, temporais e quantitativos, sobre os pagamentos percebidos pelos vereadores. Ocorre que apenas mediante uma visão global do processo de conformação constitucional do instituto dos subsídios é que se torna possível compreender, por meio de uma interpretação ora gramatical, ora teleológica, o tratamento normativo conferido à matéria. Com base nestas proposições busca-se analisar a evolução do ordenamento jurídico, associando-o aos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca dos subsídios dos vereadores.

Palavras-chave: Controle. Poder Legislativo. Processo Legislativo. Subsídio. Vereador.

Abstract: This bibliographic work reflects on the standardization of the institute of subsidies of the political agents of the municipal legislative branch. From a context of broad freedom, on the definition of the remuneration of these agents, it gradually moved to another one: a much more meticulous normative environment, subject to several temporal and quantitative control criteria over the payments perceived by the councilors. What happens is that only through a global view of the constitutional conformation process of the institute of subsidies does it becomes possible to understand, through a sometimes grammatical, sometimes teleological interpretation, the normative treatment given to the matter. That is why it is sought to analyze the evolution of the legal system, associating it with doctrinal and jurisprudential positions about the subsidies of councilors.

Keywords: Control. Legislative Branch. Legislative Process. Subsidy. Council.

1 Doutoranda em Direito Constitucional pela Universidad de Buenos Aires (UBA). Mestre em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Especialista em Política e Estratégia Nacional pela Universidade do Tocantins (Unitins). Possui MBA em Gestão Pública pela Universidade do Tocantins (Unitins). É Conselheira do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE-TO). Membro Honorário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB). doriscoutinho@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O controle sobre a esfera pública se firma como a essência de um regime republicano, vez que em seu âmago se encontra um poder não pessoal, não hereditário, fundado em um documento formal e superior a serviço do povo, e não do Estado. Não apenas isso. A existência de controle funda o caráter responsivo deste regime, em que os agentes públicos, atuando em razão da população, sujeita-se a deveres impostos por esta.

Retomar esta perspectiva dialógica do republicanismo é fundamental para ter em tela que os representantes exercem um papel moral frente à comunidade política, que não cessa após sua fundação. Trata-se, por isso, de um processo de constante ressignificação legitimatória do poder que extrapola a mera alocação eficiente dos recursos. Há uma base cívica, comunicativa e pedagógica, a demandar transparência e responsabilidade da seara pública frente ao povo.

As eleições são, sem dúvida, um importante instrumento de controle sobre determinados cargos. Mas não são o único. Embora fundamentais, o processo eletivo depende das condições de obtenção e circulação de informações em dada sociedade e, mesmo em circunstâncias ideais, a análise pelos eleitores da performance dos políticos mostra-se deveras ineficiente.

Em vista disso, os constituintes (originário e derivado) instituíram outros instrumentos de contenção do poder: normas restritivas à atividade dos agentes políticos, sistema de freios e contrapesos, entre outros. Daí o porquê a noção de autogoverno, compreendido no republicanismo, extravasa a mera existência de pleitos eleitorais. O regime jurídico do subsídio dos vereadores, agentes políticos municipais componentes do Poder Legislativo, situa-se nessa condição: trata-se de um conjunto sistêmico de normas que restringem o processo de instituição da remuneração dos edis.

Atento à ampla liberdade e influência com que os agentes políticos se movem, sobretudo no exercício de funções políticas privativas, como é o caso da proposição e aprovação da própria remuneração, o ordenamento jurídico é irrigado com múltiplos critérios atinentes à fixação do subsídio, tornando-o muito mais restritivo em diversos aspectos do que o regime de pagamento dos agentes administrativos em geral.

O que é e até que ponto se afirma a tal regra da anterioridade? Igualmente duvidoso se apresenta a questão da parcela única. Do que se trata, afinal? É possível a recomposição inflacionária dos subsídios? E a relação entre o subsídio dos Vereadores e dos Deputados estaduais. Há uma atualização automática? E qual é o teto de pagamento?

Pelos breves questionamentos, resta evidente que não é excessivo apontar que o regime jurídico dos subsídios dos Vereadores é formado por um amplo, rigoroso e complexo emaranhado de normas que visam a propiciar maior domínio popular e

institucional (das instituições de controle) sobre os pagamentos, embora, na mesma medida, suscite infundáveis dúvidas a todos que sobre o assunto se debruçam.

Em vista disto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica acerca dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais a respeito deste tema, dando-lhe uma abordagem qualitativa. Almeja-se, assim, chegar a um entendimento substancial sobre as regras dos subsídios dos Vereadores.

2 DOS SUBSÍDIOS

Os agentes políticos são os “titulares dos cargos estruturais à organização política do País (MELLO, 2008, p. 245-246) e que integram, por isso, o arcabouço fundamental do Estado. Ocupantes de postos eletivos ou vitalícios, estes sujeitos detêm, e são titulares, do poder estatal, tendo como efeito de suas funções a interferência jurídica na esfera de terceiros, criando-lhes direitos ou lhes impondo obrigações.

Por lidarem de forma imediata com o interesse público primário, despertam, na mesma medida, a necessidade de um controle intenso sobre sua institucionalidade, daí porque não é fortuito que suas condições orgânicas e funcionais estejam versadas diretamente na Lei Maior, muito embora sua regulamentação desça também ao nível da infraconstitucionalidade (leis e regimentos internos).

No âmbito municipal, ao lado do Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários municipais, ocupam os Vereadores a posição de agentes políticos, dado que a todos é conferida uma parcela funcional no processo de fixação das metas, diretrizes e planos governamentais essenciais para a consecução dos objetivos públicos locais.

2.1 DA COMPOSIÇÃO DO VALOR

Com o propósito claro de conferir maior visibilidade e previsibilidade aos pagamentos feitos aos agentes políticos, a Emenda Constitucional n. 19/1998 reintroduziu no ordenamento jurídico nacional o instituto do subsídio, método jurídico que implica em uma forma diferenciada de remuneração concedida aos membros dos Poderes, a lhes afastar do regime dos servidores públicos em geral.

Existente desde a Constituição de 1946, replicado na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional (EC) n. 01/1969, o subsídio era composto por uma parte fixa e outra variável – distintamente de agora, que é formado apenas por uma parte fixa. Assim, em que pese tenha guardado a mesma terminologia de outrora, o subsídio, tal como admitido atualmente, representa uma nova fórmula de remuneração.

O constituinte derivado possuiu nítido propósito moralizador, preocupando-se em facilitar o controle sobre a pecúnia auferida pelos ocupantes do topo da estrutura funcional dos Poderes estatais. Destaca Justen Filho (2013, p. 717-718) que era comum à época

o estabelecimento de valores mínimos à base fixa, compensando-os com quantitativos vultuosos na parte variável – prática possível no regime jurídico da época que, embora legal, mostrava-se patentemente imoral, não apenas pelos valores alcançados, como também, e sobretudo, por dificultar o acompanhamento externo da população.

Advém, dessa maneira, da interpretação do teor contido no §4º do art. 39, da Constituição Federal (CF), conforme redação conferida pela EC n. 19/1998, que a estipulação do quantitativo remuneratório deve estar em valor absoluto (em quantia certa, indivisível, exprimida em reais), e não relativo (de forma indexada ou condicional, por meio de porcentagem ou fração), em simetria com a regra contida no art. 37, XIII, da CF (que veda a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público). Neste aspecto, vale reforçar que o regramento nas alíneas “a” a “f” do inciso VI do art. 29 da CF serve como teto ao estabelecimento dos montantes salariais dos Vereadores, e não como técnica de fixação (mediante indexação) que, caso assim não fosse, equivaleria a permitir remuneração em quantitativo variável, prática já abolida na presente Constituição.

Além disso, há dúvidas também quanto à possibilidade de estabelecimento de remuneração diferenciada ao Presidente e Membros da mesa diretora. Embora haja posicionamentos contrários na doutrina (BONAVIDES, MIRANDA; AGRA, 2009, p. 812; CANOTILHO, 2013, p. 942; BULOS, 2009, p. 834; FRANÇA, 2017, p. 106) e na jurisprudência: cite-se, como exemplo, a Consulta n. 747/263-TCE/MG, rel. Cons. Antônio Carlos Andarada, bem como a ADI 4941, julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2019, além de julgados de diversos outras Cortes de Contas, tais como os do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (Acórdão n. 623/2012 – 1ª Câmara; Acórdão n. 501/2008 – 1ª Câmara; Acórdão n. 460/2012 – 1ª Câmara; Acórdão n. 589/2012 – 1ª Câmara; Acórdão n. 613/2012 – 1ª Câmara; Acórdão n. 615/2012 – 1ª Câmara; Acórdão nº 616/2012 – 1ª Câmara) e do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (parecer prévio n. 09/2010 – Pleno), e das orientações do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2016, p. 14). Em todos os casos, entendeu-se pelo cabimento, desde que atendidas as seguintes condições: a) possua amparo em Decreto Legislativo ou Lei, a depender do previsto na Lei Orgânica Municipal; b) esteja fixado em valor absoluto (quantia certa expressa em reais); e c) não exceda os limites constitucionais, sobre os quais tratarei a seguir. Note-se, com isso, que permaneceu preservada a vontade legislativa contida no art. 39, §4º, da CF, que é no sentido de que a fixação se dê em valor absoluto e indivisível, facilitando o controle social sobre a remuneração dos agentes políticos.

2.2 DOS LIMITES TEMPORAIS

No âmbito municipal, a “regra da anterioridade” ou “da legislação”, abarcada no art. 29, VI, da CF, estabelece balizas concretas à feitura legislativa atinente aos subsídios dos Vereadores. Inserida pela Emenda Constitucional n. 25/2000, esta

regra estabelece que o subsídio dos edis seja fixado pelas respectivas Câmaras Municipais em cada legislatura para a subsequente, observados os demais limites estabelecidos no ordenamento jurídico. Reforce-se também que esta estipulação escapa à participação do Executivo, vez que não depende de sanção do Prefeito.

Ora, pela dicção constitucional, são os Vereadores os responsáveis tanto pela propositura quanto pela aprovação dos próprios salários, ambas competências privativas exercidas por quem do resultado delas irá se beneficiar. Diante disto, mostrou-se necessário a construção de mecanismos de contenção que obstaculizassem – ainda que parcialmente – que possíveis ímpetos egoísticos contaminassem a atividade legislativa no tocante à estipulação da remuneração dos representantes municipais.

A regra da anterioridade albergada no art. 29, VI, da CF manifesta uma projeção concreta dos princípios da moralidade e da impessoalidade contido no art. 37, *caput*, da CF sobre a atividade parlamentar. Sem este óbice, a cada oportunidade que surgisse ao longo da legislatura poderiam seus titulares legislar em causa própria. Não sem motivo, o STF ao apreciar a matéria no Recurso Extraordinário n. 213.524-1/SP, 2ª Turma consignou que o regramento da anterioridade manifesta uma vontade legislativa no sentido de proteger o erário público de possíveis desvios de poder, buscando-se manter uma equidistância dos proponentes da própria remuneração e com os benefícios dela decorrente.

Outra consequência deste dispositivo é a não atualização automática dos subsídios dos Vereadores, mesmo em face de aumento do valor percebido pelos Deputados estaduais – confusão muito comum em razão de serem não coincidentes as legislaturas estaduais e municipais. Como é sabido, a legislação não prevê uma equiparação, em percentual, com o subsídio do Deputado, e sim uma limitação máxima, a variar conforme a população do município. Em razão da regra da anterioridade, o quantitativo pecuniário estipulado previamente ao início da legislatura se estende até o seu término, e mesmo neste caso, só varia mediante aprovação de nova Lei ou Decreto legislativo, a depender do instrumento jurídico previsto na Lei Orgânica Municipal e/ou no Regimento Interno.

Essa incomunicabilidade automática encontra razão na própria variabilidade das condições fáticas (administrativas e políticas) dos entes federativos. Isto porque caso existisse um vínculo necessário entre a majoração dos subsídios dos Deputados estaduais e a dos Vereadores, haveria um “efeito cascata” que poderia conduzir determinado ente à violação involuntária e inevitável de limites constitucionais, inviabilizando a própria sustentabilidade dos seus gastos. Com isso, esta desvinculação não apenas reafirmou as condições de autonomia do pacto federativo, permitindo aos entes políticos manterem domínio sobre sua própria administração, como também manteve importante área de controle social, especialmente no âmbito remuneratório, vez que, não sendo ele de aumento automático, deverão os Vereadores suportar o ônus político envolvido em sua votação.

Além disso, também é comum a existência de dúvida quanto à possibilidade ou não do instrumento normativo regulamentador dos subsídios prever sua recomposição inflacionária a ocorrer no decurso da legislatura. Isso se deve à menção contida no art. 37, X, da CF que aparentemente contrasta com a fixação permanente de valor pecuniário aos Vereadores a toda legislatura, conforme se deduz do art. 29, VI, da CF.

Assim, a regra da legislatura, inserida pela EC n. 25/2000 (e, portanto, posteriormente à EC n. 19/1998, que introduziu o art. 37, X, na Lei Maior) torna incompatível a previsão de revisão geral anual aos subsídios dos Vereadores, tal como já manifestado em decisão do TCE/TO:

EMENTA: Consulta. Valor remuneratório devido e legal dos vereadores. Conhecimento. Resposta em tese. Vedação da majoração dos subsídios dos agentes políticos para a mesma legislatura. Obrigatoriedade do princípio da anterioridade. Artigo 29, incisos V e VI da Constituição Federal. Inconstitucionalidade de revisão geral anual para subsídios dos agentes políticos. Publicação. Conhecimento ao consulente. Encaminhamento à coordenação do protocolo geral deste tribunal (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS. RESOLUÇÃO N. 286/2017).

Destarte, o instituto da revisão geral anual compõe apenas o regime jurídico de remuneração dos servidores públicos. Ademais, este posicionamento encontra respaldo na jurisprudência do STF, conforme se depreende abaixo:

EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. 2. Inconstitucionalidade de Lei Municipal. 3. Impossibilidade de vinculação do reajuste anual dos agentes políticos municipais ao reajuste dos vencimentos dos servidores públicos. 4. Ausência de argumentos suficientes a infirmar a decisão recorrida. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2015)

A este propósito, o Plenário da Suprema Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.236.916/SP, em 03/04/2020, de relatoria do Ministro Luiz Fux, declarou a inconstitucionalidade incidental, em controle difuso, do art. 3º das Leis n. 10.415/2013, 10.729/2014, 11.069/2015, 11.285/2016 e 11.692/2018, do Município de Sorocaba-SP, que concederam revisão geral anual aos subsídios do Prefeito, Vice-Prefeito, Secretários Municipais e Vereadores, sob o entendimento de que a remuneração dos agentes políticos – veja-se: não apenas dos Vereadores, por estar submetida ao princípio da anterioridade, constante do art. 29, V, da CF, revela a inaplicabilidade da revisão anual prevista no inciso X do art. 37 da CF.

Na oportunidade, é fundamental resgatar que o regime jurídico de remuneração dos servidores públicos distingue-se do admitido aos agentes políticos e, em certa medida, a estes últimos se admite um regramento muito mais sofisticado e restritivo como forma de retorquir a ampla liberdade e influência com os quais esses agentes

atuam. Atente-se, pois, que é expressamente vedada a previsão de revisão geral anual aos agentes políticos, sendo esta válida apenas para o funcionalismo público em geral.

2.3 DOS LIMITES QUANTITATIVOS

Outrossim, ao lado da restrição temporal, previu o legislador constituinte outros condicionamentos complementares e cumulativos que, por essas condições, não são mutuamente excludentes, ou seja, o atendimento de um não suprime a necessidade de acolhimento dos demais. Tratam-se de restrições que dizem respeito à variabilidade da realidade político-administrativa dos entes municipais e, por isso, ligam-se mais ao conteúdo das propostas legislativas que propriamente à forma e ao rito das mesmas – como ocorre nas regras da anterioridade e da composição do subsídio, contidas respectivamente nos art. 29, VI, e 39, §4º, da CF.

2.3.1 Do limite em razão da população

No art. 29, VI, da Constituição Federal, previu-se valores individualizados máximos (que variam de 20% a 75% do salário dos Deputados estaduais) para o subsídio dos Vereadores, tomando-se como base o número de habitantes do Município, conforme relação a seguir descrita: para municípios com até 10 mil habitantes, a remuneração dos edis poderá alcançar 20% daquela atribuída aos Deputados estaduais (art. 29, VI, “a”, da CF); para os com população entre 10 mil e 50 mil, poder-se-á remunerar os Vereadores com até 30% do previsto aos Deputados estaduais (art. 29, VI, “b”, da CF); tendo-se uma população entre 50 mil e 100 mil, o subsídio poderá alcançar 40% (art. 29, VI, “d”, da CF); possuindo uma população entre 100 mil e 300 mil, poderão os Vereadores receber até 50% do salário dos Deputados estaduais (art. 29, VI, “e”, da CF); tendo entre 300 mil e 500 mil, o subsídio pode alcançar até 50% do dos Deputados estaduais (art. 29, VI, “e”, da CF); e com população superior 500 mil habitantes, é permitido a fixação de salário aos Vereadores em até 75% dos subsídios dos Deputados estaduais (art. 29, VI, “f”, da CF).

Perceba-se com isso que a variação pecuniária contida neste dispositivo constitucional atende a um critério demográfico, pouco importando a arrecadação e repasse do duodécimo. Outrossim, é essencial perceber que considerando a regra da anterioridade contida no *caput* do art. 29, VI, da CF, *dessume-se que o cálculo do teto contido nos incisos deste mesmo dispositivo se dê no momento da fixação, valendo para toda legislatura, e não em cada momento em que ocorre os respectivos pagamentos, como já esposado pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (Acórdão n. 606/2016 – 1ª Câmara; Acórdão n. 662/2016 – 1ª Câmara; Acórdão n. 660/2016 – 1ª Câmara). Assim, reitere-se que o aumento do subsídio dos Deputados estaduais no meio do mandato dos Vereadores não lhes permite aumentar suas respectivas remunerações.*

2.3.2 Do limite em razão da remuneração do prefeito

Por outro ângulo, consoante preceitua o art. 37, XI, da CF, os subsídios dos Vereadores estão condicionados também ao valor previsto ao Prefeito, não podendo superá-lo. Cuida-se de subteto municipal, que constrange as remunerações percebidas pelos agentes locais.

2.3.3 Do total da despesa com remuneração dos vereadores

Ademais, o total da despesa com a remuneração dos Vereadores não poderá ultrapassar 5% da receita do Município (art. 29, VII, da CF).

2.3.4 Da limitação total da despesa do Legislativo Municipal

Além disso, o constituinte, novamente tomando como base índices demográficos, estipulou no art. 29-A da Lei Maior que o total da despesa do Legislativo Municipal (incluído os gastos com subsídios e excluídos os com inativos) estará vinculado a percentual (que varia de 7% a 3,5%) do somatório da receita tributária e das transferências financeiras obrigatórias aos municípios efetivamente realizadas no exercício anterior, na seguinte proporção: para municípios com até 100 mil habitantes, poderá ser gasto até 7% da receita-base (pois a base de cálculo do art. 29-A não é a receita municipal) com o Legislativo (art. 29-A, I, da CF); para municípios com população entre 100 mil e 300 mil habitantes, permite-se gastos de até 6% (art. 29-A, II, da CF); com população entre 300 mil e 500 mil, pode-se gastar no máximo 5% com o Legislativo (art. 29-A, III, da CF); municípios de 500 mil a 3 milhões de habitantes, será permitido um gasto total do Legislativo correspondente a 4,5% da receita-base (art. 29-A, IV, da CF); tendo-se uma população de 3 milhões a 8 milhões, autoriza-se um gasto do Legislativo em 4% (art. 29-A, V, da CF); e para municípios com mais de 8 milhões de habitantes, o gasto com o Legislativo limita-se a 3,5% da receita tributária e transferências constitucionais obrigatórias (art. 29-A, VI, da CF).

2.3.5 Do teto de gastos com folha de pagamento

Outrossim, o art. 29-A, §1º, da Lei Fundamental aponta para o percentual de 70% da receita do Legislativo Municipal como sendo o teto para os gastos com sua folha de pagamento, incluído, neste montante, as despesas com os subsídios dos Vereadores, cujo descumprimento, inclusive, constitui crime de responsabilidade do respectivo Presidente, consoante prevê o art. 29-A, §3º, da CF.

2.4 DO PLANEJAMENTO ADMINISTRATIVO

Os limites quantitativos ao subsídio dos Vereadores se desdobram em duas categorias, a saber: a) dos limites quantitativos individuais, que incidem diretamente sobre a remuneração auferida por cada Vereador; e b) dos limites quantitativos globais, que, inobstante versem sobre valores totais, terminam por repercutir sobre o montante recebido por cada Vereador, ainda que indiretamente. Seria esta, contudo, uma distinção apenas conceitual e didática? A resposta é negativa.

Quando se avalia os procedimentos necessários à satisfação de cada um destes critérios conformadores, percebe-se que, embora todos eles devam ser conjuntamente obedecidos, o atendimento dos primeiros (dos limites quantitativos individuais) é tarefa bem menos complexa que o dos segundos (dos limites quantitativos globais). Enquanto que para aqueles basta uma operação matemática simples para se chegar ao limite que propõe (dividindo o valor do subsídio dos Deputados estaduais por uma fração e observando se este resultado não ultrapassa o salário previsto ao Prefeito), para os demais mostra-se necessário a realização de estudos capazes de lhes fornecer informações precisas acerca da realidade econômica e administrativa do município, daí porque, neste último caso, a vontade política deve ser referendada por um indispensável esforço técnico.

A Lei Complementar n. 101/2000 é clara ao preceituar que as despesas correntes obrigatórias de caráter continuado derivadas de Lei, Medida Provisória ou Ato Administrativo Normativo, que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios devem estar acompanhadas de estudo técnico que comprove que tais despesas criadas ou aumentadas não afetarão as metas de resultados fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, serem compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa (art. 17, §2º, da LRF), apresentando, para tanto, as premissas e metodologia de cálculo utilizadas (art. 17, §4º, da LRF).

Repise-se na oportunidade que a exigência de estudos técnicos prévios às alterações remuneratórias é encarada com tamanha relevância que o legislador a converteu em requisito de validade do processo legislativo referente às despesas de pessoal (art. 17, §5º, c/c art. 21, I, da LRF).

Com isso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) fortalece previsão já expressa na Carta Magna, qual seja, a de que a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas caso exista prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes (art. 169, §1º, I, da CF).

Nota-se que a exigência de estudos técnicos quando da fixação dos gastos públicos, mormente os de natureza continuada, que impactam os cofres públicos de modo permanente, visa a conferir previsibilidade e factibilidade ao orçamento público, além de conter notório aspecto moralizador, eis que vincula a atuação administrativa geradora de despesas a um funcionamento racional e coerente. Seguindo-se ensinamento de Riani (2013, p. 146), este amplo e bem conduzido planejamento da administração pública se dá em cinco estágios fundamentais, quais sejam: a preparação, a formulação, a implementação, o monitoramento e a avaliação – que de resto são as mesmas etapas de efetivação de uma política pública, embora não guarde com ela o mesmo conceito e finalidade.

É na fase preparatória, pois, que se identifica o problema e a forma como o mesmo será endereçado (no caso dos subsídios, perquirindo acerca de possível defasagem pecuniária, mapeando a realidade econômica do município quanto à arrecadação e ao contexto remuneratório local, estudando as projeções econômicas regionais e nacionais, aferindo cenários futuros capazes de impactar o município e examinando o ambiente de aceitabilidade de possíveis aumentos remuneratórios, entre outros aspectos). É neste momento, que são apreciadas técnica e politicamente as variáveis locais que condicionarão a futura implementação de determinada agenda, caso assim se opte.

Ocorre que as discussões políticas movidas pelas Câmaras Municipais acerca dos próprios subsídios têm tradicionalmente se apegado apenas a simplificações – prescindindo de estudos técnicos prévios. Isto porque dá-se muito maior valor aos limites aqui denominados de “quantitativos individuais”, do que aos “globais” – estes muito mais flutuantes e difíceis de serem aferidos. Por esta mesma razão é que o debate legislativo tem permanecido na superficialidade, sem condições de aferir a realidade econômica e administrativa do município.

Assim, flutuando à sorte de intuições políticas (desacompanhadas que estão de estudos técnicos), os Vereadores terminam por descaracterizar a racionalidade pensada pelo constituinte para o processo de fixação dos gastos com pessoal, ainda mais os relativos aos agentes políticos, cargos de altíssima projeção moral frente à sociedade, ocasionando, não raras vezes, a necessidade de alteração superveniente dos pagamentos.

Consoante leciona Laurentiis e Dias (2015, p. 169), somente incorporando-se procedimentos técnicos no processo legislativo é que será possível a realização de uma avaliação prévia do impacto das medidas legislativas, promovendo: 1) o aumento da clareza e da calculabilidade dos efeitos das normas editadas pelo Parlamento; 2) uma simetria maior da produção legislativa com os parâmetros constitucionais; e 3) um incremento da segurança jurídica que desses dois aspectos decorre, tornando a atuação dos órgãos estatais mais visíveis e controláveis. Daí

porque aos representantes políticos não basta mais a defesa dos interesses gerais da comunidade por mera adesão ideológica a correntes políticas, impõe-se a eles também o conhecimento dos aspectos técnicos das várias áreas de atuação estatal, sob pena de fazer da atividade legislativa uma profusão normativa desarmônica e juridicamente improcedente.

Mesmo no tocante à estruturação orgânica das Câmaras Municipais haverá aspectos técnicos que não poderão ser desconsiderados. Como visto, para a implementação efetiva de qualquer proposta administrativa mostra-se necessário seguir etapas concatenadas, racionais e planejadas, que permitem ajustar com precisão qual é o problema a ser enfrentado, quais são os caminhos possíveis e quais serão os resultados almejados. Assim, por ser este processo lógico e conexo, os erros nas primeiras etapas (na preparação e na formulação) conduzem ao desajuste dos estágios seguintes.

2.5 DA ALTERAÇÃO DOS SUBSÍDIOS NO CURSO DA LEGISLATURA

De fato, o mandamento contido no art. 29, VI, da CF aponta para a estabilidade da remuneração dos Vereadores por toda a legislatura, de tal modo que a sua fixação deva ocorrer sempre anteriormente ao início do mandato, consoante já consignado pelo TCE/TO:

EMENTA: Consulta. Câmara Municipal de Talismã. Conhecimento da consulta. No mérito, responder ao consulente que não há possibilidade de se alterar o subsídio do Vereador para vigorar na mesma legislatura, em razão da regra da legislatura (princípio da anterioridade). Para a fixação do subsídio deve observar as definições e limites para as despesas com pessoal do Poder Legislativo especificadas no art. 29, VI, “a” e art. 29-A, §1º, ambos da Constituição Federal e nos arts. 18 a 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo todas as normas serem verificadas e respeitadas, a fim de evitar o comprometimento dos gastos públicos além dos limites fixados nas referidas normas. É vedada a fixação dos subsídios da edilidade em parte fixa e variável, conforme tem-se afirmado pelo art. 39, § 4º da CF, que o membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória. Remessa das Resoluções Plenárias n’s 370/2005, 699/2006, 934/2009, 653/2008 e 456/2007. Ciência à autoridade consulente. Publicação. Arquivamento (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS, RESOLUÇÃO n. 562/2011).

Partindo de uma interpretação literal, infere-se que o legislador constituinte consignou um limite aparentemente inflexível no que tange à fixação dos subsídios dos parlamentares locais. Nada obstante, permite-se questionar acerca da existência de exceções à norma constitucional.

Quando se examina o arcabouço jurídico dedicado aos subsídios, percebe-se que a essência do comando constitucional da regra da legislatura (art. 29, VI, da CF) está no estabelecimento de premissas concretas de moralidade e de impessoalidade no trato legislativo do processo de estipulação do subsídio dos agentes políticos. Quis o legislador constituinte apartar-lhes da defesa de interesses próprios, que pudessem contaminar o processo legislativo. Neste sentido, o TCE/TO já respondeu pela impossibilidade de majoração do subsídio dos Vereadores no decurso da legislatura, mesmo em face de aumento da arrecadação e, em consequência, do repasse do duodécimo:

EMENTA: Consulta. Câmara Municipal de Talismã. Conhecimento da consulta. No mérito, responder ao consulente que não há possibilidade de se alterar o subsídio do Vereador para vigorar na mesma legislatura, em razão da regra da legislatura (princípio da anterioridade). Para a fixação do subsídio deve observar as definições e limites para as despesas com pessoal do Poder Legislativo especificadas no art. 29, VI, “a” e art. 29-A, §1º, ambos da Constituição Federal e nos arts. 18 a 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo todas as normas serem verificadas e respeitadas, a fim de evitar o comprometimento dos gastos públicos além dos limites fixados nas referidas normas. É vedada a fixação dos subsídios da edilidade em parte fixa e variável, conforme tem-se afirmado pelo art. 39, § 4º da CF, que o membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória. Remessa das Resoluções Plenárias n’s 370/2005, 699/2006, 934/2009, 653/2008 e 456/2007. Ciência à autoridade consulente. Publicação. Arquivamento (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS, RESOLUÇÃO N. 562/2011).

De modo distinto se apresenta a questão atinente à possibilidade de minoração de subsídios no curso da legislatura para atender ao teto constitucional em caso de redução da arrecadação e, consequentemente, do repasse do duodécimo. Ora, ao reduzir as remunerações não estarão os Vereadores a defender interesses privados, daí porque, neste caso, a interpretação gramatical, afeita que é à literalidade dos dispositivos normativos, deve ceder terreno ao exame teleológico, orientado a identificar o propósito do legislador ao idealizar determinado comando jurídico.

Em vista disso, é razoável admitir como medida excepcionalíssima a redução do subsídio dos Vereadores no curso da legislatura, desde que: a) demonstre tecnicamente que as demais providências (versadas no art. 169, §3º a §6º, da CF) não alcançaram os “limites quantitativos globais”; e b) que houve a regulamentação da nova remuneração em Lei em sentido formal ou decreto legislativo, tornando-a o novo patamar para todo o restante da legislatura. O posicionamento do TCE/ES se orienta neste sentido:

Consulta: 1) é possível a redução do subsídio dos vereadores na mesma legislatura quando a intenção for diminuir os gastos com folha de pagamento para fins de cumprimento aos limites constitucionais referentes ao total da despesa do legislativo municipal e ao subsídio dos vereadores bem como aos limites impostos pela lei complementar nº 101/2000; 2) salvo a hipótese anterior, é impossível uma alteração ou nova fixação de subsídios dos vereadores (seja para reduzir ou majorar os subsídios) para vigor dentro da mesma legislatura em observância do princípio da anterioridade. Arquivar (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, CONSULTA TC-025/2017).

Consigno ainda que a qualificação desta hipótese como “excepcionalíssima” não perfaz elemento meramente retórico. Na realidade, quer-se traduzir com esta terminologia uma inversão do ônus argumentativo, cabendo ao gestor a apresentação de justificativas suficientes por meio de estudo técnico que: a) evidencie a queda na arrecadação municipal; b) apresente o contexto de evolução dos gastos do legislativo com pessoal; c) comprove a adoção de medidas de ajuste dos gastos; e d) demonstre a imprescindibilidade da redução dos subsídios para o atendimento dos limites constitucionais.

Importa acrescentar, neste tocante, que aludida redução não contrasta com o princípio da irredutibilidade dos vencimentos, eis que este é aplicável exclusivamente aos servidores públicos, ocupantes de cargos ou empregos públicos, não incidindo em relação aos Vereadores, agentes políticos sem vínculo profissional com a Administração Pública, cujos subsídios são fixados através de lei específica para cada legislatura.

2.6 DOS EFEITOS REPRISTINATÓRIOS

Importa considerar que está ao alcance do Presidente da Câmara Municipal o poder de propor e até mesmo de pautar determinado Projeto de Lei, mas não o de aprovar (este último dependente da composição de maiorias parlamentares, simples ou qualificadas, a depender da matéria). Ora, deve-se enfrentar a hipótese de que, embora proposto e pautado Projeto de Lei de readequação a menor do subsídio dos Vereadores fixando de forma definitiva novo patamar remuneratório (a vigorar a todo o restante da legislatura), venha o mesmo a ser rejeitado pelo colegiado da Câmara Municipal.

Nessa circunstância, considerando que será do presidente do órgão legislativo municipal a responsabilidade jurídica pelo descumprimento dos limites constitucionais globais regulados na Constituição Federal, em especial ao tratado no art. 29-A, §1º, da CF (referente ao limite de 70% de gasto com folha de pagamento), que configura, inclusive, crime de responsabilidade, conforme aponta o art. 29-A, §3º, da CF, o Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (Acórdão n. 1114/2016 – 1ª Câmara;

Acórdão n. 797/2016 – 1ª Câmara; Acórdão n. 673/2017 – 1ª Câmara; Acórdão nº 838/2017 – 1ª Câmara), em diversos casos concretos, já ressaltou o pagamento a menor de quantitativo remuneratório dos agentes políticos, desde que comprovado que, por meio da medida, o Presidente do Poder Legislativo Municipal precaveu-se de futura burla aos limites constitucionais impostos ao Legislativo.

Trata-se, na verdade, de controle de constitucionalidade repressivo realizado pelo Presidente da Câmara Municipal, esta prática está admitida pelos Tribunais Superiores quando da iminência de descumprimento de limites previstos constitucionalmente para as despesas do legislativo. Sobre o assunto, veja-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: Os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento de legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADIN 221-DF, 2010).

Em mesmo sentido, entende o Superior Tribunal de Justiça (STJ):

EMENTA: Lei inconstitucional. Poder Executivo. Negativa de eficácia. O Poder Executivo deve negar execução a ato normativo que lhe pareça inconstitucional (BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP 23.121/92).

O fato é que, para situações como esta, o efeito repristinatório não parece uma solução inteiramente descabida – muito embora o colegiado do TCE/TO, seguindo regra geral do ordenamento jurídico brasileiro (contido no art. 1º, §3º, da LINDB), tenha entendido pela impossibilidade do instituto da repristinação da Lei dos subsídios:

EMENTA: Consulta. Câmara de Araguatins. Conhecimento da consulta. Mérito. Não há possibilidade de se alterar o subsídio do vereador na mesma legislatura. Regra da legislatura (princípio da anterioridade). Fixação do subsídio. Observância sistemática das definições e limites para as despesas com pessoal do poder legislativo especificadas no art. 29, VI e VII, e art. 29-A, § 1º, ambos da Constituição Federal e nos arts. 18 a 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O membro de poder, o detentor de mandato eletivo, os ministros de estado e os secretários estaduais e municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória. Remessa das resoluções Plenárias nºs 562/2011 e 907/2017. Ciência à autoridade consultante. Publicação. Arquivamento. I – Não há possibilidade de se alterar o subsídio do Vereador na mesma legislatura, em razão da regra da legislatura (princípio da anterioridade). II – Para a fixação do subsídio deve-se observar as definições e limites para as despesas com pessoal do Poder Legislativo, especificadas no art. 29,

VI e VII, e art. 29-A, § 1º, ambos da Constituição Federal, nos arts. 18 a 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo todas as normas serem verificadas e respeitadas, a fim de evitar o comprometimento dos gastos públicos além dos limites fixados (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS, RESOLUÇÃO 466/2017).

Ora, como visto, a regra da legislatura visa, a um só tempo, a) impedir o autofavorecimento dos agentes políticos (determinando-se que as alterações remuneratórias valham apenas aos empossados no mandato seguinte); e b) a estabilização da remuneração em um patamar fixo extensível a toda a legislatura, facilitando o exercício do controle (externo e social). Neste sentido, *a ratio essendi do mandamento contido no art. 29, VI, da CF orienta-se à previsibilidade e à calculabilidade da atividade pública, que se dará em valores formalmente estipulados.*

Note-se que o texto constitucional diz que o subsídio dos Vereadores “será fixado”, sem conferir margem à facultatividade. Com isso, é oportuno entender que, mais do que impingir um condicionamento temporal, quis o legislador criar um dever de previsibilidade, de tal modo que não poderão os Legislativos Municipais prescindir da respectiva estipulação.

Daí porque se mostra inadequada a vedação de efeitos repristinatórios e a concomitante proibição de alteração do subsídio. Nesta conjuntura, será retirada do gestor a possibilidade de redução dos gastos, de tal modo que o Presidente da Câmara Municipal não teria instrumento para defender o próprio mandato, terminando por incorrer, invariavelmente, em crime de responsabilidade previsto no art. 29-A, §3º, da CF.

Isto posto, é razoável admitir que, em caso de desaprovação plenária de proposta de redução definitiva dos subsídios dos Vereadores no curso do mandato em valores determinados por estudo técnico que compreenda a avaliação da: 1) queda na arrecadação municipal; 2) a evolução dos gastos do legislativo com pessoal; 3) a adoção de medidas de ajuste dos gastos; e 4) a insuficiência destas medidas, demonstrando a imprescindibilidade da redução dos subsídios para o atendimento dos limites constitucionais, deva-se permitir a remuneração dos Vereadores tendo como base o valor da legislatura anterior, de tal modo, inclusive, que passará a ser esta a remuneração para toda a legislatura (em face da regra da legislatura).

3 CONSIDERAÇÕES

Do exposto, percebe-se que a fixação da remuneração dos agentes políticos deve ocorrer em valor absoluto (em quantia certa, indivisível, exprimida em reais), e não em valor relativo (de forma indexada ou condicional, por meio de porcentagem ou fração). Embora corriqueira, é irregular a previsão em Lei Municipal ou Decreto legislativo de remuneração dos Vereadores em porcentagem – prática adotada pelos Vereadores para que o subsídio se altere no curso da legislatura, acompanhando o aumento da remuneração dos deputados estaduais.

Além disso, existe grande divergência quanto à possibilidade ou não de estabelecimento de remuneração diferenciada ao Presidente e Membros da mesa diretora da Câmara Municipal. Ocorre que, conforme demonstrado ao longo deste trabalho, o ordenamento jurídico permite um pagamento de subsídio distinto ao Presidente e Membros da mesa diretora, desde que: a) possua amparo em Decreto legislativo ou Lei, a depender do previsto na Lei Orgânica Municipal; b) esteja fixado em valor absoluto (quantia certa expressa em reais); e c) não exceda os limites constitucionais e legais.

Outrossim, não é possível a previsão de atualização dos subsídios dos Vereadores no curso da legislatura, ainda que mediante recomposição inflacionária. Neste ponto, é fundamental se atentar para a diferença entre o regime jurídico de remuneração dos servidores públicos e dos agentes políticos, de tal modo que é expressamente vedada a previsão de revisão geral anual aos agentes políticos, sendo esta válida apenas para o funcionalismo público em geral.

Somado a tudo isto, impõe-se ao Poder Legislativo municipal o dever de atender conjuntamente os limites para as despesas com pessoal, conforme se deduz dos arts. 29, incisos VI e VII, 29-A, § 1º, e 37, XI, da Constituição Federal e nos arts. 18 a 20 da LRF. Para tanto, o mesmo deve realizar estudo técnico prévios à propositura de Lei para alteração dos subsídios (a vigorar na legislatura seguinte), buscando aferir o impacto dos gastos no contexto do órgão legislativo e da municipalidade.

Ademais, em regra, não há possibilidade de se alterar o subsídio do Vereador na mesma legislatura, devendo-se, em caso de redução da arrecadação e ante a possibilidade de violação superveniente dos limites constitucionais, valer-se dos instrumentos contidos no art. 169, §3º a §6º, da CF para diminuição das despesas com pessoal. Trata-se da regra da legislatura, ou da anterioridade, que visa a um só tempo afastar que interesses privados prevaleçam no decurso da representação política (que ocorreria a cada nova votação dos próprios salários) e a facilitar o controle social sobre a remuneração dos agentes políticos.

Por conseguinte, levando a efeito uma análise teológica desta norma, não há em nenhuma hipótese a possibilidade de majorar o subsídio dos Vereadores no decurso da legislatura, mesmo em face de aumento da arrecadação e, em consequência, do repasse do duodécimo.

De modo distinto, no entanto, se mostra a questão quanto à redução do subsídio dos Vereadores no curso da legislatura. A minoração da remuneração é possível, desde que realizados estudos técnicos que: a) evidenciem os valores referentes à queda na arrecadação municipal; b) apresentem o contexto de evolução dos gastos do legislativo com pessoal; c) comprovem a adoção de medidas de ajuste dos gastos (versadas no art. 169, §3º a §6º, da CF); d) demonstrem a imprescindibilidade da redução dos subsídios para o atendimento dos limites constitucionais; e) indique o novo valor que vigorará a todo o restante da legislatura, seja fixado oficialmente em Lei em sentido formal ou Decreto legislativo. Isto porque ao reduzir a própria

remuneração não estarão os Vereadores a defender interesses privados e, assim, permanece resguardado o propósito do legislador ao idealizar a regra da anterioridade.

Além disso, entende-se possível também (aqui denominando esta hipótese excepcional como excepcionalíssima, vez que só é defendida em caso de desaprovação plenária de proposta de redução dos subsídios dos Vereadores no curso do mandato e da permanência da inconstitucionalidade dos respectivos valores) o pagamento tendo como base a Lei dos subsídios em vigor na legislatura anterior. Nesta hipótese, à semelhança da exceção abordada no parágrafo anterior (minoração de subsídios no curso da legislatura), dever-se-á realizar estudo técnico que avalie a queda na arrecadação municipal, a evolução dos gastos do legislativo com pessoal, a adoção de medidas de ajuste dos gastos e a insuficiência destas medidas), demonstrando, com isso, a imprescindibilidade da redução dos subsídios para o atendimento dos limites constitucionais. Ademais, compreende-se também que passará a ser esta a remuneração para toda a legislatura.

REFERÊNCIAS

- BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 23.121/92**, Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 8.11.93, p. 23521.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n. 866.736-AgR/SP**. Relator: Min. Gilmar Mendes. 2. Turma. Julg: 20/10/2015, DJe: 5 nov. 2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 221-DF**. Liminar. Relator: Min. Moreira Alves. RTJ 151/331, 2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 213.524-1/SP**, 2. Turma. Relator: Min. Marco Aurélio, data de julgamento: 10 set. 1999.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes [*et al.*]. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- ESPÍRITO SANTO [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Consulta TC-025/2017 – Plenário**. Relator: Conselheiro Substituto João Cottalovatti. Processo TC 8250/2017-1.
- FRANÇA, Cynthia Vasconcelos Porto. Considerações sobre o subsídio dos Vereadores. *In: Estudos sobre Poder Legislativo Municipal*. RESENDE, Antônio José Calhau de; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (Coord.). Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

LAURENTIIS, Lucas de; DIAS, Roberto. A qualidade legislativa no Direito brasileiro. *In: Revista de Informação Legislativa*, v. 52, n. 208, out./dez. 2015.

MINAS GERAIS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Consulta 747.263**. Relator: Conselheiro Antônio Carlos Andrada. Sessão de 17/6/2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/644.pdf>. Acesso em: 1 maio 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIANI, Frederico Augusto D'Avila. Constituições programáticas, funções estatais, políticas públicas e a (in)competência do Judiciário. *In: Revista Sequência*, v. 34 n. 66, jul. 2013.

RORAIMA [Estado]. Tribunal de Contas do Estado de Roraima. **Parecer prévio n. 09/2010 – Pleno**. Conselheiro: Edilson de Sousa Silva. Consulta n. 3505/2009. Disponível em: <http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/-9-2010.pdf>. Acesso em: 1 maio 2019.

SÃO PAULO [Estado]. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual básico: remuneração dos agentes políticos municipais**. 2016. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/manual-basico-remuneracao-agentes-politicos>. Acesso em: 1 maio 2019.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 623/2012**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2849/2010. Boletim Oficial n. 760. Publicado em: 10 ago. 2012.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 501/2008**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 1392/2007. Boletim Oficial n. 8. Publicado em: 14 nov. 2008.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 460/2012**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2613/2010. Boletim Oficial n. 727. Publicado em: 22 jun. 2012.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 589/2012**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2601/2010. Boletim Oficial n. 742. Publicado em: 13 jul. 2012.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 613/2012**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2426/2010. Boletim Oficial n. 760. Publicado em: 10 ago. 2012.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 615/2012**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2591/2010. Boletim Oficial n. 760. Publicado em: 10 ago. 2012.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 616/2012**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2594/2010. Boletim Oficial n. 760. Publicado em: 10 ago. 2012.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Resolução n. 286/2017**. Plenário. Relator: Conselheiro Substituto Adauton Linhares da Silva. Processo n. 904/2017. Boletim Oficial n. 1853. Publicado em: 24 maio 2017.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 606/2016**. 1ª Câmara. Relator: Conselheiro Substituto Jesus Luiz de Assunção. Processo n. 1384/2013. Boletim Oficial n. 1673. Publicado em: 4 ago. 2016.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 662/2016**. 1ª Câmara. Relator: Conselheiro Substituto Jesus Luiz de Assunção. Processo n. 1787/2013. Boletim Oficial n. 1673. Publicado em: 4 ago. 2016.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 660/2016**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 1199/2015. Boletim Oficial n. 1921. Publicado em: 11 set. 2017.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 1114/2016**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2726/2014. Boletim Oficial n. 1708. Publicado em: 29 set. 2016.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 797/2016**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 2364/2014. Boletim Oficial n. 1702. Publicado em: 21 set. 2016.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 673/2017**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheiro Substituto Leondiniz Gomes. Processo n. 1283/2015. Boletim Oficial n. 1921. Publicado em: 11 set. 2016.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Acórdão n. 838/2017**. 1ª Câmara. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 1970/2015. Boletim Oficial n. 1955. Publicado em: 6 nov. 2017.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Resolução n. 562/2011**. Pleno. Relatora: Conselheira Doris de Miranda Coutinho. Processo n. 4073/2011. Boletim Oficial n. 535. Publicado em: 4 ago. 2011.

TOCANTINS [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. **Resolução 466/2017**. Pleno. Relator: Conselheiro André Luiz de Matos Gonçalves, processo n. 6564/2017, publicado no Boletim Oficial n. 1931, em: 25 set. 2017.

UMA PROPOSTA DE FISCALIZAÇÃO PELOS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO DO REGIME DE CONTRATAÇÃO SEMI- INTEGRADA DE OBRAS PÚBLICAS NAS EMPRESAS ESTATAIS

A METHODOLOGY PROPOSAL FOR INSPECTION OF DESIGN BUILD IN STATE- OWNED COMPANIES CONSTRUCTION CONTRACTS

Eduardo Real de Souza¹

Rafael Eisfeld Santos²

Resumo: O trabalho visa propor uma metodologia de fiscalização de obras públicas, em que seja adotada, como regime de execução, a contratação semi-integrada, pelos órgãos de Controle Externo. Em essência, será trazida à luz a importância de o regulamento interno de licitações e contratos das empresas estatais versar sobre a temática, vez que compete a este normativo a adaptação das cláusulas abertas e dos conceitos indeterminados aduzidos na Lei 13.303/16 sobre a matéria à realidade prática dessas entidades. Dentre fatores que reclamam a adaptação deste normativo geral e abstrato à conjuntura de cada empresa estatal estão, por exemplo, seu ramo de atuação, habitualidade de execução de obras, nível de competitividade e inovação tecnológica do mercado, entre outros. Neste desiderato, este artigo se propõe a revisar a conceitualização desses institutos para, a seguir, compatibilizá-los ao Controle Externo.

Palavras-chave: Obras Públicas. Contratação Semi-Integrada. Regulamento Interno de Licitações e Contratos. Lei das Estatais.

Abstract: This article aims to propose a methodology for the inspection of public works by public inspection entities, in which semi-integrated contracting routine is adopted. In essence, it will be highlighted the importance of the internal normative of bids and contracts of state-owned companies to deal with the theme, since we understand that it is up to this norm to adapt the open clauses and the indeterminate concepts introduced by 13.303/16 on the matter to the practical reality of these entities. Among the factors that demand the adaptation of this general and abstract normative to the conjuncture of each state-owned company are, for example, its market segment, familiarity with that sort of construction, level of competitiveness and technological innovation of the market, among others. In this regard, this article proposes to revisit the conceptualization of these institutes to suit them for inspection.

Keywords: Public Construction. Design Build. State-Owned Companies Legislation.

1 Analista de Controle Externo – Engenharia Elétrica no Tribunal de Contas do Paraná (TCE-PR). Graduado em Ciências Contábeis. Discente em Direito (UFPR). eduardo.real@tce.pr.gov.br.

2 Engenheiro Civil formado pela UTFPR, Pós-graduado em Engenharia de Campo Qualidade pela PUC-PR e em Estruturas Metálicas pela Unid. Atuou como servidor público na Prefeitura Municipal da Fazenda Rio Grande e no Exército Brasileiro. Atuou no setor privado como engenheiro responsável pela execução, planejamento e orçamento de vários empreendimentos. Atualmente é Analista de Controle Externo no TCE-PR. rafaeisfeld@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A despeito de não consistirem em inovação da Lei das Estatais, vez que a Contratação Integrada, e apenas ela, já havia sido consignada em legislações pretéritas, parece razoável deduzir que os regimes de execução de obras públicas por Contratação Semi-Integrada e Integrada ganharam ainda mais destaque desde a entrada em vigência da Lei 13.303/16. Reforça esta tese a inafastável preferência esposada na Lei das estatais pela Contratação Semi-Integrada como regime de contratação padrão. É que o art. 42, §4º preconiza que o regime a ser adotado numa obra pública realizada por empresa estatal será, em regra, a Contratação Semi-Integrada. Expõe ainda que a adoção de outro regime deve ser devidamente justificada no procedimento.

Ainda corroborando a relevância da matéria, é oportuno lembrar a previsão destas espécies de contratação na novel Lei das Licitações (art. 46, V e VI, Lei 14.133/21), pelo que é de se supor que estes institutos se revestirão de ainda mais importância prática nos próximos anos.

Paradoxalmente, contudo, a interpretação dos dispositivos atinentes ao tema na Lei das Estatais não permite uma clara delimitação das condições fáticas e pressupostos legais, mormente nível de detalhamento dos projetos técnicos, para que a empresa estatal utilize tais institutos. Nesta toada, há que se ressaltar a dificultosa definição de determinados conceitos legais pertinentes à matéria, como “liberdade de as contratadas inovarem em soluções metodológicas ou tecnológicas” (art. 42, §1º, c), ou do que viria a ser execução da obra “com diferentes metodologias ou tecnologias” (art. 43, V), em linha com os mandamentos legais para as contratações semi-integradas.

A rigor, há que se reconhecer a impossibilidade de um normativo abstrato e genérico, como a Lei ordinária 13.303/16, adentrar nos meandros de cada espécie de obra a ser executada pelas diversas espécies de estatais existentes no Brasil para melhor delimitar aquelas cláusulas abertas e conceitos indeterminados. Ora, deve-se atentar para a miríade de ramos de atuação de empresas controladas por entes estatais, os quais perpassam desde elétricas, saneamento, infraestrutura portuária até transporte ferroviário e agropecuária.

É com esboço nesse entendimento – inviabilidade de a própria Lei das estatais prever pormenorizadamente a conjuntura de cada estatal para especificação dos pressupostos de enquadramento nos regimes de execução por contratação semi-integrada – que o presente artigo pretende trazer a lume o papel a ser desempenhado pelo Regulamento Interno de Licitações e Contratos na conformação desses institutos ao normativo legal. Salienta-se, desde já, que este documento, cuja elaboração é obrigatória para estatais (art. 40, Lei 13.303/16), tem o condão de desempenhar relevante papel na definição dos parâmetros e apoio aos projetistas quando na

definição, em fase interna da licitação, do regime de contratação de uma obra pública para cada empresa estatal. Destarte, sem querer entrar em maiores detalhes neste ponto do trabalho, entendemos que apenas um documento elaborado pela própria estatal contratante da empreitada poderia definir os contornos para utilização dessas previsões legislativas. Com relação a importância do regulamento interno de licitações normatizar os procedimentos específicos de cada estatal, Dawison Barcelos e Ronny Charles Lopes de Torres (2018) trazem o seguinte entendimento:

A realidade negocial de uma estatal que atua explorando atividade econômica, em regime de competição, pode ser bem diferente de uma que presta serviço público em regime de monopólio. Outrossim, uma empresa que trabalha com fornecimento de gás tem peculiaridade diferentes, em comparação a outra que atua com tecnologia da informação, cujas nuances também se distanciam daquelas vivenciadas por uma estatal que atua na área de caldeiraria pesada ou por outra que atua com saneamento básico.

Diante da diversidade de atuação de nossas estatais, os desafios vivenciados também se apresentam diversificados, envolvidos que estão em uma realidade riquíssima pelas peculiaridades de cada mercado, de cada área de atuação. A regulamentação é uma oportunidade para que a estatal possa normatizar procedimentos específicos, adequados a suas realidades negociais. (BARCELOS; TORRES, 2018, p. 268).

A fim de melhor caracterizar o entendimento acerca do tema, o presente trabalho foi elaborado a partir de uma breve exposição da matéria legal atinente ao Regulamento Interno das estatais, seguida por algumas notas conceituais sobre Projeto Básico, Projeto Executivo e Regime de Contratação Semi-Integrada (em especial, o entendimento quanto ao fracionamento da obra em dois grupos de serviços: suscetíveis e insuscetíveis de inovações), perpassando, inclusive, uma comparação com o que previa a Lei 8.666/93; para, ao fim, aduzir uma proposta de metodologia de fiscalização, pelos órgãos de Controle Externo, de obras públicas elaboradas por empresas estatais com base na Contratação Semi-Integrada.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 DO REGULAMENTO INTERNO DE LICITAÇÕES E CONTRATOS

Com amparo no magistério de Patrícia Nohara e Alessandro Octaviani (2019), é possível aferir a relevante função suplementar que desempenha o Regulamento Interno de Licitação e Contratos nas Empresas Estatais. Assim, ao mesmo tempo em que este instrumento não pode afrontar as disposições legais, numa atuação *contra legem*, há que se reconhecer a margem de atuação conferida pelo legislador

aos administradores públicos para complementar e detalhar as previsões legais à realidade de cada estatal. Aduzem os doutrinadores, além do compromisso com a Lei 13.303/16, o papel desempenhado por aquele normativo no cumprimento de relevantes mandamentos constitucionais:

Os regulamentos internos de licitações e contratos são um dos instrumentos privilegiados para as estatais concretizarem as funções constitucionais às quais estão submetidas, criando critérios técnicos, econômico-sociais e jurídicos que materializem e tornem rotina, em sua prática diária, os mandamentos mais amplos da Ordem Econômica. (OCTAVIANI; NOHARA, 2019, [s.p]).

Reconhece-se, ademais, que numa leitura apressada do art. 40 da Lei 13.303/16, poder-se-ia imaginar que o rol previsto em seus incisos englobaria de forma taxativa as matérias a serem tratadas pelo Regulamento Interno. Contudo, há que se atentar para a inserção dos vocábulos “especialmente quanto a” no *caput* do artigo, pelo que é possível deduzir que a listagem trazida em seus incisos constitui rol meramente exemplificativo. Assim, da interpretação do artigo legal é possível depreender que não há óbice a que os administradores de estatais tragam no Regulamento Interno outras matérias além daquelas previstas no artigo 40 da Lei. Colaciona-se, a seguir, o texto legal para elucidação do tema:

Art. 40. As empresas públicas e as sociedades de economia mista deverão publicar e manter atualizado regulamento interno de licitações e contratos, compatível com o disposto nesta Lei, especialmente quanto a:

- I - glossário de expressões técnicas;
- II - cadastro de fornecedores;
- III - minutas-padrão de editais e contratos;
- IV - procedimentos de licitação e contratação direta;
- V - tramitação de recursos;
- VI - formalização de contratos;
- VII - gestão e fiscalização de contratos;
- VIII - aplicação de penalidades;
- IX - recebimento do objeto do contrato. (BRASIL, 2016).

Destarte, entendemos não haver impedimento algum (quiçá pudéssemos até pensar que seria salutar) para o administrador público de empresa estatal consignar, em Regulamento Interno de Licitações e Contratos, previsões específicas de aplicação do instituto de Contratação Semi-Integrada, ainda que o legislador não haja elencado esta matéria no rol do conteúdo a ser versado no regulamento de cada entidade, a respeito disto é possível concluir que “Este elenco não é exaustivo. O regulamento interno deve ser percebido como um instrumento para adequar as regras, genericamente criadas pelo legislador, às especificidades da estatal.” (BARCELOS; TORRES, 2018, p. 268).

Desta forma, resta evidente que a regulamentação da Lei aos ditames fáticos e mercadológicos de cada estatal aporta segurança jurídica aos projetistas de obras, especialmente no que tange à, muitas vezes, tormentosa compatibilização do regime de contratação semi-integrada ou integrada aos demais institutos atinentes à contratação e execução de uma obra pública, a saber: nível de detalhamento dos projetos técnicos, orçamentação, medição, fiscalização, alteração unilateral do contrato, entre outros.

2.2 DAS DEFINIÇÕES DE CONTRATAÇÃO SEMI-INTEGRADA E PROJETO EXECUTIVO E DA CONFRONTAÇÃO COM AS PREVISÕES DA LEI 8.666/93

Como esposado anteriormente, uma das grandes inovações trazidas pela Lei 13.303/16, em relação aos regimes de contratação estabelecidos na Lei 8.666/93, é a possibilidade de utilização da **contratação semi-integrada**.

Em resumo, pode-se entender este tipo de regime como uma forma de contratação de obras e serviços de engenharia pela qual se transfere a responsabilidade pela elaboração do projeto executivo para a contratada. De forma que a licitação é lastreada tão somente no Projeto Básico. Entrementes, é possível extrair da Lei das Estatais que a contratação semi-integrada confere maior margem de liberdade às empresas contratadas para que, dentro de estritas condições descritas na Lei, no Regulamento Interno de Licitações e Contrato da entidade e no Edital, proceda a alterações no projeto básico no fito de adaptá-lo como projeto executivo.

A despeito do relativo curto prazo de vigência, pode-se dizer que o regime de contratação semi-integrada proporcionou uma oportunidade de melhoria nas contratações de obras públicas, uma vez que, dependendo do objeto a ser contratado, oportuniza-se que os agentes privados, atuantes em mercado competitivo e especialistas na execução de um determinado tipo de obra, também apóiem inovações às contratações públicas. De forma que, reconhece-se, intuitivamente, a vantajosidade para a Administração em estabelecer uma abertura às definições de seus projetos de obras públicas a fim de capturar inovações advindas do mercado.

Ora, não parece desarrazoado supor que as empreiteiras e prestadoras de serviços de engenharia possam oferecer inovações e otimizações na metodologia de execução de obras públicas, ainda que reconheçamos a inegável capacidade do corpo técnico das empresas estatais.

Prosseguindo no roteiro de conceituação de institutos pertinentes à matéria, apesar do obscurantismo que pode permear sua definição, **projeto executivo** pode ser entendido como o conjunto de peças gráficas e especificações que determinam as metodologias construtivas e os materiais que serão aplicados no objeto licitado. Nesta esteira, há que se enaltecer o papel crucial desempenhado pelo projeto executivo em

termos de otimização da construção. Tomemos como exemplo a construção civil, ramo da engenharia que, inegavelmente, possui uma infinidade de metodologias construtivas que se diferenciam basicamente pela especialização da mão-de-obra empregada e a diversidade dos materiais e equipamentos de execução. A despeito da variedade de técnicas, pode-se imaginar que todas, ao final, teriam o condão de produzir um mesmo objeto apto a atender todas as necessidades do usuário, ainda que com mudanças em relação aos prazos e custos de execução.

Em outras palavras, mesmo que o produto de uma obra pública possa ser alcançando de diferentes maneiras, os métodos executivos para se chegar lá podem distinguir sobremaneira. De seu turno, parece inequívoco que as diferentes opções de execução impactam diretamente, ao menos, no custo, prazo, estimativa de custo futuro de manutenção e qualidade da obra.

Exemplificando esta miríade de possibilidades e os impactos na eficácia e eficiência de uma obra da construção civil, consideremos a construção de uma edificação térrea, voltada à utilização como escritório. É possível pensar em diversos métodos construtivos, como concreto armado convencional, alvenaria estrutural, estrutura metálica, drywall, wood frame, ou ainda a combinação de duas ou mais destas metodologias citadas para se alcançar o fim a que se destina a construção. De modo que, após a conclusão da obra, independentemente da metodologia utilizada, seria possível manter o mesmo padrão arquitetônico sem alterações significativas para o usuário final do escritório. Todavia, neste exemplo, a escolha da metodologia construtiva impactaria fortemente o prazo de execução, a vida útil da edificação, além dos custos de construção e de manutenção.

Abstraindo o exemplo para o mundo das obras públicas realizadas por estatais e suas complexidades, é possível depreender que a equipe técnica da empresa estatal, por mais capacitada tecnicamente que seja (aqui repisa-se o entendimento de que, efetivamente, o corpo técnico das estatais brasileiras é, em regra, altamente capacitado), poderia não vislumbrar todas as possibilidades de técnicas construtivas e seu impacto no custo, qualidade, prazo e manutenção do produto da obra. É que pode acontecer de se tratar de objeto complexo – ou mesmo ordinário, mas em constante evolução tecnológica – pelo que a equipe técnica da estatal pudesse ter dificuldade em se especializar em todas as alternativas ou mesmo compará-las em fase de planejamento da obra.

É neste cenário de alargamento do espectro de soluções tecnológicas que a contratação semi-integrada ganha relevo. Assim, oportuniza-se às equipes técnicas das estatais a oportunidade de estabelecer um “diálogo”, em fase de procedimento licitatório, com o mercado especializado naquele tipo de obra e atrair múltiplas opções sem prévia exclusão de nenhuma alternativa inovativa.

Ao contrário da novel metodologia trazida pelo regime de contratação em comento, a antiga Lei Geral de Licitações, Lei 8.666/93, tentou preencher a

necessidade sempre premente de escolha da melhor metodologia construtiva ao imputar esta responsabilidade exclusivamente para a Administração Pública quando da elaboração do Projeto Básico, como pode ser observado no artigo 6º desta Lei, especialmente no trecho que se demonstra:

IX - Projeto Básico - conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou serviço, ou complexo de obras ou serviços objeto da licitação, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução, devendo conter os seguintes elementos:

[...]

c) identificação dos tipos de serviços a executar e de materiais e equipamentos a incorporar à obra, bem como suas especificações **que assegurem os melhores resultados para o empreendimento**, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução; (BRASIL, 1993, grifo nosso).

Não se discute a importância de a Administração Pública ter o dever de contratar uma obra através das metodologias construtivas “que assegurem os melhores resultados para o empreendimento”. Contudo, quando o legislador determinou que toda a responsabilidade pela definição técnica da obra repousasse sobre a equipe técnica da Administração, na prática, inviabilizou a efetivação deste procedimento em praticamente todas as contratações. É que, a rigor, para cumprir este mandamento legal, seria necessário que a equipe projetista estivesse inserida no mercado da construção civil, vivendo as mais diversas metodologias construtivas diariamente, através do contato com fornecedores, desenvolvimento de projetos e acompanhamento da execução, algo incompatível com a função de uma equipe técnica de empresa estatal.

Vale a pena frisar que, em muitos casos, mesmo para uma empresa privada na área de construção civil seria difícil atender este requisito em todas as construções, dadas a segmentação do mercado e a especialização das empresas em nichos específicos de mercado, v.g. pavimentação, construção civil convencional, construções secas, estruturas metálicas etc.

Ressalta-se, todavia, que não se nega o fato de haver situações ao qual este antigo modo de se assumir a responsabilidade pela completude do projeto recaia unicamente sobre o corpo estatal possa ser alcançado, senão vejamos o exemplo de uma Prefeitura acostumada a contratar obras cujo objeto seja pavimentação urbana. Partindo desta premissa, é bem provável tal Prefeitura ter em seu quadro profissional, técnicos que dominam as melhores metodologias construtivas que envolvem a pavimentação urbana e, por isto, quando da elaboração de um projeto básico, cujo objeto seja pavimentação,

saberão selecionar aquilo que o mercado pode fornecer de melhor. Entretanto, na hipótese desta mesma Prefeitura necessitar planejar a construção de um ginásio poliesportivo, por exemplo, possivelmente faltariam habilidades técnicas de sua equipe para elaborar um projeto básico com a melhor metodologia construtivas disponível em seu mercado local, conforme ainda preconiza a Lei 8.666/93.

Com a inexorável impossibilidade de a equipe técnica de uma empresa estatal dominar de forma pormenorizada todas as constantes inovações tecnológicas do mercado em que atua, ante o descompasso ocasionado pela assimetria informacional existente entre mercado e Administração Pública, a opção pela contratação semi-integrada veio justamente para suprir esta disfuncionalidade, permitindo a otimização de todas as contratações de obras e serviços de engenharia. É que este regime permite que a responsabilidade em selecionar a melhor metodologia construtiva não recaia mais exclusivamente na Administração Pública. Assim, desde que bem lastreada no regulamento interno de licitações e contratos, uma empresa estatal poderia “convocar”, no instrumento convocatório de uma licitação de obra ou serviço de engenharia, o aporte de inovação em predeterminadas parcelas do objeto licitado.

Nesta senda, não seria desarrazoado pensar que a adequada utilização do regime de execução por contratação semi-integrada atenda ao mandamento constitucional da Eficiência (CF, art. 37, *caput*), na medida em que se torna importante ferramenta apta a oferecer à equipe responsável pelas obras públicas de uma empresa estatal a oportunidade de adequar os projetos dos empreendimentos estatais às melhores tecnologias disponíveis no mercado.

Diante do exposto, ficam evidentes a inovação e a mudança de cultura na contratação de obras e serviços de engenharia trazidas pela Lei 13.303/16, mormente quando este normativo estabelece o novo regime de contratação semi-integrada. Como dito anteriormente, este regime proporciona que a Administração Pública maximize a qualidade de suas contratações através da possibilidade do uso de um regime que flexibiliza a execução do projeto básico, através da transferência da elaboração dos projetos executivos e definição de diferentes metodologias ou tecnologias de execução para empresa contratada. Todavia, é de se ressaltar que esta oportunidade de otimização na contratação de obras públicas corre o risco de se perder se o instituto da contratação semi-integrada não for devidamente planejado, justificado e publicitado no instrumento convocatório.

2.3 DO PROJETO BÁSICO EM CONTRATAÇÕES SEMI-INTEGRADAS

Trazidas breves contextualizações acerca do regulamento interno, contratação semi-integrada e projeto executivo, faz-se oportuno, neste ponto, dissertar sobre o relevantíssimo instituto do Projeto Básico, o que impactará diretamente na proposta de metodologia de fiscalização da contratação semi-integrada.

De início, cumpre destacar que a definição dada pela Lei 13.303/16 para o instituto é análoga àquela da Lei n. 8.666/1993, trazendo a mesma necessidade de que o Projeto Básico seja composto pelas especificações que assegurem os melhores resultados para o empreendimento, conforme exposto no artigo 42º da Lei 13.303/16, transcrito abaixo:

VIII - projeto básico: conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para, observado o disposto no § 3º, caracterizar a obra ou o serviço, ou o complexo de obras ou de serviços objeto da licitação, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegure a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução, devendo conter os seguintes elementos:

[...]

c) identificação dos tipos de serviços a executar e de materiais e equipamentos a incorporar à obra, bem como suas especificações, de modo a **assegurar os melhores resultados** para o empreendimento, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução; (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Ou seja, pela definição de projeto básico dada pela Lei das Estatais, este deveria, entre outras coisas, indicar as melhores técnicas construtivas para a edificação do objeto, algo que vai em sentido oposto ao que preconiza a utilização da contratação semi-integrada.

Como indicado alhures, este novo regime de contratação parece se coadunar com as situações nas quais a Administração Pública não tem condições de definir “os melhores resultados para o empreendimento”, permitindo que parcela desta responsabilidade seja transferida à empresa contratada, a qual ficaria responsável pela elaboração do projeto executivo e conseqüentemente pela determinação das melhores metodologias construtivas.

Neste ponto, resta duvidoso se o legislador, deliberadamente, consignou conceito aberto, logo adaptável, para Projeto Básico a ser utilizado a todos os regimes de contratação ou que lhe faltou uma tratativa especial com relação ao tema. Quiçá, a primeira alternativa se coaduna melhor com o espírito da Lei e com a margem de atuação do administrador da estatal quando da delimitação conceitual do instituto pelo Regulamento Interno de Licitações e Contratos.

É que a contratação semi-integrada pode ser entendida como o regime de execução que conjuga as características dos regimes tradicionais (Empreitada por Preço Unitário, por Preço Global, Tarefa e Empreitada Integral) e do regime de contratação Integrada, cuja marca distintiva é a presença de anteprojeto, tornando prescindível o projeto básico. O Tribunal de Contas da União (TCU) já trouxe entendimento semelhante a respeito do regime de contratação semi-integrado: “A

contratação semi-integrada, inovação trazida pela Lei das Estatais, configura, na prática, um regime misto entre a contratação integrada e a empreitada, seja por preços unitários ou por preço global”. (BRASIL, 2021, p. 6).

Em outras palavras, é possível concluir que o conjunto de elementos necessários e suficientes para uma contratação semi-integrada deveria conter características: (i) do Projeto Básico naquelas frações do objeto que não admitem inovação, logo, que devem ser muito bem definidas previamente pela Administração Pública e (ii) de Anteprojeto para aquelas frações do objeto em que se admitirá inovação tecnológica ou distinta metodologia executiva.

Como breve nota descritiva, o Anteprojeto, instituto a ser aplicado exclusivamente ao regime de contratação integrada, pode ser entendido, de acordo com a Lei aqui em discussão, como uma “peça técnica com todos os elementos de contornos necessários e fundamentais à elaboração do projeto básico”. Ou seja, o anteprojeto é um documento que detém menos detalhes que o projeto básico, mas que está apto à caracterização da pretensão contratual.

Outro aspecto que a Lei das estatais traz no sentido de afastar o entendimento de Projeto Básico segundo a Lei 8666/93, no que tange à contratações sob o regime de contratação semi-integrada, é quanto à elaboração do orçamento de referência. É que para este regime de contratação, admite-se a mesma tratativa dada ao regime de contratação integrada, conforme pode ser observado no Art. 42º, § 1º, II abaixo listado:

§ 1º As contratações semi-integradas e integradas referidas, respectivamente, nos incisos V e VI do *caput* deste artigo restringir-se-ão a obras e serviços de engenharia e observarão os seguintes requisitos:

...

II - O valor estimado do objeto a ser licitado será calculado com base em valores de mercado, em valores pagos pela Administração Pública em serviços e obras similares ou em avaliação do custo global da obra, aferido mediante orçamento sintético ou **metodologia expedita ou paramétrica**; (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Ou seja, a partir do excerto legal transcrito, pode-se aferir que, em contratações semi-integradas a determinação do valor máximo da licitação admite utilização de metodologias mais flexíveis quanto à margem de precisão do custo estimado do objeto da licitação, em oposição à exigência de orçamento detalhado para os outros regimes de contratação. Com relação a esta margem de erro atinente àquelas técnicas de orçamentação, vejamos aquilo que o Instituto Brasileiro de Auditoria de Engenharia (IBRAENG) em sua orientação técnica OT-004/2016- IBRAENG consigna:

Tabela 1 - Precisões e margens de erros dos diversos tipos de orçamentos de engenharia

Tipo de Orçamento	Precisão	Margem de Erro (para mais ou para menos)
Expedito (com base na unidade de construção)	75% a 80%	20% a 25%
Preliminar/ Paramétrico (com base no anteprojeto)	80% a 85%	15% a 20%
Detalhado (com base no projeto básico)	90%	10%
Detalhado (com base no projeto executivo)	95%	5%

Fonte: IBRAENG, 2016.

Constata-se, deste modo, que as metodologias expedita e paramétrica admitem uma margem de erro que varia de 15% a 25%, superior aos tradicionais 10% admitidos quando a orçamentação é baseada em um Projeto Básico. Destarte, a contratação semi-integrada aceita as técnicas orçamentárias expedita e paramétrica, as quais comportam metodologias de orçamentação incompatíveis com o nível de detalhamento de um projeto básico.

Assim, tem-se instaurada uma certa antinomia no tocante à contratação semi-integrada na Lei das Estatais que, ao mesmo tempo em que exige Projeto Básico para caracterização da obra ou serviço, oportuniza técnicas com maior margem de erro na orçamentação. De modo que, para as licitações em regime de contratação semi-integrada: ou (i) se exige nível de detalhamento adequado às diretrizes legais para elaboração de Projeto Básico, com o que seria possível elaborar um orçamento com nível de precisão bastante satisfatório, pelo que não mais seria razoável, ante o melhor interesse público, as técnicas de orçamentação paramétrica ou expedita (inteligência do art. Art. 42º, § 1º, II transcrito acima); ou (ii) aceita-se, na contratação semi-integrada, a utilização destas técnicas orçamentárias com flexibilização da exigência de detalhamento do Projeto Básico nas frações da obra passíveis de inovação ou de otimização executiva; exigindo, contudo, orçamentação e detalhamento do Projeto Básico nos moldes tradicionais para o restante da obra. Parece ser mais consentânea com o novel regime de contratação a segunda interpretação.

A respeito da compatibilidade da elaboração do orçamento com a definição de projeto básico em contratações semi-integradas Marçal Justen Filho (2017) traz a seguinte reflexão:

Tal regime também abre margem para que a estatal contratante não tenha um orçamento definitivo elaborado no momento do lançamento do edital – o que de certo modo se contrapõe a exigência de definição quantitativa, no projeto básico, dos serviços que serão executados.

A princípio, tanto a empresa estatal, como os licitantes deverão lidar com estimativas de preços, sendo que o orçamento será fechado apenas por ocasião da elaboração do projeto executivo pelo contratado. Fato é que a interpretação do art. 43, V demanda que a estimativa de preços se aproxime do orçamento que será praticado no contrato. (JUSTEN FILHO, 2017, [s.p]).

Ressaltamos, todavia, que o entendimento pelo qual a contratação semi-integrada comporta uma margem de erro superior aos demais regimes de contratação, justificada pela previsão legal de possibilidade de elaboração de orçamento paramétrico ou expedito naquele regime, merece prosperar tão somente em parcela dos serviços constituintes da obra, correspondente às frações suscetíveis de inovação devidamente delimitadas no edital.

Assim, é possível concluir que ao permitir a utilização das técnicas orçamentárias expedita e paramétrica, na contratação semi-integrada, a Lei 13.303/16 consigna aos projetistas das estatais a conveniência de que o nível de detalhamento dos projetos referentes à parcela do Projeto Básico em que cabe inovação tecnológica seja compatível com a margem de erro admitida para aquelas técnicas.

Se assim não fosse, não faria sentido a Lei permitir uma técnica orçamentária com precisão inferior e, ao mesmo tempo, exigir elevado detalhamento dos projetos técnicos.

Diante da aparente antinomia da Lei, ou no mínimo falta de detalhamento legal quanto à definição de Projeto Básico em regime semi-integrado, grande é o desafio do Controle Externo para auditar obras ou serviços nesta modalidade de contratação.

2.4 DA LIBERDADE DE INOVAÇÃO EM CONTRATAÇÕES SEMI-INTEGRADAS

Outro ponto que pode ser de interpretação controversa em relação à adoção do regime de contratação semi-integrada é o entendimento de que uma das premissas para utilização deste regime é o dever da estatal delimitar, dentro do escopo da obra, os serviços para os quais a contratada terá liberdade para inovar.

Quanto ao tema, adiantando as exposições que se seguirão, parece razoável aduzir que a ausência, no instrumento convocatório da licitação, de previsão delimitativa da margem de atuação das licitantes, desnaturaria a categoria da contratação semi-integrada.

A despeito da conclusão lógica esposada anteriormente, à luz da Lei 13.303/16, a liberdade em inovar como uma das premissas para adoção deste regime de contratação não se encontra tão evidente nos mandamentos legais pertinentes ao tema. Nesta senda, vejamos a definição do regime de contratação semi-integrada estabelecido no inciso V do art. 42 aqui disposto, o qual, em primeira leitura, parece não enfrentar a questão da necessidade de inovação:

Art. 42, V - contratação semi-integrada: **Contratação que envolve a elaboração e o desenvolvimento do projeto executivo**, a execução de obras e serviços de engenharia, a montagem, a realização de testes, a pré-operação e as demais operações necessárias e suficientes para a entrega final do objeto, de acordo com o estabelecido nos §§ 1º e 3º deste artigo; (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Em sintonia, o inciso V do art. 43, da mesma peça legislativa, consigna uma definição complementar para o regime de contratação semi-integrada, cujo conteúdo coloca um pouco mais de luz sobre a possibilidade de inovação, por parte da contratada, com relação às metodologias e tecnologias:

Art. 43. Os contratos destinados à execução de obras e serviços de engenharia admitirão os seguintes regimes:

[...]

V - contratação semi-integrada, quando for possível definir previamente no projeto básico as quantidades dos serviços a serem posteriormente executados na fase contratual, em obra ou serviço de engenharia **que possa ser executado com diferentes metodologias ou tecnologias;** (BRASIL, 2016, grifo nosso).

A definição dada por estas disposições transcritas estabelece que o referido regime de contratação deve ser usado em obras e serviços de engenharia que possam ser executados “com diferentes metodologias e tecnologias”, o que parece não ser particularmente algo distintivo deste regime. É que, como visto anteriormente, em geral, as obras podem ser executadas através de diferentes metodologias ou tecnologias e, mesmo assim, chegar a um mesmo resultado.

Deste modo, resta implícito no regramento legal que o regime de contratação semi-integrada se aplica nos casos em que a empresa contratada tem liberdade para definir qual a melhor metodologia ou tecnologia a ser utilizada em uma fração do objeto. Repisa-se, parece ínsito a este regime de contratação que a contratada, dentro de critérios resguardados pelo edital e pelo regulamento interno das estatais, terá autonomia para sugerir e aprovar junto à equipe técnica da contratante inovações nas frações da obra previamente especificadas no instrumento convocatório.

Nesta senda, outro ponto crucial da implantação adequada do regime de contratação em tela diz respeito à matriz de riscos. Este documento pode ser entendido, nas contratações de obras públicas, como uma cláusula contratual obrigatória na qual deve estar estabelecido, entre outras coisas, a qual parte contratual caberá os riscos atinentes aos principais serviços quando de sua execução. Reveste-se de importância quando inserida no contexto das contratações semi-integradas, vez que deve especificar expressamente quais as frações passíveis de inovação ou não. Os reflexos desta previsão são inúmeros, v.g. impossibilidade de aditamento contratual das frações da obra alocadas à contratada, nulidade de assunção pela entidade contratante dos riscos atinentes a estas mesmas frações, entre outros. A definição legal trazida pela Lei das Estatais para esse instituto é:

Art. 42. X - matriz de riscos: cláusula contratual definidora de riscos e responsabilidades entre as partes e caracterizadora do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, em termos de ônus financeiro

decorrente de eventos supervenientes à contratação, contendo, no mínimo, as seguintes informações:

[...]

b) **estabelecimento preciso das frações** do objeto em que **haverá liberdade das contratadas para inovar** em soluções metodológicas ou tecnológicas, em obrigações de resultado, em termos de modificação das soluções previamente delineadas no anteprojeto ou no projeto básico da licitação;

c) **estabelecimento preciso das frações** do objeto **em que não haverá liberdade das contratadas para inovar** em soluções metodológicas ou tecnológicas, em obrigações de meio, devendo haver obrigação de identidade entre a execução e a solução pré-definida no anteprojeto ou no projeto básico da licitação. (BRASIL, 2016, grifos nosso).

Interessante notar a previsão legal de que, nas frações em que haverá liberdade de inovação, ter-se-á uma obrigação de resultado. Ao passo que, nas frações em que a contratada deverá seguir estritamente o projeto básico, a obrigação será de meio. Andou muito bem o legislador neste ponto, vez que é razoável assumir que na parcela em que a contratada assumiu o risco pela sua proposta de inovação, sua responsabilidade torna-se objetiva de resultado. Já nas parcelas em que a estatal tenha delimitado, através de projetos detalhados, o objeto a ser construído, a responsabilidade cinge-se ao cumprimento do que consta nos projetos.

De sorte que, em linha com a Teoria dos Motivos Determinantes, uma vez delimitada na matriz de riscos quais as frações serão suscetíveis ou não de inovação pelas contratadas, a empresa estatal estará vinculada ao especificado no instrumento convocatório. A fim de resguardar seu interesse, parece oportuno que a entidade licitante preveja critérios de aprovação das propostas inovativas a serem apresentadas pela contratada, entre outros fatores tratados na seção que versa sobre propostas de metodologia de fiscalização do tema pelos órgãos de Controle Externo.

Diante dos fatos aqui abordados, resta conclusivo que no momento em que a estatal for avaliar qual o regime de contratação que mais se adequa ao objeto a ser executado, a opção pela escolha da contratação semi-integrada, ainda que à luz da Lei 13.303/16 não esteja claro, traz consigo o dever de a estatal, em uma fração do objeto, transferir para contratada a possibilidade de inovação nas soluções metodológicas ou tecnológicas.

2.5 SUGESTÃO DE METODOLOGIA DE FISCALIZAÇÃO DO REGIME DE CONTRATAÇÃO SEMI-INTEGRADA À LUZ DA LEI 13.303/16

Uma vez traçadas as principais diretrizes concernentes aos institutos do regulamento interno de licitações, de projeto básico e executivo e de matriz de riscos, perpassando pelo entendimento a respeito da margem de atuação conferida pelo

legislador às contratadas no regime de contratação semi-integrada, impende, nesta seção, traçar algumas propostas de fiscalização pelos órgãos de Controle Externo sobre estes temas.

Reconhece-se, desde já, que o propósito não é exaurir as trilhas de auditoria, mas tão somente, esposar sugestões e pontos de atenção quando da atuação do Controle Externo em fiscalizações contendo obras nesse regime de contratação.

Neste viés, tendo em vista: i) as particularidades inerentes a cada empresa estatal a ser fiscalizada, dentre as quais: especialização e expertise das potenciais contratadas do setor e competitividade do mercado de atuação da estatal; ii) a imposição legal, advinda do art. 40 da Lei 13.303/16, cujo rol, repisa-se, é exemplificativo, acerca da elaboração de regulamento interno que detalhe e adapte o conteúdo desse normativo geral e abstrato à realidade mercadológica e técnica da empresa estatal, iii) que a técnica legislativa dos dispositivos legais atinentes aos regimes de contratação, anteprojeto, projeto básico e executivo e, mesmo, matriz de riscos, ter adotado cláusulas abertas e conceitos indeterminados, os quais reclamam complementação normativa; as equipes de auditoria que se debruçarem sobre o tema alcançariam resultados mais efetivos, mormente em se tratando de controle concomitante, se concentrassem seus esforços no cotejamento entre a previsão do regulamento e o conteúdo do Projeto Básico, Anteprojeto e Matriz de Riscos constantes do Edital da licitação. De sorte que competiria, *prima facie*, à própria empresa estatal trazer contornos mais precisos e adaptados ao seu contexto do que entende por inovação tecnológica e seu desdobramento nos diversos institutos aqui retratados. É que, à primeira vista, soa mais complicada a tarefa de se perquirir se o objeto da licitação ou do contrato contém margem de inovação tecnológica ou otimização da fase executiva, de sorte que a delimitação em um documento publicitado como o Regulamento Interno de Licitações e Contratos facilitaria, sobremaneira, o controle da compatibilidade do projeto básico ao regime de contratação semi-integrada.

Pelo exposto ao longo do desenvolvimento deste trabalho, não parece desarrazoado cogitar que o conceito de Projeto Básico tenha passado por alteração conceitual, no que tange às contratações semi-integradas, o que atrai a necessidade de o Controle Externo alterar, por consequência, sua práxis fiscalizatória. É que, é possível concluir que na parcela da obra, devidamente individualizada em edital e em correspondência aos ditames do regulamento interno de licitações e contratos, que faculta à contratada a possibilidade de alteração do método executivo ou inovação tecnológica, o nível de detalhamento dos projetos técnicos e orçamento seja inferior em relação ao detalhamento do restante do objeto. Aliás, como exposto alhures, ao admitir a utilização das técnicas orçamentárias expedita e paramétrica para a contratação semi-integrada, não parece razoável exigir que os projetos técnicos estivessem detalhados como se exigiria para situações nas quais seria possível a elaboração de orçamento detalhado.

Como exposto anteriormente, entendemos ser o regime de contratação semi-integrada uma conjunção dos regimes tradicionais (Preço Unitário, Preço Global, Tarefa) com o regime de contratação integrada. A primeira corresponde às parcelas da obra em que é possível a delimitação do objeto em níveis adequados e suficientes de precisão, ao passo que a segunda se coaduna com a parcela da obra em que seja passível a inovação tecnológica ou de método executivo.

Nesta toada, seria possível pensar em marcos de fiscalização de um edital de obra pública em que seja utilizado o regime de contratação semi-integrada, o que, insistimos, é o regime padrão (preferencial) adotado pela Lei 13.303/16. De forma que se, na análise de um procedimento licitatório de obra pública de uma estatal, a equipe de auditoria se deparar com o silêncio do instrumento convocatório acerca do regramento do regime de contratação, deverá considerar tratar-se do padrão legal.

Retomando a concepção dos marcos de fiscalização de uma licitação de obra ou serviço de engenharia lastreado nesse regime de contratação, seria recomendável que a equipe de auditoria verificasse:

- i) Primeiro, se houve delimitação no instrumento convocatório das frações da obra passíveis de sofrerem otimização inovativa³. Em não havendo, *prima facie*, o instrumento convocatório restará inquinado de vício insanável, vez que a ausência dessa delimitação pode prejudicar a cognição dos interessados quanto ao objeto licitado e, com mais gravidade, embaraçar a elaboração de suas propostas, o que, claramente, vai contra o interesse público; Caso tenha havido delimitação no edital de parcelas da obra ou serviço de engenharia suscetíveis de serem alteradas, em virtude da oferta pelo mercado de inovação tecnológica ou otimização executiva, compete, entre outros, à equipe de auditoria a verificação da correspondência entre esta parcela designada em edital com o que o Regulamento Interno de Licitações e Contratos prevê como causas a justificar uma licitação naqueles regimes de execução. É que, hipoteticamente, pode ser que a equipe técnica responsável pela elaboração da documentação do edital tenha utilizado serviços não relevantes para os negócios das estatais como justificativa para enquadramento nos regimes de execução em comento. Por exemplo, em se tratando de uma reforma de uma estação de tratamento de água de uma empresa estatal de saneamento, não parece trazer grandes benefícios ao interesse público uma alteração tecnológica no serviço de colocação de grama ou asfaltamento da estação. É por este motivo que defende-se, desde a primeira seção deste trabalho, a necessidade de o regulamento interno

³ Entendemos que – a despeito da definição de contratação semi-integrada não consignar expressamente o termo inovação, como o fez a integrada – pode-se utilizar aquele termo para ambas modalidades de regime de execução na esteira de outras previsões legais, como quando a Lei trata da matriz de riscos trata da delimitação clara das frações que poderão ser inovadas (art. 42, X, b e c) ou na própria especificação do conteúdo do instrumento convocatório (art. 42, §1º, I, c).

de licitações e contratos de cada estatal – instrumento hábil a adequar os mandamentos legais ao contexto de determinada entidade – consignar balizas para subsidiar a adequada utilização do instituto por suas equipes técnicas. Desta forma, o próprio instrumento do Regulamento Interno de Licitações e Contratos se converte em objeto de fiscalização.

- ii) Em se obtendo respostas afirmativas às questões de auditoria anteriores, se fizer parte do escopo do trabalho, sugere-se proceder à análise do nível de detalhamento dos projetos e peças técnicas. Ou seja, como defendido anteriormente, há que se oportunizar às licitantes que procedam a modificações na concepção adotada pela Administração. Por outro lado, caso a equipe técnica responsável pela licitação não consigne nenhuma margem de atuação inovativa nos projetos e peças gráficas, o que pode ocorrer pelo esgotamento no projeto básico da solução a ser adotada e pela elaboração de orçamento determinístico, ter-se-ia impossibilitada a apresentação de alternativas de inovação ou de melhores técnicas executivas pelas proponentes.
- iii) Havendo pertinência nos tópicos anteriores, caberia analisar as peças do procedimento licitatório que sofrem influência do regime de contratação semi-integrada, em especial, a matriz de riscos. Este documento carrega importantes consequências para a fase de execução contratual, como exemplo, na discussão do cabimento de termos aditivos. Nesta esteira, cogitar-se-ia aditivo, respeitados os demais pressupostos legais, apenas na fração de obra em que o risco não tenha sido alocado à empresa estatal.

Por fim, para arrematar o tema, cabe uma última nota. O cotejamento entre as diferentes propostas apresentadas no certame para contratação de uma obra ou serviço de engenharia no regime de contratação semi-integrada parece reclamar uma sofisticação quanto aos critérios de julgamento da licitação.

Assim, pode ser oportuno, cuja avaliação apenas poderia ser feita no caso concreto, que o julgamento das propostas apresentadas neste regime de contratação seja realizado sob uma fórmula matemática, para que o resultado do julgamento considere outros fatores além do preço, justamente no fito de captar as inovações a serem aportadas pelas diferentes propostas. De sorte que, a fórmula de julgamento poderia quantificar, ao lado do menor preço global, outros fatores, dentre os quais: diminuição do prazo de execução, menor custo futuro de manutenção, prazo de duração das diferentes soluções propostas, entre outros.

Neste cenário, tomando por base esta ideia, é possível consignar que a possibilidade de apresentação de propostas, sobremaneira distintas, ante a margem de abertura inovativa conferida pelo regime de contratação semi-integrada constitui outra razão para não se exigir o mesmo nível de detalhamento do Projeto Básico nas frações suscetíveis de inovação. É que, se mesmo estas parcelas da obra forem

detalhadas no mesmo nível exigido para as demais (e para os demais regimes de contratação, como Preço Unitário, Preço Global etc.), estar-se-ia, de certa forma, desnaturalizando o novel instituto e dificultando a elaboração de alternativas inovativas pelas participantes no certame. Ora, se é possível projetar com nível adequado e suficiente toda a obra – logo orçá-la em conformidade com esta profundidade – a capacidade de inovação a ser aportada pelo mercado correria o risco de se perder ante a predeterminação da solução pela Administração, num verdadeiro efeito inibidor para apresentação de diferentes alternativas inovativas.

Ainda no tocante ao assunto, é bem verdade que o art. 42, §1º, IV aduz, *in verbis*, que “[...] o projeto básico poderá ser alterado, desde que demonstrada a superioridade das inovações [...]”. Ocorre, todavia, que esta alteração parece fazer mais sentido que aconteça em fase de execução contratual do que propriamente em fase de licitação. Parece indubitável que a fração delimitada como passível de inovação possa impactar outros serviços da obra para os quais a estatal haja definido em detalhes o Projeto Básico. É exatamente, neste caso, que parece ser aplicável esse dispositivo da Lei. Em essência, este dispositivo – abaixo colacionado – parece fazer mais sentido de ser aplicado em fase de execução contratual, na qual as parcelas determinísticas da obra (aquelas definidas no projeto básico e insuscetíveis de inovações) possam também ser alteradas, desde que demonstrada cabalmente a vantajosidade para a Administração.

De forma que, em fase de julgamento das propostas, seria avaliada a capacidade inovativa das soluções apresentadas pelas interessadas no certame, sempre em linha com os ditames do Regulamento Interno e com o Edital; ao passo que, em fase de execução contratual, abrir-se-ia a oportunidade para outras alterações no Projeto Básico desde que cumpridas uma série de imposições trazidas pelo texto legal, como se pode extrair da parte final do trecho a seguir:

Art. 42, §1º, IV - na contratação semi-integrada, o projeto básico poderá ser alterado, desde que demonstrada a superioridade das inovações em termos de redução de custos, de aumento da qualidade, de redução do prazo de execução e de facilidade de manutenção ou operação. (BRASIL., 2016).

De sorte que, compete à equipe responsável pela elaboração do edital a formatação da previsão em edital da forma pela qual será avaliada a fração da obra ou serviço passível de inovação. Cingir-se tão somente ao menor preço seria uma oportunidade perdida de se avaliar outros fatores importantes para consecução do interesse das estatais, como: prazo de execução, custos futuros de manutenção, durabilidade, entre outros.

A respeito de uma avaliação mais criteriosa das propostas apresentadas pelas licitantes, no caso de contratações semi-integradas, Marçal Justen Filho (2017)

parece ter o entendimento parecido a respeito da necessidade de, no processo licitatório, a Administração Pública adotar uma avaliação técnica, não somente uma avaliação financeira:

No entanto, filia-se aqui ao posicionamento, consignado por Guilherme F. Dias Reisdorfer, sobre a importância de adotar algum tipo de avaliação técnica durante o certame na modalidade de contratação integrada, ao advertir que: “Na prática, é problemático associar de forma indiscriminada esses critérios de julgamento à contratação integrada, visto que este regime contratual remete ao licitante o encargo de formular os projetos do futuro contrato, o que pressupõe o exame específico de soluções técnicas apresentadas [...]”.

A lição é plenamente aplicável ao regime de contratação semi-integrada na medida em que haverá a necessidade de os licitantes apresentarem soluções técnicas, que devem ser consideradas aptas ou não a executar o projeto básico. A solução técnica adotada não deve servir apenas para diminuir os custos da execução do contrato, mas devem fornecer uma qualidade superior do objeto entregue à estatal contratante. (JUSTEN FILHO, 2017, [s.p]).

No mais, o fiscal técnico/operacional do contrato deverá avaliar a execução da obra de acordo com o projeto executivo a ser elaborado pela contratada e aprovado pela equipe técnica da contratante, vez que, a despeito da novidade legislativa, ainda é vedado executar uma obra ou serviços públicos sem projeto executivo.

3 CONSIDERAÇÕES

Pelo exposto ao longo deste trabalho podem-se tecer notas conclusivas quanto ao fato de o Regulamento Interno de Licitações e Contratos das empresas estatais terem um papel de relevância no preenchimento da carga normativa das previsões legais atinentes ao novel regime de contratação semi-integrada. É que, dado que o texto legal previu, na forma de cláusulas abertas e conceitos indeterminados, os pressupostos para subsunção desse instituto, inexoravelmente cabe àquele normativo interno a adaptação dos mandamentos legais à realidade de cada estatal, mormente com relação ao ramo de atuação, prevalência de um tipo específico de obra, número de empresas especializadas naquele segmento aptas a prestar e a performar o contrato de forma satisfatória, entre outros.

Ademais, foi encartado o entendimento de que o Projeto Básico pode ser parcelado em frações suscetíveis de inovação e não passíveis de alteração inovativa. Pelo que, a fim de não desnaturalizar a contratação semi-integrada em regime por preço unitário ou por preço global, o projeto básico deve diferenciar, inclusive em termos de detalhamento dos projetos, as frações para as quais a entidade estatal aceita inovações, cujos contornos conceituais deveriam constar no Regulamento

Interno de Licitações e Contratos. Só assim, garantir-se-ia, ao mesmo tempo, que os projetistas das empresas estatais fizessem uso adequado do novel regime de contratação e que houvesse sindicabilidade e controle do procedimento licitatório.

Outro fato que corrobora o entendimento da imprescindibilidade de o regulamento interno de cada estatal prever as hipóteses de compatibilização de suas obras com as disposições atinentes aos regimes de contratação previstas em Lei é o fato de que cada entidade atua em ramo deveras distinto de outra, fato que traz consigo a necessidade de individualização desses conceitos de acordo com o *modus operandi* do setor ao qual está inserida. É que o ramo de atuação de cada estatal traz consigo particularidades que afetam diretamente suas obras. Ora, pode ser que o mercado de atuação de uma estatal imponha a consecução contínua de obras e possibilite maior margem de inovação tecnológica, vide empresas estatais do setor de saneamento ou elétrico. De outro canto, uma Sociedade de Economia Mista ou Empresa Pública pode atuar em mercado que não requeira a contínua realização de obras ou que seu core-business seja alheio a contratações de obras públicas, exemplificativamente um banco público. Assim, o Regulamento Interno de cada uma dessas espécies de empresa estatal deve refletir a realidade na qual se insere a fim de cumprir seu papel suplementar de adaptar a Lei às necessidades e particularidades inerentes a cada uma.

Após as exposições teóricas foi apresentada e detalhada uma proposta de metodologia de fiscalização pelos órgãos de Controle Externo de uma obra pública realizada por empresa estatal no regime de contratação semi-integrada, novidade aportada pela Lei das Estatais e replicada na novíssima Lei Geral de Licitações (Lei 14.133/21).

REFERÊNCIAS

BARCELOS, Dawison; TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Licitações e contratos nas empresas estatais**: regime licitatório e contratual da Lei n. 13.303/2016. Salvador: JusPodivm, 2018.

BRASIL. **Lei 13.303, de 30 de junho de 2016**. Estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Lei/l13303.htm. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8666cons.htm. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1175/2021 TCU-Plenário**. Processo TC-000.437/2021-2. Ata n. 17/2021. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1175%2520A-NOACORDAO%253A2021%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A-1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%-2520desc/O/%2520. Acesso em: 13 jul. 2021.

CEARÁ. Instituto Brasileiro de Auditoria de Engenharia. **OT-004/2016-IBRAENG: Precisoões e Margens de Erros dos Orçamentos de Engenharia**. Fortaleza, 2016. Disponível em: <http://www.ibraeng.org/pub/normas>. Acesso em: 16 abr. 2021.

FERRAZ, Sergio (Organizador); DALLARI, Adilson Abreu [*et al.*]. **Comentários sobre a Lei das estatais: Lei 13.303, de 30.6.2016**. São Paulo: Malheiros, 2019.

JUSTEN FILHO, Marçal (Organizador). Estatuto jurídico das empresas estatais. Lei 13.303/2016: “Lei das Estatais” [*Ebook*]. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 2017.

OCTAVIANI, Alessandro; NOHARA, Irene Patrícia. Estatais [*Ebook*]. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: 2019.

A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS FRENTE ÀS RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO PÓS-1988

THE PERFORMANCE OF THE AUDIT OFFICE IN INTERGOVERNMENTAL RELATIONS IN THE BRAZILIAN FEDERALISM POST-1988

Gilson Soares de Araújo¹

Guiomar de Oliveira Passos²

Resumo: Este artigo analisa a forma como os Tribunais de Contas brasileiros, que têm competência limitada à jurisdição do ente federativo e à origem dos recursos públicos, ao exercer a fiscalização de políticas públicas formuladas, financiadas e executadas por mais de uma esfera de governo, evitam a duplicação, fragmentação e sobreposição de ações de controle. A partir de obras referenciais sobre a dinâmica das relações intergovernamentais no federalismo brasileiro pós-Constituição de 1988 e de documentos elaborados pelo Tribunal de Contas da União, constatou-se que as Cortes de Contas têm evitado esse tipo de atuação através de auditorias coordenadas, de ações e iniciativas promovidas pelas associações das entidades fiscalizatórias (como Atricon e IRB) e de Programas e Projetos (como o Promoex e o Integrar), que fomentam a integração, a harmonização de conceitos, procedimentos e o desenvolvimento de ações conjuntas.

Palavras-chave: Tribunais de Contas. Federalismo. Descentralização.

Abstract: This article analyzes the way in which the Brazilian Courts of Accounts, which have limited competence to the jurisdiction of the federative entity and to the origin of public resources, when exercising oversight of public policies formulated, financed and executed by more than one sphere of government, avoid duplication, fragmentation and overlapping of control actions. Based on referential works on the dynamics of intergovernmental relations in Brazilian federalism after the 1988 Constitution and documents prepared by the Federal Court of Accounts, it was found that the Courts of Accounts have avoided this type of performance through coordinated audits, of actions and initiatives promoted by associations of supervisory entities (such as Atricon and IRB) and of programs and projects (such as Promoex and Integrar), which foster integration, the harmonization of concepts and procedures and the development of joint actions.

Keywords: Courts of Accounts. Federalism. Decentralization.

1 Graduação em Direito pelo Instituto de Ciências Jurídicas e Sociais Professor Camillo Filho (ICF), Mestre e Doutorado em Políticas Públicas pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Atualmente é Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE/PI) e exerce a função de Diretor de Fiscalizações Especializadas. gilson.araujo@tce.pi.gov.br.

2 Doutora em Sociologia pela Universidade de Brasília (UnB), Mestre em Educação e Graduada em Serviço Social pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Atua como professora no Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas (Mestrado e Doutorado) e no Departamento de Serviço Social da Universidade Federal do Piauí (UFPI). guiomar@ufpi.edu.br.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo aborda a atuação dos Tribunais de Contas brasileiros na fiscalização de políticas públicas descentralizadas. O ponto de partida é o modelo federativo brasileiro, composto por competências exclusivas e concorrentes dos três entes federativos, o que resulta em políticas públicas formuladas e financiadas pela União e executadas por Estados e Municípios. Pergunta-se: como os Tribunais de Contas (TCs), que têm jurisdição limitada à esfera de governo e à origem do recurso público, fiscalizam as políticas públicas descentralizadas? Como evitam a duplicação, fragmentação e/ou sobreposição das atividades fiscalizatórias?

A intenção é identificar como o Tribunal de Contas da União (TCU), os Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e os Tribunais de Contas dos Municípios (TCM) têm exercido o controle externo de políticas públicas que envolvem em sua formulação, financiamento e execução mais de uma esfera de governo.

Para tanto, realizou-se pesquisa bibliográfica e documental. A primeira, consubstanciada em obras referenciais do assunto, dentre as quais se destacam: Abrucio e Franzese (2007) e Franzese (2010). A segunda, constituída de manuais e publicações elaborados pelo Tribunal de Contas da União, com o fito de padronizar procedimentos, tais como: *Orientações sobre auditorias coordenadas* (BRASIL, 2020a) e *Integrar: aprimoramento do controle externo de políticas públicas e programas públicos descentralizados* (BRASIL, 2020b).

O artigo está dividido em três seções, além desta introdução que é a primeira. A segunda trata das relações intergovernamentais e do complexo emaranhado de competências compartilhadas entre governos central e subnacional no federalismo brasileiro pós-Constituição de 1988. A terceira seção expõe como os Tribunais de Contas têm exercido o controle em políticas públicas que envolvem mais de uma esfera de governo, enfatizando as estratégias adotadas para evitar duplicação, fragmentação e/ou sobreposição das ações. Por fim, a conclusão sumariza essas estratégias e caracteriza como o Tribunal de Contas da União, os Tribunais de Contas dos Estados e os Tribunais de Contas dos Municípios exercem o controle externo de políticas públicas que envolvem em sua formulação, financiamento e execução mais de uma esfera de governo.

2 AS RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO PÓS-CONSTITUIÇÃO DE 1988

O federalismo moderno, criado nos Estados Unidos, em 1787, é, conforme Soares (2013, p. 3):

Uma forma de organização do poder político no Estado nacional caracterizado pela dupla autonomia territorial. Isto significa a existência

de dois níveis territoriais autônomos de governo: um central (o governo nacional) e outro descentralizado (os governos subnacionais). Os entes governamentais têm poderes únicos e concorrentes para governarem sobre o mesmo território e povo, sendo que a União governa o território nacional e seus cidadãos, enquanto as unidades subnacionais governam uma parte delimitada do território nacional com seus habitantes. Ambos atuam dentro de um campo pactuado de competências.

A Constituição Brasileira de 1988 manteve o federalismo como forma de organização política do Estado Nacional, vigente desde a Constituição de 1891, e inovou com a inclusão dos Municípios como entes federativos e, consequentemente, com a mesma autonomia da União e dos Estados. Isso, se por um lado fazia da federação brasileira um caso peculiar, três entes considerados pactuantes, assemelhando-se apenas à Bélgica e Índia em termos do status conferido ao poder local (ABRUCIO; FRANZESE, 2007), por outro, estabelecia um padrão de relações intergovernamentais com “forte diretriz pró-descentralização e um rol significativo de competências compartilhadas entre as esferas de governo” (FRANZESE, 2010, p. 89), ora comuns (art. 23), ora concorrentes (art. 24), sinalizando com um federalismo ora competitivo, ora cooperativo (FRANZESE, 2010).

O modelo, como observado por Franzese (2010, p. 94), distribui “competências que, apesar de propor compartilhamento, não indica quais formas devem ser utilizadas para levar essa cooperação a efeito”. Não estabeleceu, complementa a autora, a função de cada esfera de governo na promoção de políticas públicas, como no modelo alemão, tampouco separou “quais as atribuições de cada esfera de governo dentro da matriz federativa”, como o modelo norte-americano. Com isso, não obstante especificar a necessidade de compartilhamento, não aponta como esse será operacionalizado, criando graves problemas de superposição de ações e *accountability* (FRANZESE, 2010, p. 94).

O vasto rol de competências compartilhadas tanto favoreceu a omissão (um ente sempre pode responsabilizar o outro por determinado problema social), como diferentes esferas de governo podem, ao mesmo tempo, ter iniciativas de políticas públicas sem nenhuma integração, ou até mesmo em direções opostas, desperdiçando recursos ou, no mínimo, reduzindo a eficácia e a efetividade das ações (ABRUCIO; FRANZESE, 2007).

Um exemplo disso é a oferta do Ensino Fundamental. De acordo com a Constituição Federal, em relação a essa etapa de ensino, é competência dos municípios mantê-la “com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado” (inciso VI do art. 30); consubstancia-se como uma das garantias que o Estado deve assegurar para efetivar o direito à educação, logo, é dever de todos os entes federativos (inciso I do art. 208); terá conteúdos mínimos fixados de forma “a assegurar formação básica comum e respeito aos valores culturais e artísticos, nacionais e regionais”, o que significa que

é uma competência da União (*Caput* do art. 210); é atuação prioritária dos Municípios (§2º do art. 211) e dos Estados (§3º do art. 211) e sua universalização em 10 anos da promulgação da Constituição era dever do Poder Público, leia-se, União, Estados e Municípios, como depois foi especificado pelas Emendas Constitucionais n. 14/1996 e n. 53/2006 (art. 60 do ADCT). (BRASIL, 1988; 1996a; 2006).

O compartilhamento de competências no Ensino Fundamental, ora comuns, ora concorrentes, prossegue na legislação infraconstitucional. Consoante à Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (Lei n. 9.394/1996), incumbe à União estabelecer, em colaboração com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, competências e diretrizes “que nortearão os currículos e seus conteúdos mínimos, de modo a assegurar formação básica comum” e definir o “padrão mínimo de oportunidades educacionais”, baseado no cálculo do custo mínimo por aluno (inciso IV do art. 9º e art. 74) e deve, ainda, “assegurar processo nacional de avaliação do rendimento escolar” nessa etapa de ensino (inciso VI do art. 9º). Os Estados, por seu turno, devem “definir, com os Municípios, formas de colaboração na oferta” e “assegurar o ensino fundamental” (incisos II e VI do art. 10); e aos Municípios compete oferecer essa etapa de ensino com prioridade (inciso V do art. 11). (BRASIL, 1996b).

A criação, primeiro do FUNDEF (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério) pela Emenda Constitucional n. 14, de 12 de setembro de 1996, e regulamentado pela Lei n. 9.424, de 24 de dezembro em 1996, e depois do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) pela Emenda Constitucional n. 53/2006, de 19 de dezembro de 2006, e regulamentado pela Lei n. 11.494/2007, de 20 de junho de 2007, guarda o mesmo desenho federativo. Embora o primeiro estivesse vinculado exclusivamente ao Ensino Fundamental, enquanto o segundo abrange toda a Educação Básica, ambos são formados por uma parcela de tributos estaduais e municipais, acrescido do repasse da União, relativo à diferença entre “o valor médio ponderado por aluno”, assegurado pelo Fundo no âmbito de cada estado, e o valor mínimo nacionalmente estabelecido (art. 4º). A distribuição dos recursos é feita entre o governo de cada Estado e seus Municípios “na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes” (art. 8º). (BRASIL, 2007).

O compartilhamento de competências, notadamente entre Estados e Municípios, mas não somente, dado que a União também legisla, pode ofertar e tem deveres, inclusive de cooperação, faz do Ensino Fundamental não apenas “um cenário de atuação concomitante dos três níveis de governo, de forma descoordenada, com sobreposição de ações e favorecendo uma diminuição da eficiência e da equidade nos gastos públicos” (SUMIYA; FRANZESE, 2004, p. 3), como também palco “de conflitos permanentes entre Estados e Municípios”, como apontou Abreu (2016) e, consequentemente, um cenário de difícil controle e fiscalização pelos Tribunais de Contas.

3 AS ESTRATÉGIAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS PARA EVITAR A REALIZAÇÃO DE TRABALHOS SOBREPOSTOS, FRAGMENTADOS E/OU DUPLICADOS

Os 33 Tribunais de Contas atualmente em operação no Brasil (um da União, 26 dos Estados, um do Distrito Federal e cinco municipais), ainda que tenham todos a atribuição de auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo, têm o escopo de atuação circunscrito à jurisdição do ente federativo que deve controlar e à origem dos recursos públicos. Assim, ao TCU compete “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos” da administração direta e indireta federal (inciso II do art. 71), assim como “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” (inciso VI do art. 71). Aos Tribunais de Contas Estaduais (e onde houver, dos Municípios), aplicam-se, por simetria, as normas de organização, composição e fiscalização do TCU (art. 75). Vale dizer, exercem o controle sobre a administração direta e indireta estadual e municipal, bem como sobre os recursos recebidos ou repassados pelo Estado (BRASIL, 1988).

A fiscalização do FUNDEF, antes, e agora do FUNDEB, exemplifica o entrelaçamento de competências. O controle externo referente à aplicação dos recursos dos Fundos é exercido tanto “pelos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, junto aos respectivos entes governamentais sob suas jurisdições” (inciso II do art. 26), quanto “pelo Tribunal de Contas da União, no que tange às atribuições a cargo dos órgãos federais, especialmente em relação à complementação da União” (inciso III do art. 26). (BRASIL, 2007). Assim, caso o FUNDEB seja composto exclusivamente por receitas do Estado e seus municípios, vale dizer, sem a complementação da União, a fiscalização compete à Corte de Contas estadual e municipal, onde existir. Em havendo a complementação, os recursos são fiscalizados concorrentemente pelo TCE ou TCM do respectivo Estado ou Município e pela Corte de Contas da União.

A fiscalização de duas ou mais Cortes de Contas sobre o mesmo recurso, além da probabilidade de apenar o gestor mais de uma vez pela prática do mesmo ato, pode gerar decisões conflitantes entre os Tribunais de Contas, “o que atentaria contra a segurança das relações jurídicas” (BRASIL, 2002, p. 3). Deste modo, a possibilidade de duplicação, fragmentação e/ou sobreposição das ações de controle têm suscitado a criação de estratégias pelos órgãos de fiscalização para evitar essa problemática, através de acordos para realização de auditorias cooperativas.

As auditorias cooperativas são fiscalizações realizadas conjuntamente por mais de um Tribunal de Contas, em nível nacional ou internacional, sobre a execução de políticas públicas distribuídas por mais de uma esfera de governo e podem ser de

três tipos: conjuntas, paralelas e coordenadas. Nas auditorias conjuntas, o trabalho é conduzido por uma equipe, composta por membros de diferentes tribunais e, ao final, elabora-se um relatório único. Nas auditorias paralelas, as principais decisões são compartilhadas, mas cada instituição conduz sua própria auditoria e elabora relatórios de forma independente. As auditorias coordenadas, por sua vez, são uma combinação das auditorias conjuntas e paralelas, compostas por um núcleo comum de questões a serem analisadas e conduzidas simultaneamente pelas instituições participantes, que produzem relatórios independentes de achados, consolidados posteriormente em um documento único (BRASIL, 2020a).

As auditorias paralelas e conjuntas são realizadas de forma menos frequentes. A primeira, porque a condução independente do trabalho por cada Tribunal de Contas não resolve o problema da fragmentação das ações (BRASIL, 2020a). As auditorias conjuntas, por sua vez, “tendem a ser mais desafiadoras, devido às distintas competências legais e à jurisdição em que as instituições de controle externo operam” (BRASIL, 2020a, p. 8). Assim, de acordo com o TCU, são as auditorias coordenadas, executadas concomitantemente por diferentes Cortes de Contas, que revelam “potencial de sinergia quanto à troca de informações e adoção de abordagem sistêmica sobre um tema de interesse comum” (BRASIL, 2020a, p. 7), de forma a evitar a realização de trabalhos sobrepostos, fragmentados ou duplicados.

As auditorias coordenadas passaram a ser adotadas principalmente a partir de 2007, após o início do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios Brasileiros (Promoex), estruturado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) em conjunto com os Tribunais de Contas brasileiros, e financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Esse Programa, que objetivava “fortalecer o sistema de controle externo e apoiar os Tribunais de Contas na implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)” (SILVA; MÁRIO, 2018, p. 80), acabou por impulsionar a cooperação entre as Cortes de Contas, o que resultou em compromissos firmados pelos TCs, dentre os quais se destacam a Carta da Amazônia (2010) e as Declarações de Belém (2011), Campo Grande (2012), Vitória (2013) e Fortaleza (2014). (BRASIL, 2020a).

A partir desses compromissos, conforme levantamento feito pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), foram realizadas 18 auditorias coordenadas pelo Tribunal de Contas da União e TCs estaduais e municipais, nas áreas de educação, saúde, saneamento e meio ambiente (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2019; BRASIL, 2020a). Para isso, são firmados acordos, definindo escopo, objetivos, metodologia, critério, equipes e cronograma da auditoria, dado que a cooperação esbarra na jurisdição própria e privativa de cada Corte de Contas.

As auditorias coordenadas, como apontou o referencial analítico “Aprimorando o controle externo em apoio à governança multinível e às políticas públicas descentralizadas”, elaborado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

Econômico (OCDE), são “geralmente negociações limitadas/bilaterais entre os TCs para projetos específicos” (OECD³, 2019, p. 18), pois, como destaca esse documento, a maioria das Cortes de Contas brasileiras estabelecem “condições para colaboração, seja em suas leis orgânicas, regimentos internos ou em ambos”, algumas, inclusive, completa, que haja aprovação em plenário ou pela Presidência da Corte (OECD, 2019, p. 17-18).

As associações que congregam as diferentes Cortes de Contas (Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), o Instituto Rui Barbosa (IRB), dentre outras) muito têm colaborado para superar essas dificuldades. A Atricon tem dentre suas atividades “coordenar ações sistêmicas voltadas ao aprimoramento e à uniformização dos entendimentos e procedimentos dos Tribunais de Contas do Brasil, resguardando as características das respectivas áreas de jurisdição” (ATRICON, 2017, p. [3]). O IRB, por seu turno, conhecido como o “‘braço acadêmico’ do Sistema de Controle Externo” (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2020) tem, inclusive, dentre suas cinco vice-presidências, uma, a de Desenvolvimento Institucional, “que busca desenvolver ações de cooperação e em rede sobre as várias áreas dos Tribunais de Contas” (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2020, [p. 1]).

A cooperação também tem sido estimulada por meio de Programas e Projetos, como o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios Brasileiros (Promoex), que, com financiamento do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), foi desenvolvido entre 2006 e 2013 com a participação de mais da metade das Cortes de Contas, tendo, como um dos seus componentes, o “fortalecimento e integração dos tribunais de contas no âmbito nacional” em que uma das metas era a criação de uma Rede Nacional e Portal de Informações dos Tribunais de Contas (GOIÁS, 2010).

Esse projeto, conforme Silva e Mário (2018, p. 86), resultou em: “675 ações de interação entre os Poderes, Ministério Público, cidadãos/sociedade organizada”; “235 auditorias operacionais” e “217 processos foram redesenhados”. Com isso, constataram os autores, aumentou a “interatividade e troca de experiências” entre Tribunais de Contas (SILVA; MÁRIO, 2018, p. 93).

O intento, desta feita em parceria com a OCDE, foi retomado com o Projeto Integrar, cujo objetivo é não apenas “desenvolver uma metodologia que permita aos tribunais de contas trabalhar de forma mais estratégica e coordenada, selecionando ações de controle de maior risco e com maior potencial de impacto” como induzir “o aperfeiçoamento da gestão das políticas descentralizadas e o uso de indicadores aceitos internacionalmente, sem contar com o estreitamento das relações entre TCs, por meio do compartilhamento de boas práticas.” (BRASIL, 2020b, [p. 4]).

3 **OCDE** é a sigla para Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (**OECD**, na sigla em inglês), um órgão internacional composto por 37 países que trabalham juntos para compartilhar experiências e buscar soluções para problemas comuns. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 11 ago. 2021.

Esse projeto, que contou com a participação de todos os TCs brasileiros e já se encontra em sua terceira e última fase prevê como resultados: a projeção de indicadores “para medição de desempenho no campo das políticas da educação, bem como para avaliar a governança em um contexto de políticas descentralizadas” e a seleção e recomendação das melhores práticas para “o ambiente de auditorias descentralizadas no Brasil” (OECD, 2019, p. 6-7).

As Cortes de Contas, portanto, têm evitado a duplicação, a fragmentação e/ou sobreposição das atividades fiscalizatórias de políticas públicas que envolvam mais de um ente federativo por meio de auditorias coordenadas, de ações e iniciativas promovidas pelas associações das entidades fiscalizatórias, como Atricon e IRB, e de Programas e Projetos, como o Promoex e o Integrar, que fomentam a integração, a harmonização de conceitos e procedimentos e o desenvolvimento de ações conjuntas.

4 CONSIDERAÇÕES

Este artigo abordou a atuação dos Tribunais de Contas brasileiros na fiscalização de políticas públicas descentralizadas, tendo como ponto de partida o modelo federativo brasileiro que, ao conferir competências exclusivas e concorrentes dos três entes federativos, possibilita que uma política pública seja formulada e financiada por um ente federativo e executada por outro. Desejava-se identificar como os órgãos de controle, que têm jurisdição limitada a uma ou duas dessas esferas, têm evitado a duplicação, fragmentação e/ou sobreposição de atividades fiscalizatórias, tendo por base obras referenciais sobre a dinâmica das relações intergovernamentais no federalismo brasileiro pós-Constituição de 1988, bem como documentos elaborados pelo Tribunal de Contas da União.

A Constituição Federal de 1988 ao estabelecer um padrão de relações intergovernamentais em que os entes federativos têm competências comuns e concorrentes, sem a indicação de como efetivar a prevista e necessária cooperação, acarretou problemas de superposição de ações, favoreceu a ineficiência e a iniquidade nos gastos públicos e, principalmente, criou dificuldades para a fiscalização e controle dos Tribunais de Contas.

Esses possuem competências limitadas ao ente federativo fiscalizado e à origem dos recursos públicos e, ao exercerem a fiscalização de políticas públicas formuladas, financiadas e executadas por mais de um ente federativo, podem não apenas duplicar ou sobrepor ações de controle como gerar decisões conflitantes, comprometendo a segurança das relações jurídicas. Isso tem suscitado a realização de auditorias cooperativas, especialmente, as coordenadas que, diferentemente das conjuntas e paralelas, preservam as competências dos participantes com a produção de relatórios independentes de achados, os quais, ao serem consolidados em um documento único, induzem a uma abordagem sistêmica sobre o objeto da fiscalização.

Esse modelo de atuação, contudo, ainda que permaneça esbarrando na necessidade de celebração de acordos aprovados pelos Plenários ou pela Presidência de alguns Tribunais, tornaram-se mais frequentes a partir dos estímulos à cooperação das associações que congregam as diferentes Cortes de Contas e dos projetos de modernização do sistema de controle brasileiro.

As associações têm não apenas coordenado ações sistêmicas e voltadas para a harmonização de conceitos e procedimentos como desenvolvido ações de cooperação e em rede, sem, contudo, violar as respectivas áreas de atuação. Já os projetos de modernização têm estimulado a cooperação, seja por meio do fortalecimento e integração dos tribunais e criação de redes entre eles, como fez o Promoex, seja com o desenvolvimento de metodologias que lhes possibilita trabalhar de forma coordenada e atuando naquelas ações que possibilitam maior impacto, usando indicadores aceitos internacionalmente ou compartilhando boas práticas como tem feito o Projeto Integrar.

Portanto, a duplicação, a fragmentação e/ou sobreposição das atividades fiscalizatórias de políticas públicas que envolvem mais de um ente federativo têm sido evitadas pelas Cortes de Contas por meio de auditorias coordenadas, de ações e iniciativas promovidas pelas associações das entidades fiscalizatórias, como Atricon e IRB, e de Programas e Projetos, como o Promoex e o Integrar. Espera-se que tais estratégias possam cada vez mais fomentar a integração, a harmonização de conceitos e procedimentos e o desenvolvimento de ações conjuntas entre os Tribunais de Contas brasileiros.

REFERÊNCIAS

ABREU, M. Educação e Federalismo no Brasil. **Instituto Alfa e Beto**. Brasília, 29 jul. 2016. Disponível em: <https://www.alfaebeto.org.br/2016/07/29/educacao-e-federalismo-no-brasil/>. Acesso em: 14 jun. 2020.

ABRUCIO, F.; FRANZESE, C. Federalismo e políticas públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil. In: ARAÚJO, M. F. I.; BEIRA, L. (Org.). **Tópicos de Economia Paulista para Gestores Públicos**. São Paulo: Edições FUNDAP, 2007, p. 13-31. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/242213262_Federalismo_e_politicas_publicas_o_impacto_das_relacoes_intergovernamentais_no_Brasil/citation/download. Acesso em: 29 maio 2020.

ATRICON. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas. **Estatuto em vigência a partir da gestão 2018-2019**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/estatuto-em-vigencia-a-partir-da-gestao-2018-2019/>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda constitucional n. 14**, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais Transitórias. Brasília: 1996a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc14.htm. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda constitucional n. 53**, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc53.htm. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Federal n. 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: 1996b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. **Lei Federal n. 11.494**, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: 2007. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Representação n. 016.542/2001-7. Relator: Benjamin Zymler. Pesquisa de Jurisprudência, **Acórdãos**, 07 ago. 2002. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/%2522decis%25C3%25B5es%2520conflitantes%2522%2520%2522tribunais%2520de%2520contas%2520estaduais%2522/%2520/DIRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMA%2520CORDAOINT%2520desc/2/%2520?uuid=f9539270-affa-11ea-b747-99244db71e31>. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações sobre Auditorias Coordenadas**. Brasília: TCU, 2020a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E701C7A670170542BEDA36DA4>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Integrar**: aprimoramento do controle externo de políticas públicas e programas públicos descentralizados. Brasília: TCU, 2020b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/integrar/index.html#inicio>. Acesso em: 29 maio 2020.

FRANZESE, C. **Federalismo cooperativo no Brasil**: da Constituição de 1988 aos sistemas de políticas públicas. 2010. 210f. [Tese]. Doutorado em Administração Pública e Governo. Fundação Getúlio Vargas: São Paulo, 2010.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Projeto de execução do PROMOEEX**. Goiânia: TCE, 2010. Disponível em: <http://www.tce.go.gov.br/CategoriaDownload?idCategoria=195&oculta=True>. Acesso em: 29 maio 2020.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Nova versão do Projeto OCDE**: privilegia o fortalecimento do controle externo via metodologia de identificação de áreas de risco nas políticas públicas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/nova-versao-do-projeto-ocde-privilegia-o-fortalecimento-do-controle-externo-via-metodologia-de-identificacao-de-areas-de-risco-nas-politicas-publicas/>. Acesso em: 29 maio 2020.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Sobre o IRB**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/sobre-o-irb/>. Acesso em: 29 maio 2020.

OECD. Organisation for Economic Co-Operation and Development. **Aprimorando a Governança Multinível e as Políticas Públicas Descentralizadas**: um referencial analítico para o Projeto com a OCDE, Tribunal de Contas da União e Tribunais de Contas brasileiros. Paris: OECD, 2019. Disponível em: <http://docplayer.com.br/178488609-Aprimorando-a-governanca-multinivel-e-as-politicas-publicas-descentralizadas.html>. Acesso em: 28 maio 2020.

SOARES, M. M. Formas de Estado: federalismo. **Manuscrito**. Belo Horizonte: UFMG/DCP, 2013. Disponível em: <https://scholar.google.com/citations?user=cXX3gLgAAAAJ&hl=es>. Acesso em: 29 maio 2020.

SILVA, F.; MÁRIO, P. Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro: o Promoex nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Rio de Janeiro: UFRJ, v. 13, n. 2, 2018. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13852>. Acesso em: 19 jun. 2020.

SUMIYA, L. A.; FRANZESE, C. Relações intergovernamentais: o Fundef e a municipalização do Ensino Fundamental no Estado de São Paulo. In: VIEITEZ, C. G.; BARONE, R. E. M. (Orgs.). **Educação e Políticas Públicas**: tópicos para o debate. São Paulo: Junqueira&Marin Editores, 2004. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2004-gpg-0961.pdf>. Acesso em: 29 maio 2020.

TRIBUNAIS DE CONTAS E ANDRAGOGIA: um estudo sobre os Projetos Político Pedagógicos das Escolas de Contas

COURTS OF ACCOUNTS AND ANDRAGOGY: a study on the Political Pedagogical Projects of Schools of Accounts

Gilson Piqueras Garcia¹

Resumo: O objetivo geral deste trabalho é analisar como a Andragogia orienta os Projetos Político Pedagógicos das Escolas de Contas. Andragogia é a arte e ciência de ajudar adultos a aprender. A pergunta da pesquisa é: o conceito de Andragogia orienta os Projetos Político Pedagógicos das Escolas de Contas? Este é um estudo exploratório, qualitativo e quantitativo, que utiliza a técnica documental para coleta de dados e a análise de conteúdo como ferramenta de análise de dados. O estudo se justifica na medida em que as Escolas de Contas desempenham o importante papel de desenvolver competências dos servidores dos Tribunais de Contas, assim como dos jurisdicionados, controladores sociais e da sociedade em geral. Neste artigo, o modelo teórico da Andragogia é apresentado, os resultados são exibidos e discutidos e, ao final, a questão de pesquisa é respondida, sendo, portanto, cumprido o objetivo do estudo.

Palavras-chave: Andragogia. Escolas de Contas. Projeto Político Pedagógico. Tribunais de Contas.

Abstract: The general objective of this work is to analyze how Andragogy guides the Pedagogical Political Project of the Schools of Accounts. Andragogy is the art and science of helping adults learn. The research question is: Does the concept of Andragogy guide the Pedagogical Political Project of the Schools of Accounts? This is an exploratory, qualitative and quantitative study, using a documental technique for data collection and content analysis as a data analysis tool. The study is justified insofar as the Schools of Accounts play the important role of developing the competences of the employees of the Courts of Accounts, as well as those in jurisdiction, social controllers, and society in general. The theoretical model of Andragogy is presented, the results are displayed and discussed, and the research question is answered. The objective of the study is, therefore fulfilled.

Keywords: Andragogy. Schools of Accounts. Political Pedagogical Project. Courts of Accounts.

1 INTRODUÇÃO

As Escolas de Contas praticam, predominantemente, o que se pode chamar de Andragogia. Knowles, Holton e Swanson (2011) definem Andragogia como “a arte e ciência de ajudar adultos a aprender, em contraste com a Pedagogia, que é a arte e a

1 Diretor da Escola de Gestão e Contas, Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Doutor em Ciência e Tecnologia pela UNESP. Engenheiro Civil e Mestre em Engenharia pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Especialista em Administração pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. gilson.garcia@tcm.sp.gov.br.

ciência de ensinar crianças”. O que aqui parece ser uma simples separação por faixa etária, representa, na verdade um salto semântico. Ao definir a Andragogia como a arte de ajudar adultos a aprender, em vez de ensinar adultos, Knowles destaca o novo paradigma trazido pelo seu modelo de aprendizagem (BARROS, 2018).

O Brasil possui 33 Tribunais de Contas, dos quais 32 têm Escolas de Contas. Em pesquisa conduzida pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) em 2020, 15 Escolas de Contas declararam possuir Projeto Político Pedagógico (PPP). “O Projeto Político Pedagógico – PPP, principal documento direcionador da escola, tem como objetivo principal orientar o trabalho desenvolvido em todas as instâncias que nela estão inseridas ou associadas e envolve questões administrativas, pedagógicas e políticas.” (GUEDES, 2021, p. 2).

O objetivo geral deste trabalho é analisar como a Andragogia orienta os Projetos Político-Pedagógicos das Escolas de Contas. A pergunta da pesquisa é: O conceito de Andragogia orienta os Projetos Político-Pedagógicos das Escolas de Contas? Esta pesquisa é exploratória, qualitativa e quantitativa, que utiliza técnica documental para coleta de dados e análise de conteúdo como ferramenta de análise de dados. O estudo se justifica na medida em que as Escolas de Contas desempenham o importante papel de desenvolver competências dos servidores dos Tribunais de Contas, assim como dos jurisdicionados, controladores sociais e da sociedade em geral. No item a seguir, será apresentado o referencial teórico da Andragogia. O terceiro item apresenta os métodos e técnicas para coleta e análise dos dados. No item quatro, os resultados serão apresentados e analisados. Por fim, o referido trabalho se encerra com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO: ANDRAGOGIA

“O termo andragogia provém do grego andros = adulto + agogos = guiar, conduzir, educar. Foi cunhado em 1833, pelo professor alemão Alexander Kapp, para descrever o método de ensino utilizado por Platão com pequenos grupos de adultos.” (FILATRO, 2015, [n.p]). Segundo Knowles, Holton e Swanson (2011), durante séculos prevaleceu apenas um modelo de aprendizagem, que servia como guia para as práticas educacionais, independente da idade do aluno, a Pedagogia. A Pedagogia tem origem no século VII com o ensino religioso, onde padres ensinavam crianças a ler e a escrever. Este modelo permaneceu, em grande parte, inalterado até a virada do século XX, quando começaram os primeiros estudos de psicopedagogia. Havia muito conhecimento sobre ensino, mas pouco sobre aprendizagem, até que os primeiros estudos sobre educação de adultos começaram a aparecer depois da segunda guerra mundial. No início do século passado, quando a educação de adultos começou a se organizar mais sistematicamente, os alunos adultos apresentaram grande resistência às estratégias pedagógicas tradicionais, como: aulas expositivas, leituras, exercícios,

chamadas orais, memorização e exames. Os alunos adultos pareciam procurar algo diferente disto e as taxas de evasão foram altas.

Durante séculos prevaleceu o paradigma de que aquilo que um indivíduo aprendia quando jovem era o suficiente para o restante da sua vida. Isto porque o intervalo de tempo entre mudanças sociais era muito maior que a expectativa de vida. Ao longo da história o intervalo entre mudanças sociais foi encurtando e a expectativa de vida das pessoas foi crescendo, até que no século XX, um indivíduo assistiu várias mudanças sociais durante sua vida. Como consequência, o ensino recebido pelo aluno quando jovem não vale mais para toda sua vida, a Educação se tornou uma tarefa para a vida toda, e o aprendizado mais importante é aprender a aprender (KNOWLES; HOLTON; SWANSON, 2011). Em função desta nova demanda houve um crescimento na quantidade de educadores adultos, e então resolveu-se denominar de Andragogia esta nova área de conhecimento, para diferenciá-la da Pedagogia. As diferentes hipóteses das quais partem a Pedagogia e a Andragogia estão resumidas no Quadro 1.

Quadro 1 - Pressupostos dos modelos pedagógicos e andragógicos

Hipóteses sobre:	Pedagogia	Andragogia
Conceito de aluno	dependente (passivo)	autodirigido (ativo)
Conceito de professor	A sociedade espera que o professor decida o quê, quando e como vai ser aprendido, e se foi aprendido.	O professor tem o papel de encorajar e alimentar o autodirecionamento.
Papel das experiências anteriores do aluno	Pouca importância.	Um recurso rico de aprendizagem para eles mesmos e para os outros.
Técnicas de ensino	Aulas expositivas, leituras, exposições áudio visuais.	Experimentos de laboratório, debates, solução de problemas, estudos de caso, simulação, experiências de campo.
Disposição para aprender	Função da pressão da sociedade.	Função das necessidades da vida real.
Orientação para a aprendizagem	Aquisição de conteúdos (centrado em matérias). Uso no futuro.	Aquisição de competências (centrado em performance). Uso no presente.

Fonte: Adaptado de Knowles, Holton e Swanson (2011).

A partir destas hipóteses Knowles (2011) constrói o primeiro modelo teórico para a Andragogia, a saber:

Clima de Aprendizagem - Como a maioria dos alunos teve uma experiência passiva na Educação Infantil, mesmo que eles tenham bastante independência em todos os outros aspectos da vida adulta, quando retornam ao ambiente escolar, muitos tendem a reproduzir aquele comportamento passivo, como: sentar no fundo da sala, cruzar os braços e ficar calado. Um papel fundamental do educador de adultos é, portanto, ajudar os alunos a vivenciarem o ensino com a mesma independência que vivem em outros aspectos de sua vida. Por isto deve ser dada uma especial atenção à ambientação. Os móveis devem ser diferentes, não apenas porque adultos têm diferentes requisitos

físicos de crianças, mas também porque o formato tradicional das salas de aula, com, por exemplo, carteiras em fileiras e quadros negros, pode, inconscientemente, induzir os alunos adultos a terem um comportamento passivo. Carteiras em círculos para pequenos grupos podem ser mais adequado para interação entre adultos.

Diagnóstico de necessidades - Um aspecto fundamental da Andragogia é a motivação para aprender. Adultos se sentem mais motivados a aprender o que eles sentem necessidade, do que aquilo que os professores pensam que eles devem aprender. Por isto, é importante convencer os adultos a fazer um autodiagnóstico de necessidades de aprendizagem. Para isto, primeiro, deve ser construído um modelo de competências necessárias para atingir um modelo de performance desejada. Depois deve ser avaliado o nível atual das competências do aluno, dentro daquele modelo de competências. Em seguida, o aluno deve ser ajudado a medir a defasagem entre as competências presentes e as desejadas, de modo a sentir uma insatisfação causada pela diferença entre onde ele está e onde ele gostaria de estar, de modo que possa se direcionar para melhorar, e estar motivado para aprender.

O processo de planejamento - As pessoas têm maior comprometimento com as atividades educacionais quando elas participam do seu planejamento. Por isto, é importante que os professores envolvam os alunos no processo de planejamento do seu próprio aprendizado. A função do planejamento é traduzir o diagnóstico de necessidades em objetivos educacionais específicos.

Conduzindo as experiências de aprendizagem - Na prática da Andragogia o processo ensino-aprendizagem é uma responsabilidade mútua entre professores e alunos. Por isto não se espera que os professores façam uma pessoa aprender, que é o paradigma da Pedagogia, mas que ajudem uma pessoa a aprender.

Avaliação do aprendizado - Provavelmente, a maior incongruência entre o ensino tradicional e a Andragogia é o fato de o professor atribuir uma nota ao aluno. Nada pode fazer um adulto se sentir mais infantil do que ser julgado por outro adulto. Por isto, a Andragogia incentiva os processos de autoavaliação. Aqui, podem ser usados os diagnósticos antes e depois da experiência de aprendizagem, e a avaliação pode ser baseada no ganho de competências.

O papel da experiência - Diferentemente das crianças, os adultos tendem a definir quem eles são a partir do que eles fizeram. Eles derivam boa parte das suas identidades advindas das suas experiências. Por isto, quando eles são colocados em situações em que sua experiência não está sendo usada, ou seu valor é minimizado, eles não apenas sentem que sua experiência está sendo rejeitada, mas que eles estão sendo rejeitados como pessoas. A experiência dos adultos é um rico recurso de aprendizagem para eles próprios e para os outros. Para eles, novos conhecimentos podem ganhar mais significado ao serem relacionados com experiências passadas. Por outro lado, por terem fixado hábitos e padrões de pensamento, eles tendem a ter a mente menos aberta.

Ênfase em metodologias ativas - Pelo fato de os adultos serem eles próprios um rico recurso de aprendizagem, devem-se usar técnicas que façam fluir suas experiências, como: discussões em grupo, estudos de caso, simulações, atividades de campo, laboratório, seminários. A Aprendizagem Baseada em Problemas (ABP), ou *Problem Based Learning* (PBL), é uma metodologia ativa que tem tido uma utilização crescente na educação de adultos (GARCIA, 2014; GARCIA, 2019). Quanto mais ativo o papel do aluno no processo de aprendizagem, mais provavelmente ele estará aprendendo. Também devem ser enfatizadas as possíveis aplicações práticas da aprendizagem no cotidiano.

Shinoda (et al., 2014) estudaram a percepção de alunos de mestrado e doutorado em Administração da Universidade de São Paulo (USP) e da Fundação Getúlio Vargas (FGV) de São Paulo quanto à utilização da Andragogia. Os resultados mostraram que os alunos perceberam os elementos do processo de planejamento (preparação) e avaliação do aprendizado (avaliação contínua), mas não perceberam a presença do papel da experiência (uso de técnicas experienciais de aprendizagem).

A partir destes conceitos Knowles (2011) propôs um processo de sete fases para planejar e executar programas educacionais para adultos:

- 1) O estabelecimento de um clima propício para a aprendizagem adulta.
- 2) A criação de uma estrutura organizacional para o planejamento participativo.
- 3) O diagnóstico das necessidades de aprendizagem.
- 4) A formulação dos objetivos de aprendizagem.
- 5) O desenvolvimento de um roteiro de atividades.
- 6) A execução das atividades.
- 7) A reavaliação do diagnóstico das necessidades de aprendizagem.

Quanto às fases do processo andragógico, os resultados do estudo de Shinoda (et al. 2014) mostraram que os alunos perceberam a presença do estabelecimento do clima colaborativo (fase 1) e do estabelecimento de objetivos (fase 4).

O modelo de Knowles sofreu algumas críticas. Uma delas é que neste modelo dicotômico, a Pedagogia é associada ao ensino tradicional, ignorando as iniciativas progressistas do início do século XX, como a Escola Nova. Outra crítica é que o modelo é descritivo (com listas e catalogações) e não analítico, ou ainda, que o modelo é centrado no indivíduo e não leva em conta os outros contextos, como: o social, político, econômico e cultural. Apesar disto, existe o reconhecimento que Knowles foi quem lançou as bases da Andragogia como ciência. A Andragogia continua, em grande parte, válida, levando a muitos resultados exitosos (BARROS, 2018, p. 7).

Paulo Freire, teórico brasileiro da educação de jovens e adultos, diverge do modelo de Knowles em um ponto. Freire (2019) valoriza o papel da complexidade social em oposição a uma excessiva centralização no indivíduo. No entanto, os dois modelos têm convergências importantes: o pressuposto de que o aluno adulto é

independente para aprender, e que o papel do professor é estimular e alimentar o movimento em direção à autonomia (FREIRE, 2019) e o reconhecimento da experiência do aluno como rico recurso educacional, o que Freire chama “saber de experiência feito” (BARROS, 2018, p. 12).

Silva e Torres (2017) realizaram uma revisão de literatura sobre a aplicação da Andragogia, em cursos de graduação e de pós-graduação de diversas áreas de conhecimento, e constataram que, apesar da importância do tema, a produção científica sobre ele, em língua portuguesa, é insuficiente. Padrão e Borges (2017) pesquisaram o uso dos conceitos de Andragogia pelos docentes dos cursos de ensino técnico para adultos do Instituto Federal de Sergipe e concluíram que embora os professores não conhecessem a Andragogia, parte significativa tinha interesse em participar de programas de formação sobre metodologias ativas de ensino. Jesus (2017) aplicou questionários e entrevistou 20 professores de administração em dois *campi* da Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Grande parte dos respondentes declararam não conhecer o modelo andragógico de aprendizagem. A metodologia andragógica parece pouco utilizada pelos docentes de adultos, conforme resultados da pesquisa de Carvalho e Lustosa (2019).

Bressiani e Roman (2017) estudaram dois cursos de capacitação na construção civil programados, considerando os princípios andragógicos. Ao final do curso foram aplicados questionários a 175 alunos com a finalidade de identificar a influência dos princípios da Andragogia na satisfação com o curso. As questões foram divididas em cinco princípios: Princípio 1 - Autoconceito do aprendiz; Princípio 2 - O papel da experiência do aprendiz; Princípio 3 - Prontidão para aprender e orientação da aprendizagem; Princípio 4 - A necessidade de conhecimento; Princípio 5 - A motivação para aprender. Os resultados mostraram uma associação significativa entre os princípios 2, 3 e 4 e a satisfação com o curso. Kozievitch (et al., 2021) analisaram a percepção de 148 alunos de Ciências Contábeis, de duas Instituições de Ensino Superior, em relação ao processo de aprendizagem conduzido sob os fundamentos da Andragogia. A percepção dos alunos foi avaliada através de questões relacionadas a cinco princípios: necessidade de saber do aprendiz; conceito de si; prontidão para aprender; orientação para a aprendizagem; e motivação para aprender. Concluiu-se que os alunos mostraram alta concordância com todos os princípios, com exceção do conceito de si, o que significa que eles têm baixa concordância com a autonomia, e, portanto, são dependentes dos professores.

Oliveira (2017) entrevistou sete profissionais de educação corporativa e concluiu que apesar de eles conhecerem os fundamentos da Andragogia, ela não era utilizada nas ações educacionais das suas organizações. Segundo Santos e Figueiredo (2018), a abordagem andragógica é de fundamental importância para o desenvolvimento de competências profissionais pelas Escolas de Governo, num contexto de educação continuada (*lifelong learning*).

O Quadro 2 apresenta o modelo de análise, construído a partir do referencial teórico, e que será usado na análise dos resultados.

Quadro 2 - Modelo de Análise

Conceito	Dimensão	Indicador (frequência de palavras ou expressões no texto do PPP)
Andragogia	Papel do aluno	autonomia
	Papel das experiências	experiências
	Técnicas de ensino	metodologias ativas
	Motivação para aprender	necessidades
	Orientação para a aprendizagem	competências

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

Esta é uma pesquisa exploratória que utiliza técnica documental. O estudo é qualitativo e quantitativo. O Brasil possui 33 Tribunais de Contas, dos quais 32 possuem Escolas de Contas. No Diagnóstico das Escolas de Contas 2020, realizado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), 15 Escolas de Contas declararam possuir Projeto Político Pedagógico (PPP). Foram solicitados os PPPs para os gestores de todas as Escolas de Contas. Nove Escolas de Contas enviaram seus PPPs, que foram objeto de análise. A técnica de análise utilizada foi a análise de conteúdo (BARDIN, 2016). A adesão dos PPPs às diferentes dimensões do conceito de Andragogia foi analisada através de palavras ou expressões que são indicadores dessas dimensões. Cada uma destas dimensões é uma categoria temática conforme Bardin (2016). A frequência destas palavras ou expressões fornecem elementos para responder ao problema de pesquisa (o conceito de Andragogia orienta os Projetos Político Pedagógicos das Escolas de Contas?).

4 RESULTADOS

O Quadro 3 apresenta os nove Projetos Político- Pedagógicos coletados.

Quadro 3 - Projetos Político-Pedagógicos

Tribunal de Contas	Nome do documento	páginas
Tribunal de Contas da União (TCU)	Plano de Desenvolvimento Institucional 2020-2024 (BRASIL, 2018)	141
Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC/DF)	Projeto Político Pedagógico (DISTRITO FEDERAL, 2016)	26
Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA)	Projeto Político Pedagógico 2021 (BAHIA, 2021a)	11
Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE)	Projeto Político Pedagógico Andragógico (CEARÁ, 2014)	38
Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA)	Plano de Desenvolvimento Institucional 2016-2021 (PARÁ, 2016)	72
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE)	Projeto Político Pedagógico (PERNAMBUCO, 2020)	96
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ)	Plano de Desenvolvimento Institucional 2020-2024 (RIO DE JANEIRO, 2020)	127
Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM/BA)	Projeto Político Pedagógico (BAHIA, 2021b)	14
Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCM/GO)	Projeto Político Pedagógico (GOIÁS, 2011)	16

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

A Tabela 1 apresenta as frequências das citações da palavra **andragogia**, que são mencionadas em cinco dos nove PPPs analisados. Em seguida, estão apresentados trechos dos textos dos PPPs que contém a palavra **andragogia** (grifos do autor).

Tabela 1 - Frequência da palavra andragogia

Palavra	TCU	TC DF	TCE BA	TCE CE	TCE PA	TCE PE	TCE RJ	TCM BA	TCM GO
Andragogia	9	8	0	4	4	10	0	0	0

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

“O princípio da **andragogia** orienta o planejamento das ações educacionais no ISC, tornando o servidor parte fundamental nas relações de ensino e aprendizagem, pois traz consigo a experiência de sua atuação profissional.” (BRASIL, 2018, p. 78).

“São princípios orientadores das ações da Escola de Contas Públicas do TC/DF: **Andragogia**; [...]” (DISTRITO FEDERAL, 2016).

“A **andragogia** como referencial no planejamento, instrução e gestão de resultados dos cursos; [...]” (CEARÁ, 2014).

“Tal percepção de que a prática educativa deve estar voltada à autonomia do estudante [...] complementa-se, no projeto educacional da ECPBG, com o conceito de **andragogia**.” (PERNAMBUCO, 2020, p. 51).

“Por reconhecer as particularidades da forma como aprendemos nessa fase da vida, a **andragogia** é conceito que se coaduna com as ações da Escola.” (PERNAMBUCO, 2020, p. 51).

Os cinco PPPs que citam a palavra Andragogia afirmam que ela é um princípio que orienta as ações educacionais. A Tabela 2 mostra os resultados dos indicadores das cinco dimensões do conceito de Andragogia, por Escola de Contas, do modelo de análise do Quadro 2. Como medida do grau de aderência dos PPPs ao conceito da Andragogia foi utilizada a frequência total dos indicadores (palavras) das cinco dimensões do conceito, dividida pela quantidade de páginas do PPP, uma vez que os PPPs têm tamanhos distintos. A média geral é 1,1 palavras por página. Dos cinco PPPs que citam a palavra Andragogia, três (TCU, TC/DF e TCE/PA) têm valores acima da média, o que é um resultado esperado. Os outros dois PPPs (TCE//CE e TCEPE) têm valores abaixo da média, o que pode indicar que estes PPPs, apesar de declararem se orientar pelo princípio da Andragogia, pouco se referem às dimensões do conceito nos seus textos. Dos quatro PPPs que não citam a palavra Andragogia em seu texto, três (TCE/BA, TCM/BA e TCM/GO) têm valores abaixo da média, o que é também um resultado esperado. Já o TCE/RJ ficou na média, o que pode indicar que, apesar de não citar explicitamente a palavra Andragogia, as dimensões do conceito estão contempladas no texto do PPP.

Tabela 2 - Indicadores da Andragogia por Escola de Contas

Palavra	TCU	TC DF	TCE BA	TCE CE	TCE PA	TCE PE	TCE RJ	TCM BA	TCM GO	Total
Autonomia	6	2	6	6	11	19	7	0	1	58
Experiências	37	4	0	0	3	0	25	1	0	70
Metodologias ativas	5	0	0	0	0	11	6	0	0	22
Necessidades	42	11	0	2	31	9	47	0	4	146
Competências	99	41	4	20	70	15	57	5	8	319
Total	189	58	10	28	115	54	142	6	13	615
Páginas	141	26	11	38	72	96	127	14	16	541
palavras por página	1,3	2,2	0,9	0,7	1,6	0,6	1,1	0,4	0,8	1,1

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

A Tabela 3 apresenta os resultados totais para as cinco dimensões do conceito de Andragogia do modelo de análise do Quadro 2.

Tabela 3 - Indicadores das cinco dimensões da Andragogia

Palavra	TOTAL	%
Autonomia	58	9
Experiências	70	11
Metodologias ativas	22	4
Necessidades	146	24
Competências	319	52
TOTAL	615	100

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

Embora citada em todos os PPPs, com exceção do TCM/BA, a **autonomia** do aluno responde por apenas 9% das ocorrências de palavras. O baixo percentual de ocorrências da palavra autonomia está na mesma direção dos resultados de Bressiani e Roman (2017) e Kozievitch (et al., 2021), onde os alunos pesquisados não identificaram a presença do princípio da autonomia. Abaixo temos trechos selecionados dos PPPs que contém a palavra autonomia.

“aprender a ser – envolve desenvolver **autonomia** de pensamento e discernimento, senso de propósito, ética, responsabilidade, imaginação, criatividade, iniciativa e crescimento integral.” (BRASIL, 2018, p. 77).

“O participante será estimulado a descobrir soluções diante de problemas e situações que devam ser resolvidos com **autonomia** e criatividade utilizando os conhecimentos adquiridos durante o curso, a experiência de vida e profissional, [...]” (CEARÁ, 2014).

“A ECAV objetiva formar o aluno visando a sua **autonomia** em relação aos seus posicionamentos diante da sociedade e da instituição a qual é vinculado, assumindo responsabilidades diante dos resultados de suas ações, [...]” (PARÁ, 2016, p. 51).

“Nesse sentido, a **autonomia** – enquanto capacidade de se autogerir – é também um dos princípios andragógicos que dizem respeito ao público-alvo da ECPBG.” (PERNAMBUCO, 2020, p. 51).

“Do ponto de vista conceitual, esta última abordagem postula a capacidade de autoaprender e, com isso, praticar o autodesenvolvimento, para o qual é necessário um elevado nível de **autonomia** por parte de quem busca o conhecimento”. (PERNAMBUCO, 2020, p. 53).

O papel das **experiências** responde por 11% das ocorrências. Este baixo percentual está na mesma direção do resultado de Shinoda (et al., 2014), que apontou que os alunos não perceberam este princípio na experiência educacional pesquisada. Cinco dos nove PPP citam a palavra **experiências**. A seguir exibe-se alguns trechos:

“O respeito ao conhecimento e às **experiências** individuais é entendido como fator que impulsiona a dinâmica do ambiente de aprendizagem.” (BRASIL, 2018, p. 78).

“[...] as **experiências** que o adulto possui influenciam e dão forma ao conhecimento que lhe é transmitido; [...]” (DISTRITO FEDERAL, 2016).

“para os adultos, suas **experiências** são a base de seu aprendizado. Os métodos de aprendizagem que aproveitam essa amplitude de diferenças individuais serão mais eficazes; (PARÁ, 2016, p. 37).

“Nessa concepção de educação há uma interação entre um grupo de sujeitos, que trocam informações, **experiências** e objetivos.” (BAHIA, 2021b).

O uso de metodologias ativas de ensino é responsável por apenas 4% das citações. Apenas três dos nove PPPs contém a expressão metodologias ativas:

“As metodologias de ensino selecionadas na condução das ações educacionais desenvolvidas pelo ISC [...] fundamentam-se [...], sobretudo em relação a **metodologias ativas** de ensino e aprendizagem.” (BRASIL, 2018, p. 85)

“A ECPBG adota esse entendimento e, por isso, incorpora ao seu projeto educacional, como base metodológica, a perspectiva das **Metodologias Ativas**, em que o estudante é o foco da aprendizagem.” (PERNAMBUCO, 2020, 52).

“Destaca-se, desde já, a necessidade de aprofundar a capacitação da equipe técnica da ECG/TCE-RJ, como servidores administrativos, coordenadores e docentes. O trabalho visa atuar com **metodologias ativas** e currículos flexíveis.” (RIO DE JANEIRO, 2020, p. 19).

A palavra **necessidades** responde por 24% das citações, o que indica que os PPPs consideram que a motivação dos adultos é determinada por questões intrínsecas, as necessidades de desenvolvimento, e não por motivos extrínsecos, como a pressão da sociedade. Dos nove PPPs, sete mencionam a palavra **necessidades**:

“O estudante organiza sua aprendizagem, busca os conhecimentos de acordo com suas expectativas e **necessidades** de desenvolvimento e determina o caminho para alcançar seus objetivos educacionais.” (BRASIL, 2018, p. 78)

“As ações educacionais do Plano de Educação Corporativa devem ter como origem o plano de desenvolvimento de pessoas, a partir da definição de **necessidades** de treinamento e desenvolvimento.” (PARÁ, 2016, p. 60).

“O processo contempla a elaboração do Plano de Desenvolvimento Profissional, que contém o diagnóstico das **necessidades** e a indicação das respectivas ações voltadas ao aprimoramento das competências [...]” (PERNAMBUCO, 2020, p. 70).

“Hoje, o grande desafio dessas escolas é articular a gestão da educação para o trabalho com o referencial de competências. Isso significa pensar em como usar a noção de competência para alimentar a definição das **necessidades** de capacitação.” (RIO DE JANEIRO, 2020, p. 76).

“Deste modo, o planejamento de cursos é pensado e elaborado visando atingir públicos específicos conforme **necessidades** identificadas.” (GOIÁS, 2011, p. 10).

A palavra **competências** é responsável por 52 % das ocorrências, o que indica que a orientação da aprendizagem para competências (e não conteúdos) está bem consolidada nos PPPs. Todos os PPPs analisados mencionam a palavra **competências**:

“Essa exigência situa o projeto pedagógico como um “documento” estratégico que orienta o processo de aquisição, aperfeiçoamento ou desenvolvimento de **competências** nos servidores, [...]” (BRASIL, 2018, p. 22).

“Aprender a fazer representa o desenvolvimento de **competências** que envolvem experiências sociais e de trabalho que possibilitem enfrentar diferentes situações e resultem em um melhor desempenho no trabalho em grupo.” (DISTRITO FEDERAL, 2016).

“O negócio da Escola de Contas é o desenvolvimento de **competências** individuais e organizacionais.” (BAHIA, 2021a).

“Uma agenda de atividades, de acordo com o objeto da aprendizagem, será previamente apresentada tendo em vista as propostas de desenvolvimento de **competências**, apoiadas na estrutura de conhecimento do curso.” (CEARÁ, 2014).

“O aluno-servidor deverá mobilizar habilidades e articular conhecimentos e conceitos específicos e alcançar **competências** necessárias para atuar no seu lugar de trabalho e na sociedade.” (CEARÁ, 2014, p. 15).

“A ECAV promove o desenvolvimento de **competências** profissionais e organizacionais e a educação continuada dos servidores e jurisdicionados do TCE/PA [...]” ((PARÁ, 2016, p. 20).

“A noção de desenvolver-se por **competências** pode ser compreendida dentro do espectro da andragogia, mas também da heurística.” (PERNAMBUCO, 2020, p. 53).

“[...] adotou-se um modelo de capacitação e formação [...] que priorize uma visão global de formação profissional, considerando **competências** técnicas e comportamentais, e a aplicação prática dos conhecimentos aprendidos.” (RIO DE JANEIRO, 2020, p. 16).

“Atribuição/Negócio: Desenvolvimento de **competências** individuais e organizacionais.” (BAHIA, 2021b).

“[...] cumpre, também, à EC, o papel de proporcionar ao servidor atualização permanente, com o objetivo de adquirir ou desenvolver **competências** específicas nas temáticas pertinentes à sua área de atuação.” (GOIÁS, 2011, p. 6).

Os trechos anteriormente descritos, extraídos de partes dos PPPs, para cada uma das cinco dimensões estudadas, têm os mesmos núcleos de sentido dos respectivos princípios apresentados no referencial teórico, o que é uma confirmação qualitativa da análise quantitativa.

5 CONSIDERAÇÕES

O conceito de Andragogia foi dividido em cinco dimensões e respectivos indicadores, por meio de um modelo de análise. A análise quantitativa foi feita através de frequência de palavras ou expressões associadas aos diferentes princípios da Andragogia, através técnica Análise de Conteúdo (BARDIN, 2016). Os resultados mostraram como os Projetos Político-Pedagógicos (PPP) das Escolas de Contas têm sido orientados pelos princípios da Andragogia, o que responde à pergunta de partida. O objetivo geral do trabalho foi, portanto, cumprido. Apesar de, no conjunto, os PPPs apresentarem uma razoável adesão aos princípios da Andragogia, observou-se uma grande diferença entre Escolas de Contas. Pesquisou-se não apenas a menção à palavra andragogia no texto do PPP, mas também palavras usadas como indicadores da presença dos seus princípios. Desta forma, foi verificado que nem sempre a citação da palavra andragogia está associada à observação de palavras relacionadas aos seus princípios no texto dos PPPs.

Além disso foi estudada a frequência relativa dos indicadores (palavras) ligada às dimensões do conceito. As palavras competências e necessidades, mais relacionadas ao planejamento das ações educacionais, respondem por três quartos das observações. Por outro lado, as palavras autonomia e experiências, e a expressão metodologias ativas, mais ligadas à execução das ações educacionais, respondem por apenas um quarto das observações. Estes resultados indicam que as Escolas de Contas talvez incorporem mais a Andragogia no planejamento das ações educacionais do que na sua execução. Uma limitação do trabalho é que seu objeto é apenas os PPPs das Escolas de Contas.

É importante também estudar a adesão à Andragogia e seus princípios no cotidiano das Escolas de Contas, o que é uma sugestão para trabalhos futuros. Outra limitação do estudo é que ele faz a análise de conteúdo dos PPPs com relação ao conceito de Andragogia e seus princípios. Seria interessante proceder uma análise de conteúdo geral dos textos dos PPPs, o que remete a outra sugestão de estudo posterior.

REFERÊNCIAS

- BAHIA [Estado]. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Projeto Político-Pedagógico 2021**. Salvador: 2021a.
- BAHIA [Estado]. Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia. **Projeto Político Pedagógico**. Salvador: 2021b.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BARROS, R. Revisitando Knowles e Freire: Andragogia *versus* pedagogia ou O dialógico como essência da mediação sociopedagógica. **Coleção Educação e Pesquisa**. São Paulo, v. 44, 2018.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plano de Desenvolvimento Institucional 2020-2024. **Boletim do Tribunal de Contas da União** [especial]. Ano. 37, n. 24, 2018. Brasília: TCU, 2018.
- BRESSIANI, L.; ROMAN, H. R. A utilização da Andragogia em cursos de capacitação na construção civil. **Gestão e Produção**, São Carlos, v. 24, n. 4, 2017, p. 745-762.
- CARVALHO, E. M. L.; LUSTOSA, M. F. Andragogia e a Resiliência no processo de Formação de Professores para o Ensino Superior. **RELEM Revista Eletrônica Mutações**. Jan., jul., 2019.
- CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Projeto Político-Pedagógico-Andragógico**. Fortaleza: 2014.
- DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Projeto Político-pedagógico**. Brasília: 2016.

FILATRO, A. **Estilos de Aprendizagem**. Módulo 1 Andragogia. Brasília: ENAP, 2015.

FREIRE, P. **Pedagogia da autonomia**: saberes necessários à prática educativa. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2019.

GARCIA, G. P. O ensino de engenharia e método PBL. *In*: Seminário Internacional de Educação Superior, 2014, Sorocaba. **Anais Eletrônicos [...]** Sorocaba: SP, 2014. p. 1-11. Disponível em: https://unisos.uniso.br/publicacoes/anais_eletronicos/2014/4_es_praticas_educacionais/07.pdf. Acesso em: 30 ago. 2020.

GARCIA, G. P. Metodologias ativas de ensino e as escolas de contas: a aprendizagem baseada em problemas (ABP) no ensino de gestão pública. *In*: **Contando saberes**: algumas experiências das escolas de contas e gestão. COUTINHO, Doris de Miranda; GONÇALVES, André Luiz de Matos (Org.). Palmas: Instituto de Contas, 2019, 272 p.

GUEDES, N. C. A importância do Projeto Político Pedagógico no processo de democratização da escola. **Ensino em Perspectivas**, n. 2, 2021, p. 1-15. Disponível em: <https://revistas.uece.br/index.php/ensinoemperspectivas/article/view/4815>. Acesso em: 13 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás. **Projeto Político-Pedagógico**. Goiânia: 2011.

JESUS, D. M. C. **Profissionalização docente sob a ótica da Andragogia**: um estudo com professores no ensino da Administração em uma universidade pública na Bahia. 125 f. [Dissertação de Mestrado]. Programa de Pós-graduação em Administração. Salvador: UNIFACS, 2017.

KNOWLES, M. S.; HOLTON III, E.F.; SWANSON, R. A. **Aprendizagem de resultados**: uma abordagem prática para aumentar a efetividade da educação corporativa. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

KOZIEVITCH, Kelly Renata Mariani; LORENZINI, Lucas Précoma; SILVA, Moacir Borges da; WALTER, Silvana Anita. Aprendizagem à luz da Andragogia: comparação da percepção de discentes entre cursos de Ciências Contábeis. **Revista Docência do Ensino Superior**, Belo Horizonte, v. 11, 2021, p. 1-20. [DOI]. Disponível em: <https://doi.org/10.35699/2237-5864.2021.24343>. Acesso em: 13 jul. 2021.

OLIVEIRA, J. T. **A aplicação da andragogia na educação a distância pelos profissionais de Treinamento e Educação Corporativa**. 70 f. [Dissertação de Mestrado]. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Gestão do Conhecimento e da Tecnologia da Informação. Universidade Católica de Brasília, 2017.

PADRÃO, M. L.; BORGES, M. A. O. **Uso da andragogia em projetos de pesquisa e extensão**: a reforma do Ensino Médio (Lei 13.415/2017) e suas implicações para a educação profissional. Natal: RN, IFRN, jul. 2017.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2016-2021**. Belém: 2016.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Projeto Político-Pedagógico**. Recife: 2020.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2020-2024**. Rio de Janeiro: 2020.

SANTOS, A. S.; FIGUEIREDO, F. C. Educação continuada em Escolas de governo: uso de Andragogia no desenvolvimento de competências profissionais. **Revista CESUMAR**. v. 23, n. 1, jan./jun. 2018, p. 27-46.

SHINODA, A. C. M.; TUMELERO, C.; MERINO, M. H.; DANESE, A. M.; CARNAÚBA, A. A. C.; MARINHO, B. de L. Um estudo do uso da andragogia na pós-graduação em administração. **REGE Revista de Gestão**. São Paulo, v. 21, n. 4, 2014, p. 509-524.

SILVA, M. L. C. A.; TORRES, M. L. O Estado da arte em andragogia: uma análise nas produções científicas. **Acta Científica**. Engenheiro Coelho: SP, 2017, p. 43-54.

DIGITAL TRANSPARENCY OF INFORMATION AND SERVICES ON MUNICIPAL GOVERNMENT WEB PORTALS IN CEARÁ

Gleison Mendonça Diniz¹

Abstract: Transparency in the management of public resources, a key element of democracy, is of growing social relevance. As a result, a public demand for transparency, pressuring governments to provide universal access to public databases and systems, has contributed significantly to the dissemination of government web portals. Previous national and international research on digital transparency in public administration has mostly focused on capitals and large cities. To fill the gap in our knowledge of digital transparency in small municipalities, the present study evaluated the digital transparency of information and services made available on municipal government web portals throughout the state of Ceará, using a model of digital transparency analysis. To do so, we adopted a quantitative approach using indicators to quantify the collected information. Data was retrieved from 157 active municipal government web portals in Ceará, following a set of rules for web navigation and data retrieval. Our findings show that municipal government web portals in Ceará provide information and services which render the management of public resources more transparent, but disclosure is generally limited to mandatory items and to what is deemed desirable by municipal administrators.

Keywords: Municipal public management. Internet. Web portals. Digital transparency.

1 INTRODUCTION

Transparency in the management of public resources increases the social relevance of such resources and may be considered an essential element of democracy. Greater transparency is made possible by the rapid development of Information and Communication Technologies (ICTs) in the public sector, facilitating communication and interaction between government and society.

Political, social and economic changes over the last decades have led to greater transparency in public administration and the adoption of new management models. Accordingly, citizens have in general become more demanding and vigilant with regard to public administration.

Assuming society is the main beneficiary of the rational use of public resources, solutions to the main difficulties faced by today's authorities have become an object of much discussion, especially since citizens call for greater visibility and transparency in public administration.

1 Pós-doutor em Administração e Controladoria (UFC), Doutor em Administração de Empresas (Unifor), Analista de Controle Externo e Assessor da Vice-Presidência do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), Assessor da Vice-Presidência de Auditoria do Instituto Rui Barbosa (IRB). gleison.diniz@tce.ce.gov.br.

Public administrators must be held accountable to society for their actions and must respect laws and regulations. Ideally, citizens should participate in all political decisions involving the use of public resources, although many are still largely unconcerned about monitoring public spending.

The dissemination of government web portals is in part due to the growing demand for transparency in public administration as citizens are pressuring governments to make public systems and databases universally accessible. By allowing greater transparency and interaction between the government and society, web portals favor the exercise of democracy and citizenship.

Many Brazilian municipalities maintain official websites on which they make information on the public resource management available. The use of ICTs and the transparency of municipal public administration was evaluated for the state of Ceará by Teixeira (2004). The author concluded that, at the time of writing, few municipalities made use of ICTs: 86% had no web portal, and those that did offered few services and featured multiple broken links, compromising the usefulness of the internet for the prevention of corruption and improper use of public resources.

The purpose of the present study was to evaluate the availability of information and services on municipal government websites designed to render resource management more transparent. Over the past few years, much research has been conducted on the subject of e-government, especially with regard to the use of web portals as a way of improving the transparency of public resource management. Indeed, according to Gomes, Amorim and Almada (2015), Digital Transparency (DT) represents a new and promising line of study in the field of digital government advertising and transparency.

The problem of digital exclusion needs to be overcome to allow for full exercise of citizenship in the digital era (MOSSBERGER, 2010). Santana Júnior (2008) suggested promoting the exercise of citizenship by ensuring a greater proportion of the population has access to the internet. Amaral (2007, p. 40-41) described web portals as “relatively simple and accessible technological resources that allow the authorities of mid-sized and large municipalities to promote digital democracy”. Thus, using official websites, municipal governments can promote digital participation, strengthening their interaction with the local population.

The availability on web portals of information on the management of public resources may be expected to favor digital communication and increase the transparency of public policies, in addition to promoting popular participation and social control towards the exercise of citizenship.

Conceivably, the disclosure of information on public resource use on government web portals will help advance digital communications, make public policies more transparent, subsidize administrators and external and internal control agencies, and support the practice of popular participation and social control as instruments of the exercise of citizenship.

2 ICTS, POPULAR PARTICIPATION AND DIGITAL TRANSPARENCY IN PUBLIC ADMINISTRATION

Actions and decisions of public administrators can be advertised in many ways. Transparency represents the transition from a more bureaucratic administration to one of services and public participation, since the availability of unambiguous and timely information is one of the hallmarks of public transparency.

As pointed out by Siraque (2005), while popular involvement in public administration is very important, not all citizens participate in public debates due to time and space restrictions or insufficient political maturity. This limitation is partly compensated for by the use of electronic means of communication, including the internet, radio, television and telephone.

According to Ruediger (2002), e-government may be seen as an instrument of political empowerment of society, a promoter of good governance practices and a catalyst for profound changes in government structure, favoring the development, efficiency and transparency of public administration.

In view of the recent advances in ICT, e-government is likely to make services more efficient and to improve transparency to the extent required to monitor public actions and spending. In addition, e-government allows for a new form of interaction between citizens and authorities. Thus, the democratization of information provided by the disclosure of information on municipal spending tends to raise the level of popular satisfaction with public services (CARDOSO, 2004).

According to Sanford and Rose (2007), ICT-mediated public participation is a recent phenomenon. ICTs have become a means of public participation associated with the increasing digital inclusion of all sectors of society. As pointed out by Akutsu (2002), the use of ICTs allows more citizens to access information faster and at a lower cost, thereby mitigating social conflicts triggered by lack of transparency in public administration.

Aggio and Sampaio (2013) have shown that citizens dissatisfied with their representatives are less likely to show interest in the acquisition of political knowledge or participation in political activities. Some fields of study support the use of ICTs as a means of changing this scenario. The authors stressed that initiatives of popular participation, whether presential or digital, should not be seen as an end in themselves.

Maia (2002) believes institutions should invest in the civic sphere to make better use of participatory resources. However, the involvement of society is not ensured by the mere availability of a new communications environment, such as the internet, but needs to be encouraged and valued.

Zurra and Carvalho (2008) observed that the internet allows citizens to access important services from their home computer and that governments disclose information online as a form of rendering accounts.

Likewise, Marques (2008) believes the use of internet resources should be encouraged towards greater political participation, making it possible for citizens to access a whole new universe of information and offering institutional channels of participation. Nevertheless, these participatory processes may or may not be successful depending on factors associated with the social and political arrangement prior to the advent of ICTs, such as the willingness of institutions and officials to share with citizens incentives and capabilities to employ digital resources.

There appears to be a strong and direct association between the levels of transparency in public administration and ICT development. This is not surprising since the latter plays a crucial role in promoting transparency, social control and accountability of politicians and officials (TORRES, 2004).

DT implies the concept of e-government and the use of ICTs to create new channels of communication between public administrators and society. According to Marcelino and Santos (2012), projects related to the transparency of public databases and e-government help citizens understand public information while making the process more democratic and accessible.

As shown by Amorim (2012), the study of DT looks into how municipal governments use ICTs and their incremental effects within the democratic system. Examining the many ways governments can use the internet to become more transparent contributes to current knowledge of applied technology in the realm of public services and information.

3 STUDIES ON E-GOVERNMENT AND TRANSPARENCY IN PUBLIC ADMINISTRATION

Government web portals constitute an environment of interaction between citizens and public administrators, favoring dialogue and collective decision making. By fomenting greater transparency and interaction between the government and society, web portals help consolidate the exercise of democracy and citizenship.

Some international studies on DT are worthy of mention. For instance, Dolson and Young (2012) evaluated the quality of Canadian municipal web portals covering three aspects: e-content, e-participation and social media capacity. Based on a sample of 109 mid-sized municipalities, the authors found e-content to be good on the average, but the other two aspects displayed much greater variation, of which a large part was attributed to the structural or external factors explored in the study. Furthermore, web portal quality was positively associated with population size.

D'Agostino (et al., 2011) observed that websites in the public sector evolve rapidly, especially in terms of functionality and performance, going beyond the mere dissemination of information. Based on a sample of official web portals from the 20 largest cities in the US, the study analyzed two constructs related to ICT and the

public sector: e-government and e-governance. The former was given more attention than the latter, and the authors highlighted the most popular functions provided by the municipal web portals.

Baldersheim and Ogard (2008) evaluated innovative ideas for e-government on municipal web portals from four Nordic countries (Denmark, Finland, Norway and Sweden) in order to explain differences between municipalities based on the information and communication features of each web portal. In general, Danish municipalities had the most advanced ICTs, the most solid national policies, the most efficient strategies (a digital task force) to remove barriers against the adoption of e-government, and the strongest interaction between society and government.

Rodousakis and Santos (2008) identified factors influencing the adoption of e-government in Austria and Portugal, and compared the two countries' e-government strategies and policies. Their respective performance in international evaluations of e-government and e-inclusion was analyzed, considering their leading position as e-government countries in the EU with regard to completeness of on-line public services and sophistication. The authors suggested further research in order to identify the factors determining the development of efficient e-government policies.

Based on empirical findings from two national studies, Norris and Reddick (2013) evaluated the recent history of local e-government in the US, comparing it with predictions from older studies. According to the authors, contrary to predictions, the development of e-government has been mostly incremental, involving primarily on-line information and services, followed up by some form of transaction and limited interaction. The discrepancies observed between the predictions and the actual development may, among other things, be due to the incremental nature of US public administration, the lack of insight of the early researchers of the history of ICTs used by the government, and the influence of the school of technological determinism.

Pina, Torres and Royo (2010) evaluated the impact of e-government on accountability and transparency of local governments in the US. The study provided an overview of how local governments implement ICT initiatives to strengthen the interaction between government and society. Although the capacity of the internet for sharing information improved accountability and favored benchmarking actions, the actual results did not live up to the expectations as the evaluated e-government projects were still at an early stage of development. The authors concluded that ICTs did not have a significant impact on the accountability of local authorities in the US.

In Australia, Teicher and Dow (2002) conducted a study of which the two main objectives were to describe the nature and extension of e-government at national, regional and local level and identify major obstacles to the implementation of e-government. Based on published data and interviews with public administrators, the authors concluded that the implementation of e-government in Australia was mostly restricted to a single level of information and that dissemination was uneven, especially in remote and rural

areas. In addition, the growing popularity of the web portals was paradoxical, with portals proliferating at each level of administration rather than offering a single point of entry. In other words, the study revealed that effective e-government is not yet a reality.

Moon (2002) evaluated approximately two thousand government web portals and concluded that the size of the municipality was significantly and positively associated with e-government development and implementation; thus, larger and more advanced governments tended to be more proactive and strategic e-government implementers. The authors also concluded that a lack of financial, human and technological resources was the main obstacle to the development of e-government in many municipalities. These findings were confirmed by Styles and Tennyson (2007, p. 64) who found that, in general, larger municipalities disclosed more information on public administration.

Moon and Norris (2005) studied the effect of managerial innovation on the adoption of municipal e-government and evaluated the correlation between e-government adoption and outcome. The authors also proposed an exploratory model. The first part of the model showed that the adoption of municipal e-government was determined by managerial innovativeness, governing capacity and institutional factors (e.g., size of municipality and type of government). The second part suggested that the results of e-government were associated with e-government adoption, governing capacity and institutional characteristics. The authors concluded that municipality size and managerial innovativeness were the main determinants of municipal e-government adoption, and that different levels of adoption of e-government may produce different results.

Brazilian researchers have also explored the topic of web portal-supported municipal e-government and transparency. Thus, Amorim and Gomes (2013) looked into how Brazilian state capital governments use ICTs on the internet to provide information and services, making public administration more visible and transparent. They also evaluated potential correlations between the level of DT and the socioeconomic indicators of each state capital. The municipal governments included in the study were found to adhere to DT practices through web portals in response to legislation rather than voluntarily. The authors concluded that DT implementation required significant improvement of disclosure policies, ombudsmanship, municipal workings and procedures, portals of transparency and financial/budgetary information disclosure. In fact, public administrators were generally unattentive to the possibility of using ICTs to promote democratic values and practices.

Soares and Vicente (2011) evaluated the level of transparency of the disclosure of public spending on institutional websites of Brazilian state capitals. Using an indicator, they identified factors favoring or opposing transparency in matters of public spending. The Northern region of the country displayed the poorest results.

Zurra and Carvalho (2008) measured the level of DT of all 27 Brazilian state congresses using a method developed in Mexico and adapted for Brazil. Transparency was found to be low or insufficient on 74% of the evaluated web portals.

Likewise, Raupp and Pinho (2012) investigated the web portals serving the country's 27 state congresses in order to evaluate accountability on web portals following the passing of the Access to Information Act (in Portuguese, LAI). The authors showed that the law favored on-line interaction between citizens and the government, and expanded accountability as defined in the law of fiscal accountability and the law of transparency, but found that 21 of the 27 web portals disclosed little or no information on spending by state congressmen.

Cruz and coworkers (2012) determined the level of transparency of disclosure of government information on the web portals of 96 of Brazil's 100 most populous municipalities and identified socioeconomic aspects and indicators potentially impacting the observed levels of transparency. The empirical results revealed low levels of transparency, considered incompatible with the level of local economic development. In addition, in general, an association was found between municipal socioeconomic status and level of transparency of on-line disclosure of government information.

4 METHODOLOGY

Studies involving the public sector have made a substantial contribution to the development of models, scenarios, experiences, and lines of research. To satisfy the objectives of the study we adopted the methodology described below.

According to Collins and Porras (2007), all social science studies are subject to limitations and difficulties due to the dynamic nature and constant changes of their object of study. In this study, we adopted the taxonomy proposed by Mattar (2014). The study was quantitative with regard to the nature of the variables, using indicators to quantify information collected from active municipal web portals in Ceará according to a set of rules for web navigation and data retrieval.

The study population was defined through a search of the web portals of all municipalities in Ceará, considered the primary source of data for the study. Municipal government web portals were chosen as the object of our study because: i) municipal government is the level of public administration closest to society; ii) a general interest exists in the technological evolution of municipal web portals with regard to public services and information; and iii) web portals are a feasible way to improve transparency in the disclosure of information on public spending, covering not just the state capital (Fortaleza), but the greater metropolitan region and the state of Ceará as a whole.

The State of Ceará comprises 184 municipalities, but only 157 active web portals were included in our sample. The remaining 27 municipalities were excluded either because they had no website or because their website was inactive, undergoing construction/maintenance or formatted as a blog.

Information was collected systematically from the web portals between September and December 2014, following a set of rules for web navigation and data retrieval. In accordance with the model of DT adopted in the study (AMORIM, 2012), all links and pages were examined along with the content and information required for web portal analysis. Using a standard navigation procedure, items satisfying a set of criteria for general, technical and specific aspects were identified and extracted from each portal.

The adopted model of DT (AMORIM, 2012) groups data, services and transparency according to three dimensions: i) general information; ii) technical information and services; and iii) specific information and services. DT-related information and services in each dimension were organized according to categories of analysis from which sets of indicators were derived. Table 1 shows the three dimensions and their purpose, categories of analysis and respective indicators.

Table 1 - Dimensions, categories of analysis and indicators of the model (AMORIM, 2012)

Dimension/Purpose	Categories of analysis	Indicators
1. General: Identify political, social and economic data of the municipality; verify URL and the existence of a portal of transparency; analyze quality of visibility.	a) municipality	- actual number of candidates running for mayor - actual number of parties in the municipal congress - agreement between mayor's party and governor's party - mayor's party is left-wing - illiteracy (%) - digital inclusion (%) - urbanization rate (%) - municipal GDP per capita - revenues from transfers (%)
	b) internet	- URL of portal - existence of a portal of transparency - visibility of portal of transparency
2. Technical: Verify organization and architecture of information, verify integration between design, content and services, verify capacity for transparent communication with other systems.	c) usability	- search machines - site map - system recognition and orientation - interface
	d) accessibility	- other languages - access for users with disability - multiplicity of access - flexibility and efficiency of portal - source code and portal developer
	e) hyperlink	- link to supporting agencies - link to regulating bodies - link to http://transparencia.gov.br/ - link to civil society institutions

Dimension/Purpose	Categories of analysis	Indicators
3. Specific: Evaluate how the government uses internet resources to provide information and services that help citizens understand municipal workings and procedures; describe menus of participation and government decisions; evaluate channels of interaction between government and society.	f) contextual information	- list of government officials - dissemination of information - municipal councils - ombudsman
	g) institutional information	- history of the municipality - use of portal of transparency - municipal laws - municipal workings and procedures - means of participation - municipal programs and projects - comprehensive plan (PDDU)
	h) financial and budgetary information	- Budgetary Guidelines Law (LDO) and Annual Budgetary Law (LOA) - Law of Fiscal Accountability (LRF) - real-time disclosure of expenses and revenues - access to financial and budgetary information - LDO and LOA draft projects.
	i) administrative information	- news releases - official statements - pay rolls - public bidding - government decisions - access to administrative information - administrative actions - forums for participation - monitoring of policies
	j) communication with users	- forms of contact - participation in social networks - e-mail - public calendar/schedule - government work calendar/schedule - maintenance of dialogue
	k) responsiveness	- proactivity - online chat service - response of the authorities - prior debate - user evaluation of government services - FAQs - user support - monitoring of demands

Source: Amorim (2012), adapted by the author.

The use of indicators made it possible to quantify the results obtained for the dimensions and categories evaluated for each web portal. Each score assigned corresponded to a value. Depending on the nature of each indicator, two values (present / absent), three values (absent / acceptable / very good) or five values (absent / poor

/ acceptable / good / very good) were assigned. Table 2 shows the scores assigned to indicators with two, three and five possible values (AMORIM, 2012).

Table 2 - Scores assigned to indicators

Two values		Score
Present		4
Absent		0
Three values		Score
Very good		4
Acceptable		2
Absent		0
Five values		Score
Very good		4
Good		3
Acceptable		2
Poor		1
Absent		0

Source: Amorim (2012).

As explained by Amorim (2012), dimensions, categories and indicators were weighted in order to refine the model. Thus, the score assigned to each indicator was the result of the value and the weights related to the set of aspects of which it consisted. The score assigned each category of analysis ranged from 0 to 4, according to the equation below:

$$C = \frac{\sum (i_1, i_2, \dots, i_n)}{10}$$

Where:

C = score of category of analysis

i = score of indicator

10 = total weight

To determine the overall level of DT, the score of each dimension (general, technical and specific) was submitted to a final weighting (2, 2 and 6, respectively, adapted by the authors) according to the relevance of each dimension to DT. The indicators of the category "municipality" were excluded from the municipal index of digital transparency (IDT) because they were not obtained from the web portals and therefore no value could be assigned to them. Thus, overall digital transparency was determined using the equation below:

$$IDT = \frac{\sum (GD*2, TD*2, SD*6)}{10}$$

Where:

IDT = index of digital transparency

GD = general dimension

TD = technical dimension

SD = specific dimension

10 = sum of weights of dimensions

Considering the range (0-4 scores) of the adopted scale (AMORIM, 2012), five intervals were established to classify the web portals with regard to DT. For the purpose of analysis, the overall measure of DT for each portal was associated with the final score, according to the interval on the scale or the respective performance percentage (Table 3).

Table 3 - Classification and performance of digital transparency

Overall DT measure	Intervals on a scale from 0 to 4	Performance percentage
High level of transparency	3.2 to 4	100% to 80%
Good level of transparency	2.4 to <3.2	<80% to 60%
Moderate level of transparency	1.6 to <2.4	<60% to 40%
Low level of transparency	0.8 to <1.6	<40% to 20%
No transparency	<0.8	<20%

Source: Amorim (2012), adapted by the author.

The results were submitted to descriptive analysis and expressed as simple frequencies and percentages of each dimension and category of analysis in the DT model, in accordance with the criteria presented in the methodology. All data processing was performed with the software IBM SPSS Statistics v. 21 and Microsoft Excel 2012.

5 ANALYSIS OF RESULTS:GENERAL DIMENSION

With regard to the category “internet”, 157 (85.3%) of the 184 municipalities in Ceará had an active web portal during the study period. The municipal websites were identified using conventional search engines (e.g., Google, Yahoo, Ask, and Bing), but not all URLs were government domains (i.e., ending in.ce.gov.br). In other words, the extension of the URL was not standardized, potentially making it more difficult to locate certain municipal websites.

Our findings show that the number of active municipal web portals in Ceará increased six-fold over the 12-year period following a study by Teixeira (2004) in which only 26 portals (14%) were identified.

Likewise, 96.2% of active municipal websites featured a portal of transparency option, indicating a significant level of compliance with the Law on Transparency

(#131/09) which requires all government agencies to provide complete up-to-date disclosure of detailed financial and budgetary information in publicly accessible electronic media (i.e., the internet). Though not mandatory, municipal web administrators are advised to include a portal of transparency feature on the opening page of their web portals for easy visualization.

6 TECHNICAL DIMENSION

With regard to the category “usability”, 46.5% of the web portals had no search engine. Although 47.8% did provide a search engine, only 5.7% featured an advanced search option. Web administrators should give more attention to this feature as it greatly increases usability, especially when the user needs to access information and services not directly displayed on the opening page.

One fifth (n=31; 19.7%) of the municipal web portals included a site map to help users navigate the site. With regard to system recognition and orientation, 97.5% were classified as “good” or “very good”, indicating that most pages had appropriate title bars favoring memorization and navigation among sections. In addition, institutional contact information was provided.

The category “interface” was classified as “good” or “very good” in 95% of the web portals, indicating a user-friendly layout. Overall, the information was organized rationally, with proper typographic hierarchy between the elements (links, titles, and body of text).

The category “accessibility” yielded less flattering results. No municipal web portal provided translation of any content, and no portal displayed a symbol (seal or otherwise) on the opening page representing accessibility on the worldwide web. The access of users with disability was facilitated on 19 portals by offering the option of a larger font size.

Only three municipalities (Araripe, Camocim and Massapê) had portals with services adapted to and accessible from mobile devices (cell phones and tablets). However, no web portal provided any downloadable application designed for other digital platforms. On the other hand, almost all web portals (98.8%) were classified as “very good” with regard to flexibility and efficiency because the desired content could be located with few clicks, page markers could be saved for later access, and pages could be printed without loss of formatting.

Finally, in 57.3% of the portals, the source code and programming language (e.g., “asp” or “php”) could be visualized and/or the website developer was identified at the bottom of the page. However, many other portals were commercial off-the-shelf websites, making it possible to infer they had not been tailored to the needs of the municipality and its users. Not surprisingly, several municipal web portals had similar design and limitations with regard to the information and services provided.

Most of the web portals (77.1%) featured hyperlinks to municipal departments. Some of these provided information about the official in charge of each municipal department, their duties and powers, associated news and work hours (in other words, the links were not restricted to telephone numbers). In addition, 109 portals (69.4%) featured hyperlinks to controlling agencies, especially the Court of Auditors of the Municipalities of the State of Ceará (in Portuguese, TCM/CE) which is responsible for inspecting and overseeing public spending.

Only 14% of the municipal websites in the sample featured a link to the portal of transparency of the federal government which allows users to monitor federal funds received and funds released by the municipality through federal covenants. Finally, only 14 web portals (8.9%) provided links to civil society institutions (such as associations and trade unions).

7 SPECIFIC DIMENSION

As for the category “contextual information”, in most municipalities the mayor and the heads of municipal departments appointed by the mayor were the officials in charge of municipal administrative acts. Most web portals (58%) provided the names or contact info, or listed the responsibilities of these authorities, but only 22.3% included all this information. In 19.7% of the portals, no tab or link to municipal authorities (names, contact info and responsibilities) was provided. The absence of a means of direct access to representatives and administrators may be interpreted as a lack of interest in interacting with the population.

Only two municipalities (Aquiraz and Maracanaú) posted information on the usage of the web portal, for example the number of visits, the source of the posted information or news, and the time of posting. The latter is a critical aspect since the lack of time stamping and updates may lead users to assume long-expired municipal programs and policies are still in effect.

More than half the web portals (55.4%) provided no detailed information on municipal councils in the areas of health, education, transparency, school meals, FUNDEB (a fund for the maintenance and development of elementary education and teacher support), welfare, children and adolescents, among others. Since these councils are usually headed by local political leaders, the absence of this information represents a missed opportunity to promote popular participation in important activities, debates and decisions in the municipality.

While 44% of the portals mentioned the existence of municipal councils or described related events, especially in the news section, no web portal provided information on the creation or existence of a municipal council on transparency, suggesting much work remains to be done in this respect. In addition, 102 portals made no mention of ombudsman services through which citizens’ demands can be

communicated to responsive authorities, strengthening democracy. A small number of portals (n=24; 15.3%) featured a “reactive” ombudsman service registering citizens’ demands collectively or describing the service in the news section.

In the category “institutional information”, almost 90% of the web portals included information on the history of the municipality, helping citizens learn about and preserve community origins and heritage. Many websites (61.1%) provided instructions (tutorials and FAQs) on how to use the portal of transparency, but in this regard the most useful feature was a program (supplied by an IT systems developer) called *Gestão de Dados e Informação Pública* (GDIP – “public information and data management”). This program was used by most of the municipalities in our sample.

Nearly half the websites (48.4%) provided no information on laws, executive orders, decrees and regulations, either because no such feature was included or because the service was unavailable. Most websites (86%) did not explain the workings and procedures of the municipality (such as by providing documents or other forms of access to the analysis of bills, decrees, budgets or projects proposed by citizens).

Furthermore, 67 web portals (42.7%) provided no information on how to participate in municipal hearings, whereas information on such procedures was found scattered in the news sections of 85 portals (54.1%). Information on municipal programs and projects was found sporadically in the news sections of 88.5% of the web portals, indicating lack of compliance with the Access to Information Act (LAI). No mention of the Comprehensive Plan (*Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano - PDDU*) was found on 93.6% of the sites.

With regard to financial and budgetary information, half the web portals (50.3%) provided information on the Budgetary Guidelines Law (*Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO*) and the Annual Budgetary Law (*Lei Orçamentária Anual - LOA*), especially through GDIP, which also allowed access to documents such as the Pluriannual Plan (*Plano Plurianual - PPA*), the Summary of Budgetary Execution (*Relatório Resumido da Execução Orçamentária - RREO*) and the Fiscal Management Report (*Relatório de Gestão Fiscal - RGF*).

Expenses and revenues were not disclosed in real time on 68.8% of the municipal web portals, in defiance of the Law on Transparency. Such omission on part of public administrators is liable to inspection and subsequent levying of fines by auditing agencies. Most municipalities (66.9%) made their financial and budgetary information available for viewing but not for downloading. In addition, 156 municipalities did not post the LDO and LOA project drafts on their portals.

In the category “administrative information”, 66.2% of the web portals carried no news about implemented government decisions, and 74.5% displayed no statements by municipal authorities. In the remainder, such statements were posted mainly in the news section. General information on the payrolls of directly and indirectly employed servants and service providers of the municipality was absent from 156 portals.

Information on public bidding was not found on 15.3% of the websites and was outdated on 6.4%. The enforcement of regulations in this regard appears to have led many municipal administrators to update public bidding information on their portals (assisted by a public bidding portal maintained by the TCM/CE) on pains of being fined. No disclosure of government decisions, prior debates and related technical reports was observed on 154 portals (98.1%).

The vast majority of portals (92.4%) provided no access to administrative information, whereas 5.1% supplied some administrative information for viewing but not for downloading. On 156 websites, no documents were located describing the administrative workings of the municipality, and 89.2% provided no information on opportunities for citizens to participate in their jurisdictions. Moreover, 88.6% of the portals offered no way for users to monitor public policies, such as reports and rendering of accounts.

Almost all portals (96.2%) offered a form of contact with the user (telephone number, toll-free number, e-mail address, social network address, or a link to an ombudsman). Two thirds (67.5%) provided links to networks like Facebook or Twitter on the main page. A generic e-mail address was provided in 69.4%, with no distinction of the nature of the contact (e.g., criticism, request, suggestion, compliment or complaint). The vast majority of municipalities (94.9%) did not post calendars with public hearings, conferences and consultations. Likewise, 95.6% did not publish the work schedule of the government. Finally, 73.3% of the municipalities offered no means of maintaining a dialogue with the users, such as newsletters, updates and provision of specific information requested by the users.

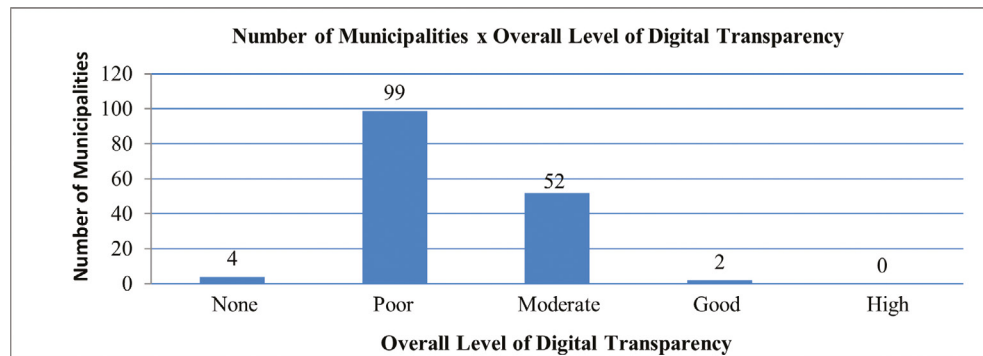
In the category “responsiveness”, 94.3% of the municipalities were not considered proactive (i.e., anticipating users’ needs). The remainder provided limited information in this regard, such as a list of the portal’s most visited links, or recommendations (“users who viewed x also viewed y”). Only 3 municipalities (Cascavel, Mauriti and Reriutaba) offered some form of on-line exchange (“emergency service”, “call the mayor’s office” or chats) with the user.

Despite the interest and repercussion it might generate among residents, no response from the authorities was posted on any of the websites in our sample, indicating a lack of commitment in this respect. In addition, nearly all the portals (93.6%) lacked a mechanism of prior debate on specific issues related to health, education, safety, welfare, construction works etc.

Finally, 93% of the web portals provided no instruments with which to evaluate the quality and quantity of government services, and no web portal included a FAQ feature. Almost all portals (97.4%) lacked user support on their websites, and on 94.9% no device for the monitoring of citizens’ demands was found. This category of analysis (responsiveness) displayed the poorest performance of all, indicating how far the sampled municipalities are from achieving a reasonable level of DT.

Figure 1 shows the overall DT in our sample of 157 web portals, expressed on a 5-point scale (high, good, moderate, poor and none).

Figure 1 - Overall digital transparency in a sample of 157 active web portals from Ceará, Brazil. September-December 2014



Source: Data collected for the present study.

Based on the collected data, four municipalities (Brejo Santo, Itapajé, Madalena and Mucambo) were considered to have DT equivalent to zero, especially as a result of their poor performance in the general and specific dimensions. In the general dimension, the evaluation was compromised by the low scores obtained in the category “internet” (mainly associated with the lack of a portal of transparency). Two other municipalities (Coreaú and Várzea Alegre) displayed similar results in this category, but fared better in other dimensions (technical and specific), justifying their classification on the DT scale as “poor”, rather than “none”.

The existence of a portal of transparency is an important criterion in the evaluation of DT on municipal websites, in addition to being mandatory according to the Law on Transparency (Law #131/09). All but six municipalities (Brejo Santo, Coreaú, Itapajé, Madalena, Mucambo and Várzea Alegre) ($n=151$; 96.18%) complied with the law, favoring the development of DT. As a result, performance in the general dimension was generally better than performance in the technical and specific dimensions.

No web portal was classified as having a “high” level of DT, mainly due to deficiencies in their technical and specific dimensions. The highest score in the technical dimension (2.37) was that of Fortaleza (the state capital), while nearby Aquiraz obtained the highest score in the specific dimension (2.08). In fact, Fortaleza and Aquiraz had the only web portals classified with a “good” level of DT. This result was mostly due to the high scores obtained in the general dimension (4.00 and 3.60, respectively).

Our overall results for the technical and specific dimensions indicate that local governments need to invest more in infrastructure and digital technology to attain higher levels of DT. Namely, they need to improve performance with regard to organization, data architecture, communication with other data systems, information/services related to the workings and procedures of the municipality, laws, forms, and

channels of participation in public administration, ongoing and completed programs and projects, monitoring of budgetary/financial/administrative execution, maintenance of dialogue, and attention to citizens' demands.

Our results are compatible with those of Amorim and Gomes (2013) with regard to the compliance of municipalities with the Law on Digital Transparency through websites in response to enforcement rather than willingness, and with regard to the urgent need for improvement in information diffusion policies, ombudsman services, workings and procedures of the municipality, portal of transparency, disclosure of budgetary/financial reports and promotion of democratic values and practices.

The significant association observed between municipality size and e-government development is supported by Moon (2002), Styles and Tennyson (2007) and Cruz (et al., 2012). The same was true for the association between socioeconomic status and level of DT with regard to the on-line availability of government information and services.

8 CONSIDERATIONS

In this study we evaluated the digital transparency of web portals maintained by municipalities in Ceará, a state in Northeastern Brazil. Transparency, an inalienable component of democracy, is increasingly required of public administrators, not only by auditing agencies but also by citizens, who wish greater social control.

Effective social control favors initiatives towards DT. However, despite the availability of a set of technological tools for participation, encouraging the population to monitor public administration and demand greater transparency is no simple task, considering the long-standing erosion of public trust in politics and government.

The purpose of the study was to verify the availability of information and services on web portals favoring transparency in the management of public resources. Overall, the web portals in our sample provided information and services enhancing the transparency of public resource use, but much improvement is necessary, especially in view of the discrepancies between portals. Our findings show that municipal government web portals in Ceará provide information and services which render the management of public resources more transparent, but disclosure is generally limited to mandatory items and to what is deemed desirable by municipal administrators.

In the general dimension, at the time of sampling the portals of 27 of the 184 municipalities of Ceará were temporarily inactive, making data collection impossible. On the other hand, the 157 active websites with which the sample was composed were easy to locate with conventional search engines, despite the lack of standardization of domains and URLs. Most websites included a portal of transparency, although it seemed to be mostly in response to legislation, rather than an initiative of the administrators'. The visibility of the portals made it possible to identify and collect information related to the management of public resources.

In the technical dimension, usability was limited on most portals. In general, search capabilities and site maps needed improvement. As for accessibility, no translation was provided. Portals offered little or no functionality for users with disability. Very few portals had services accessible by mobile devices, and not all provided a link to the portal of transparency of the federal government or links to civil society institutions as a way of promoting DT.

In the specific dimension, in the category of contextual information, administrators are advised to give more attention to issues related to information diffusion, the structure and workings of municipal councils, and the creation of on-line ombudsman services. In the category of institutional information, more accurate and complete information should be provided regarding municipal laws, municipal workings and procedures, forms of participation in public hearings, government programs and projects, and comprehensive planning. Likewise, in the category of budgetary/financial information, websites should provide a history of publications related to LDO, LOA, LRF, expenses and revenues in real time, disclosure of budgetary/financial information and the LDO and LOA draft projects.

Likewise in the specific dimension, in the category of administrative information, a greater volume of news should be posted, along with more official statements, detailed information on payrolls, government decisions, disclosure of administrative data, channels of participation and monitoring of public policies. To improve communication, users should be encouraged to participate and submit their demands by e-mail, government work schedules and calendars should be posted regularly, and efforts should be made to maintain a dialogue between authorities and citizens. Finally, having obtained the lowest scores in the study, the category of responsiveness is in need of considerable improvement. Results were very poor with regard to proactivity, on-line chat services, response from authorities, prior debate, user evaluations of government services, FAQs, user support, and follow-up of users' demands.

Among the services found on the web portals were links to the Official Gazette of the Municipalities, class entities, the Press, electronic payment services, channels for the filing of complaints, the Citizens' Information Service (Serviço de Informação ao Cidadão – SIC), newsletters, on-line issuance of bills for the payment of property tax (Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU) e service provider tax (Imposto Sobre Serviços – ISS), urban sanitation services, pothole repair services, traineeships, public transportation, printing of certificates and bills of sale, emergency departments, bus stations, trade unions, registry offices, parishes, culture centers, tourist attractions, guides on restaurants, lodging and events, shopping and general services, inquiries into government programs and processes, in addition to virtual libraries, services for job seekers and notices of civil service exams.

Like all other academic investigations, our study displayed a number of limitations: a) the study population was limited to active municipal web portals, thus a

number of municipalities (n=27; 14.67%) could not be included in the sample as they had no website, or the website was inactive or undergoing construction/maintenance or formatted as a blog; b) the study was cross-sectional and occasional, providing a snapshot of a given moment in time; c) the web portal managers/developers were generally unavailable for questions and suggestions, and only 15.3% of the sites identified the programming language and the developer; d) little or no cultural information was available to help understand the history of local DT promotion and implementation; and e) ICTs develop very quickly, and information and services offered on the web portals are subject to frequent changes.

However, our study is relevant from several points of view. Within a social perspective, an evaluation of municipal government web portals in Ceará can help consolidate the right to information underpinning participatory public administration and encourage civic communication. Within the governmental perspective, knowledge of the status of DT on municipal web portals can subsidize government investments and other efforts to make public administration more transparent. Our results are applicable to the actions of not only municipal authorities (the level of government closest to society), but to public administration in a much wider sense. Finally, within the managerial perspective, the study shows that much remains to be learned and done to improve public web portals and strengthen democracy.

Finally, our results allow us to make a number of recommendations which may directly benefit both public administration and society: a) more research should be conducted in the municipalities of other Brazilian states, encompassing greater geographical diversity, to detect differences and identify opportunities for improvement in DT; b) longitudinal studies on municipal web portals should be conducted to evaluate variations over time and learn more about the evolution of DT in Ceará, including new active portals; c) political/social/economic indicators and cultural variables with impact on DT should be identified and standardized, supported by the model used in this study; d) social networks in municipalities in Ceará should be analyzed further in view of their growing importance as means of communication and advertising of government action; e) the current two or three-point scales of non-parametric values used in the study should be expanded in order to explore new parameters and render the model more robust; and f) new indicators related to DT in line with the needs and interests of digital democracy should be introduced into the model.

REFERENCES

AGGIO, C.; SAMPAIO, R. C. Democracia digital e participação: os modelos de consulta e os desafios do gabinete digital. In: COCCO, G. (Org.). **Gabinete digital**: análise de uma experiência. Porto Alegre: Companhia Riograndense de Artes Gráficas (CORAG), 2013.

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, set./out. 2002.

AMARAL, M. S. **Accountability, governo local e democracia**: investigação em portais municipais do Estado da Bahia. 2007. 134 f. [Dissertação]. Mestrado em Administração. Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2007.

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

AMORIM, P. K. D. F.; GOMES, W. O estado da transparência digital das capitais brasileiras: um estudo sobre e-transparência fiscal. *In*: Congresso Anual da Associação Brasileira de Pesquisadores de Comunicação e Política, 5., 2013, Curitiba. **Anais [...]**. Curitiba: Compólitica, 2013. p. 1-25.

BALDERSHEIM, H.; OGARD, M. Innovation in e-government: analysis of municipal web pages in the nordic countries. **Information polity: the International Journal of Government & Democracy in the Information Age**, v. 13, p. 125-137, 2008.

CARDOSO, R. F. Um estudo sobre os resultados da utilização da bolsa eletrônica de compras no Governo do Estado de São Paulo. **Revista do Serviço Público**, ENAP, v. 55, n. 4, 2004.

COLLINS, J. C.; PORRAS, J. I. **Feitas para durar**: práticas bem-sucedidas de empresas visionárias. 9. ed., Rio de Janeiro: Rocco, 2007.

CRUZ, C. F. da [et al.]. Transparência da Gestão Pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n. 46, jan./fev. 2012, p. 153-176.

D'AGOSTINO, M. J. [et al.]. A study of e-government and e-governance: an empirical examination of municipal websites. *Public Administration Quarterly*, v. 35, n. 1, 2011, p. 3-28.

DOLSON, J.; YOUNG, R. Explaining variation in the e-government features of municipal websites: an analysis of e-content, e-participation, and social media features in canadian municipal websites. **Canadian Journal of Urban Research**, v. 21, n. 2, 2012, p. 1-24.

GOMES, W.; AMORIM, P. K. D. F.; ALMADA, M. P. Novos desafios para a ideia de transparência pública. *In*: Congresso Anual da Associação Brasileira de Pesquisadores de Comunicação e Política, 6, 2015, Rio de Janeiro. **Anais [...]** Curitiba: Compólitica, 2015, p. 1-25.

MAIA, R. C. M. Redes cívicas e internet: do ambiente informativo denso às condições da deliberação pública. *In*: EISENBERG, J.; CEPIK, M. (Orgs.). **Internet e política**: teoria e prática da democracia eletrônica. Belo Horizonte: Ed. da UFMG, 2002.

MARCELINO, C. W.; SANTOS, C. A. F. dos. A tecnologia da informação e a participação popular: estudo de caso do projeto transparência do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. *In*: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, 36, 2012, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2012, p. 1-16.

MARQUES, F. P. J. A. **Participação política e internet**: meios e oportunidades digitais de participação civil na democracia contemporânea, com um estudo do caso do Estado brasileiro. 2008. 498 f. [Tese]. Doutorado em Comunicação e Cultura Contemporâneas. Programa de Pós-Graduação em Comunicação e Cultura Contemporâneas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), 2008.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**: metodologia, planejamento, execução e análise. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MOON, M. J. The evolution of e-government among municipalities: rhetoric or reality? **Public Administration Review**, v. 62, n. 4, 2002, p. 424-433.

MOON, M.; NORRIS, D. F. Does managerial orientation matter? The adoption of reinventing government and e-government at the municipal level. **Information Systems Journal**, v. 15, n. 1, 2005, p. 43-60.

MOSSBERGER, K. Toward digital citizenship: addressing inequality in the information age. *In*: CHADWICK, A.; HOWARD, P. N. (Eds.). **Handbook of Internet Politics**. New York: Routledge, 2010.

NORRIS, D. F.; REDDICK, C. G. Local e-government in the United States: transformation or incremental change? **Public Administration Review**, v. 73, n. 1, 2013, p. 165-175.

PINA, V.; TORRES, L.; ROYO, S. Is e-government leading to more accountable and transparent local governments? An overall view. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 1, 2010, p. 3-20.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. de. Prestação de contas nos portais eletrônicos de assembleias legislativas: um estudo após a lei de acesso a informações públicas. *In*: Encontro de Administração Pública e Governança, 5, 2012, Salvador. **Anais [...]**. Salvador: EnAPG, 2012, p. 1-16.

RODOUSAKIS, N.; SANTOS, A. M. dos. The development of inclusive e-government in Austria and Portugal: a comparison of two success stories. **Innovation: the European Journal of Social Sciences**, v. 21, n. 4, 2008, p. 283-316.

RUEDIGER, M. A. Governo eletrônico e democracia: uma análise preliminar dos impactos e potencialidades na Gestão Pública. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, set./dez. 2002.

SANFORD, J. E.; ROSE, C. Characterizing e-participation. **International Journal of Information Management**, v. 27, 2007, p. 406-442.

SANTANA JÚNIOR, J. J. B. de. **Transparência fiscal eletrônica**: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. 2008. 176 f. [Dissertação]. Mestrado em Ciências Contábeis. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2008.

SIRAQUE, V. **Controle social da função administrativa do Estado**: possibilidades e limites na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005.

SOARES, L. L.; VICENTE, E. F. R. Divulgação de compras públicas nos websites das capitais dos Estados do Brasil. *In*: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, 35, 2011, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2011, p. 1-17.

STYLES, A. K.; TENNYSON, M. The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the internet. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, Flórida, v. 19, n. 1, 2007, p. 56-92.

TEICHER, J.; DOW, N. E-government in Australia: promise and progress. **Information Polity: The International Journal of Government & Democracy in the Information Age**, v. 7, n. 4, 2002, p. 231-246.

TEIXEIRA, A. **O uso das novas Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) e a transparência na Gestão Pública municipal no Ceará**. Ceará: Fundação Konrad Adenauer, 2004. Disponível em: <http://br.monografias.com/trabalhos/tic-ceara-brasil-gestoes-municipais/tic-ceara-brasil-gestoes-municipais.shtml>. Acesso em: 10 jul. 2013.

TORRES, M. D. de F. **Estado, democracia e Administração Pública no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

ZURRA, R. J. de O.; CARVALHO, M. A. de. O e-legislativo como ferramenta de transparência na Administração Pública brasileira. *In*: Encontro de Administração Pública e Governança, 3, 2008, Salvador. **Anais [...]**. Salvador: EnAPG, 2008, p. 1-16.

CORRUPÇÃO EM TEMPOS DA COVID-19: o papel do Controle Externo nos desafios provocados pelo atual cenário pandêmico

CORRUPTION IN COVID-19 TIMES: the role of External Control in the challenges caused by the current pandemic scenario

Halisson Silva de Brito¹

Ana Carla Oliveira da Costa²

Resumo: O presente artigo tem como objetivo abordar como a corrupção tem se apresentado no cenário atual brasileiro, diante da pandemia provocada pelo vírus conhecido popularmente como Covid-19, bem como analisar como o Controle Externo tem atuado, por meio de seus órgãos, no combate às ilegalidades decorrentes da flexibilização legislativa necessária à época. O debate se mostra importante, pois permite observar que mesmo diante das dificuldades impostas pela pandemia, o Controle Externo conseguiu alavancar seu desempenho no combate a corrupção. No desenvolvimento da pesquisa, optou-se pelo método dedutivo, com pesquisa bibliográfica, análise da legislação brasileira vigente e consulta a informações e dados públicos disponibilizados pelo Governo Federal.

Palavras-chave: Corrupção. Pandemia. Controle Externo.

Abstract: This article aims to address how corruption has presented itself in the current Brazilian scenario, in the face of the pandemic caused by the virus popularly known as Covid-19, as well as to analyze how External Control has acted, through the means of its organs, in fighting the illegalities resulting from the legislative flexibility necessary at the time. The debate proves to be important, because it allows us to observe that even in face of the difficulties imposed by the pandemic, External Control managed to leverage its performance in the fight against corruption. In this research's development, the deductive method was chosen, with bibliographic research, analysis of the current Brazilian legislation and consultation of public information and data provided by the Federal Government.

Keywords: Corruption. Pandemic. External Control.

1 Pós-Graduado em Direito Municipal com habilitação para o magistério superior pelo JUSPODIVM, Pós-Graduado em Direito Eleitoral pela FUNDACEM, Pós-Graduado em Licitações e Contratos pela Faculdade Baiana de Direito, já atuou como Procurador Geral Municipal e como Membro da Comissão de Advocacia Pública da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) - Seção Bahia. É Consultor Jurídico de Municípios, Órgãos Públicos e Entidades Sindicais. Advogado e Palestrante. contato@halissonbrito.adv.br.

2 Graduada em Direito pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB) e Pós-graduada em Ciências Criminais pela Estácio de Sá em parceria com o Complexo de Ensino Renato Saraiva. Membro do Grupo de Estudos Avançados - Sistema Penal e Necropolítica do IBCCRIM. Atua como advogada nas áreas cível e Criminal. ac.costa@outlook.com.

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2020 iniciou marcado por uma pandemia de escala mundial. Conhecido popularmente por Covid-19, o *Coronavirus Disease 2019*, cujo agente etiológico é o SARS-CoV-2, já atingiu vinte milhões, duzentos e oitenta e cinco mil e sessenta e sete pessoas no Brasil, levando a óbito mais de quinhentos e sessenta e seis mil, oitocentos e noventa e seis brasileiros³. Ocorre que, sua repercussão ultrapassa o campo biomédico e epidemiológico, ocasionando impactos sociais, econômicos e políticos.

Embora o Brasil, historicamente, seja acometido por tragédias motivadas por ações humanas ou naturais, é imperioso ressaltar que desde a gripe espanhola, em meados de 1918, o mundo não presenciava uma crise sanitária de tamanha proporção, que irradiasse tão profundamente na sociedade, em um quadro de incertezas acerca dos seus desdobramentos.

É nesse cenário de caos mundial, de atitudes reacionárias e irresponsáveis de alguns governos, de urgência nas ações para a garantia do distanciamento social, como isolamento e *lockdown*, bem como a compras de insumos para atender a população afetada, testagem de medicamentos, que temas como a corrupção no poder público ganhou largo destaque.

Que a corrupção é um problema que assola o Brasil, com grandes escândalos em seus mais variados níveis, não há dúvidas. Contudo, o que se tem observado é que, ante a situação emergencial de calamidade pública e desatenção da sociedade, atualmente mais preocupada em sobreviver, essa prática tem sido costumeiramente encontrada durante as compras de produtos e serviços pelo poderio público. Sob o argumento da discricionariedade, os agentes públicos de maneira arbitrária controlam o favorecimento de determinadas empresas e se beneficiam das vantagens obtidas para gerar lucros grandiosos.

Assim, é partindo da perspectiva de que as enfermidades são a um só tempo fenômenos biológicos e sociais, que o presente artigo tem como escopo abordar a existência da corrupção na gestão pública, que se agravou ainda mais diante da situação de pandemia, bem como abordar os possíveis instrumentos disponíveis à Gestão Pública capazes de fortalecer o processo de *accountability* desse ato e, em como o Controle Externo pode ser recurso imprescindível nesse cenário.

No desenvolvimento da pesquisa, optou-se pelo método dedutivo com pesquisa bibliográfica, análise da legislação brasileira vigente e consulta a informações e dados públicos disponibilizados pelo Governo.

Para tanto, o texto se desenvolverá a partir da problemática que abarca as bases da corrupção, tendo-se em vista que sua prática gera custos, desestimula os investimentos externos, compromete o crescimento econômico e as instituições políticas, provoca descrédito dos serviços públicos e o agravamento de problemas sociais.

3 Dados até 13 de agosto de 2021. Disponível em: <https://covid.saude.gov.br/>. Acesso em: 13 ago. 2021.

Assim, para executar a tarefa proposta, optou-se, em um primeiro momento, por abordar o tema da corrupção, apresentando seu lugar na história brasileira, suas diversas acepções e os marcos metodológicos para seu estudo.

No segundo momento buscou-se trazer informações sobre como a corrupção está se apresentando no atual cenário brasileiro, onde, diante da pandemia, o Poder Público precisou adotar medidas como o afrouxamento de regras e controles, visando conter os estragos provocados por essa situação de emergência. Buscou-se ainda demonstrar como as flexibilizações podem estar sendo utilizadas pelos gestores públicos com má-fé.

Por fim, foi demonstrado como o Controle Externo, na realização de suas obrigações constitucionais, tem atuado no combate à corrupção, em meio à pandemia, por meios de instrumentos preventivos e fiscalizatórios.

2 PERCEPÇÕES ACERCA DA CORRUPÇÃO

Dentre os grandes temas de Direito Público brasileiro, a corrupção é daqueles que provocam diversas oportunidades ao debate. Embora não seja considerado um tema inédito, suas diferentes abordagens, continuamente, permitem um novo esforço de subsídios ao aperfeiçoamento da tecnologia jurídica.

O estudo da corrupção tem como característica marcante ser um fenômeno de grandes proporções, devido a sua interferência na capacidade de desenvolvimento da economia, capaz de beneficiar a todos os cidadãos, evidenciando manifestações de um poder arbitrário nas relações entre o Estado e o Cidadão.

A corrupção no setor público tem constituído objeto permanente na pauta de grandes economias mundiais. Isso porque ela atinge, direta ou indiretamente, os direitos humanos, provocando aumentos dos custos, redução do crescimento econômico, comprometimento das instituições políticas, aviltamento dos serviços públicos e o agravamento de problemas sociais.

No Brasil, a corrupção é registrada desde o início de sua formação. Assim, como forma de situar o leitor, neste tópico será apresentado aspectos gerais acerca da corrupção e como as grandes esferas da sociedade a usam ao seu favor, depreciando o processo legal para adquirir benefícios.

2.1 BREVE HISTÓRIA DA CORRUPÇÃO NO BRASIL

A corrupção é um fenômeno sociopolítico extremante antigo e, como tal, acompanha o desenvolvimento da humanidade desde os primeiros agrupamentos sociais. Sua natureza é indiscutivelmente danosa e destrutiva, uma vez que compromete as bases do Estado Democrático de Direito, a ordem jurídica, além de perpetuar injustiças e desigualdade sociais.

Jean-Jacques Rousseau (1778), em seu Contrato Social afirmava que a corrupção é algo intrínseco à formação da sociedade civil, sendo ela mesma a culpada por perverter o bom selvagem que outrora vivia em um estado de natureza. Platão e Aristóteles (século IV a.C.), também tratavam o tema corrupção no período Antes de Cristo, quando abordavam a dificuldade de se obedecer às leis sem auferir presentes e que a ambição era a causa primordial da corrupção, vindo as riquezas na maioria das vezes do erário público. Especialista mais atuais como Klitgaard (1994), do mesmo modo, aponta que a corrupção é um fenômeno antigo, com manifestações em várias civilizações ao longo da história.

Assim, analisá-la sob o viés histórico permite uma compreensão mais realista do problema, visto que desta forma é possível perceber o fato de que a corrupção não é uma consequência típica da modernidade: ao contrário, ela se processa em diversas épocas, desenvolve-se junto com a sociedade e pode ser considerada, assim, como um dos fenômenos mais recorrentes das organizações sociais e estatais. Ademais, “a cultura de um país é [...] importante para explicar em que medida seus cidadãos e políticos agem de modo corrupto.” (BARROS FILHO; PRACA, 2014, p. 827).

Acerca do tema, Braun (2014) ao citar Wolkmer (1990), informa que no Brasil há a predominância de duas tendências sobre o surgimento da corrupção no país: uma política e outra sociológica. A tendência política, também conhecida como weberiana e amplamente aceita pelos cientistas sociais, compreende que o Estado Brasileiro se concebeu estruturalmente patrimonialista, estamental e burocrático. No que diz respeito à tendência sociológica, também chamada de marxista, aborda que o Estado surge no Brasil através de mudanças sociais e econômicas, passando de uma estrutura agrária para um modelo de produção capitalista.

É bem verdade, sob o viés sociológico, que desde o período colonial, a corrupção é registrada no Brasil; perpassando a fase do Império e perpetuando-se até os dias atuais, no período republicano (HABIB, 1994). Para Barbosa (2003), não tem como entender o jeito brasileiro sem antes analisar sua perspectiva histórica e, por sua vez, reitera que o passado português contribuiu muito para condicionar as atitudes brasileiras no que diz respeito ao funcionamento do governo.

Ao abordar o tema, Barroso (2017) recupera traços do processo da colonização brasileira em que se realçam o patrimonialismo, o oficialismo e a desigualdade, tudo a contribuir para a edificação do “jeitinho brasileiro”, a antagonizar com a observância da ordem jurídica.

Com efeito, Sérgio Habib (1994, p. 11), demonstra de forma clara como a colonização no território brasileiro foi decisiva para esse comportamento:

Ao contrário do que ocorreu em outras colonizações, no caso específico do Brasil, os colonizadores não se preocupavam em construir o estofo moral do povo, muito menos não se preocuparam com seu destino,

enquanto nação. Desejavam, isto sim, extrair o máximo de suas riquezas, a ponto de D. João VI dizer que o Brasil ‘era a vaca leiteira de Portugal’.

Ainda nessa perspectiva, Luciano Raposo Figueredo (2008), alude que são variados os fatores que desencadearam o elevado grau de corrupção no Brasil colônia. Para o autor, a corrupção esteve densamente presente nessa época, em grande parte, devido à precariedade e confusão das leis, o acúmulo de funções administrativas e suas remunerações injustas, os caprichos das instâncias de poder, gerando, desta forma, todo esse cenário de desordem.

É notório, portanto, que a sociedade brasileira foi moldada à imagem e semelhança do mundo português, marcada por uma sociedade patrimonial, paternalista, estruturada sobre uma burocracia formada pelo nepotismo e por critérios pessoais, onde, a princípio, não é obedecido nenhum critério meritocrático.

Esse cenário constante de práticas corruptas também se conservou imperturbado durante o Brasil Império e, embora tenham ocorrido mudanças na sociedade brasileira, de caráter socioeconômico, com a chegada da família real, em 1808, os casos de corrupção permaneceram intactos. Importante ressaltar que nesse período desenvolvimentista, as formas de corrupção foram se adaptando à nova realidade, houve a necessidade de ser mais velada, visto que eram praticadas “por nobres, ministros e demais ocupantes do governo.” (HABIB, 1994, p. 15).

A Proclamação da República, do mesmo modo, não trouxe mudanças significativas em relação às práticas corruptas. Tais ações continuavam a se manifestar, principalmente considerando o período inicial republicano, que foi marcado por um cenário tumultuado no âmbito social e político (HABIB, 1994). Foi nesse período que outras formas de corrupção, como a eleitoral e a de concessão de obras públicas, surgiram no cenário nacional (BIASON, 2018).

Nos anos seguintes ao período republicano, houve momentos de desenvolvimento ainda maiores das práticas ligadas à corrupção, onde a política se desviou dos princípios éticos, gerando, cada vez mais uma teia de interesses econômicos, cujo designo primordial era a permanência de determinados grupos no poder.

Para Habib (1994), foi 1964, com o período da ditadura militar, que o Brasil mergulhou em seu ciclo supremo de corrupção. Verificou-se, neste período, um crescimento sem precedentes do funcionalismo público, sobrecarregando o Estado, com obras de custos elevadíssimos, comprometendo a economia do país.

O autor nos dá uma ideia de como era o cenário nacional nessa época:

Um governo autoritário, imperando num regime de exceção, com o Poder Judiciário desfalcado de suas prerrogativas, com a Constituição violentada e repleta de artigos bastrados; a universidade – celeiro de ideias e alma de uma nação – mutilada, invadida pelos coturnos em marcha; os profissionais liberais sob patrulhamento; a imprensa condenada à mera

narração de fatos devidamente controlados por uma implacável censura, sem direito à crítica; um Poder Legislativo ameaçado e tolhido na sua autonomia, tudo isso e mais tudo aquilo que se contraponha ao estado democrático [...]. (HABIB, 1994, p. 45).

É nítido, portanto, que o país viveu sob o comendo dos militares, uma séria crise institucional e moral, que teve seu ponto culminante na década de 80, quando o poder estatal político e administrativo foi devolvido aos civis com a campanha pelas Diretas-Já. Neste novo cenário político, o Impeachment do presidente Collor constituiu um marco divisor nos escândalos de corrupção (BISON, 2018).

Entretanto, foi a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, que o tema corrupção ganhou relevância no seio social, que passou a exigir maior participação e transparência nas ações do governo e maior atuação dos membros dos Ministérios Públicos (HABIB, 1994). Renasceu, então, com o regime democrático, um novo paradigma, motivado pelo descontentamento da população com o contexto anterior. Assim, com as garantias individuais preconizadas na Constituição cidadã, o país passou de um modelo burocrático para um gerencial, onde a eficiência e economicidade são consideradas primordiais para os atos governamentais, não sendo suficiente “fazer o constante na lei”.

Nas últimas décadas, embora tenha havido um crescente número de casos de corrupção, principalmente nos governos do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva e sua sucessora Dilma Rousseff, a sociedade passou a se organizar para exigir seus direitos constitucionais e cobrar do Poder Público uma maior transparência e efetividade no combate à corrupção.

Este breve percurso histórico permite observar que a corrupção é um problema permanente e seu combate é uma tarefa constante. Ademais, não é difícil perceber que durante toda a história brasileira, desde as elites oligárquicas às latifundiárias, o Estado foi exercido por dominadores políticos, totalmente estranhos aos interesses populares (BRAUN, 2014).

Cumprе esclarecer que ao abordar a corrupção sob o viés sociológico, não se busca no presente estudo, simplificar a realidade, sem entender que a sociedade se compõe de processos mais amplos que configuram a realidade social, muito menos empobrecer a análise, a ponto de naturalizar a corrupção e proporcionar um engessamento crítico das instituições políticas. Perquiriu-se, tão somente demonstrar que, infelizmente, alguns vícios de origem, influenciaram de forma significativa em um senso de irresponsabilidade com o coletivo.

2.2 DIVERSAS CONCEPÇÕES SOBRE A CORRUPÇÃO

Em âmbito mundial, o período anterior a década de 90, a corrupção era tratada na literatura acadêmica um tanto de passagem, assim, os estudos sobre

impacto negativo da corrupção eram raros, chegando a ser considerado por muitos pesquisadores como sendo um fenômeno/ ou “graxa” que lubrificaria a burocracia, uma accidentalidade irrelevante e, para alguns, até benéfica para a eficiência econômica (ABRAMO, 2006).

Contudo, a partir dos anos 1990, o debate acerca da corrupção cresceu e ganhou densidade, aparecendo iniciativas que visavam identificar suas causas institucionais, despertando na sociedade as consequências para os custos econômicos, sociais e políticos, além de sugerir reformas capazes de diminuir a incidência desse complexo fenômeno (SPECK, 2000).

É necessário reconhecer que a análise acerca da corrupção é complexa, não sendo um fenômeno exclusivamente político, pois, conforme já explanado, possui suas raízes nas práticas sociais, resulta de normas socioculturais bem delineadas, tal como o individualismo e o nepotismo. Ou seja, “É um fenômeno que, muitas vezes, utiliza-se de características específicas de cada Estado para tomar forma, ou seja, ela pode ser delineada em conformidade com a ordem social, cultural, econômica de cada país.” (BRAUN, 2014, p. 50).

De fato, a corrupção pode ser encontrada tanto na esfera pública quanto na privada, contudo, ela é melhor visualizada quando ocorre na esfera pública. A corrupção nesta esfera desperta, de maneira mais intensa, interesse e repulsa da sociedade civil, que por motivo dos desvios de dinheiro público, favores ilegais, benefícios isolados etc., se vê privada de melhores condições de manutenção do Estado (BRAUN, 2014).

De todo o modo, na tentativa de detectar algumas dimensões comuns atinentes à corrupção, inicia-se, pelo ponto de vista do Dicionário de Política de Bobbio, Mateucci e Pasquino (1991, p. 292), uma ideia interessante acerca do tema:

A corrupção é uma forma particular de exercer influência: influência ilícita, ilegal e ilegítima [...]. É uma alternativa da coerção, posta em prática quando as duas partes são bastante poderosas para tornar a coerção muito custosa, ou são incapazes de a usar.

Barros Filho e Praça (2014) informam que, para haver corrupção, conforme uma análise literal da palavra (ruptura e co) é preciso que haja pelo menos a presença de dois ou mais agentes na relação. Desta feita, não existe corrupção solitária, no isolamento, nas palavras dos autores “[...] toda corrupção é necessariamente uma operação orquestrada, conjunta, em reunião.” (BARROS FILHO, PRAÇA, 2014, p. 183).

Para Filgueiras (2015, p. 395), a corrupção é vista “[...] como disfuncionalidade inerente de uma estrutura social de tipo tradicional, que, no contexto da modernidade, gera instabilidade no plano político e econômico.”

No âmbito público, segundo Klitgaard (1994), uma acepção científica acolhida internacionalmente alude que corrupção é uma conduta que se afasta dos deveres de uma função pública em detrimento dos interesses privados, de natureza pecuniária

ou para agregar *status*, ou que infringe regras contra o exercício de determinados tipos de comportamento vinculados a interesses privados.

Já Heidenheimer (2001), a classifica de três formas: negra, cinza ou branca. É negra quando as elites políticas e a opinião pública formam um consenso de que a corrupção deve ser punida por razão de princípio; é cinza quando as elites e a opinião pública não formam esse consenso a respeito da punição da corrupção, fazendo com que alguns concordem com sua punição por princípio e outros não e, finalmente, é branca quando a corrupção ganha um aspecto tolerável, em que não existe apoio público à punição.

Contudo, a grande maioria dos estudos feitos sobre o tema da corrupção tem levado em consideração a opinião da população com relação a ela. Para Abramo (2005), o problema de abordar a corrupção empiricamente é o fato de não haver uma forma de medição direta desse fenômeno, o que pode significar o fato de ser possível que essas pesquisas apresentem vieses e controvérsias interpretativas, que pouco esclarecem o seu real alcance na sociedade.

Abramo (2005) critica essa vulnerabilidade da forma como é percebido o conceito de corrupção, visto que apurar a proporção dessa percepção significa que é variável e passivo. O próprio governo vincula e justifica o aumento da corrupção, pela maneira como ela é abordada pelos veículos midiáticos, e a forma como este evento manipula a opinião pública.

No pensamento social e político brasileiro, não existe uma teoria acerca da corrupção. Segundo Filgueiras (2015, p. 388):

Pode-se dizer, grosso modo, que esse tema foi deixado de lado nas reflexões acadêmicas e teóricas sobre o Brasil, não havendo, nesse sentido, uma abordagem que dê conta do problema da corrupção no âmbito da política, da economia, da sociedade e da cultura de forma abrangente. Os estudos sobre corrupção no Brasil são recentes, realizados a partir de abordagens comparativas e institucionalistas, sem a pretensão de uma teoria geral, de cunho interpretativo.

O que pode se observar é que, embora não haja uma definição específica acerca do que seria corrupção, é notório que a mesma está relacionada a uma construção social, onde há um desvio dos interesses coletivos, em detrimento da obtenção de vantagens pessoais, pecuniárias ou não.

Nos informa Braun (2015, p. 52) que a corrupção se trata de um fenômeno presente em muitos países, contudo recebe maior abertura de realização em países subdesenvolvidos, pois apresentam índices sociais, econômicos e educacionais críticos. De forma que, “[...] isso não quer dizer que em países desenvolvidos não há corrupção, há também, e em abundância. No entanto, estados frágeis economicamente sofrem ainda mais com a corrupção, pois há sacrifício por parte da sociedade [...].”

Para Klitgaard (1994), o problema da corrupção não decorre de uma possível imoralidade dos indivíduos, a corrupção simplesmente existe, pois estão presentes estímulos para a prática. E, como uma modificação de consciência moral é algo utópico (considere superar o famigerado “jeitinho brasileiro”), a saída consistiria na reforma das instituições, que precisariam amparar um sistema de dissuasão e estímulos eficientes a ponto de desestimular o uso da corrupção.

Imperioso ressaltar que em âmbito jurídico brasileiro, em uma tentativa de limitar a abrangência do conceito de corrupção para fins práticos, algumas legislações foram adotadas: o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de Dezembro de 1940 (Código Penal), para designar o mau uso da função pública, visando obter vantagem; a Lei 12.846, de 1 de agosto de 2013 (Lei Anticorrupção), para reprimir a pessoa jurídica envolvida no ato; e a Lei n. 8.429, de 02 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), para aplicar sanções ao funcionário público que cometeu ato ilegal ou contrário aos princípios básicos da administração pública.

Uma vez que já explanado como a corrupção se apresenta na vida pública e institucional, no próximo tópico será abordado o fenômeno da corrupção na realidade pandêmica brasileira.

3 CORRUPÇÃO NO CONTEXTO DE PANDEMIA

É sabido que o orçamento público precisa ser empregado para saneamento das necessidades dos cidadãos e, em épocas de normalidade, um rito complexo de execução orçamentária deve ser respeitado. Entretanto, por previsão constitucional e legal, este trâmite pode ser modificado e flexibilizado em situação de extrema necessidade.

A disseminação da doença infecciosa viral respiratória causada pelo Covid-19 é uma circunstância de calamidade pública sem precedentes na história. Precisamente, por isso, não se julga plausível que a liberação do orçamento público se ampare em um formalismo excessivo e moroso, sob pena de “periclitamento do interesse público, consubstanciado pelo desatendimento de alguma demanda social ou pela solução de continuidade de atividades administrativas” (NIEBUHR, 2003, p. 275). Almeja-se nas contratações emergenciais, exatamente, assegurar a agilidade e eficiência do serviço ou das aquisições aspiradas.

Conforme aludem Garcia e Moreira Neto (2013), não podem os desastres naturais e as grandes catástrofes obter, do intérprete e aplicador das normas, um tratamento igual ao de demandas cotidianas e rotineiras do setor público e nem mesmo aos de demandas consideradas emergenciais, contudo não pertinentes ao risco à vida e à violação de outros direitos fundamentais das pessoas. Informa os autores:

Situações de calamidade pública e de desastres naturais que atingem elevadas proporções reclamam, em verdade, tanto do gestor público, como das sociedades empresárias que se mostram preparadas a serem contratadas emergencialmente, ações imediatas, muitas delas até imprevisíveis em circunstâncias de normalidade, voltadas a garantir a vida dos cidadãos, mesmo que se postergando formalidades correntes, como as referentes à contratação e à justificativa do preço. (GARCIA; MOREIRA NETO, 2013, p. 153).

Para Lima (2021), a situação de calamidade e emergência na saúde pública vivenciada atualmente no Brasil gerou a necessidade de se construir um novo marco jurídico, que ele chama de Direito Público de Emergência, com inúmeras implicações sobre as regras vigentes em tempos de normalidades.

Assim, formalidades, ainda que cogentes em qualquer contratação pública necessitaram se adaptar à premissa da estrita razoabilidade. Contudo, essa prerrogativa dada a Administração Pública para liberação dos recursos públicos, tornou a pandemia palco para a corrupção no País. As legislações extravagantes, criadas para trazer celeridade e afastar a burocracia em um contexto de emergência, não vêm sendo usada por muitos gestores com boa-fé.

O ex-presidente do Tribunal de Contas da União (TCU), José Múcio Monteiro, em entrevista concedida no dia 27 de dezembro de 2020, ao Programa “Poder em foco”, do SBT, informou que gestores públicos têm se utilizado da luta contra a Covid-19 para afugentar recursos dos cofres públicos. “Esse vírus chegou aqui e retroalimentou um velho conhecido nosso, que vem do Império, que é o vírus da corrupção. Esse é brasileiro, fala todos os sotaques, fala com o meu sotaque, fala com o de vocês. Esse é um velho vírus. O mal intencionado não tem partido, ele acha que roubar dinheiro público não faz ladrão, que ele não está roubando de pessoa física” (Informação Verbal).

Segundo André Shalders (2020) “Conforme a epidemia do coronavírus avança no Brasil, o país assiste também a outra escalada: a de operações contra a corrupção envolvendo dinheiro público para a resposta à doença”.

Ainda no fim de abril de 2020, operações de combate à corrupção na pandemia, já atingiam governos de sete unidades da federação: Amapá, Distrito Federal, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia e Santa Catarina. Ao todo, essas operações haviam cumprido duzentos e trinta mandados de busca e apreensão, e ao menos trinta e duas pessoas suspeitas de envolvimento foram detidas (SHALDERS, 2020). Desde então, estas ações aumentaram consideravelmente.

Assim, como se não fossem suficientes as falhas do Governo Federal brasileiro no controle de transmissão do vírus e o achatamento da curva de contaminação, escândalos envolvendo o mau uso das verbas públicas, destinadas ao enfrentamento da Covid-19, são manchetes todos os dias no noticiário mundial. Em matéria divulgada

pela CNN Brasil, em 17 de dezembro de 2020, que tem como título “Quase R\$ 2 bilhões: relembre operações da PF contra desvios na pandemia”, o canal informa que as fraudes vão desde compras de máscaras e aventais, até aquisição de respiradores e contratos de hospitais de campanha para atender os pacientes com Covid-19.⁴

A situação é tão alarmante que, no dia 08 de abril de 2021, Luís Roberto Barroso, ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), determinou no Senado Federal, a instalação da denominada “CPI da Covid-19”. A Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) tem como objetivo obter esclarecimentos se houve falhas por parte do Governo Federal no enfrentamento da pandemia e, conseqüentemente, buscar a responsabilização dos agentes públicos por eventuais ilegalidades cometidas no exercício do cargo.

Como se vê, o Brasil está presenciando um momento dramático. Não só por estar sofrendo com a ausência de recursos e estabilidade financeira, mas também porque suas instituições estão vivendo um momento de profundo enfraquecimento e exaustão, o que merece afirmar, ser muito perigoso para a democracia.

O que se nota é que, como bem observa Rodrigues (2021):

Essa nova realidade social gerou significativas modificações no comportamento do administrador público, abrindo para este um campo de permissibilidade, que pode ser de fácil condução ou, do contrário, configurar uma tormenta a ponto de gerar resultados nefastos [...].

Cumprе ressaltar que a maior abertura para os casos de desvios de dinheiro, durante a pandemia, advém da Lei n. 13.979/2020, bem como das Medidas Provisórias n. 922, de 28 de fevereiro de 2020 e n. 926, de 20 de março de 2020, por meio das quais foram realizadas alterações à Lei supracitada.

A lei em questão, em seu art. 4º, prevê a contratação por dispensa de licitação para aquisição de bens, serviços, inclusive de engenharia, e insumos destinados ao enfrentamento da emergência de saúde pública, bem como prevê que essa aquisição de bens e contratação de serviços não se restringe a equipamentos novos, desde que o fornecedor se responsabilize pelas plenas condições de uso e funcionamento do bem adquirido (BRASIL, 2020).

O dispositivo legal também anuncia a possibilidade excepcional de participação de empresas que estejam impedidas ou suspensas de contratar com o Poder Público, quando se tratar, comprovadamente, de única fornecedora do bem ou serviço a ser adquirido (BRASIL, 2020).

Outra grande flexibilização provocada pela Lei n. 13.979/2020 foi a de que as condições caracterizadoras de emergências são presumidas, ou seja, não precisam ser previamente demonstradas (art. 4º-B) Igualmente, foi a simplificação

4 Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/2020/12/17/quase-r-2-bilhoes-relembre-operacoes-da-pf-contradesvios-na-pandemia>. Acesso em: 28 jun. 2021.

de documentos e planejamento na licitação, como no caso da não exigibilidade na elaboração de estudos preliminares quando se tratar de bens e serviços comuns (art. 4º C); admissão de apresentação de termo de referência simplificado ou de projeto básico simplificado na aquisições ou contratações de bens, serviços e insumo (art. 4º-E, *caput*); dispensada a estimativa de preços em situações excepcionais (art. 4º-E, §2º). (BRASIL, 2020).

Já a medida provisória n. 961/2020, posteriormente convertida na Lei n. 14.065/2020, também introduziu uma relevante alteração nos procedimentos de contratação durante a pandemia da Covid-19. A norma possibilita pagamentos antecipados nas licitações e nos contratos, aumenta os limites de licitação estabelecidos nos incisos I e II do *caput* do art. 24 da Lei n. 8.666/1993 e amplia o uso do Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDCP), durante o estado de calamidade pública, reconhecido pelo Decreto Legislativo n. 6/2020. (BRASIL, 2020a).

Observa-se que são muitas as alterações decorrentes do Direito Público de Emergência em relação aos procedimentos tradicionais nos processos de licitações e contratos, e todos têm o objetivo de simplificar e proporcionar maior celeridade processual, para que o gestor público possa enfrentar as demandas emergenciais que o momento necessita (LIMA, 2021).

Ocorre que, embora, esses atos de simplificação e agilidade nos processos de compras e contratações afigurem-se necessários e que o administrador público seja dotado de discricionariedade, isso não quer dizer “abrir mão” de mecanismos e controles que minimizem os riscos de corrupção, permitindo situações ilegais e permeadas de abusos, visto que seus atos devem ser motivados e obedecer aos princípios que regem as contratações públicas. Ademais, a responsabilidade do administrador que gerencia toda a máquina pública não é menor ao se tratar de situações emergenciais, muito pelo contrário, no Brasil, que é um dos países com maior desigualdade mundial, os problemas decorrentes da rápida expansão do vírus se mostram ainda mais drásticos e afetam, inegavelmente, os direitos humanos.

Nesse sentido, afirma Naves (2020, p. 36):

a flexibilização das regras para a realização de contratações públicas afigura-se necessária para possibilitar que as entidades públicas se ocupem, de maneira célere, dos desafios que o atual momento histórico impõe. Todavia, a edição da Lei nº 13.979/2020, bem como de outras normas que tratam a respeito do regime jurídico de emergência sanitária em nosso país, em virtude da pandemia do novo coronavírus, não dispensa o gestor público de cumprir o dever constitucional da transparência.

Mesmo na hipótese de calamidade pública, os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiências, previstos para a administração pública no art. 37 da Carta Magna, carecem ser observados. Da mesma

forma, todas as despesas e renúncias de receitas devem atender aos critérios da legalidade, legitimidade e economicidade (LIMA, 2020).

Com efeito, os gestores precisam estar atentos na importância que desempenha a Administração Pública na sociedade, importância esta revelada pelo tratamento amplo que recebe das Constituições, inclusive a brasileira; atentos a necessidade de eficiência, que atue sem corrupção, não desperdice os recursos públicos e respeito o indivíduo, tratando-o como cidadão portador de direitos, não como súdito que recebe favores (MEDAUAR, 2011).

É cediço que, em nosso país, considerando o seu histórico, esses impactos inclinam-se a ser mais profundos caso nada seja feito para deter que gestores corruptos prossigam desviando o dinheiro público que deve ser destinado ao combate à Covid-19.

4 UMA ANÁLISE ACERCA DO PAPEL DO CONTROLE EXTERNO NO ATUAL CENÁRIO BRASILEIRO

O Estado é uma entidade que, como todas as pessoas jurídicas, é coordenada por seres humanos, que manifestam sua vontade e, em assim sendo, é fadada ao cometimento de erros em decorrências dos mais variados fatores. Contudo, em virtude de vivermos num Estado Democrático de direitos, a coletividade é quem “sustenta” a Administração Pública, daí a necessidade de modos de controle do exercício de suas atividades, para que sempre se verifique se o objetivo maior, o “bem-comum” está sendo perseguido (MARINELA, 2010).

Conforme explana Luiz Henrique Lima (2018, p. 3):

Não existe democracia sem controle. Na democracia, todo governante, gestor público, parlamentar, magistrado, enfim, todo agente detentor de parcela do poder estatal tem sua atividade sujeita a múltiplos controles. A organização do estado democrático prevê inúmeros mecanismos mediante os quais o poder é controlado e a atuação de seus titulares é limitada.

Desta feita, os órgãos designados do controle das contas públicas cumprem um papel de inquestionável importância, vez que verdadeiros tutores do Erário, carecem ser capazes de acompanhar as mudanças sociais, necessitando sempre do aperfeiçoamento indispensável para exercer suas funções com a celeridade requerida pela situação, de maneira a alcançar com eficácia os resultados estrategicamente almejados.

A princípio, pode-se definir controle da Administração, segundo Hely Lopes Meirelles (2009), como uma faculdade de *accountability*, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade desempenha sobre o comportamento funcional de outro. Já Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 435) define

o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Conforme se observa, ambos os conceitos apresentados pelos autores focam nos aspectos da *accountability* e da correção, além, em certa medida, na atuação hierárquica de uns órgãos sobre outros, de um Poder sobre outro.

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa. (DI PIETRO, 2014, p. 479).

Ou seja, os meios fiscalizatórios dos bens e aplicação dos recursos públicos são aparelhos que objetivam apreciar a legalidade e a regularidade dos atos dos agentes estatais, bem como se os respectivos resultados estão obedecendo aos preceitos constitucionais, por meio da análise do custo-benefício e do atendimento do interesse público. Os mecanismos de controle procuram impedir que agentes públicos se apoderem das prerrogativas do cargo e dos poderes das funções para contemplar seus interesses particulares e obter vantagens de forma indevida (SIQUEIRA; ROSOLEN, 2017).

A Constituição Federal de 1988 e a doutrina estabelecem diversas instâncias de Controle Público, dentre as quais pode-se destacar o controle interno como sendo aquele que é decorrente do poder de autotutela que autoriza a Administração Pública a rever os próprios atos (DI PIETRO, 2014); e o controle externo como aquele que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado. Sendo, esta última, a instância de interesse deste estudo.

4.1 CONTROLE EXTERNO

Jacoby Fernandes (2012, p. 120) conceitua o sistema de controle externo como “o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção dos atos”.

Para Andrade (2002) o controle externo é a fase de cômputo, em que os órgãos externos de cada poder fiscalizam todos atos e fatos contábeis, administrativos e judiciais, com o designo de elencar eventuais distorções entre o ato praticado e seu resultado final. Existindo distorções, essas serão apuradas e apenas na forma da Lei.

O controle em comento encontra-se no Título IV da Constituição Federal, em que trata da Organização dos Poderes, mais especificamente na Seção IX “Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária” (BRASIL, 1988).

Conforme dispõe os artigos 70 e 71 da Carta Magna, a função de Controle Externo será exercida pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União e, dentre os órgãos que a Constituição da República Federativa do Brasil encarregou do exercício do Controle Externo da Administração Pública, destaca-se o Ministério Público, o Poder Legislativo e os Tribunais de Contas (União, Estados e, em alguns casos, o dos Municípios). (BRASIL, 1988).

Na realização de suas obrigações constitucionais nota-se que esses órgãos detêm diversas funções como: fiscalizadora (apreciação de contas; inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial), penalizadora (aplicar sanções administrativas); consultiva (prestar informações solicitadas); normativa (elaboração de normas), ouvidora (acolher as demandas dos cidadãos) e judicante (apreciação das contas públicas).

Sobre o tema, aborda Rodrigues (2020):

Pois, bem, na prática, é possível vislumbrar hipóteses nas quais os órgãos controladores exercitem, a depender de suas competências, ora um juízo de conformidade da atuação dos gestores, ora um controle de legalidade, ora uma recomendação, com a finalidade de retificação, ora medidas de caráter sancionatório ou pedagógico. O fato é que a palavra de ordem parece ser flexibilização e nessa tônica, afigura-se ainda mais desafiador o desempenho da atividade controladora.

4.2 PAPEL DO CONTROLE EXTERNO NA PANDEMIA: DESAFIOS E SOLUÇÕES

Conforme já explanado, a corrupção pode ser considerada como um dos principais problemas do país, ela está na raiz da precariedade de serviços públicos de qualidade (notadamente saúde, segurança, educação e infraestrutura) e, não obstante, termos uma carga tributária análoga à de países desenvolvidos.

No Brasil, o controle da corrupção é efetivado por um complexo de sistemas e instituições e, é nessa barreira contra a disfunção pública, capaz de impedir irregularidades e falhas, ao mesmo tempo em que coopera para a obtenção de resultados, que reside o Controle Externo da Administração Pública, conforme se verifica nesse trecho:

[...] na atualidade, tem-se que os órgãos de controle externo podem contribuir de forma decisiva na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, pois o estreitamento das relações dos órgãos de controle e

a sociedade tendem a incrementar a fiscalização dos gastos públicos, aumentando a efetividade das políticas sociais, bem como dos próprios serviços que são prestados pelo Estado, contribuindo para o fortalecimento da cidadania e, porque não dizer, do próprio regime democrático. (SANTANA, 2014, *online*).

Por estar fora da estrutura controlada, o Controle Externo tem maior autonomia para, além de guiar e sugerir progressos, deliberar, revisar ou corrigir condutas funcionais dos agentes públicos, bem como responsabilizar os que derem causa às irregularidades, inclusive, por meio de aplicação de penalidades.

E, embora para muitos, as limitações operacionais infligidas pelo distanciamento social em decorrência da pandemia, pudessem indicar que as atividades de controle e fiscalização da competência do Poder Público estivessem sendo negligenciadas, a realidade mostrou outro panorama. As notícias veiculadas diariamente nos meios de comunicação, apontam que se multiplicam as operações presididas pelo Ministério Público (MP), pela Controladoria Geral da União (CGU), Polícia Federal (PF) e Tribunais de Contas para investigar irregularidades em contratos admirativos celebrados durante a pandemia (ARAÚJO; LUCAS, 2020).

É como alude Oliveira (2018) “com planejamento orientado por critérios de materialidade, relevância e risco, o controle externo consegue estar presente nos temas de maior impacto para a sociedade e gerar expectativa de controle na administração pública.”

Assim, frente às recomendações nacionais e internacionais, o controle externo e suas entidades representativas (CNPTC, IRB, ATRICON, AUDICON, ABRACOM, ANTC, AMPCOM),⁵ na busca por caminhos de melhorar a gestão pública no atual cenário e, conseqüentemente, uma melhor efetivação no combate à corrupção durante a pandemia, lançou mão de diversas ações em prol do fortalecimento do sistema nacional, do interesse público e da ação estatal.

Nos primeiros meses de vigência da calamidade pública o objetivo central foi a orientação ao jurisdicionado acerca do conteúdo e alcance das novas regras. Do mesmo modo, houve muitas iniciativas visando a assegurar e ampliar a transparência relativas às ações governamentais de enfrentamento da pandemia, principalmente no que concerne às informações referentes a despesa, aquisições e contratações (LIMA, 2021).

Cumpra ressaltar que nas primeiras iniciativas, a imprescindibilidade da transparência e do acesso à informação ganhou amplo destaque. Nesse sentido, aborda Lima (2021, p. 62) “No contexto da emergência, há que redobrar transparência

5 Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas (CNPTC); Instituto Rui Barbosa (IRB); Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON); Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas (AUDICON); Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (ABRACOM); Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC); Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON).

e prudência. O gestor diligente merecerá compreensão quanto às circunstâncias objetivas observadas quando da tomada de decisões. Todavia, atitudes abusivas, oportunistas e ímprobas não podem ser toleradas”.

Superado o susto inicial e com uma melhor dimensão do que o país e o mundo estão enfrentando, embora as ações de orientações continuem, as atenções se voltaram para a fiscalização dos atos praticados, afinal, revisar e julgar as condutas de gestores quanto à efetiva e regular aplicação dos recursos públicos parte de extrema importância no processo de controle da corrupção.

Neste viés, se mostra imprescindível abordar aqui algumas das iniciativas desses órgãos.

Uma das grandes iniciativas, na tentativa de prevenir e combater a corrupção no atual cenário, foi o Guia de Recomendações para transparência de contratações emergenciais em resposta à Covid-19, lançado em maio pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e a organização não governamental Transparência Internacional – Brasil (TI-Brasil).

A referida publicação tem como público alvo os gestores federais, estaduais e municipais, os quais, em razão da pandemia, devem dar cumprimento à Lei n. 13.979/2020, complementada pelas Medidas Provisórias n. 926 e 951 de 2020, e tem por objetivo além de regulamentar os limites normativos importantes para as contratações emergenciais, estabelecer obrigação específica de transparência para as informações das relativas contratações (BRASIL, 2020b).

Houve ainda a movimentação de várias Cortes de Contas que editaram manuais de orientação e publicaram cursos online para gestores públicos e jurisdicionados com base na legislação vigente. Entre outras funções, o desígnio é informá-los sobre como devem e/podem ser gastos as verbas repassadas pelo Governo Federal, alertá-los acerca da Lei n. 13.979/2020, aconselhá-los sobre as contratações emergenciais de pessoal, e mais uma vez, a importância das transparências nos gastos e a possibilidade de fiscalizações dos atos pela sociedade.

Outra grande ação foi a criação de *Hot sites* dos Tribunais de Contas, que tem por designo propagar informações de forma clara e acessível de interesse de jurisdicionados, servidores públicos e demais cidadãos quanto a decisões e orientações relativas ao enfrentamento da pandemia da Covid-19.

Também fora realizada uma audiência pública, com participação do então Presidente do Tribunal de Contas da União (TCU), ministro José Mucio Monteiro, na comissão mista do Congresso Nacional que acompanha as medidas para o enfrentamento da Covid-19. Na audiência, “o Presidente José Mucio, informou aos parlamentares a iniciativa do TCU em realizar acompanhamento especial em todos os órgãos federais ligados ao combate da Covid-19 [...]. Destacou que, além da pandemia de Covid-19, o Brasil enfrenta o vírus da corrupção retroalimentado pelo momento de crise” (SECOM, 2020a).

Merece também destaque a publicação do documento “Contribuição ao Sistema Tribunais de contas e tempos de coronavírus – de Pareceres Técnicos das Comissões Especiais” do Conselho Nacional de Presidentes dos Tribunais de Contas. A publicação busca elencar pontos importantes de controle a serem observados na execução de obras e serviços de engenharia; nas contratações que não utilizam o pregão eletrônico; nas relações entre entes, poderes e órgãos públicos; nos registros contábeis e prestações de contas dos recursos emergenciais, bem como, nas ações relacionadas com a saúde e a oferta de merenda escolar (CNTPC, 2020).

No que diz respeito à fiscalização, o controle externo também direcionou e tem direcionado diligências para minimizar os danos à economia brasileira. No esforço pelo controle das verbas e, conseqüentemente, controle da corrupção, diversas ações foram instauradas pelos Ministérios Públicos para averiguação de indício de fraudes em compras e contratos assinados em decorrência da pandemia do novo coronavírus. Tais ações podem ser facilmente verificadas no site “Combate à Corrupção” gerido pelo Ministério Público Federal.

A Associação dos Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas – Audicon, que agencia uma campanha permanente denominada “Contas Públicas são da Nossa Conta”, organizou um conjunto de 13 *lives*, até agosto de 2020, com temas como “Controle externo, licitações e atos administrativos em tempos de Covid-19” ou “Fiscalização das contas públicas durante a Covid-19”, atingindo mais de 19 mil visualizações (LIMA, 2021).

Ademais, auditorias vêm sendo realizadas pelos Tribunais de Contas dos Estados. A título exemplificativo, podemos citar a realizada no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que ao apurar a compra de respiradores, de forma independente ou por intermédio do Consórcio Nordeste, notou que apesar da existência de processos em tramitação para a aquisição dos ventiladores pulmonares, contemplando os quantitativos necessários ao atendimento da pandemia, pecou no que diz respeito à falta de transparências das despesas. Nos relatórios, aos auditores alertaram acerca da necessidade de avaliação de risco das compras, necessidade de inclusão de garantias nos contratos, bem como transparência das operações (BAHIA, 2020).

Mais recentemente, em 23 de março de 2021, com o designo dos Tribunais reverem e readequarem suas ações de fiscalização fora realizada reunião Nacional de Secretários de Controle Externo, por vídeo conferência, onde ficou apurado, entre outras medidas, a necessidade de criação de canais específicos de Ouvidoria relacionados à pandemia; a alocação de um Relator específico para as ações relacionadas à Covid-19; orientação aos gestores a abertura de uma área específica nos portais de transparência relacionada aos gastos decorrentes da pandemia; Intensificar a fiscalização dos recursos repassados dos Estados para as Organizações Sociais (OS) de Saúde quanto à Covid-19 (CAVALCANTE, 2020).

Merece destaque, também, as fiscalizações diárias, realizadas por Robôs no Diário Oficial da União (DOU) e no *Comprasnet*, que é um site com licitações e contratações promovidas pelo Governo Federal. O objetivo é alertar auditores do TCU sobre possíveis indícios de anormalidades nas aquisições relacionadas à pandemia. Vale ressaltar que só de abril de 2020 a agosto do mesmo ano, foram autuados 22 processos de representações e denúncias para verificar irregularidades de aquisições sobre a Covid-19, o valor total das compras referentes a esses processos supera a quantia de duzentos e vinte milhões de reais (SECOM, 2020).

Em breve síntese, é possível observar que frente aos desafios postos em relevo pela pandemia, o Controle externo assumiu papel fundamental no combate à corrupção, seja por induzir a prática da lei, por meio dos seus instrumentos de fiscalização, seja para abastecer com informações claras e objetivas a atuação dos gestores públicos, estimulando o controle e incentivando uma cultura voltada ao interesse público.

Ou seja, após a decretação do estado de calamidade pública, o Controle Externo buscou adaptações e maximizou seu papel de orientar os jurisdicionados, bem como se tornou mais exigente na busca por prevenir e combater possíveis ilegalidades perpetradas pelos agentes públicos revestidas com desvios de finalidade e abusos de poder.

Foram e são inúmeras as ações realizadas pelo Controle Externo da Administração Pública, afinal, como bem explana Lima (2021, p. 62). “Não se pode admitir que a pandemia e a calamidade pública sejam usadas como pretexto para a prática de atos de improbidade administrativa ou atos de gestão ilegítimos e antieconômicos.” As consequências resultantes dessa nova realidade são indubitavelmente expressivas, ocasionando na rigorosa e emergente necessidade da integral observância de princípios e regras, que possam garantir decisões com os menores impactos jurídicos, financeiros e reputacionais possíveis (CUNHA, 2021).

5 CONSIDERAÇÕES

Conforme explanado, o mundo vive um momento dramático, sem precedentes na história, desta feita, diante o risco manifesto do colapso do sistema público de saúde, do aumento significativo de mortes, desemprego e a trajetória explosiva de desequilíbrio fiscal. Os gestores federais, estaduais e municipais foram compelidos a reagir rapidamente e obrigados a adoção de medidas extremas, com impactos de ordem econômica e jurídica, na tentativa de conter as consequências da pandemia.

A urgência com que essas ações necessitaram ser empregadas levou a flexibilização de regras e controles e, infelizmente, esse cenário despertou o agravamento de um “vírus” que não pode ser subestimado: o da corrupção. Além de violar direitos individuais, ele desvia recursos que estariam sendo alocados em

atividades essenciais da vida do cidadão, amortizando as chances de indivíduos empreenderem e, assim, poderem viver com mais dignidade.

Assim, o presente artigo buscou abordar o fato de que as medidas imprescindíveis ao combate à situação de calamidade pública, embora cruciais para possibilitar que as entidades públicas se ocupem, de maneira célere, dos desafios decorrentes do atual cenário pandêmico, acabaram fomentando o risco de que os recursos públicos fossem empregados de forma inadvertida, para satisfação de interesses privados.

Foi nessa conjuntura que as instituições do Controle Externo se depararam com uma desmesurada responsabilidade e careceram se desdobrar, melhorando sua atuação e buscando soluções para os problemas surgidos, ainda que diante das dificuldades infligidas pelo momento. A ocasião histórica, decorrente da pandemia, cobrou essa atuação, com novas construções, especialmente jurídicas.

A verdade é que o Brasil, já há um certo tempo, exprime uma intolerância crescente com condutas donosas e desrespeitosas com a população. Assim, na atual situação de crise, é inaceitável sequer vislumbrar uma inércia diante de irregularidades que, direta ou indiretamente, colocam em ricos vidas humanas.

É inquestionável que situações excepcionais ordenam do gestor público soluções do mesmo modo excepcionais na tomada de decisões, sem, no entanto, permitir situações ilegais e permeadas de abusos. A atuação pública deve ser sempre pautada nos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, honestidade e razoabilidade, afinal, essas são as bases para um Estado Democrático de Direitos.

Por fim, é possível afirmar, sem grande receio de equívoco, que a pandemia reprogramou de maneira significativa inúmeros aspectos na vida dos cidadãos. Embora as consequências estejam sendo catastróficas, essa crise carece ser encarada como um momento evolutivo. Não se está aqui ignorando ou minimizando as sequelas, mas buscando enxergar pontos positivos, pois embora o momento seja desafiador, se mostra como uma oportunidade de o Controle Externo repensar sua postura de atuação e serviços oferecidos, bem como, acelerar a construção de novos alicerces capazes de construir modelos de atuação mais ágeis e efetivos.

REFERÊNCIAS

ABRAMO, Cláudio Weber. **Percepções pantanosas**: a dificuldade de medir a corrupção. Novos Estudos: CEBRAP, n. 73, 2005.

ABRAMO, Cláudio Weber. Percepções Pantanosas. **Revista da Controladoria-Geral da União**, Brasília, v. 1, n. 1, 2006, p. 117-121,

ANDRADE, Nilson de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos ; LUCAS Elisa Dias. Corrupção e Covid-19. Instituto Ruy Barbosa, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/o-controle-dos-atos-da-administracao-publica-em-tempos-de-pandemia-diante-da-supremacia-do-direito-a-vida/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando. **Corrupção e controles democráticos no Brasil**. Brasília: CEPAL/IPEA, 2011.

BAHIA. Tribunal de Contas. **Acompanhamento das ações realizadas pelo Estado da Bahia para o enfrentamento da pandemia da Covid-19- Relatório Preliminar**. Exercício: Março/Junho 2020. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/files/monitoramentoCovid/Relat%C3%B3rio_Preliminar_de_Auditoria_-_Acompanhamento.pdf. Acesso em: 25 abr. 2021

BARBOSA, Livia. **O jeitinho brasileiro**. 10ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

BARROS FILHO, Clóvis de; PRAÇA, Sérgio. **Corrupção: parceira degenerativa**. Edição Kindle. São Paulo: Papirus 7 Mares, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Ética e jeitinho brasileiro**: por que a gente é assim? Palestra proferida na Brazil Conference. Harvard University, 2017. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-abr-10/leia-integra-palestra-barroso-jeitinho-brasileiro>. Acesso em: 27 abr. 2017.

BIASON, Rita de Cassia. A corrupção na história do Brasil: Sentido e significado. *In*: XXI Encontro regional de história. 2018, Minas Gerais. **Anais [...]**. Minas Gerais: Universidade Estadual de Montes Claros, 2018, [online]. Disponível em: http://www.encontro2018.mg.anpuh.org/resources/anais/8/1534553717_ARQUIVO_ArtigocompletoAnpuh-MG2018.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.979, de 6 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.065, de 30 de setembro de 2020**. Autoriza pagamentos antecipados nas licitações e nos contratos realizados no âmbito da administração pública; adequa os limites de dispensa de licitação; amplia o uso do Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC), durante o estado de calamidade pública, reconhecido pelo Decreto Legislativo n. 6, de 20 de março de 2020; e altera a Lei n. 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Brasília, DF: Presidência da República, 2020a. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.065-de-30-de-setembro-de-2020-280529950#:~:text=Autoriza%20pagamentos%20antecipados%20nas%20licita%C3%A7%C3%B5es,de%2020%20de%20mar%C3%A7o%20de>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Recomendações para transparência de contratações emergenciais em resposta à Covid-19**. Brasília: TCU, 2020b. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/asset/86:tibr-recomendacoes-de-contratacoes-emergenciais-covid19?stream=1>. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRAUN, Michele. O fenômeno corrupção: de suas raízes a revitalização da cidadania como forma de enfrentamento do vício social. *In*: LEAL, Rogério Gesta Leal e SILVA, Ianaíê Simonelli da Silva (Org.). **As múltiplas faces da corrupção e seus efeitos na democracia contemporânea**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014, p. 42-58.

CAVALCANTE, Crislayne. **O controle externo na pós-pandemia**. Instituto Ruy Barbosa, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/o-controle-externo-no-pos-pandemia/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

CNPTC. **Contribuição ao sistema tribunais de contas em tempos de coronavírus**: pareceres técnicos das comissões especiais – CNPTC. BORGES, Priscila Kelly F. P. (Coord.). Goiânia: CNPTC, 2020.

CUNHA, Milene Dias da Cunha. Compliance na Administração Pública em tempos de pandemia: bússola para o gestor, direito da sociedade. *In*: SARQUIS Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Os desafios do controle externo diante da pandemia da COVID-19**: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 243-263.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

FERNANDES, Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil**: Jurisdição e Competência. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 30.

FIGUEREDO, Luciano Raposo. **Corrupção**: Ensaio e Críticas. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

FILGUEIRAS, Fernando. **A tolerância à corrupção no Brasil**: uma antinomia entre normas morais e prática social. *Opinião Pública*, Campinas, SP, v. 15, n. 2, 2015, p. 386-421. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/op/article/view/8641336>. Acesso em: 23 abr. 2021.

GARCIA, Flávio Amaral; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Desastres Naturais e as contratações emergenciais. **RDA - Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro. v. 265, 2014, p. 149-178.

HABIB, Sérgio. **Brasil, quinhentos anos de corrupção**: enfoque sócio-histórico jurídico-penal. Porto Alegre: Fabris, 1994.

HEIDENHEIMER, A. Perspectives on the perception of corruption. *In*: HEIDENHEIMER, A e JOHNSTON, M. (Orgs.). **Political corruption: concepts and contexts**. New Brunswick: Transactions Publishers, 2001.

JACOBY FERNANDES, José Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

KLITGAARD, Robert. **A Corrupção sob Controle**. Rio de Janeiro: J. Zahar, 1994.

LIMA, Luiz Henrique. Direito Público de emergência e controle externo na pandemia da Covid-19: lições para o futuro? *In*: SARQUIS Alexandre Manir Figueiredo (Coord.).

Os desafios do controle externo diante da pandemia da COVID-19: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 17-93.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 4. ed., Niterói: Impetus, 2010.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 15. ed. São Paulo: RT, 2011.

MONTEIRO, José Múcio, **Poder em foco**. Entrevistador: KENNEDY, Roseann; SARDINHA; Edson. São Paulo: SBT, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=iLXwZssVwi8>. Acesso em: 25 abr. 2020

NAVES, Fernanda de Moura Ribeiro. O controle da transparência das contratações públicas durante a pandemia. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás**. Belo Horizonte: ano 2, n. 3, jan./jun. 2020, p. 35-48.

NIEBURH, Joel de Menezes. **Dispensa e Inexigibilidade de Licitação Pública**. São Paulo: Dialética, 2003.

OLIVEIRA, Julio Marcelo de. **O papel dos órgãos de controle externo no combate à corrupção**. CONJUR, 23 out. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-23/papel-orgaos-controle-externo-combate-corrupcao>. Acesso em: 26 abr. 2021.

Reunião Nacional de Secretários de Controle Externo – SECONEX 2021, Vídeoconferência, 2021. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wp-admin/admin-ajax.php?juwpgfisadmin=false&action=wpfd&task=file.download&wpfd_category_id=604&wpfd_file_id=17180&token=&preview=1. Acesso em: 26 abr. 2021.

RODRIGUES, Kézia Sayonara Franco. **O Controle dos Atos da Administração Pública em tempos de pandemia diante da supremacia do direito à vida**. Instituto Ruy Barbosa, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/o-controle-dos-atos-da-administracao-publica-em-tempos-de-pandemia-diante-da-supremacia-do-direito-a-vida/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do contrato Social**: Ensaio sobre a origem das línguas. Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens: Discurso sobre as ciências e as artes. Tradução de Lourdes Santos Machado. Introdução e notas de Paulo Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado. 2. ed, São Paulo: Abril Cultura, 1978.

SECOM. **Inteligência Artificial auxilia fiscalização do TCU sobre compras relacionadas à Covid-19**. Tribunal de Contas da União, 17 ago. 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/inteligencia-artificial-auxilia-fiscalizacao-do-tcu-sobre-compras-relacionadas-a-covid-19.htm>. Acesso em: 27 abr. 2021.

SECOM. **TCU apresenta ao Congresso Nacional ações de controle em período de pandemia**. Tribunal de Contas da União, 19 jun. 2020a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-apresenta-ao-congresso-nacional-acoes-de-controle-em-periodo-de-pandemia.htm>. Acesso em: 26 abr. 2021.

SHALDERS, André. **‘Covidão’ já atinge governos de sete Estados e valor investigado chega a R\$ 1,07 bilhão**. BBC News, Brasília, 15 jun. 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-53038337#:~:text=V%C3%ADdeos,-'Covid%C3%A3o'%20j%C3%A1%20atinge%20governos%20de%20sete%20Estados%20e%20valor%20investigado,a%20R%24%201%20C07%20bilh%C3%A3o&text=Conforme%20a%20epidemia%20do%20coronav%C3%ADrus,para%20a%20resposta%20%C3%A0%20doen%C3%A7a>. Acesso em: 25 abr. 2021.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; ROSOLEN, André Vinícius. Corrupção e suas consequências nefastas: o controle externo preventivo e meios alternativos como mecanismo de combate. **Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais Jurídicas da UNIJUÍ**. Rio Grande do Sul, Ano XXVI, n. 47, jan-jun 2017, p. 133-176.

SPECK, Bruno Wilhelm [et al]. Os custos da corrupção. *In*: **Mensurando a corrupção: uma revisão de dados provenientes de pesquisas empíricas**. Cadernos Adenauer: Fundação Konrad Adenauer, São Paulo, v. 10, dez. 2000, p. 9-46.

AUDITORIA DE CONFORMIDADE NA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS: critérios que subsidiaram a fiscalização realizada pelo TCE/AP

COMPLIANCE AUDIT IN THE WAIVER OF ICMS REVENUE: criteria that supported the inspection carried out by the TCE/AP

João Augusto Pinto Vianna¹

Rafaela Alves Fecury Lobato²

Resumo: Este artigo objetiva apresentar os critérios que subsidiaram a auditoria de conformidade na renúncia de receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP), utilizando como fundamento as normas constitucionais e legais, a doutrina especializada e o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF). Por meio de análise documental e bibliográfica, identificou-se oito relevantes critérios, suas possíveis causas e efeitos. Estes contribuirão com os órgãos de controle, interno e externo, nas fiscalizações desse objeto, bem como servirão de parâmetros aos órgãos estaduais responsáveis pela concessão e acompanhamento dos benefícios e incentivos fiscais que gerem renúncia de receita do que deve ser observado na gestão. Inicia-se abordando a visão geral do objeto seguida da apresentação dos critérios, suas possíveis causas e os efeitos da sua inobservância. Finaliza-se versando sobre a possibilidade de impacto para a sociedade, oriundo da gestão dos resultados derivados dos benefícios e/ou incentivos concedidos, e a importância da atuação dos órgãos de controle nessa área.

Palavras-chave: Critérios. Renúncia. Receitas. ICMS. Auditoria.

Abstract: This article aims to present the criteria that supported the compliance audit in the waiver of revenue from the Services and Merchandises Circulation Tax and the provision of interstate and intercity transport and communication services (ICMS) carried out by the State of Amapá's Audit Office (TCE/AP), using as foundation the constitutional and legal norms, the specialized doctrine and the understanding of the Federal Supreme Court (STF). Through documentary and bibliographic analysis, were found eight relevant criteria, their possible causes and effects. These criteria will contribute to the internal and external control bodies in the inspections of this object, as well as serving as parameters for State Organs, which are responsible for granting and monitoring tax benefits and incentives that generate revenue waiver of what must be observed in the management. It begins with an overview of the said object, followed by a

1 Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA), Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhangüera e em Regime Próprio de Previdência Social pela Faculdade Damásio de Jesus. Mestrando em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). É Auditor de Controle Externo e, atualmente, é Coordenador da Receita Municipal do TCE/AP. japvianna@hotmail.com.

2 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará (UFPA), Especialista em Controladoria e Avaliação de Empresas e em Contabilidade para Gestão Empresarial pela Faculdade Ideal. É Auditora de Controle Externo e, atualmente, é Coordenadora do Controle da Receita Estadual do TCE/AP. rafecury@hotmail.com.

presentation of the criteria, its possible causes and the effects of non-compliance. It ends by discussing the possibility of an impact on society arising from the management of the results derived from the benefits and/or incentives granted, and how crucial the performance of control bodies in this area is.

Keywords: Criteria. Revenue. Waiver. ICMS. Audit.

1 INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas no Brasil, por força dos arts. 70 e 75 da Constituição Federal de 1988 (CF) são competentes para realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, Estado, Distrito Federal e Municípios, bem como das entidades da Administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e às renúncias de receita.

Constata-se que o Poder Constituinte já vislumbrava, a ponto de registrar na própria Constituição Federal, a importância de a renúncia de receita ser objeto de fiscalização pelos órgãos de controle, inclusive pelo Controle Externo, atribuindo a ela relevância igual ou maior ao controle sobre as despesas, sendo inadmissível que esses órgãos não usufruam desse seu poder-dever de atuar sobre o citado objeto.

Contudo, por consideráveis anos, os órgãos convergiram suas energias, quase que exclusivamente, para a análise da despesa pública, seja por obstáculos no acesso às informações relacionadas à receita e à renúncia de receitas, seja pela crença de que nos processos de despesas estavam as maiores irregularidades geradoras de danos ao Erário, preterindo, em alguns casos, as fiscalizações das receitas e, principalmente, de suas renúncias.

O cenário iniciou seu processo de mudança com o advento da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabeleceu, em seu Art. 1º, §1º, que uma gestão fiscal responsável almeja, entre outros objetivos, o equilíbrio entre receitas e despesas e a obediência às normas relacionadas à renúncia de receita, atribuindo, desse modo, a obrigatoriedade de fiscalizar a receita na mesma proporção da despesa.

A referida Lei, em seu art. 14, estabeleceu normas próprias para a concessão ou a ampliação de incentivos fiscais ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receitas, atribuindo aos Tribunais de Contas, juntamente aos demais órgãos, a competência de fiscalizar o cumprimento de suas normas, conforme estabelecido pelo art. 59.

Nessa linha, em relação ao controle da receita e renúncia de receita pública, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon emitiu a Resolução n. 6, de 25 de novembro de 2016, aprovando as diretrizes a serem observadas pelo Controle Externo para o cumprimento de suas competências constitucionais de fiscalizá-la por meio de processos de auditorias operacionais, financeiras e de

conformidade, entre outros instrumentos de fiscalização, considerando os critérios de relevância, materialidade e risco.

No âmbito estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é o tributo de maior arrecadação nos Estados e sua renúncia ultrapassa facilmente o valor do orçamento de muitos municípios brasileiros.

Impreteríveis são a relevância, a materialidade e o risco das renúncias de receitas de ICMS no país, cabendo aos Tribunais de Contas, por força constitucional, legal e infralegal, fiscalizar esses atos, sendo fundamental conhecer o tributo, as normas gerais de concessão e a ampliação dos incentivos ou benefícios que resultem na renúncia, bem como as peculiaridades relacionadas ao ICMS.

Em atenção às normas vigentes, o Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP), após levantamento realizado com todas as unidades jurisdicionadas na temática de governança e gestão fiscal da receita, identificou que a renúncia de receita do Estado merecia uma atenção especial, pois além de ainda não ter sido objeto de fiscalização por parte dessa Corte de Contas, é um instituto legal que permite ao Estado deixar de arrecadar recursos que poderiam ser investidos em diversas políticas públicas capazes de proporcionar melhorias à população, sendo, por conta disso, considerado um gasto tributário relevante, principalmente quando este abrange o maior tributo arrecadador dos Estados, ou seja, o ICMS.

Este artigo objetiva, após expor breves considerações sobre o ICMS, demonstrar os critérios legais exigidos para a concessão da renúncia de receita desse tributo que subsidiaram a auditoria de conformidade realizada pelo TCE/AP, as possíveis causas e as consequências do seu não atendimento e a forma como o mapeamento prévio auxiliou a atuação do Tribunal nessa fiscalização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No intuito de investigar quais os critérios a serem utilizados pelos Tribunais de Contas em uma auditoria de conformidade, apesar de haver trabalhos referentes à renúncia de receita de ICMS e de auditoria de conformidade pelos órgãos de controle externo, não encontrou-se nenhum que trouxesse de maneira expressa critérios capazes de subsidiar uma fiscalização, contendo possíveis causas e efeitos.

Acerca de auditora, Braga (2011) afirma que esta é uma ação para detecção de erros e fraudes, servindo também como instrumento preventivo e orientador, que pode auxiliar a gestão de maneira sistemática, documentada e independente, cujos critérios a serem avaliados são os de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade.

Compreende-se, portanto, que a auditoria é um instrumento que permite ao órgão auditor avaliar a gestão pública, sugerir melhorias e recomendações visando o seu

aprimoramento, bem como, responsabilizar agentes que agiram em desconformidade com o estabelecido na legislação.

Segundo Castro (2009, p. 376), auditoria é:

O conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca de melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a impropriedade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial.

Desta forma, os Tribunais de Contas, por força constitucional, podem valer-se dessa ferramenta no exercício de sua competência em vista à proteção da coisa pública, devendo, para tanto, na delimitação do seu escopo e objeto, estabelecer como será a abordagem de sua análise, se de conformidade, operacional ou financeira, pois de acordo com sua definição, os critérios variam.

Em relação à renúncia de receita no Brasil apresenta um viés de conformidade e um operacional, visto que a norma estabelece os critérios que devem ser observados para sua concessão, bem como sua razão de ser vislumbra algo que vai além da fiscalidade tributária, pois é capaz de incentivar determinadas condutas, atrair investimentos e trazer desenvolvimento social.

Segundo Scaff (2017), há uma aproximação deste conceito com o da extrafiscalidade tributária, contudo, em relação à conceituação, ela deixa nítido que o ordenamento jurídico brasileiro consagrou a heterogeneidade da renúncia de receita, não havendo espaço para utilizar expressões diversas para este instituto.

Para Bevilacqua (2010), a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao conferir responsabilidade na gestão das finanças públicas, atribuiu limites e condições à renúncia de receita, cuja inobservância das formalidades legais ou regulamentares pode configurar, inclusive, ato de improbidade administrativa, ressaltando ainda que os Tribunais de Contas, juntamente com as Assembleias Legislativas, estão incumbidos de controlar a legalidade, legitimidade e economicidade das renúncias de receitas em matéria de ICMS.

Desta forma, nítida configura-se a possibilidade dos Tribunais de Contas, valendo-se da sua competência constitucional e considerando a relevância do assunto, realizar auditorias nas renúncias de receita de ICMS.

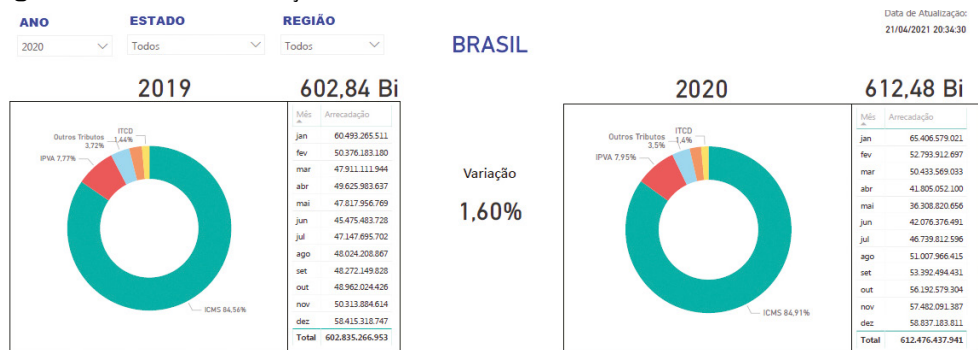
3 VISÃO GERAL DO OBJETO

Os Estados, nos termos do art. 155, inciso II, e §2º, inciso XII, da CF são competentes para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cabendo à Lei Complementar estabelecer as normas gerais desse tributo. Atualmente, o que regulamenta esse dispositivo é a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir.

De acordo com as informações contidas no Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais divulgados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o ICMS, comparando com os demais tributos estaduais, é a principal fonte de receita pública dos Estados, conforme demonstra a Figura 1.

Figura 1 - Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais



Fonte: Portal do CONFAZ³, 2021.

Abstrai-se das informações presentes na Figura 1 – Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais o fato de que, no Brasil, o ICMS, nos exercícios financeiros de 2019 e 2020, foi o imposto de maior impacto financeiro, totalizando mais de 80% (oitenta por cento) do total arrecadado, realidade que se faz presente em todos os Estados da federação.

No Estado do Amapá, segundo o Confaz, a arrecadação de ICMS alcançou 69,8% no exercício de 2019 e 72,38% no de 2020 do total de tributos, mostrando a importância de esse imposto ser objeto de fiscalização.

A dominância da presença desse imposto não se restringe à arrecadação, mas também à sua renúncia. Segundo Sérgio Wulff Gobetti (2020), o Brasil, para o exercício de 2018, estimou o total de R\$ 86.332.000.000,00 (oitenta e seis bilhões e trezentos e trinta e dois milhões de reais) de renúncia de ICMS, valor que ultrapassa o orçamento de muitos Estados, mostrando assim a relevância do tema.

Em relação à renúncia de receita, o Tribunal de Contas da União (TCU), em julho de 2019, emitiu alerta sobre a falta de transparência na concessão de benefícios fiscais, sendo destacado por Leonardo Albernaz, Secretário de Macroavaliação Governamental (SEMAG) à época, que “a verdade é que esses recursos fazem

³ Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrJoiMzIzYjlxNGMtZTRlNy00ODMyLTg2MTUtOWY3NTJmZmFjZDlxIiwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiJR9.> Acesso em: 28 abr. 2021.

falta e impactam, inclusive, no desequilíbrio fiscal de Estados e municípios, que têm enfrentado déficits recorrentes, causados também pelo excesso de renúncias fiscais”.

Corroborando com a importância da atuação dos órgãos de controle externo na renúncia de receita, Jacoby Fernandes (2012, p. 545) leciona que “o controle sobre as [...] renúncias de receitas é tão ou mais importante que o controle sobre a despesa. Aliás, inconcebível sequer imaginar um órgão de controle sem poder para fiscalizar a receita”.

Desse modo, considerando ser o ICMS o imposto de maior impacto financeiro para os Estados, e a necessidade de realização de atividades fiscalizatórias utilizando como objeto a renúncia de receita, o TCE/AP, valendo-se ainda das informações adquiridas por meio do Levantamento em Governança e Gestão Fiscal da Receita, optou por incluir em seu plano anual de fiscalização a auditoria de conformidade de renúncia de receita de ICMS.

A renúncia de receita pode ser compreendida como o instituto que permite ao Poder Público, visando ao interesse público e ao alcance do bem-comum, abdicar-se de determinado ingresso financeiro, o que compreende, segundo art. 14, §1º, da LRF, a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, além de outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Sobre o tema, a Constituição Federal, em seu art. 150, § 6º, veda aos Estados conceder quaisquer subsídios ou isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, a taxas ou contribuições, sem lei específica que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, *in verbis*:

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, **isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados**. (Grifo nosso).

A Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela atual Constituição Federal, é o ato normativo que dispõe sobre a concessão e a revogação de isenção; a redução de base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou

indireta, condicionada ou não; a concessão de créditos presumidos; a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; as prorrogações e as extensões das isenções vigentes.

Essa norma, em seu art. 1º, *caput*, condiciona a concessão dos referidos benefícios referentes ao ICMS aos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, em que o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, sob pena de serem rejeitados nos casos em que não forem ratificados por todas as unidades da federação, conforme prescreve, respectivamente, o art. 4º, *caput* e § 2º.

Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe, em seu art. 14, que os benefícios que gerarem renúncia de receita deverão estar acompanhados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar e nos dois seguintes, atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e ainda conter, pelo menos, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita na Lei Orçamentária Anual (LOA) e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da LDO ou estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Nesse caso, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as referidas medidas.

Ao realizar uma interpretação sistêmica das legislações vigentes que tratam da matéria em apreço, elencam-se os requisitos exigidos para o Poder Público renunciar receita de ICMS e que auxiliaram o TCE/AP na definição dos critérios que amparam a auditoria de conformidade realizada:

- a) Convênio firmado entre os Estados e o Distrito Federal.
- b) Ratificação desse convênio pelo Poder Executivo.
- c) Manifestação do Poder Legislativo.
- d) Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício e nos dois anos seguintes.
- e) Atendimento ao disposto na LDO.
- f) Demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita na LOA e que não afetará as metas fiscais previstas na LDO.
- g) Ou estar acompanhada de medidas de compensação.

Além desses, subsidiaram a fiscalização realizada pelo Tribunal do Amapá os critérios relacionados ao monitoramento dos incentivos ou benefícios dos quais decorra renúncia de ICMS, fundamentado no art. 37, *caput*; e art. 74, *inciso II da CF*, e ao controle interno para acompanhar os referidos processos e procedimentos, previsto no art. 70, *parágrafo único*; e art. 74 da Carta Maior.

4 CRITÉRIOS QUE SUBSIDIARAM A AUDITORIA DE CONFORMIDADE

Sem o escopo de esgotar o tema, principalmente pela sua complexidade e pela especificidade de cada Estado, serão apresentados, neste momento, os principais critérios que subsidiaram a auditoria de conformidade realizada pelo TCE/AP, o qual tinha como objeto a renúncia de receita de ICMS.

Com base nas normas vigentes, foram selecionados para este trabalho 8 (oito) critérios utilizados na matriz de planejamento da Comissão do TCE/AP, quais sejam: convênio firmado no Confaz; ratificação do convênio pelo Poder Executivo; manifestação do Poder Legislativo Estadual; estudos prévios à concessão de benefícios fiscais que demonstrem o custo-benefício; elaboração do impacto orçamentário-financeiro das concessões e ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita de ICMS; demonstração de que a renúncia de ICMS foi considerada na estimativa da receita e não afetará as metas fiscais da LDO e das medidas de compensação; monitoramento dos incentivos ou benefícios dos quais decorra renúncia de receita de ICMS; e controle interno (setor e procedimentos) para acompanhar os processos e os procedimentos de concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

A seguir, as descrições dos critérios apresentam a indicação dos dispositivos normativos de onde foram abstraídos, as possíveis causas de suas desobediências e os efeitos gerados por suas inobservâncias.

4.1 CONVÊNIO FIRMADO NO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ)

A Constituição Federal, no art. 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', estabelece que, em relação ao ICMS, a Lei Complementar deverá regulamentar a forma como Estados e Distrito Federal irão deliberar acerca das concessões e revogações das isenções, incentivos e benefícios fiscais desse imposto.

A Lei Complementar n. 24/77, recepcionada pela CF, cumpre essa função em seu art. 1º, *caput*, condicionando a concessão dos benefícios fiscais de ICMS aos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal e trazendo várias regras procedimentais sobre como isso ocorrerá.

Nos termos do art. 29, inciso XII da Lei Federal n. 10.683, de 28 de maio de 2003 c/c art. 147, inciso I, do Decreto Federal n. 9.745, de 8 de abril de 2019, o Conselho Nacional de Política Fazendária é o órgão colegiado competente para promover a celebração dos convênios referentes à concessão ou à revogação de incentivos e benefícios fiscais do ICMS, o que também está previsto em seu Regimento, Convênio n. 133/97, art. 3º, inciso I, *in verbis*:

Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou

revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.

Constata-se que para o Estado conceder ou revogar um benefício fiscal de ICMS é necessário a prévia celebração de convênio no Confaz, sendo esse um requisito imprescindível para legalidade do instituto.

Importante ressaltar que por força da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, o Poder Legislativo, de certo modo, validou os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS concedidos antes de 2017, sem prévio convênio no Confaz, conforme entendimento abstraido do art. 10:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Destaca-se que o dispositivo supramencionado é uma exceção temporal à regra, aplicado a situações anteriores ao exercício de 2017, logo, por força constitucional enfatiza-se a necessidade de prévio convênio firmado no Confaz para a concessão de incentivos e benefícios referentes ao ICMS.

Considerando essa exigência constitucional, não se vislumbra nenhum problema de causa técnica para sua inobservância, restringindo sua desobediência à ação intencional do gestor de burlar a legislação e a burocracia criada pelo sistema com o escopo de beneficiar-se na guerra fiscal entre os demais Estados.

Vislumbra-se, como consequência de condutas contrárias a essa exigência, um vício de constitucionalidade do ato concessivo, bem como riscos aos outros Estados por atrair investimentos e desenvolvimento para seu território em prejuízo aos demais.

4.2 RATIFICAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO

A Lei Complementar n. 24/1975, por força do art. 4º, *caput*, dispõe que o Poder Executivo, após a celebração de convênios firmados pelos Estados e Distrito Federal, deverá publicar decreto ratificando-os ou não, sob pena de serem rejeitados, conforme observa-se:

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, **o Poder Executivo de cada Unidade da Federação**

publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo. (Grifo nosso).

O convênio firmado no Confaz possui natureza apenas autorizativa, não sendo impositivo, razão pela qual se exige que os governadores se manifestem acerca do convênio antes de encaminhar ao Poder Legislativo. Nesse sentido, Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 44) expõe que:

não restam dúvidas quanto à natureza autorizativa dos convênios aprovados no âmbito do Confaz, o que permite autonomia aos entes tributantes para aprovar apenas os benefícios fiscais que atendam suas políticas públicas e suas diferenças econômicas.

Assim, para o cumprimento do art. 150, §6º, c.c. o art. 155, 2º, XII, “g”, da Constituição, e da LC 24/1975, há necessidade de prévio consenso entre os Estados e DF, manifestado em convênio ratificado por decreto executivo [...].

Constata-se, portanto, que após a pactuação realizada entre os representantes dos Estados e Distrito Federal no Confaz, o Poder Executivo Estadual de cada ente federativo deverá, após avaliar sua política fiscal e seu planejamento e ao compreender como relevante para sua realidade a concessão do benefício, ratificar o referido convênio por decreto executivo.

As prováveis origens para a desobediência a esse critério podem incluir desde a ausência de controles, processos e procedimentos oficialmente definidos por parte da Secretaria competente, até a inércia do Poder Executivo de exercer e fazer valer o exercício dessa sua competência legal, cuja inobservância ocasiona a concessão de atos ilegais e que podem violar o princípio da separação dos Poderes, caso o Legislativo se manifeste antes disso.

4.3 MANIFESTAÇÃO DO PODER LEGISLATIVO ESTADUAL NAS RENÚNCIAS DE RECEITA DE ICMS

A Constituição Federal veda aos Estados conceder quaisquer subsídios ou isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, sem lei específica que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, conforme estabelece em seu art. 150, § 6º, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

§ 6º **Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Grifos nosso).**

Conforme a norma apresentada, observa-se que para haver concessão ou revogação de benefícios fiscais referentes ao ICMS é imprescindível a participação do Poder Legislativo nessa concessão. Nesse mesmo entendimento, a Constituição do Estado do Amapá, em seus artigos 162 e 164, prescrevem:

Art. 162. **Quaisquer** benefícios e incentivos fiscais, inclusive isenções, anistia e **remissão, só serão concedidos mediante lei específica estadual** ou municipal.

[...]

Art. 164. A lei que conceder ou autorizar a concessão de isenções tributárias, ou qualquer outro incentivo fiscal, disporá sobre os mecanismos de avaliação de seus efeitos, pela Assembleia Legislativa ou pela respectiva Câmara Municipal, durante o primeiro ano da legislatura posterior à concessão. (Grifos nosso).

Por força constitucional, constata-se que, para o Estado conceder ou revogar um benefício fiscal de ICMS é imprescindível, entre outros requisitos essenciais, a manifestação legal da Assembleia Legislativa acerca do assunto.

Entende-se que a participação do Poder Legislativo estadual nos processos de desoneração tributária, como exigido pelas normas supramencionadas, está relacionada à repartição dos poderes para o controle de legalidade e finalidade dos atos do Chefe do Poder Executivo, contrários ao interesse público, de forma a observar os princípios da legalidade, impessoalidade e moralidade, elencados no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Relevante ainda transcrever posicionamentos do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que a participação do Legislativo nesses casos é fundamental para, até mesmo, a legalidade da concessão.

ICMS. Benefício fiscal. **Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz** [Conselho Nacional de Política Fazendária]. **Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria.** (...) Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. **A participação do Poder Legislativo legítima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário.** [RE 630.705 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 11-12-2012, 1ª T, DJE de 13-2-2012.] (Grifos nosso); e

O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que **a partir da EC 03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine). Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.** A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. [ADI 5.929, Rel. Min. Edson Fachin, j. 14-2-2020, P, DJE de 6-3-2020]. (Grifos nosso).

Nítida está a imprescindibilidade da participação do Poder Legislativo nos processos de concessão de quaisquer benefícios e incentivos fiscais, incluindo subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos ao ICMS, razão pela qual as Assembleias Legislativas devem, por meio de lei, internalizar o convênio firmado no Confaz.

Entende-se como possíveis causas, para a inobservância desse critério, a ausência de fluxogramas de processos e procedimentos oficialmente definidos por parte da Secretaria competente, a ausência de mecanismos de controle capazes de identificar desvios de conformidade nos atos praticados e a inércia do Poder Legislativo perante a ofensa dessa sua competência constitucional.

A desobediência a esse critério ocasiona a ilegalidade da concessão dos benefícios fiscais e a possibilidade de concessões que não atendam aos interesses públicos, gerando sérios riscos às finanças do Estado e um problema jurídico de difícil solução futura devido à complexidade da anulação de um benefício concedido e ao impacto que isso pode gerar aos beneficiários de boa-fé e à sociedade como um todo.

4.4 ESTUDOS PRÉVIOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS QUE DEMONSTREM O CUSTO-BENEFÍCIO

A efetiva arrecadação é um dos requisitos essenciais para uma gestão fiscal responsável, conforme estabelece o art. 11, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo a renúncia de receita uma exceção a essa regra, devendo ser comprovado que sua concessão é benéfica para o Estado e à sociedade, e esteja em conformidade com os princípios constitucionais de moralidade, impessoalidade e eficiência, previstos no art. 37, *caput*, da CF/88, bem como atenda ao interesse público.

Dessa forma, ao renunciar receita, além de outras várias exigências legais, é imprescindível que esteja acompanhado de prévio estudo comprovando que o seu custo-benefício é favorável, demonstrando o impacto socioeconômico e também o arrecadatório. Desse modo, deve-se constar nos processos concessivos algum tipo

de estudo prévio, projeto ou outros levantamentos que fundamentem as concessões de renúncias de ICMS vigentes, evidenciando os benefícios sociais e/ou econômicos que poderiam delas advir.

Ressalta-se que os estudos prévios a serem realizados na renúncia de receita, além de justificarem, de maneira documentada, que esse gasto tributário proporcionará benefícios financeiros e sociais à Administração Pública e à sociedade, também servirão de instrumento de acompanhamento posterior para avaliar se o benefício continua apresentando um custo-benefício favorável, sob pena de ser cancelado.

Por se tratar de um gasto tributário, visto que a renúncia de receita é o ato de deixar de arrecadar recursos que deveriam entrar no erário, há, de certa maneira, um desembolso indireto de recursos públicos, fazendo-se indispensável saber, por conta disso, seu custo-benefício e o custo de oportunidade, com o escopo de avaliar se seria mais vantajoso para a sociedade, por exemplo, que a Administração Pública arrecade esse tributo de maneira completa e invista esse valor em áreas que possibilitariam maior impacto socioeconômico.

A desobediência a esse critério pode ser oriunda da ausência de sistemas, procedimentos e metodologias capazes de possibilitar a realização de estudos prévios e a apuração do quantum a ser renunciado, como também do desconhecimento técnico por parte dos agentes responsáveis em desenvolver esse tipo de atividade e do próprio interesse do gestor de não o fazer com o escopo de conceder benefícios sem fundamentação suficiente.

A concessão de benefícios sem a demonstração do seu custo-benefício compromete os critérios utilizados para a concessão dos benefícios, pois age em desconformidade com sua finalidade primordial, indo de encontro aos princípios da impessoalidade, moralidade e eficiência elencados na Constituição Federal. Assim como também prejudica a transparência da gestão, pois impossibilita ao próprio Estado, à sociedade e aos órgãos de controle informações suficientes do seu reflexo na gestão, dificultando identificar se referido gasto tributário é condizente com os ganhos econômicos e sociais que pode gerar.

Ademais, é relevante apontar que essa situação impacta negativamente na arrecadação, fragiliza a previsão orçamentária e dificulta a realização do monitoramento dessas renúncias de receita de ICMS.

4.5 ELABORAÇÃO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO DAS CONCESSÕES E AMPLIAÇÃO DE INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA DA QUAL DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que as concessões ou as ampliações de incentivos ou benefícios de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita,

deverão estar acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que irá iniciar e nos dois seguintes, bem como mostrar compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme prescrição do art. 14, *caput*.

A Administração Pública deve demonstrar como a renúncia de receita impactará no orçamento e nas finanças do ente, tanto no exercício em que será concedido quanto nos dois seguintes, e sua compatibilidade com a LDO, de maneira individualizada por benefício.

Acerca do assunto, Tatiana de Oliveira Takeda (2009, p. 135) dispõe que:

Tal estudo serve para avaliar o cumprimento das metas fiscais dos três exercícios anteriores e para demonstrar o que está planejado para o exercício vigente e para os dois seguintes em termos financeiros, envolvendo receitas, despesas, resultados nominal e primário e o montante da dívida pública, inclusive com memória e metodologia de cálculo, além da demonstração da evolução do patrimônio líquido dos três últimos exercícios, da avaliação da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência, da estimativa e da compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Compreende-se, desse modo, que esse critério pode ser utilizado tanto no que se refere à existência do impacto orçamentário-financeiro, quanto à metodologia usada para realização do estudo e ao seu resultado. Assim, não basta apenas existir documento demonstrando a situação, pois a forma como ele foi elaborado pode ser objeto de análise, bem como o resultado utilizado para justificar a concessão.

O referido critério, juntamente a todos os demais oriundos do art. 14 da LRF, é considerado de grande relevância pelo TCE/AP, a ponto de, por meio da Instrução Normativa n. 001/2014, que estabelece critérios de classificação de irregularidade para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e de gestão no âmbito dessa Corte de Contas, classificar como grave violação à norma legal a concessão de benefícios administrativos e fiscais em desconformidade com a legislação, como se verifica: “LG 79 - GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA - Concessão de benefícios administrativos ou fiscais em desconformidade com a legislação (Lei Complementar n. 101/2000 – LRF, art. 14)”.

Acredita-se que falhas no planejamento, ausência de conhecimento técnico dos servidores e de sistemas e procedimentos capazes de possibilitar a apuração do *quantum* a ser renunciado são possíveis causas para o não atendimento desse critério e, conseqüentemente, da ilegalidade gerada.

A desobediência a essa norma refletirá diretamente na perda de arrecadação e na deficiência das previsões orçamentárias; impossibilitará ou tornará irreal a identificação do custo-benefício da renúncia e prejudicará a transparência, pois obstaculizará ao Estado, à sociedade e aos órgãos de controle a obtenção de informações suficientes do reflexo da concessão do benefício na gestão e no orçamento estadual.

4.6 DEMONSTRAÇÃO DE QUE A RENÚNCIA DE ICMS FOI CONSIDERADA NA ESTIMATIVA DA RECEITA E NÃO AFETARÁ AS METAS FISCAIS DA LDO OU DAS MEDIDAS DE COMPENSAÇÃO

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, além da exigência de que os processos de concessão, ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária estejam acompanhados da estimativa do impacto orçamentário-financeiro dessa renúncia no exercício em que iniciará e nos dois seguintes, exige que seja demonstrado pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da LOA e que não afetará as metas fiscais da LDO ou que esteja acompanhado das medidas de compensação, conforme se observa nos incisos abaixo transcritos:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (Grifos nosso).

Desse modo, os atos mencionados no referido artigo devem estar acompanhados das informações presentes no inciso I ou no inciso II, não havendo possibilidade da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de ICMS em que decorra renúncia de receita ser legal sem a presença de uma dessas duas exigências. Logo, os processos devem conter necessariamente a demonstração de que foi considerada na estimativa da receita e não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO ou estar acompanhado das medidas de compensação.

Sobre essa exigência, José Nogueira Broliani (2004, p. 73-74) dispõe:

A primeira das condições, prevista no inciso I do art. 14, exige que o valor renunciado (e constante do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro) não seja computado no cálculo da receita corrente líquida (art. 12) e que tal exclusão não seja capaz de afetar as metas de resultados fiscais.

Retirar o valor correspondente da renúncia do cálculo da receita corrente líquida implica em: (a) quantificar o valor dos benefícios já concedidos e que estão sendo usufruídos pelos beneficiários, e não incluí-los no cálculo referido; (b) prever (ou estimar) um valor que pode ser renunciado para futuras concessões de benefícios para empresas já instaladas ou para pessoas, sujeitas à tributação.

As empresas novas e as pessoas que depois do planejamento passam a estar sujeitas à tributação, e que, portanto, não chegaram a integrar o cálculo da receita corrente líquida, estarão a salvo dessa exigência, eis que atendido de qualquer modo o contido no inciso I do art. 14, na medida em que a renúncia não afetará o planejamento, porque a receita dela decorrente não constou do orçamento.

A segunda condição material, contida no inciso II do art. 14, prevê a renúncia de receita acompanhada de medidas de compensação, no exercício de sua vigência e nos dois seguintes. Essas medidas de compensação consistem em aumento de receita pela elevação das alíquotas dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos [...].

As medidas de compensação não são obrigatórias sempre, mas somente naqueles casos em que não houve planejamento prévio, em que não se retirou do cálculo da receita corrente líquida o valor renunciado, em que não se previu antecipadamente (no orçamento) a concessão do benefício tributário.

Destaca-se que esse critério apresenta uma complexidade ímpar, principalmente a exigência estabelecida no inciso I, a qual não pode ser reduzida apenas com a apresentação do demonstrativo da LDO referente à estimativa e à compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, previsto no art. 4º, §2º, inciso V, da LRF, devendo ser comprovado que a renúncia foi considerada na LOA e que não comprometerá as metas de resultados fiscais da LDO. É necessário, para isso, conhecer o valor dos benefícios já concedidos e que estão sendo usufruídos pelos beneficiários e o valor a ser renunciado futuramente para sujeitos já instalados no território.

A violação desse critério gera ilegalidade do ato, podendo ter como causas a ausência ou a deficiência de mecanismos de controles responsáveis pela verificação das condições mínimas exigidas para um processo de renúncia de receita, bem como as falhas no planejamento da própria Secretaria, o que refletirá diretamente na perda de arrecadação, na concessão de benefícios com potencial custo-benefício desfavorável e dificultará o controle e o acompanhamento dessas renúncias.

4.7 MONITORAMENTO DOS INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS DOS QUAIS DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS

A Administração Pública deve obedecer, entre outros, ao princípio da legalidade e eficiência em todas as áreas, devendo avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, conforme estabelecem o art. 37, *caput*, e o art. 74, inciso II, da CF, *in verbis*:

Art. 37. **A administração pública direta** e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte: (Grifos nosso).

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

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; (Grifos nosso).

A renúncia de receita de ICMS é um gasto tributário, visto que a Administração dispensa a arrecadação em prol de um benefício maior, seja financeiro e/ou social, sendo uma forma de desembolso não incluída como despesa na Lei Orçamentária. Razão pela qual é imprescindível que haja um acompanhamento do retorno disso para verificar sua eficiência, a ponto de possibilitar ao gestor, aos órgãos de controle e à sociedade informações capazes de assegurar se ainda se mantém o custo-benefício favorável de cada renúncia, a viabilidade de sua manutenção e se o beneficiado continua mantendo as condições e as contrapartidas estabelecidas para usufruir dessa desoneração.

Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 139), sobre o monitoramento, defende que “ao mesmo tempo, os Estados e o Distrito Federal devem avaliar permanentemente a eficiência de suas políticas de benefícios fiscais, pois representam renúncia de receitas que a sociedade deve suportar, sendo necessária a verificação do custo/benefício”.

Nítida é a importância do órgão responsável por essas concessões que estruture ou aprimore um setor específico, para que controle e monitore todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos, com o escopo de avaliar se efetivamente estão gerando os resultados esperados e se os beneficiários continuam cumprindo, nos casos em que couberem, as condições impostas para o usufruto da renúncia.

A ausência do referido setor específico e a ausência de um sistema de informação para registro dos processos de concessão de benefícios fiscais, que possibilitem o acompanhamento dos processos e o monitoramento de seus resultados, são possíveis causas para o não atendimento desse critério, cuja inobservância impossibilitará a aferição do custo-benefício dos incentivos e benefícios fiscais, permitirá a manutenção de renúncias de receita de ICMS com custo-benefício desfavorável para a Administração Pública, fragilizará o controle do cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes beneficiados e dificultará o conhecimento dos verdadeiros montantes dos incentivos ou benefícios fiscais dos quais decorra renúncia de receita de ICMS.

Salienta-se que a desobediência desse critério não vicia, *a priori*, os benefícios e incentivos fiscais que decorram a renúncia de receita de ICMS, contudo, possibilita a manutenção de concessões que não apresentem mais custo-benefício favorável ou que já não preencham as condições para sua manutenção, logo, sua observância evitará ilegalidades supervenientes e renúncias em descompasso com o interesse público.

4.8 CONTROLE INTERNO (SETOR E PROCEDIMENTOS) PARA ACOMPANHAR OS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS

Compreende-se da leitura do art. 70 e 74 da Constituição Federal e com o art. 75 e 76 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que o controle interno realizará a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonialmente de sua entidade, órgãos ou Poder, devendo a renúncia de receitas ser objeto dessa atuação quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade.

Sobre esse controle, BOTELHO (2019, p. 409) posiciona-se:

o controle é um dos pilares para o exercício da boa governança no setor público, pois as práticas a ele relacionadas garantem decisões mais eficazes. A implementação e o pleno funcionamento dos controles internos, a *accountability* e a transparência são considerados itens indispensáveis para a prestação de contas dos órgãos públicos.

Nesse sentido, observa-se a importância da existência formal de procedimentos de controles suficientes e adequados relacionados aos processos e aos procedimentos de concessão e ampliação dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, pois estes mitigam vícios capazes de gerar prejuízos para a Administração Pública e para a sociedade.

Destaca-se que a inobservância das normas constitucionais, legais e regimentais sobre controle interno e a falta de definição e implementação de uma política de controle interno eficazes nos órgãos competentes são possíveis causas da violação a esse critério, o que permitirá concessão de benefícios em desconformidade com as normas vigentes, ausência de demonstração do bom e regular emprego do gasto tributário, falta de integridade e confiabilidade dos registros contábeis e deficiência ou ausência de relatórios gerenciais que proporcionem efetivo auxílio à gestão.

Assim como no critério anterior, a inobservância deste não gera ilegalidade da concessão das renúncias, mas é uma irregularidade existente na própria gestão, visto que a Constituição Federal prevê a necessidade da existência do controle interno, justamente para evitar, dentre outras coisas, a prática de atos em desacordo com o exigido na legislação vigente.

5 CONSIDERAÇÕES

Os tributos são a principal fonte de arrecadação de um Estado e, por isso, a maior fonte de recursos próprios capazes de possibilitar o financiamento de políticas públicas. E o ICMS, como demonstrado, por ser o imposto de maior impacto positivo na arrecadação de todos os Estados brasileiros, merece uma atenção especial,

principalmente quando for renunciado, motivo pelo qual originou a auditoria de conformidade com esse objeto pelo TCE/AP e, conseqüentemente, este trabalho.

Os critérios reportados neste artigo, juntamente às demais exigências constitucionais e legais, compuseram os papéis de trabalho da comissão do TCE/AP na auditoria de conformidade referente a esse objeto, possibilitando a realização da execução de maneira mais fluida. Espera-se que esse mapeamento auxilie os demais órgãos de controle na verificação da legalidade dos incentivos ou benefícios de ICMS dos quais decorrerá renúncia, bem como norteie as ações dos órgãos estaduais responsáveis pela gestão desses benefícios.

A renúncia de receita de ICMS, além de objetivar aumento na arrecadação do ente com a atração de mais investimentos para seu território, possui também função social e política por possibilitar a promoção do desenvolvimento local, por meio da criação de condicionantes aos beneficiários. Os que não estiverem respaldados nesses elementos e os que desobedecerem pelo menos um dos critérios apresentados, com exceção do referente ao monitoramento e controle interno, tornam-se, além de ilegais, imorais, pois estarão contrariando a legislação vigente e privilegiando alguns em detrimento e oneração da sociedade como um todo.

A ausência ou deficiência no monitoramento dos incentivos ou benefícios dos quais decorra renúncia de receita de ICMS e no controle interno, por si só, não é capaz de configurar como ilegais ou imorais determinadas renúncias, contudo, possibilitam a concessão e manutenção de benefícios e incentivos fiscais de ICMS que não atendam seu fim e, conseqüentemente, contrariem o interesse público. Estes critérios podem ser utilizados perfeitamente em auditorias operacionais por possibilitar adentrar na economicidade, eficiência e efetividade da gestão.

Deste modo, demonstra-se a relevância dos órgãos de controle, principalmente, o externo, de não se abster de desenvolver atividades de fiscalização nesse objeto.

Por fim, afirma-se que fiscalizações específicas nas renúncias de receitas de ICMS proporcionam o aprimoramento da gestão, em atenção ao princípio da legalidade e eficiência, por meio da concessão de benefícios e incentivos que atendam todas as exigências normativas e proporcionem um real impacto social e financeiro positivo, por meio de aumento na arrecadação do referido imposto, do desenvolvimento e das melhorias sentidas diretamente pela sociedade.

REFERÊNCIAS

AMAPÁ [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Amapá. **Instrução Normativa n. 001/2014-TCE/AP**. Estabelece critérios de classificação das irregularidades para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e de gestão no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Amapá. Disponível em: <http://www.tce.ap.gov.br/consulta-legislacao>. Acesso em: 28 abr. 2021.

ATRICON. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Resolução n. 06/2016**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016: relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%Bancia-de-receita.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BEVILACQUA, Lucas. Responsabilidade Fiscal e ICMS: Uma perspectiva de Controle. **Revista de Direito**, v. 25, 2010, p. 197-224. Disponível em: <https://www.procuradoria.go.gov.br/component/content/article/18-centro-de-estudos/2217-revista-de-direito-da-pge-go.html?highlight=WyJyZXZpc3RhIi0=&Itemid=101>. Acesso em: 3 jul. 2021

BOTELHO, Terezinha de Jesus Brito [*et al.*]. Controle externo da receita: a experiência do TCE/AP com o levantamento de governança e gestão fiscal. In: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 399-423. (Coleção Fórum IRB, v. 3. ISBN 978-85-450-0713-5).

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2900, 10 jun. 2011. *Jornal de Políticas Educacionais*, v. 5, n. 9, 2011, p. 51-60.

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. Brasília: Diário Oficial da União, 2000.

BRASIL. **Lei Complementar n. 160**, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais [...]; e altera a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília: Diário Oficial da União, 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 24**, de 24 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1975.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília: Diário Oficial da União, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.929. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 14 de fevereiro de 2020. **Diário Justiça Eletrônico**, 14 fev. 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752156497>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 630.705 AgR/MT. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 11 de dezembro de 2012. **Diário Justiça Eletrônico**, 13 fev. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3396806>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TCU** alerta sobre falta de transparência na concessão de benefícios fiscais. Brasília, 22 jul. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-alerta-sobre-falta-de-transparencia-na-concessao-de-beneficios-fiscais.htm>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, v. 4, n. 18, 2007, p. 51-88. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/viewFile/617/53>. Acesso em: 28 abr. 2021.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. 2. ed., São Paulo. 2009.

GOBATTI, Sérgio Wulff [et al]. **Benefícios Fiscais no Rio Grande do Sul**: uma análise econômica dos incentivos – ICMS. Junho/2020. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1599826862_ESTUDO_Beneficios_Fiscais_RS_08_setembro_2020.pdf. Acesso em: 28 abr. 2021.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012, 1004 p.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. CONFAZ. **Convênio ICMS 133/97**. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 28 abr. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Brasília, 28 abr. 2021. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMCOOMTc2LWEyMTETzjdkZjRlZjk4YzUyUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTETtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 28 abr. 2021.

SALES, Rosemary Carvalho. **ICMS e Benefícios Fiscais**: efeitos do controle de constitucionalidade em matéria de guerra fiscal. Curitiba: Juruá Editora, 2018, 155 p.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. **Doações de direito público e direito financeiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TAKEDA, T. DE O. Renúncia de receita: repercussão da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 7, n. 1, 30 jun. 2009, p. 125-146. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/282>. Acesso em: 28 abr. 2021.

O DIREITO ORÇAMENTÁRIO E AS METAS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS NO PLANO PLURIANUAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

THE LAW OF THE BUDGET AND THE GOALS OF PUBLIC EDUCATIONAL POLICIES IN THE STATE OF RIO DE JANEIRO'S IN MULTIANNUAL PLAN

Karine Tomaz Veiga¹

Resumo: Este artigo diz respeito à Avaliação Orçamentária de Políticas Públicas Educacionais da Unidade Orçamentária 18010 da Secretaria Estadual de Educação do Rio de Janeiro (Seeduc - RJ), para o período de 2016 a 2019, correspondente ao Plano Plurianual Fluminense. Trata-se de pesquisa qualitativa e quantitativa, embasada nos métodos bibliográfico e exploratório, tendo como problema a discussão sobre as causas das inexecuções destas políticas, no âmbito do Direito Orçamentário. Baseia-se na corrente de accountability educacional, quanto ao dever de prestar contas e ser responsável pelo cumprimento das Leis da Educação. O estudo ressaltou a inexecução de R\$ 2,362 bilhões que deixaram de ser aplicados nas ações programadas no período; mensurou o cumprimento do orçamento quanto à exequibilidade e eficácia de 6 Programas de Governo e 60 Ações Governamentais; além de apoiar o controle social ao evidenciar a concepção sistêmica de governança orçamentária educacional. O referido estudo conclui que o Estado do Rio de Janeiro desrespeitou as programações legais previstas no orçamento, ao desvirtuar objetivos, finalidades e escolhas alocativas do legislador.

Palavras-chave: Direito Orçamentário. Avaliação Orçamentária de Políticas Públicas Educacionais. *Accountability* educacional.

Abstract: This article concerns the Budget Evaluation of Educational Public Policies Unit 18010, Rio de Janeiro's State Education Department (Seeduc - RJ), from 2016 to 2019, corresponding to the Rio de Janeiro Pluriannual Plan. It is a qualitative and quantitative research, based on bibliographic and exploratory methods, having as a problem the discussion about the causes of non-execution of these policies in the scope of Budget Law. It bases on the current of educational accountability, regarding the duty to be accountable and responsible for complying with the laws of Education. The study highlighted the non-execution of R\$ 2.362 billions that weren't applied in actions scheduled in the period; measured compliance with the budget regarding the feasibility and effectiveness of 6 Government Programs and 60 Government Actions; in addition to supporting social control by highlighting the systemic conception of educational budget governance. The study concludes that the State of Rio de Janeiro disrespected the legal schedules foreseen in the budget by distorting the legislator's objectives, purposes, and allocative choices.

Keywords: Budget Law. Budgetary Evaluation of Public Educational Policies. Educational *Accountability*.

1 Mestre em Educação (UERJ), com ênfase na Avaliação Orçamentária de Políticas Públicas, Especialista em Direito Público Aplicado (EBRADI), com MBA em Administração Pública e Gerência de Cidades (IBPEX), graduada em Direito (Mackenzie) e Auditoria Fiscal e Tributária (UGF). É assessora do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, cedida pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, onde é Auditora de Controle Externo. Foi Auditora do TCM-RJ e Analista de Planejamento e Orçamento da SEFAZ/SGO-RJ. karinetomazveiga@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

O Direito do Orçamento, enquanto ciência dinâmica, desde a sua elaboração até a execução, possui relações estabelecidas com o meio, com o momento da sua aplicação e com diversos atores envolvidos, sendo a crise financeira que assola o Estado do Rio de Janeiro reflexo de inúmeros fatores.

Mais especificamente, encarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), até a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.048/2008 como uma Lei de efeitos concretos, em razão da ausência de generalidade ou impessoalidade e com vigência anual e individualizada para cada um dos entes públicos, o orçamento público torna-se peça fundamental para a consecução das políticas públicas e atendimento aos principais anseios sociais. De iniciativa exclusiva do Poder Executivo, devendo ser aprovado pelo Poder Legislativo, é considerado pela doutrina como ato administrativo em sentido material, dotado da forma de lei.

De outro modo, com caráter imperativo (obrigatoriedade) e normativo (atribuição com poder-dever de fazer ou de não fazer algo), explicita quais as intenções dos Programas de governo da atual gestão por meio de atividades, projetos e operações especiais.

Ademais, considerando que o corolário da democracia diz respeito ao poder-dever de prestar contas, atribuído ao administrador público pelo titular do Poder Político, o povo, conforme Moraes (2016, p. 347), o seu poder financeiro reflete a atividade de obtenção, gestão e aplicação dos recursos arrecadados. Compreende a obtenção da receita pública e a realização da despesa. Logo, é poder-dever do gestor público administrar bem o que está sob a sua guarda/ responsabilidade, em respeito à autêntica função social da Administração Pública – *Public Value*.

No contexto do Estado do Rio de Janeiro, um verdadeiro cenário de “tempestade perfeita”, conforme denominado diversas vezes pelo então governador² e amplamente veiculado nas redes sociais, agravou severamente o desequilíbrio das finanças públicas. Com um considerável déficit financeiro, resultante da frustração na arrecadação da receita, queda no preço do barril de petróleo, aumento das despesas com inativos, entre tantos outros prejuízos, fatos que comprometeram as despesas de caráter obrigatório, com reflexos significativos na prestação de serviços públicos essenciais, especialmente nas áreas da saúde e educação, com o descumprimento, inclusive, dos mínimos constitucionais. Como consequência, o Regime de Recuperação Fiscal³ impôs a implementação de medidas emergenciais e de reformas institucionais, com vistas ao reestabelecimento das contas públicas.

2 Termo utilizado pelo ex-governador Luiz Fernando Pezão. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/rio/acordo-de-recuperacao-do-rio-homologado-peza-diz-que-plano-requer-ajuste-profundo-21788507>. Acesso em: 27 jan. 2021.

3 Aprovado pela Lei Complementar Federal n. 159/2017 para fornecer aos Estados com desequilíbrio financeiro grave, instrumentos para o ajuste de suas contas.

Diante dos descumprimentos dessas políticas fundamentais, aos quais a educação sofre consequências por vezes desastrosas, em razão de destinações orçamentárias inexistentes ou insuficientes, pode-se observar os indicadores de (in) eficácia ou (in)exequibilidade das políticas educacionais, segundo Veiga (2019, p. 255), refletidos na execução orçamentária da Unidade Orçamentária 18010 – Secretaria de Estado de Educação (Seeduc). Observar o comportamento da alocação orçamentária e a efetiva destinação de recursos para o atendimento das metas educacionais envolve, sob qualquer condição, conhecer os pressupostos das normas e procedimentos que abrangem a Avaliação Orçamentária das Políticas Públicas Educacionais (AOPPE), especialmente na modalidade *ex-post*, a fim de observar qual o Grau de Exequibilidade (GExPPE) e de Eficácia das Políticas Públicas Educacionais (GEPPE).

Com o objetivo geral de dimensionar e conhecer todas as políticas executadas pela Rede Estadual de Ensino, no período compreendido entre 2016 e 2019, este estudo busca demonstrar, especificamente, as classificações das despesas públicas fixadas nas Leis Orçamentárias Anuais e as suas alterações ao longo de cada um dos exercícios financeiros, além das suas respectivas liquidações, evidenciando os seguintes indicadores do cumprimento das leis da Educação: i) quem realizou as políticas educacionais (mediante descentralização para Unidades Gestoras); ii) em quais áreas; iii) com quais objetivos e finalidades; e iv) custeadas por quais recursos.

Dessa forma, adota-se uma perspectiva teórica de mensuração dos graus de cumprimento para cada uma das políticas presentes nos Programas de Governo escolhidos pelo Chefe do Poder Executivo, no momento em que elaborou as suas peças orçamentárias, correlacionando com o conceito de *accountability* educacional.

Dentro desse referencial, o dever de prestar contas sobre o gasto público realizado, e ainda sobre remanejamentos e contingenciamentos, deveria refletir o cenário fidedigno sobre o motivo pelo qual algumas políticas foram preteridas, esquecidas ou sequer inseridas nas prioridades da execução orçamentária. Nesse aspecto, corroboram Brooke (2006) e Corvalán e Mcmeekin (2006) ao afirmarem que a *accountability* significa uma cobrança por bons resultados e a demanda de que cada um dos atores envolvidos assuma a sua responsabilidade na produção destes.

Ainda, no âmbito teórico, buscou-se vasta bibliografia relacionada ao Direito Financeiro, com o olhar atento às regras e diretrizes do Direito Orçamentário, além de normativos, e legislações da área que ampararam a análise da execução orçamentária, sendo os autores principais: Abraham (2015), Bastos (2002), Faria (2009), Franco (2015), Freitas (2007; 2016), Giacomoni (2012), Gomes (2015), Mognatti (2008) e Moreira Neto (2008; 2014).

Para Veiga (2019, p. 99), a responsabilização pelas políticas da educação é consequência da fiscalização realizada sobre os atos praticados pelos seus agentes públicos, visto que a Função de Governo Educação, de acordo com a Portaria n. 42

do então Ministério do Orçamento e Gestão de 1999, ainda em vigor, não pode ser analisada sob uma perspectiva única e fechada, mas sim de forma ampla, complexa e especializada. Nesse ponto, se situa a relevância do estudo realizado, por contribuir para a discussão, diante da reduzida produção científica acerca do assunto, conforme a autora mencionada acima assinala na sua pesquisa de mestrado.

Para a análise dos dados de execução orçamentária, restringiu-se às informações extraídas do Sistema de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro (SiAFE-Rio), no que diz respeito à Unidade Orçamentária 18010 – Secretaria de Estado de Educação, para o período do Plano Plurianual (PPA) referente ao quadriênio (2016-2019).

Com metodologia qualitativa e quantitativa, fazendo uso dos métodos bibliográfico e exploratório, esta pesquisa preocupou-se em traduzir o cenário das políticas educacionais recentes do Estado do Rio de Janeiro. Segundo Gil (2002, p. 41), a pesquisa exploratória permite tornar o problema mais explícito, além de oportunizar a construção de hipóteses. Assim, os procedimentos combinaram diferentes métodos, que, embora diversos, possuem em comum o fato de partirem de uma afirmação que deve ser amparada com base em evidências empíricas, sendo elas: a) uma afirmação; b) evidências empíricas que amparam esta afirmação; e, c) fundamentos teóricos que pautam a afirmação às evidências (TOULMIN, 2001, p. 141-142). Deste modo, a metodologia possui inspiração no Pragmatismo Metodológico. Este método se orienta nos seguintes aspectos:

- Consequências das ações – refere-se ao fato de que procedimentos e técnicas têm implicações nos resultados encontrados;
- Centrado no problema – possui um alcance específico;
- Pluralista – combina métodos e técnicas;
- Orientado pela prática do mundo real.

Entre as técnicas utilizadas, combinou instrumentos (documentos) de coleta direta e indireta de informações para a pesquisa. Entre a documentação indireta, destaca-se a pesquisa documental em arquivos públicos, tais como: documentos oficiais, publicações parlamentares e documentos jurídicos, em especial, as peças orçamentárias – Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Plano Plurianual –; os processos de Prestação de Contas do Governo apreciados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) e os relatórios fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Assim, haja visto a natureza aplicada do trabalho, adotou-se, para cruzamento e análise de dados, o software Tableau e planilhas eletrônicas.

A hipótese fundamental consistiu em confirmar que o Estado do Rio de Janeiro desrespeitou legalmente as programações previstas no Plano Plurianual e nas Leis

Orçamentárias Anuais, principalmente quando permitiu que Unidades Orçamentárias se desvinculassem dos objetivos e finalidades pretendidas, quando das escolhas alocativas no momento de elaboração das peças.

Para relatar os resultados da pesquisa, o presente artigo foi dividido em cinco seções, iniciando-se por esta de caráter introdutório. A segunda seção traz o embasamento teórico acerca do Direito Orçamentário e das peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA), seguida da percepção de como as políticas da educação estão inseridas no orçamento e dos questionamentos que orientam a realização da AOPPE e dos procedimentos metodológicos adotados. A quarta seção, por sua vez, apresenta os resultados da pesquisa e as análises empreendidas. Na última parte, faz-se as considerações finais.

2 O DIREITO ORÇAMENTÁRIO E O ORÇAMENTO PÚBLICO

Os temas orçamento e controle remontam à própria existência humana, desde o Estado Absolutista, visto que envolve o controle da riqueza. Qualquer que seja o indivíduo sensato, a busca pelo seu equilíbrio econômico e financeiro, pessoal ou familiar, será uma constante, a fim de acompanhar aqueles gastos que foram efetuados em razão da receita que foi auferida. Logo, o indivíduo estabelece como lógica o planejamento, orçamento, execução, controle e avaliação dos seus gastos, com o intuito de ter uma vida tranquila sem grandes percalços financeiros ou perdas desnecessárias.

Destarte, frente a um tema que reforça a necessidade do seu estudo, em razão da natureza extrajurídica associada às práticas fraudulentas encontradas frequentemente na administração financeira nacional, regionais e locais, poucos são os autores que o colocam dentro do aspecto jurídico (ABRAHAM, 2015). O que se observa é uma visão, quase que majoritária, de que o orçamento diz respeito à matéria de cunho eminentemente político, com execução discricionária para alguns aspectos, de natureza formal (com procedimento estabelecido na Lei de Finanças Públicas – Lei n. 4.320/1964) e condicionada às dotações orçamentárias. Acerca da hierarquia no ordenamento jurídico, assevera Barros Jr. (1966, p. 405):

Pouco importa que no seu conteúdo a lei orçamentária se não configure, em todos os seus caracteres, como lei material (e isto mesmo é hoje contestado por alguns), porque o que sobreleva é a eficácia que lhes empresta o ordenamento jurídico vigente em determinado país. Assim, sem embargo do conteúdo material da norma, se a ordem jurídica vigente, ao classificá-la entre as fontes de direito, lhe atribui determinada eficácia formal, esta é que prevalece, para a sua classificação na ordem da hierarquia dos atos jurídicos.

Como exemplo da necessidade de inserção dessa discussão, tem-se a aprovação, pela Câmara dos Deputados, da Proposta de Emenda à Constituição n.

565/2006 que tornou obrigatória a execução de emendas parlamentares, constituindo o que é denominado de “orçamento impositivo”. Acrescenta-se à pauta o Projeto de Lei Complementar n. 229/2009, votado pelo Senado Federal e em tramitação na Câmara dos Deputados, de origem do Senador Tasso Jereissati e conhecido, inicialmente, como Projeto da “Lei de Responsabilidade Orçamentária”, hoje “Projeto de Qualidade Fiscal”. Tal medida reforça a atenção que se deve dispensar para a necessidade de que normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, alterem dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000), a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável.

Grande contribuição sobre o Direito do Orçamento veio com os estudos de Emerson César da Silva Gomes (2014), quando defendeu sua Tese⁴ de Doutorado “*Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil*” e abordou a temática dentro do viés de que a despesa pública, em sentido amplo, constitui um instrumento essencial à implementação de políticas públicas.

Para Gomes (2015), dentro do Direito Orçamentário encontrar-se-ão outras temáticas que dirão respeito, também, às receitas públicas, aos créditos públicos, ao limite de endividamento e outros aspectos, em que as despesas públicas deveriam ser analisadas de formas profundas e segregadas. Sendo assim, o direito dos gastos públicos possui regras próprias, processo legislativo e princípios bem definidos, não podendo ser percebido enquanto um subconjunto do Direito Financeiro, uma vez que o orçamento constitui apenas um dos condicionantes do gasto público. Do mesmo modo asseverou o Ministro do Supremo Tribunal Federal Luís Roberto Barroso (2020, p. 208) quando abordou a importância do orçamento e os limites do direito:

Há dois pontos a acrescentar. O primeiro: existe uma discussão ampla no Brasil sobre judicialização, mas há um debate largamente negligenciado que deveria precede-la: é o que diz respeito ao orçamento. É na lei orçamentária que as sociedades democráticas definem suas prioridades, realizam suas opções políticas e fazem suas escolhas trágicas. **Este é o momento em que se deve discutir quanto vai para a educação, para a saúde, para a previdência, para o funcionalismo público, para o transporte, para a publicidade institucional [...] maior transparência na elaboração e apresentação do orçamento à sociedade, bem como melhor controle na sua execução, poderiam impor ao Judiciário maior grau de autocontenção.** (Grifos nosso).

Observa-se, portanto, que, enquanto a execução orçamentária envolve a despesa pública em si, fixada na Lei Orçamentária, compatibilizada com os preceitos da LDO e inserida nos Programas de Governo elencados no PPA, situação em que

4 Disponível em: https://www.teses.usp.br/index.php?option=com_jumi&fileid=17&Itemid=160&lang=pt-r&id=E7A2BEDA59BE. Acesso em: 27 jan. 2021.

somente após a etapa do planejamento será possível empenhá-la, liquidá-la e pagá-la; a execução financeira se refere ao financeiro, entrada de recursos, ligada à receita pública. Neste caso, destacam-se aqui os impostos, maior fonte de arrecadação dos entes públicos e muito bem representada no Direito Tributário.

De maneira mais específica, o referencial teórico-bibliográfico dialoga com o que existe de entendimentos jurisprudenciais das mais altas Cortes de Justiça do país, bem como, com as decisões exaradas em sede de prestações de contas dos gestores públicos aos Tribunais de Contas pátrios. Apropriando-se das minúcias da materialidade e buscando referências para o discurso que se propõe, traz à baila intelectuais que definem conceitos e ventitam perspectivas de como o orçamento público deve ser programado, executado⁵ e controlado.

A compreensão dos conceitos se faz necessária, a fim de favorecer, de forma periódica, a análise das demonstrações que são disponibilizadas bimestralmente, quadrimestralmente e anualmente – Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) – os indicadores financeiros relacionados à execução das despesas e receitas públicas, em consonância com o princípio da anualidade orçamentária. O apontamento de discrepâncias entre metas esperadas e resultados obtidos, bem como a formulação de hipóteses sobre quais as possíveis causas do mau desempenho do gestor público permitem, inclusive, que se estanque gastos que são desnecessários ou mesmo não prioritários.

Indaga-se, diante da informação compreendida, mesmo sabendo que a Carta Magna prevê a colaboração e o regime de cooperação entre os entes, quando da implantação das suas políticas de governo, por que motivo os objetivos fundamentais ainda são desrespeitados, conforme dicção do art. 3º, I e III, de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, cujo mister perfaz-se na diminuição das desigualdades sociais e regionais? Considerando o ditame constitucional, com as leis que estabelecem dotação orçamentária e Plano Plurianual contendo programa de governo com metas, prazos e produtos previstos “em Lei” para serem entregues à população, por que ainda prevalece a (in)eficácia dos direitos fundamentais?

Neste aspecto, Moreira Neto (2014, p. 58) muito bem distingue a “administração pública introversa da administração pública extroversa”, bipartindo, desta feita, o interesse público em primário e secundário. Aquela, razão de ser do Estado, sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover – justiça, segurança e bem-estar social – e deve ter como prisma a supremacia, pois não é passível de ponderação, eis que consistente na melhor realização possível da vontade constitucional. Este, ao revés, diz respeito ao interesse da pessoa jurídica de direito público, enquanto parte de uma determinada relação jurídica, não deve, jamais, usar da supremacia em face do interesse particular, cabendo a adequada ponderação. E sobre a gravidade do

5 Entende-se como “realizado” aquele orçamento que, após aprovação do Poder Legislativo, foi convertido em Lei, seguido do seu empenhamento, liquidação e pagamento – fases estas conceituais da Despesa Pública.

descumprimento de princípios que envolvem a supremacia do interesse público, dentre outros sociais e coletivos, reforça Bandeira de Mello (2002, p. 808):

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas ao específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, ao ofendê-lo, abatem-se as vigas que sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

Para ilustrar essa relação entre discricionariedade e princípios norteadores da “boa democracia”, envolvendo princípios de eficiência (dever de fazer de modo certo), de eficácia (dever de fazer aquilo que deve ser feito) e de economicidade (dever de otimizar a ação estatal), o administrador público, no exercício das escolhas administrativas, está obrigado a trabalhar tendo como meta a sua melhor atuação possível. Deve possuir o compromisso indeclinável de encontrar uma solução ponderada quanto às consequências do seu agir (FREITAS, 2007, p. 29).

Diante disto, emerge a imprescindibilidade de que o Estado garanta a consecução de suas finalidades públicas, dentre as quais, pode-se destacar o cunho arrecadatário dos tributos, cujos recursos servirão para aplicar em retorno ao verdadeiro *Public Value*.

Para Franco (2015), a viabilidade das políticas públicas e das ações governamentais depende do interesse – e até mais do que isto – da necessidade de verificar e, porventura, corroborar com o dever fundamental de administrar bem a árdua função social da Administração Pública a que se obriga a cumpri-la. Com supedâneo na noção de juridicidade, funcionaliza-se a própria Administração Pública que, mais do que ser, deve, por imposição do bloco de constitucionalidade, ser eficiente, transparente, eficaz, efetiva e estratégica. Enfim, boa.

Diante de tais considerações, revelam-se os parâmetros legais que permitem corporificar uma boa – ou péssima – Administração Pública e, mais do que isto, enaltecer o relevo jurídico, pontuando se e quando a interferência decisiva alheia, máxime por parte do Poder Judiciário, seria desejável ou, porque indevida, injustificável.

Convém destacar que o objeto desta análise está inserido nas despesas programadas no PPA (2016-2019), considerando que ali se encontram todas as despesas programadas, refletindo mais especificamente a viabilidade para cada uma das políticas públicas. Desta forma, a fim de aclarar os aspectos que serão abordados, o Manual Técnico Orçamentário (MTO, 2020, p. 12-13) define Órgão Setorial e Unidade Orçamentária:

2.2.2. ÓRGÃO SETORIAL

O órgão setorial desempenha o papel de **articulador no âmbito da sua estrutura**, coordenando o **processo decisório** no nível subsetorial (UO). Sua atuação no processo orçamentário envolve:

- estabelecimento de diretrizes setoriais para elaboração e alterações orçamentárias;
- definição e divulgação de instruções, normas e procedimentos a serem observados no âmbito do órgão durante o processo de elaboração e alteração orçamentária;
- **avaliação da adequação da estrutura programática e mapeamento das alterações necessárias;**
- coordenação do processo de atualização e aperfeiçoamento das informações constantes do cadastro de programas e ações;
- fixação, de acordo com as **prioridades setoriais**, dos **referenciais monetários para apresentação das propostas orçamentárias e dos limites de movimentação e empenho e de pagamento de suas respectivas UO;**
- **análise e validação das propostas e das alterações orçamentárias de suas UOs; e**
- **consolidação e formalização da proposta e das alterações orçamentárias do órgão.**

2.2.3. UNIDADE ORÇAMENTÁRIA (UO)

As UOs, apesar de não integrarem o Sistema de Planejamento e Orçamento previsto no *caput* do art. 4º da Lei n. 10.180, de 2001, **ficam sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central e também, no que couber, do respectivo órgão setorial**, e desempenham o papel de coordenação do processo de elaboração da proposta orçamentária no seu âmbito de atuação, integrando e articulando o trabalho das suas unidades administrativas, tendo em vista a consistência da programação de sua unidade.

As UOs são responsáveis pela apresentação da programação orçamentária detalhada da despesa por programa, ação e subtítulo. Sua atuação no processo orçamentário compreende:

- estabelecimento de diretrizes no âmbito da UO para elaboração da proposta e alterações orçamentárias;
- estudos de adequação da estrutura programática;
- formalização, ao órgão setorial, da proposta de alteração da estrutura programática sob a responsabilidade de suas unidades administrativas;
- coordenação do processo de atualização e aperfeiçoamento das informações constantes do cadastro de ações orçamentárias;
- fixação dos referenciais monetários para apresentação das propostas orçamentárias e dos limites de movimentação e empenho e de pagamento de suas respectivas unidades administrativas;
- **análise e validação das propostas orçamentárias das unidades administrativas; e**
- **consolidação e formalização de sua proposta orçamentária** (Grifos nosso).

Desse modo, a compreensão da dinâmica orçamentária, contemplando todas as suas alocações e atores, bem como os processos de disponibilização e inviabilização orçamentários, terminam por garantir a entrega dos direitos fundamentais, sabidamente dependentes de recursos para serem implementados via políticas públicas.

3 AS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS NO ORÇAMENTO

Tomando por base as últimas políticas públicas educacionais presentes no Plano Plurianual elaborado em 2015 pelo Poder Executivo, discutido e aprovado pelo Poder Legislativo para o período de 2016 a 2019, observa-se a definição do macro-objetivo e dos objetivos setoriais, com foco na construção de uma educação básica de excelência (PPA, 2016, p. 247):

Macro-objetivo setorial: Consolidar o Estado do Rio de Janeiro como referência em educação básica no cenário nacional e desenvolver a excelência na execução da política de atendimento socioeducativo no âmbito estadual.

Objetivos setoriais:

- Garantir os direitos fundamentais e a proteção integral ao adolescente em conflito com a lei ao executar os programas de atendimento às medidas socioeducativas e às medidas de proteção específica correlatas.
- Ampliar, adequar e manter a estrutura organizacional, física e tecnológica da sede e das unidades escolares promovendo o aprimoramento da gestão escolar.
- Investir na formação e qualidade dos servidores do magistério, administrativos educacionais e socioeducativos.
- Consolidar e avançar na elevação dos resultados educacionais do Estado do Rio de Janeiro ampliando a oferta de Educação Integral e Inclusiva.
- Executar os programas de atendimento às medidas socioeducativas, ampliando sua descentralização territorial no Estado do Rio de Janeiro, segundo as orientações do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo - SINASE.
- Investir na pesquisa, formação e capacitação dos recursos humanos nas áreas de atuação do Novo Degase.
- Promover a formação integral do adolescente em conflito com a lei, possibilitando a construção de seu espírito crítico, responsável e participativo na sociedade.

A fim de comparar a continuidade das políticas públicas e a evolução dos objetivos setoriais pretendidos entre os planejamentos estratégicos da educação ao longo dos dois últimos Planos Plurianuais, verifica-se, para o período de 2012 a 2015, que as pretensões para atendimentos dos anseios educacionais foram (PPA, 2012, p. 250):

Macro-objetivo: Estar entre os cinco melhores colocados no IDEB em quatro anos, tornando-se referência de bons resultados educacionais no cenário nacional.

Objetivos Setoriais:

Com base no diagnóstico apresentado no item 2 e seus subitens e para atender ao macro-objetivo da Seeduc, foram definidos objetivos setoriais que deverão ser executados pela Seeduc ao longo do período de vigência deste PPA:

- Adequar a estrutura organizacional e física;
- Melhorar as condições do corpo docente;
- Melhorar a gestão escolar;
- Melhorar os resultados educacionais do ERJ.

Assim, considerando o escopo desta pesquisa, a política educacional encontra-se estruturada na classificação programática das despesas públicas, conforme ordenação qualitativa e quantitativa do objeto do gasto. A primeira diz respeito à caracterização da política, com seu objetivo e finalidade; e a segunda, à mensuração dos valores necessários para o cumprimento daquele objetivo e à definição das metas de entrega. Para isso, o Manual Técnico Orçamentário (MTO), na sua edição para o exercício de 2020, definiu o papel do programa de trabalho:

O programa de trabalho, que define qualitativamente a programação orçamentária, deve responder, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar, sendo, do ponto de vista operacional, composto dos seguintes blocos de informação: classificação por esfera, classificação institucional, classificação funcional, estrutura programática e principais informações do Programa e da Ação. (MTO, 2020, p. 30).

Qualitativamente, as perguntas que devem ser respondidas pelo programa de trabalho são:

Quadro 1 - Questionamento qualitativo da política pública

BLOCOS DA ESTRUTURA	ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual Orçamento?
Classificação Institucional	Órgão	Quem é o responsável por fazer?
	Unidade Orçamentária	
Classificação Funcional	Função	Em que áreas de despesa a ação governamental será realizada?
	Subfunção	
Estrutura Programática	Programa	O que se pretende alcançar com a implementação da Política Pública?
Informações Principais da Ação	Ação	O que será desenvolvido para alcançar o objetivo do programa?
	Descrição	O que é feito? Para que é feito?
	Forma de Implementação	Como é feito?
	Produto	O que será produzido ou prestado?
	Unidade de Medida	Como é mensurado?
	Subtítulo	Onde é feito?
		Onde está o beneficiário do gasto?

Fonte: MTO, 2020, p. 30.

De outro modo, para os questionamentos quantitativos, todas as informações

pertinentes às dimensões físicas e financeiras da política pública devem ser verificadas. Entende-se, como dimensão física, aquela que diz respeito ao número (quanto se pretende entregar) de bens e serviços realizados, em resposta à pergunta qualitativa do produto (o que será produzido ou prestado?). Já a dimensão financeira envolve identificar os aspectos relacionados aos custos necessários para cada ação governamental, portanto, etapa relevante para o planejamento, projeção e mensuração da exequibilidade de cada política pública, visto que não basta que ela esteja prevista no orçamento público, é necessário que haja orçamento suficiente e adequado à sua consecução. O MTO (2020, p. 31) organiza os questionamentos quantitativos da seguinte forma:

Quadro 2 - Questionamento quantitativo da política pública

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de Aplicação	De que forma serão aplicados os recursos?
Elemento de Despesa	Quais os insumos que se pretende utilizar ou adquirir?
Identificador de Uso (IDUSO)	Os recursos são destinados para contrapartida?
Fonte de Recursos	De onde virão os recursos para realizar a despesa?
Identificador de Doação e de Operação de Crédito (IDOC)	A que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam?
Identificador de Resultado Primário	Qual o efeito da despesa sobre o Resultado Primário da União?
Dotação	Qual o montante alocado?

Fonte: MTO, 2020, p. 30.

Com o propósito de identificar a política pública educacional presente no orçamento público fluminense, destaca-se o conceito de Programa de Governo que representa a categoria que articula um conjunto de ações (orçamentárias e não-orçamentárias) suficientes para enfrentar um determinado problema social (MTO, 2020) e não se confunde com o conceito de programa de trabalho. Já as Ações Governamentais representam as práticas necessárias para o atingimento dos objetivos pretendidos por cada um dos Programas de Governo e contêm finalidades definidas, além de metas físicas e financeiras de entrega de produtos para cada um dos anos do Plano Plurianual.

Importa considerar ainda o grande valor do Programa de Governo como elemento de conexão entre as ações de governo, sendo imprescindível que o seu desempenho seja aferido globalmente e isoladamente, com o intuito de avaliar a sua perenidade e atendimento aos anseios sociais envolvidos. A seguir, a Figura 1 ilustra o formato das informações dispostas no “Programa 0152 - Operacionalização e Desenvolvimento da rede de Ensino”, quanto à política educacional “Ação 2033 – Apoio Suplementar à Educação Básica” que possui a finalidade de “garantir a identificação do aluno do ensino público assim como a operacionalização e o ambiente favorável ao ensino e aprendizado” e a previsão demonstrada de entrega dos seguintes produtos: “Unidade Escolar climatizada” e “Uniforme escolar concedido”.

Figura 1 - Programa de Governo 0152 - Operacionalização e Desenvolvimento da Rede de Ensino presente no Plano Plurianual (2016-2019)

PLANO PLURIANUAL 2016 - 2019

PROGRAMAÇÃO SETORIAL DO PODER EXECUTIVO

SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO

Programa: 0152 - OPERACIONALIZAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA REDE DE ENSINO

AÇÃO: 2033 - Apoio Suplementar à Educação Básica

FINALIDADE: Garantir a identificação do aluno do ensino público assim como a operacionalização e o ambiente favorável ao ensino e ao aprendizado.

FUNÇÃO: 12 - Educação

SUBFUNÇÃO: 122 - Administração Geral

TIPO DE AÇÃO: Orçamentária / Atividade

UNIDADE DE PLANEJAMENTO: 1801 - SEEDUC

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA: 1801 - SEEDUC

PRODUTO	UNIDADE DE MEDIDA	META FÍSICA					REGIÃO
		2016	2017	2018	2019	TOTAL DO PPA	
Unidade escolar climatizada	unidade	642,00	696,00	759,00	813,00	813,00	METROPOLITANA
	unidade	51,00	55,00	60,00	64,00	64,00	NOROESTE FLUMINENSE
	unidade	77,00	84,00	92,00	98,00	98,00	NORTE FLUMINENSE
	unidade	44,00	48,00	52,00	56,00	56,00	BAIXADAS LITORÂNEAS
	unidade	72,00	78,00	85,00	91,00	91,00	SERRANA
	unidade	79,00	86,00	93,00	100,00	100,00	MÉDIO PARAÍBA
	unidade	34,00	37,00	40,00	43,00	43,00	CENTRO-SUL FLUMINENSE
	unidade	16,00	17,00	19,00	20,00	20,00	COSTA VERDE
Uniforme escolar concedido	unidade	576.149,00	1.152.298,00	1.152.298,00	1.152.298,00	4.033.043,00	METROPOLITANA
	unidade	65.596,00	131.173,00	131.173,00	131.173,00	459.105,00	NOROESTE FLUMINENSE

Fonte: Lei n. 7.211/2016 (PPA, 2016, p. 276).

Assim, a consolidação dessas informações, planejadas de modo responsável, deve viabilizar a consecução das pretensões da gestão, quanto à resolução das principais demandas sociais, admitindo, ainda, o exercício do controle por aqueles que decidam acompanhar a relação “orçamento planejado” *versus* “orçamento realizado” *versus* “entregas promovidas”. Para este ponto, Pederiva (1998) enfatiza a observância ao orçamento estratégico:

Os orçamentos representam mais que documentos que autorizam a realização de despesas públicas. Eles são a expressão do planejamento dessas despesas, em obediência a um plano governamental concebido para o Estado - de acordo com objetivos e prioridades previamente deliberados - e que deve ser seguido, qualquer que seja a plataforma de governo. (PEDERIVA, 1998, p. 34).

E sobre o papel desses instrumentos de programação das políticas educacionais, alude-se também o conceito de sustentabilidade orçamentária, especialmente fomentada em meio a um desenvolvimento sistêmico e integrado, que se não controlada, termina por comprometer a continuidade das políticas e o próprio atendimento desses direitos no presente e no futuro. E é justamente por esses motivos, forçados a vestir “as lentes da sustentabilidade social, ambiental, econômica (com todas as suas correlações), ética e jurídico-política”, que o Estado

passa a se preocupar em implementar “políticas constitucionalizadas” de função indutora de boas práticas sustentáveis, ao lado da função isonômica da oferta de oportunidades e de direitos para todos (FREITAS, 2016, p. 245).

O orçamento público estatal quadrienal e anual, aliados e conexos, termina por evidenciar as reais escolhas promovidas pela sociedade, via Poder Executivo e com anuência do Poder Legislativo, para resolução dos problemas sociais vigentes, não cabendo ao gestor atuar, de forma discricionária, afastando o cumprimento de políticas essenciais e asseguradas pelo art. 6º da Carta Cidadã (1988).

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Sobre este aspecto, Veiga (2019) reforça o papel do Plano Plurianual na concretização das soluções propostas, notadamente quanto à tentativa de aproximação do valor público esperado e à realidade do que está posto e é exequível:

Com o propósito de estabelecer diretrizes, objetivos e metas de atuação dos gestores, em prol da consecução das políticas públicas, conforme estabelece a Carta Magna de 1988 no § 1º do artigo 165, o PPA conecta o anseio social à realidade da programação orçamentária destinada pelo poder público para a defesa dos seus direitos, permitindo verificar a viabilidade e continuidade das políticas ao longo dos anos (VEIGA, 2019, p. 212).

Ainda sobre a importância do cumprimento dessa programação, a recente Emenda Constitucional n. 100 de 2019, que alterou os artigos 165 e 166 da Constituição Federal de 1988, na visão de alguns doutrinadores, é a expressão clara da positivação do orçamento impositivo, visto que altera a perspectiva de orçamento autorizativo para cumprimento obrigatório, salvo impedimento técnico, ao mencionar a expressão “tem o dever de executar as programações orçamentárias” associada à concepção de resultado a ser entregue, mediante “efetiva entrega”, como se percebe:

Art. 165

[...]

§ 10. A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.

Neste momento, Araújo (2019)⁶ chama atenção para a fragilidade no cumprimento das programações orçamentárias, o que corrobora com o conhecido argumento de que as peças de planejamento orçamentário são “pura ficção”:

⁶ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-15/mario-araujo-importancia-controle-interno-orcamento>. Acesso em: 27 jan. 2021.

Ocorre que aquela reforma constitucional a qual modificou substancialmente a Constituição financeira, parte da Constituição que aborda especificamente o Direito Financeiro e o processo de planejamento orçamentário e que envolve os artigos 163 a 169, inseriu como diretriz constitucional outro assunto já então positivado no artigo 48, alínea “a” da Lei 4.320/1964: a execução do planejamento orçamentário como obrigação da administração pública.

Com a promulgação daquela emenda, eis agora o que prescreve o recente artigo 165, parágrafo 10 da Constituição Federal: “A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessárias, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade”.

Positivar aquela determinação é um indicativo de que o legislador constituinte reconhece que a execução orçamentária é destoante do seu planejamento, o que pode provocar uma crise de representatividade do poder político constituído, além de comprovar que as leis orçamentárias padecem de eficácia e a obrigatoriedade quanto ao “dever de executar as programações orçamentárias” é nítida nesse sentido.

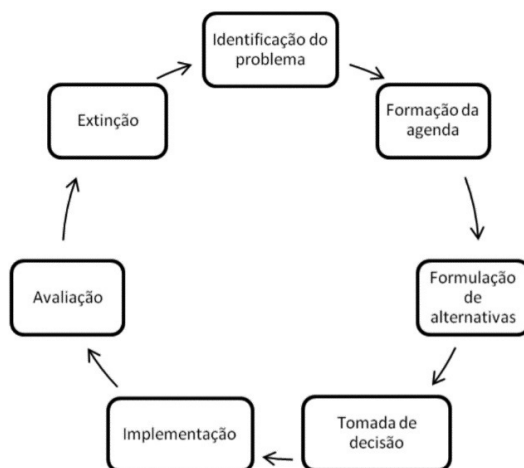
Ademais, além do Plano Plurianual, outros instrumentos formulados pelo Poder Executivo, Lei Orçamentária Anual (LOA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), sujeitam-se à aprovação e à discussão no Poder Legislativo, devendo ser objeto de audiências públicas, na fase de elaboração, e de prestação de contas das ações governamentais. Tais instrumentos evidenciam as prioridades escolhidas e como deverá ser concretizada a destinação específica de cada uma das fontes de recursos da educação por exercício financeiro para cada uma das políticas públicas.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)/ 2015 confirma também estas percepções quando enfatiza o papel do orçamento público como sendo o principal instrumento de controle interno, externo e social, sob os aspectos da legalidade e da legitimidade, sendo considerado “pedra angular” na construção de relações de confiança entre cidadãos e Estado. Somente por ele seria possível confrontar o discurso político declarado, enquanto Plano de Governo (do gestor-candidato), com aquele plano intencional (proposto pelas peças orçamentárias), sob o seio da gestão eleita.

O orçamento é um documento político central do governo, mostrando como anual e plurianualmente os objetivos serão priorizados e alcançados. Juntamente com outros instrumentos de política governamental - como leis, regulamentos e ações conjuntas com outros atores da sociedade - o orçamento visa transformar planos e aspirações em realidade. Mais do que isso, o orçamento é um contrato entre cidadãos e estado, mostrando como os recursos são arrecadados e alocados para a prestação de serviços públicos. A experiência de recentes anos sublinhou como o bom orçamento é apoiado e, por sua vez, apoia os vários pilares da governança pública moderna: transparência, integridade, abertura, participação, responsabilidade e uma abordagem estratégica para planejar e alcançar os objetivos nacionais. O orçamento é, portanto, uma pedra angular na arquitetura da confiança entre os estados e seus cidadãos. (OCDE, 2015, p. 5).

Amparando a ideia de gestão da confiança que deve ser perseguida, elaboração das políticas educacionais requer decisões pensadas, planejadas e avaliadas de forma *ex-ante* e *ex-post*⁷, quanto aos possíveis impactos e fatores de aplicação necessários, para que, mediante decisões baseadas em evidências, as formulações e implementações possam ser realizadas. Nas Figuras 2 e 3, é possível observar as etapas do ciclo de políticas públicas clássico, ilustrado por Secchi (2010), relacionando-as com os aspectos orçamentários de manutenção e custeio destas mesmas políticas, via processo orçamentário (MOGNATTI, 2008):

Figura 2 - Ciclo de Políticas Públicas



Fonte: Adaptado de Secchi (2010).

De acordo com Secchi (2010), o ciclo das políticas surge a partir do diagnóstico do problema social, perfazendo a agenda, com suas propostas de alternativas de soluções discutidas junto à sociedade, para então decidirem sobre a implementação, por meio de lei (em regra, aqui nascem as peças orçamentárias com os seus Programas de Governo e Ações Governamentais). Na sequência, finalizado o planejamento das políticas para aquele exercício, promove-se a avaliação dos resultados para então decidirem, novamente, se a política será mantida, em razão do seu caráter de manutenção e continuidade de direitos que devem ser atendidos; ou se deve haver a sua extinção, por ineficiência na consecução dos objetivos ou porque a mesma atingiu o seu objetivo máximo e não há mais problema social.

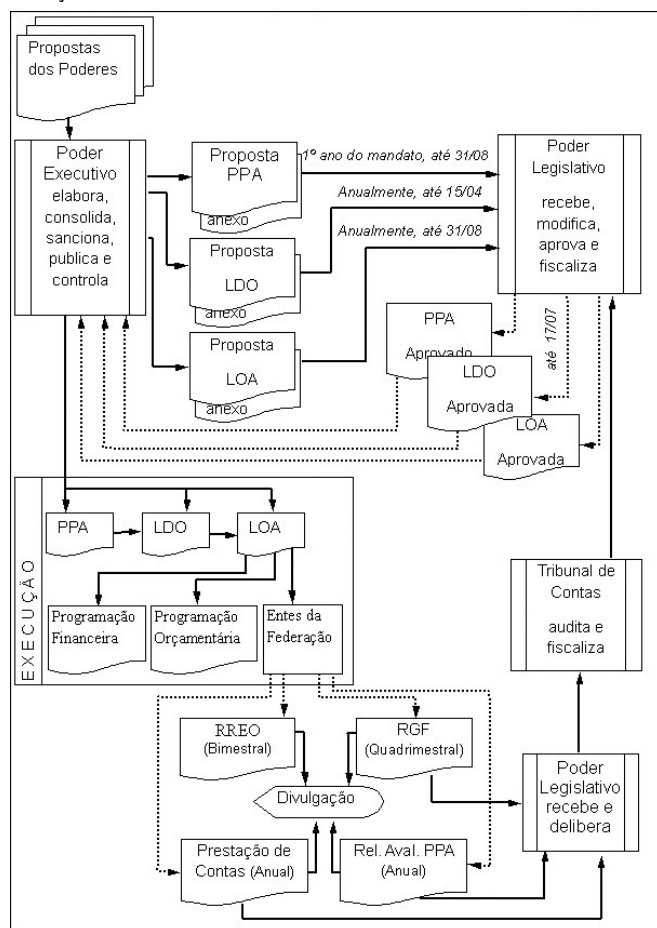
Sobre a conexão e influência do ciclo de políticas públicas no ciclo orçamentário, Veiga (2019) aponta para a necessidade de se observar a colisão entre planejamento e realidade, devido à ausência de dotações suficientes que inviabiliza o atendimento de políticas públicas propostas:

7 Sobre estes modelos de avaliação, o IPEA e a CGU elaboraram, em 2018, os Guias Práticos de Avaliação *ex-ante* e *ex-post*, como referenciais metodológicos para auxiliar o processo de harmonização e coordenação das avaliações das políticas públicas. Possuem o foco no aprimoramento das políticas públicas e na prestação de contas à sociedade, a partir das diretrizes emanadas de instâncias estratégicas de controle.

Destaca-se, entretanto, que a elaboração do ciclo de políticas públicas colide com o ciclo de elaboração do orçamento público, justificando o que percebemos ocorrer com frequência na Administração Pública: a inexecução de políticas públicas por ausência de recursos disponibilizados para a sua consecução. Assim, essa colisão pode se referir quanto ao momento de elaboração da política e do orçamento; quanto à matéria (conteúdo) de ambos; quanto às prioridades; e ainda quanto à clareza (VEIGA, 2019, p. 214).

E, se há ausência de orçamento adequado, houve alguma falha no processo de elaboração dessas peças orçamentárias. No Brasil, adota-se o trâmite formal, com iniciativa no Poder Executivo, que elabora, consolida e encaminha, dentro dos prazos mencionados na Figura 3, o projeto de lei com o orçamento geral (Fiscal, de Seguridade Social e de Investimentos), conduzindo, na sequência, para discussão e votação no Poder Legislativo, conforme segue:

Figura 3 - Processo Orçamentário



Fonte: Mognatti (2008, p. 19) apud Câmara dos Deputados.

Dessa forma, as leis do orçamento (PPA, LDO e LOA), depois de votadas, são implementadas e passam a produzir efeitos, além de sofrer controle quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. E, para fins de avaliação da execução orçamentária, da transparência e do equilíbrio da gestão fiscal, cabe ao gestor emitir os relatórios gerenciais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO e Relatório de Gestão Fiscal - RGF), de forma íntegra (e nos seus formatos reduzidos), tempestiva e confiável, a fim de que seja possível monitorar e acompanhar a necessidade de limitação dos empenhos (contingenciamentos), quando a arrecadação da receita não acompanhar a realização dos gastos públicos, bem como verificar o cumprimento parcial dos limites legais de gastos com pessoal, da dívida, de concessão de garantia e de operações de crédito (empréstimos concedidos).

Para avaliação das entregas das políticas públicas, de acordo com a Resolução da Secretaria de Estado da Casa Civil n. 10, de 22 de março de 2019 caberá, ainda, ao gestor prestar contas, por meio do relatório, quanto às metas das Ações Governamentais e da entrega dos seus produtos:

Art. 1º - Os órgãos e entidades estaduais poderão fazer a adequação das metas físicas da programação prevista para o exercício de 2019 na Lei n. 8.270, de 27 de dezembro de 2018, que dispõe sobre a Revisão do Plano Plurianual 2016-2019, com o objetivo de adequá-las aos valores definidos no Decreto n. 46.566, de 01 de fevereiro de 2019, que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira e as normas para execução orçamentária de 2019.

§ 1º - A adequação das metas físicas deverá ser registrada por cada Unidade de Planejamento – UP no módulo Execução do PPA do Sistema de Inteligência em Planejamento e Gestão – SIPLAG;

§ 2º - As Unidades de Planejamento - UPs correspondem a cada órgão da Administração Pública direta e a cada entidade da Administração Pública indireta estadual, atuando por meio de servidores com atribuições relacionadas ao processo de planejamento.

Art. 2º - As UPs informarão a realização das metas previstas para o exercício de 2019 Governo do Estado do Rio de Janeiro Secretaria de Estado da Casa Civil e Governança com vistas à elaboração dos Relatórios Quadrimestrais e Anual de Execução do PPA.

Parágrafo Único - São objetivos dos Relatórios Quadrimestrais e Anual do PPA acompanhar o alcance das metas previstas no PPA e manter atualizadas as informações do desempenho físico das ações dos programas em cada município do estado.

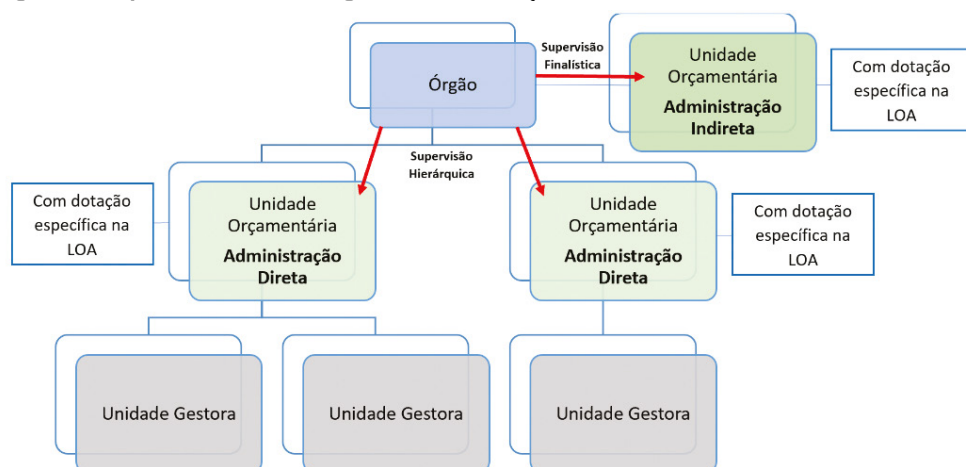
[...]

Art. 5º - Os Relatórios de Execução Quadrimestral serão compostos por informações acerca da realização física dos produtos e orçamentária das ações dos programas do PPA acumuladas no período.

§ 1º - As informações de execução física dos produtos terão como referência os valores orçamentários liquidados em cada ação, obtidos diretamente no SIAFE-Rio e disponibilizados no SIPLAG.

Como se observa, a programação orçamentária das políticas públicas deve ser consistente, real e alinhada à política fiscal e às metas e prioridades, para o atendimento das necessidades educacionais, sendo relevante evidenciar, inclusive, a supervisão dos responsáveis por cada etapa do processo de elaboração, alocação e destinação de orçamento. Na sequência, a Figura 4 ilustra como funciona a relação entre os Órgãos, as Unidades Orçamentárias e as Unidades Gestoras, conforme estabelece a classificação institucional da despesa pública e as normas de Direito Administrativo. Observa-se que, a Administração Direta pode, por desconcentração, criar novos órgãos e sobre estes exercer uma supervisão hierárquica (denominadas Unidades Orçamentárias da sua própria estrutura) e por descentralização criar novas entidades da Administração Indireta, exercendo sobre estas um controle finalístico, quanto às suas atribuições.

Figura 4 - Responsabilidade entre Órgãos e Unidades Orçamentárias



Fonte: Veiga (2019, p. 227).

Importante destacar a estrutura que compõe o Órgão 18000 – Secretaria de Estado de Educação, sendo elas: a própria Secretaria de Estado de Educação (Unidade Orçamentária 18010); o Departamento Geral de Ações Socioeducativas (Unidade Orçamentária 18020); e o Conselho Estadual de Educação (Unidade Orçamentária 18030). Para este estudo, levou-se em consideração apenas os dados de governança orçamentária da UO 18010 – Seeduc.

3.1 O ORÇAMENTO EDUCACIONAL FLUMINENSE

O MTO (2020) apresenta as classificações para as despesas orçamentárias, com validade em todo o território nacional e aplicável aos três níveis de governo. Sobre as classificações, Morgado (2011, p. 5) esclarece a importância da sua composição e critérios:

Cada classificação é uma lista de códigos e seus significados, por meio da qual os diversos itens de receitas e despesas são agregados em classes semelhantes. De acordo com os critérios utilizados, torna-se possível a criação de diversos tipos de classificações, cada uma apropriada para determinado tipo de análise.

Para a identificação e controle da execução das políticas públicas educacionais, faz-se necessário adotar mecanismos de localização das classificações institucional, funcional e programática, além de observar as destinações dos gastos públicos por fonte de recursos e categoria econômica, grupo e elemento da despesa.

Acerca da classificação institucional e programática, o Quadro 3 apresenta todas as políticas públicas educacionais da UO 18010 - Secretaria de Estado de Educação no Plano Plurianual (2016-2019), com menção a 6 Programas de Governo e 43 Ações Governamentais. Na programação quadrienal, destacam-se o “PG 0303 – Padrão de Qualidade da Infraestrutura Física da Rede” que tem como responsabilidade a realização de 16 ações e o “PG 0150 – Educação Inclusiva”, com 11 ações, dentre elas a “AG 2313 – Educação para Públicos Especiais” e a “AG 2339 – Educação para Pessoas com Deficiência”.

Quadro 3 - Políticas Públicas Educacionais da Rede Estadual de Ensino

PG	Programa de Governo	Ação	Ação Governamental
0002	Gestão Administrativa	8376	Manutenção do Conselho Estadual de Educação
0150	Educação Inclusiva	1833	Incentivo à Frequência Escolar Pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão I
		1840	Incentivo à Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão II
		1844	Promoção da Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão I
		1845	Promoção da Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão II
		1846	Incentivo à Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão III
		1847	Incentivo à Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão IV
		1848	Incentivo à Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão V
		1849	Incentivo à Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão VII
		1852	Incentivo à Frequência Escolar pela Educação Esportiva - Projeto Cidadão VI
		2313	Educação para Públicos Especiais
		2339	Educação para Pessoas com Deficiência

PG	Programa de Governo	Ação	Ação Governamental
0152	Operacionalização e Desenvolvimento da Rede de Ensino	2028	Suporte à Autonomia Financeira de Unidades Escolares
		2033	Apoio Suplementar à Educação Básica
		2192	Apoio aos Serviços Educacionais
		2229	Oferta de Transporte Escolar
		2299	Fornecimento de Serviços de Utilidade Pública em Unidades Escolares
		2421	Oferta de Nutrição Escolar
		2943	Reforço De Orçamento Para Transporte Escolar Na Região Do Médio Paraíba
0300	Magistério Atrativo, Qualificado e Valorizado	2696	Valorização do Desenvolvimento Profissional
		A492	Mapeamento para concessão de Bonificação por Resultados
0301	Excelência na Qualidade do Processo de Ensino-Aprendizagem	1052	Ampliação da Educação Integral e Educação em Tempo Integral
		2244	Incentivo à Conclusão do Ensino Médio - Renda Melhor Jovem
		2312	Realização de Atividades Extracurriculares
		2318	Aprimoramento e Efetividade do Ensino Público
		2691	Avaliação do Sistema Educacional do ERJ
		2693	Correção do Fluxo Escolar
0303	Padrão de Qualidade da Infraestrutura Física da Rede	1546	Ampliação da Rede e Melhoria da Infraestrutura
		1676	Reequipamento de Unidades Escolares
		1835	Aquisição de títulos para Biblioteca Escolar
		2179	Aperfeiçoamento e Manutenção da Infraestrutura Tecnológica
		2935	Aumento Do Número De Unidades Escolares Reequipadas Pela Seeduc
		3989	Reforma Da Rede Estadual De Ensino
		3990	Reforma Do Ciep 228 - Darcy Vargas
		3991	Reforma Do Ciep Brizolão 218 Ministro Hermes Lima
		3992	Reforma Da Escola Estadual Prof. Norma Toop Uruguay
		3996	Reequipamento E Aquisição De Materiais Para Ciep Itatiaia
		3999	Reforma Do Colégio Estadual República Italiana No Município De Porto Real
		5493	Construção De Quadra Poliesportiva Coberta Colégio Estadual Pedro Braile Neto
		5494	Reforma Escola Técnica Estadual Agrícola Antonio Sarlo
		5495	Reforma Do Colégio Estadual Dr. João Maia Em Resende
		5496	Reforma Do Colégio Estadual Oliveira Botelho Em Resende
		5497	Reforma Do Liceu De Humanidades De Campos

Fonte: Veiga (2019, p. 39).

Dessa forma, o orçamento público estadual da Unidade Orçamentária 18010 Seeduc apresenta, baseado no conceito de governança orçamentária e no processo de *accountability* educacional, políticas públicas necessárias para a solução de problemas sociais e o atingimento dos objetivos de cada um destes programas. A alocação orçamentária **é então realizada de acordo com as diferentes realidades e demandas apontadas pelo planejamento setorial**. Todavia, mais adiante, observar-se-á que a destinação de dotação nem sempre garante a realização da despesa e nem mesmo assegura a resolução do problema diagnosticado. Para cada um dos exercícios será demonstrado, na sequência, o grau de eficácia e de exequibilidade para os orçamentos de 2016 a 2019.

3.2 AVALIAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS (AOPPE) NO PERÍODO DE 2016 A 2019

Para que seja possível proceder com a AOPPE, faz-se necessário dividir o orçamento público, a fim de responder aos questionamentos que fundamentam os propósitos desta modalidade de avaliação, com o foco em: i) quem gastou o recurso; ii) aonde gastou; iii) para que gastou; e iv) com o que gastou. A seguir, o Quadro 4 demonstra todas as perguntas e respostas que são esperadas quando da realização de despesas públicas:

Quadro 4 - Avaliação Orçamentária das Políticas Públicas Educacionais

Questão	Resposta	Classificação	Propósito	
Quem elaborou a política setorial?	Órgão	Institucional	Quem...	Gastou?
Quem possui dotação orçamentária na LOA?	Unidade Orçamentária			
Quem executará a despesa pública?	Unidade Gestora			
Em que área será realizada a despesa?	Função de Governo	Funcional	Aonde...	
Considerando a área selecionada, há subdivisão?	Subfunção			
Qual objetivo da despesa pública?	Programa de Governo	Programática	Para que...	
Que práticas serão necessárias para a consecução deste objetivo?	Ações Governamentais			
Qual a finalidade dessas práticas?				
Que produtos estas práticas pretendem entregar?	Produtos distribuídos em unidades de medida ao longo dos quatro anos do PPA			
Qual a quantidade?				
Em quanto tempo?				

Questão	Resposta	Classificação	Propósito	
Qual a natureza do gasto público - Custeio ou Investimento?	Categoria Econômica	Natureza da Despesa	Com o que...	Gastou?
Quanto foi destinado para despesas com pessoal, juros, contratações, investimentos, inversões financeiras e pagamentos da dívida?	Grupo da Despesa			
Qual a modalidade de aplicação - no próprio Estado, nos municípios, na União, em Instituições Privadas com ou sem fins lucrativos?	Modalidade de Aplicação			
Qual a especificidade da despesa pública?	Elemento da Despesa			

Fonte: Veiga (2019, p. 183).

Conforme se observa, tomando por referência o planejamento detalhado do orçamento educacional (por Órgão, Unidade Orçamentária, Unidade Gestora, Função de Governo, Subfunção, Programa de Governo, Ação Governamental, por produto que será distribuído ao longo dos quatro anos do PPA, por Categoria Econômica, Grupo da Despesa, Modalidade de Aplicação e Elemento da Despesa), avança-se no detalhamento das destinações, a fim de concluir o quanto efetivamente foi realizado, aonde e com o quê. Para Veiga (2019, p. 194) a maior contribuição da AOPPE é:

Assim, mediante identificação das estruturas responsáveis definidas pelas leis do orçamento (Órgãos planejadores das políticas setoriais e Unidades Orçamentárias detentoras das dotações que deveriam ser suficientes), sabe-se exatamente quem planejou políticas para a educação (FG-12), em que área e subárea (Subfunção), para atender qual objetivo (Programa de Governo) e com qual finalidade (Ação Governamental), gastando recursos em quais objetos de despesa (Natureza da Despesa) e custeados por qual Fonte de Recursos. Essa é a perspectiva sistêmica de avaliação das políticas públicas [...]

Feito o detalhamento das destinações do orçamento e da realização das despesas, passa-se para a avaliação do grau de eficácia e exequibilidade para cada uma das políticas públicas educacionais, considerando que a simples destinação não garante a sua execução. Resta, portanto, observar qual foi o comportamento do gestor público. Houve alocação de recursos? Essa alocação foi adequada e suficiente? Sendo suficiente, foi realizada (empenhada e liquidada)? Por que não foi? A dotação foi remanejada ou contingenciada? Houve sobra de orçamento disponível para empenhamento? Percebe-se que para cada caso, as causas e consequências podem ser distintas. Assim, em síntese, o Quadro 5 apresenta como são estruturados os indicadores de AOPPE com suas descrições, cálculos e resultados possíveis.

Quadro 5 - Indicadores de Avaliação Orçamentária das Políticas Públicas Educacionais

Indicador		Descrição	Cálculo	Resultados possíveis
GExpPE	Grau de Exequibilidade da Política Pública Educacional	Demonstra a retirada do orçamento público que torna a política inexecutável, sendo diretamente proporcional ao percentual redutor de alteração orçamentária.	Dotação Atualizada (-) Dotação Inicial por PG ou AG / Total Dotação Orçamentária planejada para o mesmo PG ou AG na LOA	Políticas Públicas Educacionais “com exequibilidade majorada”, “executáveis”, “potencialmente inexecutáveis” e “inexecutáveis”.
GEPPE	Grau de Eficácia da Política Pública Educacional	Demonstra a realização das despesas, em face da entrega dos serviços/ bens previstos por AG. Assim, quanto maior o percentual de liquidação, em relação à LOA (dotação inicial), maior a probabilidade de que esta política seja eficaz, ou seja, de que os produtos compromissados sejam entregues à sociedade.	Despesas Liquidadas por AG / Dotação Inicial do respectivo PG ou AG na LOA	Políticas Públicas Educacionais “eficazes”, “com eficácia comprometida” e “ineficazes”

Fonte: Veiga (2019, p. 251).

Ressalta-se que o presente estudo não adotou a metodologia de AOPPE por completo, considerando a vasta dimensão para apuração dos números da educação, quanto ao que seria considerado ou não como MDE, além de todos os gastos na Função de Governo Educação (o que envolve outras estruturas de Unidades Orçamentárias para além do Órgão 18000 Seeduc). Assim, os procedimentos metodológicos adotados seguem estritamente à avaliação do GExpPE e do GEPPE dos Programas de Governo e Ações Governamentais da UO 18010 – Seeduc. Dessa forma, toda e qualquer despesa registrada no campo respectivo desta Unidade Orçamentária, para o período de 2016 a 2019, foi considerada nesta análise.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Considerando os valores nominais da programação orçamentária destinada aos 6 Programas de Governo da Rede Pública de Ensino estadual e sua execução, a avaliação das políticas educacionais sob a responsabilidade da UO 18010 – Seeduc, ao longo do período do último PPA (2016-2019), apontou para um total de R\$ 19,602 bilhões de orçamento aprovado pela Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Ademais, a Tabela 1 demonstra que, ao longo de cada exercício, esse orçamento ainda foi acrescido em R\$ 709,242 milhões, embora o total de despesas realizadas⁸ (R\$ 17,948 bilhões) não tenha atingido nem mesmo o valor originário planejado. Desse modo, R\$ 2,362 bilhões deixaram de ser aplicados na Educação, conforme a Tabela 1 a seguir:

⁸ Este estudo considerou como despesa realizada a metodologia utilizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro para apuração do cumprimento do limite constitucional em 2019, com prestação de contas em 2020: Despesas Liquidadas mais Restos a Pagar não liquidados até o limite da sua disponibilidade de caixa, devidamente comprovada e relativa a impostos e transferências de impostos, acrescidos do valor referente à efetiva aplicação dos recursos do Fundeb. Ressalta-se que, a partir de 2020, com prestação de contas em 2021, somente serão consideradas realizadas as despesas efetivamente pagas (vide Processo TCE-RJ n. 100.797-7/18).

Tabela 1 - Avaliação Orçamentária dos Programas de Governo da UO 18010 - Seeduc (2016-2019)

Programa	Ano	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	GExPPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
0002 - GESTÃO ADMINISTRATIVA	2016	4.139.336.390	3.985.146.298	-3,72%	3.469.602.664	83,82%
	2017	3.915.373.529	3.623.212.455	-7,46%	3.329.708.538	85,04%
	2018	3.689.270.096	3.438.268.303	-6,80%	3.351.864.872	90,85%
	2019	3.454.227.952	3.522.869.109	1,99%	3.422.968.713	99,10%
0150 - ESCOLA INCLUSIVA	2016	24.928.704	5.275.047	-78,84%	4.324.692	17,35%
	2017	8.864.521	8.490.185	-4,22%	7.156.889	80,74%
	2018	20.314.284	15.203.690	-25,16%	10.836.246	53,34%
	2019	63.151.105	27.890.439	-55,84%	15.478.462	24,51%
0152 - OPERACIONALIZAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA REDE DE ENSINO	2016	849.829.821	944.598.620	11,15%	782.907.273	92,13%
	2017	747.837.861	1.090.512.147	45,82%	949.679.871	126,99%
	2018	863.933.847	1.410.081.739	63,22%	1.229.317.476	142,29%
	2019	961.136.948	1.021.727.630	6,30%	754.269.245	78,48%
0300 - MAGISTÉRIO ATRATIVO, QUALIFICADO E VALORIZADO	2016	30.035.048	26.694.199	-11,12%	1.177.477	3,92%
	2017	2.648.600	2.527.816	-4,56%	0	0,00%
	2018	3.067.700	0	-100,00%	0	0,00%
	2019	3.800.000	32.286.995	749,66%	486.993	12,82%
0301 - QUALIDADE NO PROCESSO ENSINO-APRENDIZAGEM	2016	131.136.963	92.235.594	-29,66%	2.927.472	2,23%
	2017	13.585.149	62.339.703	358,88%	52.960.808	389,84%
	2018	41.747.660	72.144.551	72,81%	3.281.304	7,86%
	2019	95.532.624	242.811.387	154,17%	123.389.438	129,16%
0303 - PADRÃO DE QUALIDADE DA INFRAESTRUTURA FÍSICA DA REDE	2016	91.612.119	73.943.309	-19,29%	22.654.476	24,73%
	2017	38.962.780	8.416.822	-78,40%	1.662.906	4,27%
	2018	182.673.869	145.200.526	-20,51%	4.915.422	2,69%
	2019	229.352.576	459.726.454	100,45%	407.280.712	177,58%
Total		19.602.360.146	20.311.603.018	3,62%	17.948.851.951	91,56%

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

Nota: os resultados **em vermelho** na coluna GExPPE representam aspectos negativos de redução do orçamento disponível em mais de 50%. Na coluna GEPPE, os valores **em vermelho** representam eficácias, ou seja, realizações de despesas, abaixo de 50%. Em contraponto, os montantes **em azul** superam os 100% (Grifos nosso).

Conforme descreve o referencial teórico, é sabido que as alterações orçamentárias de redução da dotação disponível por remanejamento podem afetar os resultados das despesas realizadas, frente à programação dos objetivos pretendidos por cada um dos Programas de Governo. Verificou-se, portanto, na Tabela 1, os Graus de Exequibilidade da Política Pública Educacional (GExPPE) com reduções do orçamento acima de 50% em 3 Programas de Governo (PG 0150 – Educação Inclusiva foi reduzido em 78,84% (2016); em 55,84% (2019); PG 0300 – Magistério Atrativo, Qualificado e Valorizado reduzido em 100% (2018); e PG 0303 – Padrão de Qualidade da Infraestrutura Física da Rede reduzido em 78,40% (2017)), o que representa elevar o risco do não atendimento das finalidades dessas políticas.

Além disso, a apuração do Grau de Eficácia da Política Pública Educacional (GEPPE), avaliado em todos os exercícios e programas da UO 18010 Seeduc, demonstrou percentuais de realização da despesa abaixo de 50%, o que significa afirmar que, embora houvesse orçamento disponível autorizado na LOA, as despesas para aqueles Programas de Governo não foram realizadas.

Em outros casos, a eficácia superou o percentual de 100%, representando falha no planejamento originário e/ou demanda por créditos adicionais para a conclusão dos objetivos pretendidos.

Conforme a necessidade do leitor, o mesmo poderá recorrer à Tabela 1 para análise sistêmica da governança orçamentária estadual da UO 18010 Seeduc. A fim de ilustrar, merece destaque o PG 0300 – Magistério Atrativo, Qualificado e Valorizado que se tornou totalmente ineficaz (0,00%), em razão da própria redução do orçamento disponível (100%) em 2017 e 2018.

De outro modo, em 2017, a política presente no PG 0301 – Qualidade no Processo de Ensino-Aprendizagem obteve 389,84% de grau de eficácia, visto que realizou R\$ 52,960 milhões de despesas, em relação à programação inicial de R\$ 13,585 milhões.

Na sequência, mediante avaliação orçamentária, observou-se que, 60 Ações Governamentais obtiveram destinação de orçamento previsto nas Leis Orçamentárias Anuais, embora não autorizados legalmente pelo Plano Plurianual. Logo, 17 ações a mais foram programadas e/ou executadas no período. A exemplo, a AG 0467 – Despesas Obrigatórias de Caráter Primário obteve R\$ 6,015 milhões de dotação inicial e liquidou R\$ 2,354 milhões, evidenciada na Tabela 2, a seguir, onde é possível encontrar as demais 16 ações não inseridas no PPA (2016-2019).

Demonstradas, também, na Tabela 2, das ações programadas, percebe-se ainda que apenas 41,66% delas sofreram liquidação. Com índices zerados de eficácia, para cada política educacional presente nas demais ações, 58,33% sequer realizou despesas.

Tabela 2 - Avaliação Orçamentária das Ações Governamentais da UO 18010 - Seeduc (2016-2019)

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
0467 - DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER PRIMÁRIO	6.015.000	3.251.307	-2.763.693	-45,95%	2.354.720	39,15%
1052 - AMPLIAÇÃO DA EDUCAÇÃO INTEGRAL E EDUCAÇÃO EM TEMPO INTEGRAL	76.245.189	131.486.650	55.241.461	72,45%	1.310.873	1,72%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
1546 - AMPLIAÇÃO DA REDE E MELHORIA DA INFRAESTRUTURA	425.446.097	481.722.836	56.276.739	13,23%	249.247.592	58,58%
1676 - REE-QUIPAMENTO DE UNIDADES ESCOLARES	8.358.241	175.747.356	167.389.115	2002,68%	172.068.088	2058,66%
1833 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO I	1.000.000	0	-1.000.000	-100,00%	0	0,00%
1835 - AQUISIÇÃO DE TÍTULOS PARA BIBLIOTECA ESCOLAR	15.000	0	-15.000	-100,00%	0	0,00%
1840 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO II	1.027.142	0	-1.027.142	-100,00%	0	0,00%
1844 - PROMOÇÃO DA FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO I	294.689	0	-294.689	-100,00%	0	0,00%
1845 - PROMOÇÃO DA FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO II	2.005.311	0	-2.005.311	-100,00%	0	0,00%
1846 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO III	1.000.000	0	-1.000.000	-100,00%	0	0,00%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
1847 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO IV	2.005.311	0	-2.005.311	-100,00%	0	0,00%
1848 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO V	800.000	0	-800.000	-100,00%	0	0,00%
1849 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO VII	500.000	0	-500.000	-100,00%	0	0,00%
1852 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCAÇÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO VI	1.000.000	0	-1.000.000	-100,00%	0	0,00%
1871 - REFORMA DE ESTRUTURA	200.000	0	-200.000	-100,00%	0	0,00%
1872 - QUADRA DE ESPORTES	200.000	0	-200.000	-100,00%	0	0,00%
1883 - TECNOLOGIA	10.311	0	-10.311	-100,00%	0	0,00%
1910 - VEÍCULO PARA PROJETO PAFEE - ANGRA DOS REIS	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%
1912 - COBERTURA DA QUADRA CE S. E. ANGEL JONES	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%
1913 - COBERTURA DA QUADRA CE P. JEANNETTE S C MANNARINO	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
1956 - INCENTIVO A FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCACÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO	1.005.311	0	-1.005.311	-100,00%	0	0,00%
1957 - PROMOÇÃO DA FREQUENCIA ESCOLAR PELA EDUCACÃO ESPORTIVA - PROJETO CIDADÃO	3.005.311	0	-3.005.311	-100,00%	0	0,00%
1981 - VERBA PARA O COLÉGIO DA POLÍTICA MILITAR	500.000	0	-500.000	-100,00%	0	0,00%
1990 - AQUISIÇÃO DE ÔNIBUS TRANSPORTE ESCOLAR	200.000	0	-200.000	-100,00%	0	0,00%
2010 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE ÓRGÃOS ESTADUAIS/ AQUIS COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES	2.108.558	1.716.508	-392.050	-18,59%	1.338.087	63,46%
2016 - MANUT ATIVID OPERACIONAIS / ADMINISTRATIVAS	57.283.599	52.140.422	-5.143.177	-8,98%	41.543.934	72,52%
2028 - SUPORTE À AUTONOMIA FINANCEIRA DE UNIDADES ESCOLARES	555.611.466	1.216.781.974	661.170.508	119,00%	1.107.974.857	199,42%
2030 - PESS E ENC SOCIAIS DA EDUC BÁSICA - ENS FUNDA	1.785.670.425	2.013.786.667	228.116.242	12,77%	2.000.716.930	112,04%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExPPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
2030 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS DA EDUCAÇÃO BÁSICA - ENSINO FUNDAMENTAL	4.007.270.016	4.110.859.137	103.589.121	2,59%	3.868.682.412	96,54%
2070 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS DA EDUCAÇÃO BÁSICA - ENSINO MÉDIO	9.812.883.799	9.502.941.860	-309.941.939	-3,16%	8.916.284.732	90,86%
2179 - APERFEIÇOAMENTO E MANUTENÇÃO DA INFRAESTRUTURA TECNOLÓGICA	107.132.006	29.416.918	-77.715.088	-72,54%	15.197.836	14,19%
2192 - APOIO AOS SERVIÇOS EDUCACIONAIS	497.502.664	681.769.310	184.266.646	37,04%	428.853.895	86,20%
2229 - OFERTA DE TRANSPORTE ESCOLAR	412.881.138	444.784.330	31.903.192	7,73%	387.725.320	93,91%
2244 - INCENTIVO À CONCLUSÃO DO ENSINO MÉDIO - RENDA MELHOR JOVEM	30.015.000	14.942.286	-15.072.714	-50,22%	0	0,00%
2270 - APOIO À EDUCAÇÃO BÁSICA	319.385.842	143.625.758	-175.760.084	-55,03%	89.098.494	27,90%
2299 - FORNECIMENTO DE SERVIÇOS DE UTILIDADE PÚBLICA EM UNIDADES ESCOLARES	509.545.882	681.876.424	172.330.542	33,82%	623.132.602	122,29%
2312 - REALIZAÇÃO DE ATIVIDADES EXTRACURRICULARES	10.355.000	143.900.164	133.545.164	1289,67%	134.167.999	1295,68%
2313 - EDUCAÇÃO PARA PÚBLICOS ESPECIAIS	4.241.641	52.344	-4.189.297	-98,77%	26.937	0,64%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
2318 - APRI-MORAMENTO E EFETIVIDADE DO ENSINO PÚBLICO	93.889.250	136.757.103	42.867.853	45,66%	44.316.782	47,20%
2339 - EDUCAÇÃO PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA	99.263.587	56.807.018	-42.456.569	-42,77%	37.769.353	38,05%
2421 - OFERTA DE NUTRIÇÃO ESCOLAR	1.237.301.356	1.276.873.790	39.572.434	3,20%	1.041.283.258	84,16%
2660 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	975.863.512	739.206.070	-236.657.442	-24,25%	640.860.082	65,67%
2691 - AVALIAÇÃO DO SISTEMA EDUCACIONAL DO ERJ	66.808.797	33.816.228	-32.992.569	-49,38%	1.508.235	2,26%
2693 - CORREÇÃO DO FLUXO ESCOLAR	4.639.160	8.628.804	3.989.644	86,00%	1.255.133	27,06%
2696 - VALORIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL	39.551.348	61.509.010	21.957.662	55,52%	1.664.470	4,21%
2987 - EDUCAÇÃO AMBIENTAL-PRESERVAÇÃO RIO ITABAPOANA PARA ALUNOS DE BOM JESUS	50.000	0	-50.000	-100,00%	0	0,00%
3989 - REFORMA DA REDE ESTADUAL DE ENSINO	100.000	100.000	0	0,00%	0	0,00%
3990 - REFORMA DO CIEP 228 - DARCY VARGAS	100.000	100.000	0	0,00%	0	0,00%
3991 - REFORMA DO CIEP BRIZOLÃO 218 MINISTRO HERMES LIMA	100.000	100.000	0	0,00%	0	0,00%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
3992 - REFORMA DA ESCOLA ESTADUAL PROF. NORMA TOOP URUGUAY	100.000	100.000	0	0,00%	0	0,00%
5541 - TRANSF. RECURSOS P/ CUSTEIO SECRETARIA DE EDUCAÇÃO DE MESQUITA	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%
5594 - CONSTRUÇÃO DE QUADRA POLIESPORTIVA NO COLÉGIO MUNICIPAL DOLORES GARCIA RODRIGUEZ	150.000	0	-150.000	-100,00%	0	0,00%
5607 - REFORMA DO COLÉGIO ESTADUAL LUIZ GUIMARÃES	400.000	0	-400.000	-100,00%	0	0,00%
5608 - REFORMA DO COLÉGIO ESTADUAL SÃO CRISTÓVÃO	351.105	0	-351.105	-100,00%	0	0,00%
7006 - AMPLIAÇÃO DA CRECHE CEI CARANGOLA - ESTRADA DE CARANGOLA 933	350.000	0	-350.000	-100,00%	0	0,00%
8021 - PAGAMENTO DE DESPESAS COM SERVIÇOS DE UTILIDADE PÚBLICA	16.397.641	15.755.102	-642.539	-3,92%	13.982.327	85,27%
8376 - MANUTENÇÃO DO CONSELHO ESTADUAL DE EDUCAÇÃO	1.000.000	0	-1.000.000	-100,00%	0	0,00%
8432 - REFORMA DE COLÉGIO ESTADUAL DOMICIO DA GAMA	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%

Ação	Dotação Inicial (LOA)	Dotação Atualizada	Alteração	GExpPE	Despesas Liquidadas	GEPPE
8433 - REFORMA DE COLÉGIO ESTADUAL	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%
8434 - REFORMA DO CIEP 259	100.000	0	-100.000	-100,00%	0	0,00%
Total	19.602.360.146	20.311.603.018	709.242.872	178,77%	17.948.851.951	4836,27%

Fonte: Elaborado pela autora, 2021.

Nota: os resultados **em vermelho** na coluna GExpPE representam aspectos negativos de redução do orçamento disponível em mais de 50%. Na coluna GEPPE, os valores **em vermelho** representam eficácias, ou seja, realizações de despesas, abaixo de 50%. Em contraponto, os montantes **em azul** superam os 100% (Grifos nosso).

Por fim, ainda quanto às Ações Governamentais, observando as reduções orçamentárias promovidas por meio de remanejamentos, chama a atenção o fato de 34 ações reduzirem mais de 50% do seu orçamento inicial aprovado na LOA. Em 30 dessas ações a redução foi total. Ou seja, 100% do orçamento que fora votado na LOA, discutido, em tese, por meio de audiências públicas, para o atendimento de determinadas finalidades educacionais, foi retirado por meio de decreto.

5 CONSIDERAÇÕES

Diante dos resultados encontrados, esta pesquisa analisou os aspectos relacionados à execução e avaliação das políticas públicas educacionais, com o olhar na viabilidade de cada Programa de Governo e Ação Governamental da UO 18010 Seeduc. Lançou luz para questões recorrentes do cenário estadual que envolve a alteração do orçamento votado, aprovado e confiado pela sociedade, mas que se tornou indisponível pela ação da gestão pública, mediante remanejamentos e contingenciamentos, que traduzem o Grau de Exequibilidade da Política Pública Educacional.

Além de desvelar a omissão no dever de agir, quando do não atendimento de políticas necessárias e muitas vezes urgentes para o atendimento das necessidades individuais e coletivas de todo o alunado e corpo de magistério, este estudo também destacou a inexecução, mesmo quando havia orçamento disponível, representado pelo Grau de Eficácia da Política Pública Educacional.

Evidenciou-se, diante da problematização empírico-teórica, que o ente público acaba por dissuadir o caminho da dotação votada na LOA e com isso dificulta de forma grave o controle orçamentário. Sabe-se, contudo, que a relação entre as peças orçamentárias e a não ornamentação do Direito Orçamentário é indissociável. As regras de criação, validade, execução e controle do orçamento ultrapassam a finitude de uma lei meramente anual ou quadrienal.

Desse modo, as discussões apresentadas confirmaram que a Avaliação Orçamentária de Políticas Públicas Educacionais é uma ferramenta importante para verificação e acompanhamento da governança pública dessa Função de Governo, por meio do comportamento do orçamento no decorrer de cada exercício financeiro, sob a influência de diversos fatores.

Mesmo inicialmente não tendo sido objeto deste estudo demonstrar a efetividade do pressuposto *accountability* educacional como instrumento de mensuração dessas políticas, esta pesquisa a comprovou, não só de forma teórica como também prática, quando se realiza a avaliação do orçamento público no âmbito da eficácia e da exequibilidade dos Programas de Governo e Ações Governamentais.

Os resultados dos indicadores de cumprimento das leis da Educação demonstraram também, frente ao que fora planejado, a concepção sistêmica de governança orçamentária educacional adotada. Fato que tornou viável e possível o controle social da realidade de uma gestão pública inserida nas condições de um Plano quadrienal, bem como oportunizou a compreensão das principais causas dos baixos indicadores, quanto à inexecução e ineficácia de determinadas políticas.

Diante das análises, a hipótese fundamental apontada inicialmente se confirmou, ou seja, o Estado do Rio de Janeiro desrespeitou legalmente as programações previstas no Plano Plurianual e nas Leis Orçamentárias Anuais, principalmente quando permitiu que Unidades Orçamentárias desvinculassem-se dos seus objetivos e finalidades pretendidas, quando das escolhas alocativas realizadas pelo Chefe do Poder Executivo no momento de elaboração das peças.

Nesse espaço de considerações finais, a repetição se torna necessária, em razão do volume de dados, materialidade e relevância destas informações. Assim, para exemplificar, as extrações do sistema Siafe-Rio apontaram o total de R\$ 19,602 bilhões de orçamento aprovado para a UO 18010 Seeduc, sendo acrescido em R\$ 709,242 milhões e realizado em R\$ 17,948 bilhões no período. Desse modo, observou-se que R\$ 2,362 bilhões deixaram de ser aplicados nas ações programadas.

Para além de outros resultados, alterações orçamentárias, mediante remanejamentos, afetaram em mais de 50% três Programas de Governo, dentre eles o PG 0150 – Educação Inclusiva, reduzido em 78,84% do seu orçamento em 2016 e 55,84% em 2019; o PG 0300 – Magistério Atrativo, Qualificado e Valorizado reduzido, reduzido 100% em 2018; e o PG 0303 – Padrão de Qualidade da Infraestrutura Física da Rede reduzido 78,40%, em 2017. Neste caso, resta configurado exemplo claro do que significa tornar uma política pública inexecutável.

Isto compreendido, frente aos resultados dos graus de exequibilidade e de eficácia dos Programas de Governo e das Ações Governamentais, esta pesquisa permitiu ainda apontar o desvirtuamento da função e finalidade da dotação aprovada pelo parlamento, o fim público, as normas de finanças públicas e o controle do rastro do recurso alterado em cada uma das ações.

Este estudo foi significativo, portanto, não apenas por atingir os seus objetivos, mas pela sistematização dos dados pesquisados e apresentados em forma de tabelas, para que outras pesquisas também possam se valer e tirar novas conclusões. Entende-se ainda que a presente análise pode ser ampliada a outras áreas de governo ou até mesmo a outras estruturas orçamentárias, considerando os padrões de classificação adotados no país, questão interessante para se pensar, desenvolver, acompanhar e monitorar em momentos futuros.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, M. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- ARAÚJO, M. A. S. **A EC 100/2019 e a importância do controle interno no planejamento orçamentário**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-15/mario-araujo-importancia-controle-interno-orcamento>. Acesso em: 20 jan. 2021.
- BARROS JR., Carlos S. de. Orçamento - Natureza Jurídica. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 83, jan./mar. 1966, p. 404-407.
- BARROSO, L. B. Doze anos da Constituição brasileira de 1988: uma breve e acidentada história de sucesso. In: **Temas de Direito Constitucional**. BARROSO, L. B., 2002.
- BARROSO, L. B. **Sem Data Venia**: um olhar sobre o Brasil e o Mundo. Rio de Janeiro: História Real, 2020.
- BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.
- BASTOS, C. R. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao Setor Público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Editora Atlas SA, 2012.
- BOBBIO, N. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **D.O. 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7%C3%A3o.htm. Acesso em: 10 jan. 2021.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 04 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: 10 jan. 2021.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas:** guia prático de análise ex post. Brasília, Ipea: 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guia_expost.pdf. Acesso em: 10 jan. 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico de Orçamento.** Edição 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2020>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BROOKE, N. As perspectivas para as políticas de responsabilização educacional no Brasil. **Cadernos de Pesquisa**, v. 36, n. 128, 2006, p. 377-401.

CORVALAN, J.; MCMEEKIN, R. W. O. *Accountability* educacional: rendición de cuentas más responsabilización por los procesos y resultados de la educación. In: McmeeKin, J. C. R. W. (Ed.). **Accountability educacional:** posibilidades y desafíos para América Latina a partir de la experiencia internacional. Santiago: PREAL-CIDE, 2006.

FARIA, R. O. **Natureza Jurídica do Orçamento e Flexibilidade Orçamentária.** 2009, 288 f. Dissertação [Mestrado]. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

FRANCO, P. F. M. **Do direito fundamental à boa Administração ao dever de administrar bem: Por uma análise de políticas públicas vinculante na perspectiva dos evolucionismos educacionais,** 2015, 286 f. Dissertação [Mestrado]. Centro de Ciências Jurídicas e Políticas, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

FREITAS, J. **Discrecionabilidade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

FREITAS. **Sustentabilidade:** direito ao futuro. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

FURTADO, J. R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, n. 109, 2007, p. 61-89.

GIACOMONI, J. **Orçamento público.** São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, E. C. S. **Direito dos Gastos Públicos no Brasil.** São Paulo: Almedina, 2015.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LEITE FILHO, G. A.; FIALHO, T. M. M. Efeitos dos indicadores de qualidade da gestão pública municipal, baseados na LRF e nos indicadores de desenvolvimento dos municípios brasileiros: uma análise de dados em painel. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, n. 8, 2015. Brasília. **Anais [...]**. Brasília: CONSAD, 2015, p. 2-25.

LEITE, H. F. O orçamento e a possibilidade de controle de constitucionalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** n. 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

- LIMA, L. H. **Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- LYNCH, C. A democracia como problema: Pierre Rosanvallon e a escola francesa do político. In: ROSANVALLON, P. **Por uma história do político**. São Paulo: Alameda, 2010, p. 11.
- MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2003, 233 f. Tese [Doutorado]. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- MARTINS, I. G.; BASTOS, C. R. **Comentários à Constituição do Brasil** (promulgada em 5 de outubro de 1988), v. 6 – tomo II, arts. 157 a 169. São Paulo: Saraiva, 1991.
- MOGNATTI, M. C. F. **Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União**, 2008, 79 f. [Monografia]. Especialização em Orçamento Público. Curso de Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e a Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), 2008.
- MONCADA, L. S. C. **Estudos de Direito Público**. Coimbra: Coimbra, 2001.
- MORAES, G. P. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MOREIRA NETO, D. F. **Quatro Paradigmas do Direito Administrativo Pós-Moderno**. Legitimidade, finalidade, eficiência, resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MOREIRA NETO, D. F. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.
- MORGADO, L. F. **O Orçamento Público e a automação do processo orçamentário**. Centro de Estudos da Consultoria do Senado, Brasília, p. 1-24, fev. 2011. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-85-o-orcamento-publico-e-a-automacao-do-processo-orcamentario>. Acesso em: 10 jan. 2021.
- OECD. Organization for Economic Co-Operation and Development **Recomendação do conselho da OCDE sobre Integridade Pública**. Paris: OCDE, 2015.
- PEDERIVA, J. H. *Accountability*, Constituição e Contabilidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 35, n. 140, out./dez. 1998.
- RIO DE JANEIRO [Estado]. **Manual Siafe-Rio**. Treinamento em Execução Orçamentária, Financeira e Contábil no Siafe-Rio. Logus Tecnologia. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/educacaofiscal/Not%C3%ADcias/Imagens/EXOFIC-01-Manual.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Orçamentária Anual 2016. **Lei n. 7.210, de 18 de janeiro de 2016**. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2016. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC191708>. Acesso em: 10 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Orçamentária Anual 2017. **Lei n. 7.514, 17 de janeiro de 2017**. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC191710>. Acesso em: 10 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Orçamentária Anual 2018. **Lei n. 7.844, de 10 de janeiro de 2018**. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2018. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_Ido_loa/loa/loa2018_vol1_final.pdf?lve. Acesso em: 10 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO [Estado]. Lei Orçamentária Anual 2019. **Lei n. 8.271, de 27 de dezembro de 2018**. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2019. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_Ido_loa/loa/loa2019_vol1.pdf?lve. Acesso em: 10 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO [Estado]. Plano Plurianual 2012-2015. **Lei n. 6.126, de 28 de dezembro de 2011**. Institui o Plano Plurianual do Estado do Rio de Janeiro - PPA para o período de 2012 a 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC202012>. Acesso em: 10 jan. 2021.

RIO DE JANEIRO [Estado]. Plano Plurianual 2016-2019. **Lei n. 7.211, de 18 de janeiro de 2016**. Institui o Plano Plurianual do Estado do Rio de Janeiro - PPA para o período de 2016 a 2019. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC202004>. Acesso em: 10 jan. 2021.

SECCHI, L. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 5: O Orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TOULMIN, S. **Os Usos do Argumento**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

VEIGA, K. T. **O que as contas contam**: um estudo sobre o marco da *Accountability* Educacional e do Sharing Control desempenhados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro entre os exercícios de 2015 e 2018. 2019, 354 f. Dissertação [Mestrado]. Faculdade de Educação, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

ANÁLISE DA GESTÃO MUNICIPAL DA PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE: o controle externo como indutor da concretização do Direito Fundamental à Assistência Social

ANALYSIS OF THE MUNICIPAL MANAGEMENT OF BASIC SOCIAL PROTECTION IN THE MUNICIPALITY OF PORTO ALEGRE: the external control as an inducer of the realization of the Fundamental Right to Social Assistance

Leandro Torres¹

Rafael Santos Castro²

Sabrina Machado Chies³

Resumo: Dentre as competências asseguradas ao controle externo exercido pelos Tribunais de Contas destaca-se a realização de auditorias com enfoque na economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, resultando em determinações e recomendações aos órgãos públicos avaliados, com vistas ao aperfeiçoamento da gestão e do uso dos recursos públicos. Ao considerar o exercício dessa competência realizou-se uma auditoria com foco na análise da gestão municipal da Proteção Social Básica do Município de Porto Alegre (RS). A metodologia adotada baseou-se em consultas às Leis e regulamentos aplicáveis ao Sistema Único de Assistência Social (SUAS); consulta a dados estatísticos do IBGE e dados extraídos de ferramentas de monitoramento da assistência social; visitas in loco a Centros de Referência de Assistência Social (CRAS); manifestações expressadas em reuniões realizadas; e nas respostas e documentos apresentados pelo órgão auditado. O presente artigo tem como objetivo descrever os principais aspectos tratados no relatório de auditoria, abordando sobre as definições em torno do tema, a forma de organização e gestão municipal, os achados de auditoria e os encaminhamentos decorrentes da análise realizada pelo TCE-RS.

1 Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS), Pós-graduado em Direito Civil pela Universidade Anhanguera-Uniderp/LFG. Atualmente exerce o cargo de Auditor Público Externo no Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS). leandrot@tce.rs.gov.br.

2 Graduada em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), MBA em Finanças pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Mestre em Economia pelo Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Atualmente exerce o cargo de Auditor Público Externo no Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS). rafaelsc@tce.rs.gov.br.

3 Graduada em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Atualmente exerce o cargo de Auditora Pública Externa no Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS). sabrinamc@tce.rs.gov.br.

Palavras-Chave: Controle Externo. Políticas Públicas. Assistência Social. Auditoria. Proteção Social Básica.

Abstract: Among the competencies granted to the external control exercised by Audit Office, stands out audits focusing on the economy, efficiency, efficacy and effectiveness of the public action, resulting in determinations and recommendations to the evaluated public agencies, aiming to improve the management and use of public resources. Considering the exercise of this proficiency, an audit was carried out focusing on the analysis of the municipal administration of Basic Social Protection in the municipality of Porto Alegre. The methodology used was based on laws and regulations research which apply to the Single System of Social Assistance (Sistema Único de Assistência Social - SUAS); analysis of the Brazilian Statistics Institute (IBGE) statistical data and data extracted from social assistance monitoring tools; in loco visits to the Social Assistance Reference Centres (Centros de Referência de Assistência Social - CRAS); manifestations expressed in meetings; and the answers and documents presented by the audited organization. This article aims to present the main aspects treated in the audit report, showing definitions on the theme, the form of organization and municipal management, the audit findings and the referrals resulting from the analysis carried out by TCE-RS.

Keywords: External Control. Public Policies. Social Assistance. Audit. Basic Social Protection.

1 INTRODUÇÃO

A assistência social assumiu o *status* de política pública de direito com a promulgação da Constituição Federal de 1988, inserindo-se como elemento constituinte do tripé da seguridade social juntamente com a saúde e a previdência social. Posteriormente, com a Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) - Lei Federal n. 8.742/1993 foram regulamentados os artigos 203 e 204 da Constituição, sendo estabelecidas normas e critérios para organização da assistência social.

O Sistema Único de Assistência Social (SUAS), inspirado no modelo do Sistema Único de Saúde (SUS) e instituído pela Política Nacional de Assistência Social (PNAS), em 2004, foi criado por Lei, no ano de 2011, a partir da publicação da Lei Federal n. 12.435, que alterou dispositivos da LOAS. Com isso houve a concretização das diretrizes da Constituição Federal e a reorganização da política pública de assistência social, assegurando a primazia da responsabilidade do Estado no estabelecimento de uma rede de proteção e promoção social, com a provisão de serviços, benefícios, programas e projetos.

No passado, o modelo de atendimento socioassistencial do país foi conformado sob a base da benemerência e um modelo assistencialista pautado na preponderância emergencial, expressa em ações pontuais, após a desproteção social revelada, marcado pela ausência da responsabilidade do Estado e por ações circunstanciais. Nesse aspecto, a criação do SUAS representou uma nova forma de organizar e gerir a assistência social.

O financiamento do SUAS deve ser efetuado mediante cofinanciamento das três esferas do governo, devendo os recursos alocados nos fundos de assistência social serem voltados à operacionalização, prestação, aprimoramento e viabilização dos serviços, programas, projetos e benefícios desta política.

No que tange à articulação e à gestão descentralizada e compartilhada do SUAS, conforme estabelecido na Constituição Federal (art. 204) e na Lei Orgânica

de Assistência Social (art. 11), a fixação de normas gerais incumbe à esfera federal, ao passo que a execução dos programas, projetos e serviços de Assistência Social compete às esferas estadual e municipal, afora as entidades de Assistência Social.

Quanto aos conselhos de assistência social, instâncias deliberativas do SUAS, a Lei Federal n. 8.742/93 atribuiu ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) a competência para normatizar as ações e regular a prestação de serviços de natureza pública e privada no campo da assistência social.

No exercício dessas competências, o CNAS aprovou destacadas normas de aplicação em todo território nacional, a saber: a Norma Operacional Básica do Sistema Único de Assistência Social (NOB/SUAS 2012), que disciplina a gestão da política pública de assistência (aprovada pela Resolução CNAS n. 33/2012); a Norma Operacional Básica de Recursos Humanos (NOB-RH/SUAS), que trata sobre a gestão do trabalho na Assistência Social, regulando sobre a relação entre gestores, trabalhadores, conselheiros e os prestadores de serviços socioassistenciais (aprovada pela Resolução CNAS n. 269/2006 e publicada pela Resolução CNAS n. 01/2007); e a Tipificação Nacional de Serviços Socioassistenciais, que dispõe sobre a organização dos serviços socioassistenciais em diferentes níveis de complexidade: Proteção Social Básica e Proteção Social Especial de Média e Alta Complexidade (aprovada pela Resolução CNAS n. 109/2009).

Consoante o disposto no art. 6º-A da LOAS, a Assistência Social organiza-se em dois tipos de proteção: 1) proteção social básica: definida como um conjunto de serviços, programas, projetos e benefícios que visam prevenir situações de vulnerabilidade e risco social, por meio do desenvolvimento de potencialidades e aquisições e do fortalecimento de vínculos familiares e comunitários; 2) proteção social especial, definida como um conjunto de serviços, programas e projetos que têm por objetivo contribuir para a reconstrução de vínculos familiares e comunitários, a defesa de direito, o fortalecimento das potencialidades e aquisições e a proteção de famílias e indivíduos para o enfrentamento das situações de violação de direitos.

Enquanto a proteção social básica busca prevenir a violação de direitos socioassistenciais, a proteção social especial atua na reparação de situações de violação de direitos já configurados. A proteção especial divide-se em dois níveis de complexidade: Proteção Social Especial de Média Complexidade (atendimento de famílias e indivíduos em situação de risco pessoal e social, por violação de direitos) e Proteção Social Especial de Alta Complexidade (oferta de serviços especializados, em diferentes modalidades e equipamentos, com vistas a afiançar segurança de acolhida a indivíduos e/ou famílias afastados temporariamente do núcleo familiar e/ou comunitário de origem).

O exercício da função de controle externo pelos Tribunais de Contas encontra guarida no art. 71 da Constituição Federal e tem como finalidade a verificação da conformidade da atuação da administração pública sob os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

Dentre as competências que lhe foram asseguradas, destaca-se a realização de inspeções e auditorias que tem como escopo a verificação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, resultando em determinações e recomendações aos órgãos avaliados, com vistas ao aperfeiçoamento da gestão e do uso dos recursos públicos.

Considerando a relevância da política pública de assistência social no contexto da sociedade brasileira, marcada por profundas desigualdades e vulnerabilidades sociais, em que se exige, por parte do Poder Público, a efetivação de ações que abrangem a concessão de benefícios e a execução de programas, projetos e serviços para o enfrentamento dessas mazelas, o presente artigo almeja expor sobre a metodologia e os resultados obtidos em auditoria realizada com enfoque na análise da gestão municipal da Proteção Social Básica do Município de Porto Alegre (RS), de forma a contribuir para o exercício do controle externo e explicitar o seu papel como indutor da concretização do direito fundamental à assistência social pelos municípios brasileiros⁴.

A análise buscou, para além da verificação da regularidade dos atos de gestão, avaliar a efetividade das ações empreendidas pelo município e pela Fundação de Assistência Social e Cidadania (FASC)⁵ no nível mais básico da assistência social e no âmbito das unidades públicas de assistência social (Centro de Referência de Assistência Social – CRAS)⁶, tendo como parâmetro as diretrizes estabelecidas pela Política Nacional de Assistência Social.

A temática foi escolhida em razão da importância do caráter preventivo dos serviços, programas, projetos e benefícios da proteção social básica da assistência social, os quais têm como objetivo prevenir situações de vulnerabilidade e risco social, através do desenvolvimento de potencialidades e aquisições, bem como do fortalecimento de vínculos familiares e comunitários. Ademais, o fortalecimento e a resolutividade das políticas públicas no nível mais básico da assistência social, com foco na prevenção, têm como consequência a diminuição da demanda por serviços de maior complexidade, os quais implicam em um dispêndio maior de recursos públicos por parte do Poder Público.

Desse modo, o presente artigo tem como objetivo apresentar os principais aspectos tratados no relatório de auditoria, abordando sobre as definições legais e normativas sobre a matéria, a forma de organização e gestão da política pública pelo município de Porto Alegre (RS), os achados de auditoria e os encaminhamentos decorrentes da análise realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS). Como consequência da exposição, espera-se responder a questão atinente à pertinência da avaliação da política pública de assistência social

4 A auditoria foi iniciada em julho de 2018 e teve como exame os exercícios de 2017-2018.

5 A FASC, instituída sob a forma de fundação de direito público, é responsável pela gestão e coordenação da política de assistência social no município de Porto Alegre (RS).

6 Não foi aprofundada a análise das parcerias firmadas com entidades da organização civil para a execução de serviços no âmbito da Proteção Social Básica.

pelos Tribunais de Contas e da sua atuação como órgão fiscalizador e indutor da concretização desse direito fundamental.

O artigo foi dividido em seis tópicos. O primeiro tratará da metodologia adotada na execução da auditoria. No segundo será abordado o referencial teórico, com a exposição das principais definições sobre o tema objeto de auditoria. No terceiro será apresentada a forma de organização e gestão da assistência social no município de Porto Alegre (RS). O quarto tópico discutirá os achados de auditoria e respectivas considerações da Equipe Técnica. No quinto e último tópico serão explicitados os encaminhamentos, as recomendações sugeridas pela Equipe e as considerações finais do presente artigo.

2 METODOLOGIA

O trabalho de auditoria, realizado no exercício de 2018, teve como parâmetro as normas legais e infralegais vigentes e disciplinadoras da Política Nacional de Assistência Social (PNAS) e do Sistema Único de Assistência Social (SUAS). Para tanto, foram utilizadas as seguintes técnicas de auditoria e fontes de dados e/ou informações: pesquisas à legislação e à regulamentação do SUAS; consulta a dados estatísticos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); consultas aos dados extraídos das ferramentas Censo SUAS e Registro Mensal de Atendimentos (RMA); consultas aos sistemas informatizados do TCE-RS; visitas *in loco* a Centros de Referência de Assistência Social (CRAS) com aplicação de *checklist*; manifestações por escrito dos gestores e dos responsáveis pelas diversas áreas da FASC, Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS) e Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social e Esporte (SMDSE), órgãos atuantes na organização e gestão da assistência social no município, em atendimento a requisições de documentos e de informações expedidas pela Equipe de Auditoria; manifestações expressadas em reuniões de trabalho realizadas com os representantes da FASC e com os conselheiros do CMAS; relatórios, estudos e informações divulgados na internet, tais como relatórios de gestão, planos municipais de assistência social, peças orçamentárias, entre outros.

Para verificação *in loco* foram escolhidas 9 unidades para visita, do total de 22 existentes. A escolha dos locais visitados buscou contemplar todas as regiões do município, bem como as especificidades de atendimento disponibilizadas por cada Centro de Referência.

Todas as visitas tiveram o acompanhamento pelo coordenador de cada CRAS e um representante da direção da FASC, tendo sido realizados os seguintes procedimentos:

- apresentação de todas as dependências do local, com o objetivo de verificar a estrutura da unidade, com vistas ao atendimento do usuário;

- conversa com a responsável pela coordenação da unidade com a finalidade de conhecer a rotina de funcionamento e a organização interna de cada uma;
- aplicação de *checklist*, com a intenção de verificar vários dados do CRAS.

Portanto, foram utilizadas várias técnicas de auditoria (*checklist*, observação direta, inspeção física, utilização de dados existentes), o que ampliou o conhecimento da área examinada e tornou as conclusões do trabalho fundamentadas e consistentes.

Importante salientar ainda que dada a carência de artigos científicos sobre a matéria, o referencial teórico sustenta-se nas definições legais e infralegais aplicáveis à Política Nacional de Assistência Social (PNAS), bem como nos materiais disponibilizados pelo Ministério da Cidadania.

3 PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA

Conforme a Tipificação Nacional de Serviços Socioassistenciais (Resolução CNAS n 10/2009), a Proteção Social Básica possui os seguintes serviços:

- a) Serviço de Proteção e Atendimento Integral à Família (PAIF);
- b) Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos;
- c) Serviço de Proteção Básica no domicílio para pessoas com deficiência e idosas;

Os serviços de proteção social básica são executados de forma direta nos Centros de Referência da Assistência Social (CRAS) e em outras unidades públicas de assistência social; e de forma indireta nas entidades e organizações de assistência social da área de abrangência dos CRAS.

Para um melhor entendimento sobre a matéria, são pertinentes os seguintes comentários extraídos do documento “*LOAS Comentários à Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS – Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993*”:

1) Proteção Social Básica

A proteção social se ocupa do enfrentamento de vulnerabilidades, riscos, vitimizações, fragilidades e contingências ocasionadas a indivíduos e famílias; em consequência de questões sociais, econômicas, políticas ou de qualquer forma de ataque ou violação à dignidade humana.

A proteção social básica é caracterizada, especialmente, pelo aspecto antecipador e proativo para evitar o agravamento de vulnerabilidades, atuando na redução do risco social evidenciado em determinadas situações potencialmente problemáticas e previamente avaliadas.

Este tipo de proteção atua por meio de um conjunto de ações fortalecedoras dos recursos que indivíduos e famílias devem utilizar para enfrentar os desafios de seu cotidiano, de modo a prevenir a violação de direitos e reduzir vulnerabilidades e riscos.

A proteção social básica atua ainda sob o prisma de que a superação da exposição a situações de risco pode e deve ser garantida pela convivência familiar e comunitária, traduzidos em serviços de convivência, socialização, atendimento a necessidades e orientação para as famílias.

Consoante o art. 6º-C da Lei n. 8.742/1993 (Lei Orgânica do SUAS), o CRAS é uma unidade pública estatal descentralizada da política de Assistência Social sendo responsável pela organização e oferta dos serviços socioassistenciais da Proteção Social Básica do SUAS nas áreas de vulnerabilidade e risco social dos municípios e Distrito Federal (DF). Dada a sua capilaridade nos territórios, caracteriza-se como a principal porta de entrada do SUAS, ou seja, é uma unidade que possibilita o acesso de um grande número de famílias à Rede de proteção de Assistência Social.

O CRAS tem por objetivo prevenir a ocorrência de situações de vulnerabilidade e risco social nos territórios, por meio do desenvolvimento de potencialidades e aquisições, do fortalecimento de vínculos familiares e comunitários e da ampliação do acesso aos direitos de cidadania. Estes serviços, de caráter preventivo, protetivo e proativo, podem ser ofertados diretamente no CRAS, desde que disponha de espaço físico e equipe compatível. Quando desenvolvidos no território do CRAS, por outra unidade pública ou entidade de assistência social privada sem fins lucrativos, tais serviços devem ser obrigatoriamente a ele referenciados⁷.

Sobre a importância do caráter preventivo dos serviços socioassistenciais referenciados ao CRAS são pertinentes os comentários de Andrade (2008, p. 61, 65-66):

[...] o fato da incorporação do caráter preventivo está diretamente associado à necessidade do desenvolvimento de estratégias e ações que garantam o rompimento do ciclo de reprodução da exclusão social e a violação de direitos, evitando assim a reincidência em situação de risco e vulnerabilidades.

[...]

Sabe-se, que a violência doméstica, o abandono, a negligência, a violência sexual, os atos infracionais graves cometidos por adolescente, entre outros, são fenômenos que não podem ser analisados sem a necessária relação com uma totalidade maior, que diz respeito a realidade sócio-econômica e política-cultural, que acaba por influenciar todos os campos da vida social. Assim, o cotidiano familiar e comunitário em que ocorrem os processos de fragilização e rompimento de vínculos familiares e comunitários, guardam em si, determinantes históricos-estruturais. Tal afirmação coloca-se na perspectiva de enfatizar a importância do investimento em ações e políticas sociais de caráter preventivo, buscando evitar a reprodução das situações de risco e vulnerabilidade.

Além da oferta de serviços e ações, o CRAS possui as funções exclusivas de oferta pública do serviço de Proteção e Atendimento Integral a Famílias (PAIF) e de gestão territorial da rede socioassistencial de proteção social básica. Estas duas funções do CRAS são complementares e interdependentes. A oferta do PAIF

7 Estar referenciado ao CRAS significa receber orientações emanadas do poder público, alinhadas às normativas do Sistema Único e estabelecer compromissos e relações, participar da definição de fluxos e procedimentos que reconheçam a centralidade do trabalho com famílias no território e contribuir para a alimentação dos sistemas da Rede SUAS (e outros). Significa, portanto, estabelecer vínculos com o Sistema Único de Assistência Social.

viabiliza o encaminhamento dos usuários para os serviços (no CRAS ou no território) e disponibiliza informações – sobre demandas a serem respondidas, potencialidades a serem fortalecidas – que contribuem para a definição de serviços socioassistenciais necessários. Por outro lado, a gestão da proteção básica no território contribui para que a ação com a família, exercida por meio do PAIF, seja o eixo em torno do qual os serviços locais se organizam e que os encaminhamentos feitos pelo CRAS tenham efetividade e resolutividade.

O trabalho social com famílias do PAIF é desenvolvido pela equipe de referência do CRAS e a gestão territorial pelo coordenador, auxiliado pela equipe técnica, sendo, portanto, funções exclusivas do poder público que independem das fontes de financiamento (se municipal, federal e/ou estadual).

A localização do CRAS é fator determinante para que ele viabilize, de forma descentralizada, o acesso aos direitos socioassistenciais. Com isso, o CRAS deve localizar-se em áreas que concentrem situações de vulnerabilidade e risco social. Em função da complexidade de diagnosticar tais situações, admite-se que os CRAS sejam instalados, prioritariamente, em territórios com maior concentração de famílias com renda *per capita* mensal de até $\frac{1}{2}$ salário mínimo, com presença significativa de famílias e indivíduos beneficiários dos programas de transferências de renda, como o Benefício de Prestação Continuada (BPC), Bolsa Família e outros. Em geral, territórios com concentração de famílias pobres são mais vulneráveis, pois estão desprovidos de serviços, o que evidencia a necessidade de uma maior atenção do Estado.

Importante ressaltar que o CRAS também é responsável pelo fornecimento de informações e dados para o Órgão Gestor Municipal sobre o território para subsidiar: a elaboração do Plano Municipal de Assistência Social; o planejamento, monitoramento e avaliação dos serviços ofertados no CRAS; a alimentação dos sistemas de informação do SUAS; os processos de formação e qualificação da equipe de referência.

Segundo o §2º, art. 64 da Norma Operacional Básica – SUAS (2012) a capacidade de referenciamento do CRAS está relacionada: I – ao número de famílias do território; II – à estrutura física da unidade; e III – à quantidade de profissionais que atuam na unidade, conforme referência da NOB RH/SUAS. Ainda, conforme tal Norma Operacional, os CRAS serão organizados conforme o número de famílias a ele referenciadas, observando a seguinte divisão: I – até 2.500 famílias; II – de 2.501 a 3.500 famílias; III – de 3.501 até 5.000 famílias.

O número de famílias que vivem no território constitui parâmetro para a capacidade de atendimento do CRAS. De acordo com a publicação “*Orientações Técnicas: Centro de Referência de Assistência Social – CRAS (2009)*”, quanto mais famílias referenciadas, maior deve ser a capacidade de atendimento/ano do CRAS, conforme tabela a seguir:

Tabela 1 - Capacidade de atendimento do CRAS

Famílias referenciadas	Capacidade de atendimento anual
Até 2.500	500 famílias
3.500	750 famílias
5.000	1.000 famílias

Fonte: Orientações Técnicas: Centro de Referência de Assistência Social – CRAS (2009).

4 GESTÃO DA PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

O município de Porto Alegre (RS) possuía, na época da realização da auditoria, os seguintes órgãos atuantes na organização e gestão da assistência social: a *Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social e Esporte (SMDSE)*, que tem o papel de coordenação e controle de políticas públicas, no campo do desenvolvimento social, relacionadas a direitos e interesses difusos, os quais guardam estreita correlação com o público-alvo atendido pelas políticas públicas da assistência social, exercendo assim suas ações em caráter mais amplo que a assistência social e atuando como instância supervisora da execução dessa política pública; a *Fundação de Assistência Social e Cidadania (FASC)*, órgão gestor e coordenador da política de assistência social no município, responsável pela oferta de serviços, programas e benefícios que promovam a inclusão de cidadãos, famílias e grupos que se encontram em situação de vulnerabilidade e risco social; e o *Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS)*, órgão de controle social da política de assistência social no município, incumbido do acompanhamento, avaliação e fiscalização da execução da política de Assistência Social.

Atualmente a Rede de Proteção Social Básica no município de Porto Alegre (RS) é composta por 22 CRAS, todas as unidades com capacidade de atendimento de até 5.000 famílias referenciadas, onde se destacam as ofertas dos serviços PAIF (Serviço de Proteção e Atendimento Integral às Famílias), SCFV (Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos) e SAF (Serviço de Atendimento à Família), o qual não possui tipificação nacional e tem como objeto a execução de serviços PAIF por entidades parceirizadas com a FASC.

Em comparação com outras capitais, Porto Alegre aparece em uma posição intermediária, quando se avalia a relação População/CRAS, consoante tabela abaixo:

Tabela 2 - Quantidade de CRAS por capitais

Posição	Capital	Pop. Total 2010	Total de CRAS	Pop./CRAS
1	Vitória	327.801	12	27.317
2	Palmas	228.332	7	32.619
3	Aracaju	571.149	16	35.697

Posição	Capital	Pop. Total 2010	Total de CRAS	Pop./CRAS
4	Curitiba	1.751.907	45	38.931
5	Campo Grande	786.797	20	39.340
6	Cuiabá	551.098	14	39.364
7	Boa Vista	284.313	7	40.616
8	Rio Branco	336.038	8	42.005
9	Florianópolis	421.240	10	42.124
10	Teresina	814.230	19	42.854
11	São Luís	1.014.837	20	50.742
12	João Pessoa	723.515	12	60.293
13	Maceió	932.748	15	62.183
14	Porto Alegre	1.409.351	22	64.061
15	Macapá	398.204	6	66.367
16	Natal	803.739	12	66.978
17	Belo Horizonte	2.375.151	34	69.857
18	Porto Velho	428.527	6	71.421
19	Goiânia	1.302.001	15	86.800
20	Manaus	1.802.014	20	90.101
21	Fortaleza	2.452.185	27	90.822
22	Brasília	2.570.160	27	95.191
23	Salvador	2.675.656	28	95.559
24	Belém	1.393.399	12	116.117
25	Recife	1.537.704	12	128.142
26	Rio de Janeiro	6.320.446	47	134.478
27	São Paulo	11.253.503	54	208.398
Total		45.466.045	527	86.273

Fonte: Censo SUAS 2017 e Censo IBGE 2010.

A mesma análise, considerando municípios gaúchos com mais de 100.000 mil habitantes, também mostra Porto Alegre (RS) na posição intermediária em termos de População/CRAS, conforme se verifica na tabela a seguir:

Tabela 3 - Quantidade de CRAS nos municípios gaúchos com mais de 100 mil habitantes

Município	Pop. Total 2010	Total de CRAS	CRAS/Pop.
Cachoeirinha	118.278	5	23.656
Sapucaia do Sul	130.957	5	26.191
Bento Gonçalves	107.278	3	35.759
Bagé	116.794	3	38.931
Alvorada	195.673	5	39.135
Uruguaiana	125.435	3	41.812
São Leopoldo	214.087	5	42.817

Município	Pop. Total 2010	Total de CRAS	CRAS/Pop.
Passo Fundo	184.826	4	46.207
Novo Hamburgo	238.940	5	47.788
Viamão	239.384	5	47.877
Rio Grande	197.228	4	49.307
Santa Cruz do Sul	118.374	2	59.187
Gravataí	255.660	4	63.915
Porto Alegre	1.409.351	22	64.061
Canoas	323.827	5	64.765
Pelotas	328.275	5	65.655
Caxias do Sul	435.564	6	72.594
Santa Maria	261.031	3	87.010

Fonte: Censo SUAS 2017 e Censo IBGE 2010.

5 ACHADOS DE AUDITORIA

A partir do trabalho de campo realizado foram evidenciados diversos achados de auditorias.

Relativamente ao financiamento da assistência social, verificou-se que o Fundo Municipal de Assistência Social (FMAS) é composto majoritariamente de recursos oriundos do cofinanciamento do município, seguido, respectivamente, pelas participações da União e do Estado. No que se refere aos valores despendidos pelo FMAS, constatou-se que a proteção social básica foi o nível de complexidade com maior aporte de recursos públicos no período analisado (R\$ 254.763.619,65), seguido da proteção social especial de alta complexidade (R\$ 157.975.485,97) e da proteção social especial de média complexidade (R\$ 53.956.208,03).

Dentro dessa temática, verificou-se que houve a suspensão dos repasses mensais de recursos do cofinanciamento federal para custeio do CRAS Ilhas, em razão do compartilhamento de espaços com a entidade Clube de Mães Ilha Grande dos Marinheiros, irregularidade apontada pelo Ministério do Desenvolvimento Social (atual Ministério da Cidadania). A morosidade na resolução do problema⁸ acarretou a diminuição dos atendimentos, afetando gravemente os serviços socioassistenciais prestados à população que frequentava o Centro de Referência, tendo em vista que os usuários precisaram realizar o deslocamento até a Região Central de Porto Alegre para ter acesso a determinados serviços oferecidos no CRAS.

Relativamente à atuação do Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS) constituíram-se achados de auditoria: a morosidade do conselho quanto à deliberação sobre a adesão ao Programa Criança Feliz; a ausência de paridade na composição do conselho, em descumprimento a LOAS; as insuficientes ações de capacitação para

⁸ A instalação do novo espaço ocorreu somente em dezembro de 2018.

conselheiros; e a fragilidade e insuficiência no exercício das funções fiscalizatórias pelo conselho.

A partir das visitas realizadas e das informações constantes do Censo SUAS 2017, constatou-se que nenhuma das unidades visitadas apresentou espaço totalmente adequado para pessoas com deficiência ou com mobilidade reduzida, idosos e gestantes, não havendo o atendimento às condições de acessibilidade preconizadas na LOAS. Além disso, verificou-se que diversos CRAS necessitam de manutenção predial, sendo que alguns equipamentos apresentaram problemas estruturais graves.

Com base nos dados informados no Censo SUAS 2017, constatou-se a fragilidade na articulação em rede entre as unidades públicas da Rede de proteção social básica - CRAS e entre estas e as entidades parceiras (conveniadas), Conselho Tutelar, Associações Comunitárias, Poder Judiciário e demais órgãos executores de outras políticas públicas setoriais relacionadas com a assistência social (saúde, educação, trabalho). Observou-se a existência de diversas lacunas na realização de atividades relacionadas à articulação com órgãos do trabalho e emprego. Considerando que houve uma elevação percentual na taxa média de desemprego nos últimos anos em Porto Alegre (RS), a articulação em rede com esses órgãos ganha maior relevância na mediação do acesso aos direitos sociais, missão incumbida à política de assistência social (intersetorialidade).

As fragilidades na atuação em rede pelos CRAS também foram citadas por vários Coordenadores de CRAS visitados, sendo relatadas grandes dificuldades nos encaminhamentos para as Redes da Educação (falta de vagas na Educação Infantil), da saúde (dificuldades no agendamento de consultas com especialistas e na área da saúde mental), da habitação (demanda por moradia) e na própria articulação em rede, em razão da baixa participação das representações da saúde e da educação. Tais situações impõem-se como severos obstáculos na efetivação da política pública de assistência social e como agravantes às vulnerabilidades existentes nas regiões.

Ainda com base nos dados informados no Censo SUAS 2017, constatou-se a fragilidade na oferta de mecanismos de participação dos usuários junto aos CRAS, tais como: questionários de satisfação/pesquisa de opinião dos usuários, eleição de representante de usuários junto à unidade, convites aos usuários para participação em reuniões de planejamento e reuniões/entrevistas para coletar a demanda dos usuários.

Relativamente às Equipes de Referência dos CRAS, constatou-se que nenhum CRAS atende à composição preconizada pela NOB-RH/SUAS, para unidades com capacidade de atendimento de 5.000 famílias referenciadas (composição exclusiva de servidores públicos efetivos, sendo 4 técnicos de nível superior e 4 técnicos de nível médio). Além disso, verificou-se que vários CRAS apresentam número de famílias cadastradas superior a sua capacidade de atendimento, possuindo equipe de referência insuficiente para a cobertura dos serviços socioassistenciais.

Como consequência desses achados, resta configurado o prejuízo à oferta (cobertura) e à qualidade dos serviços socioassistenciais de proteção social básica,

prestados às famílias e indivíduos do município. Diante disso, ficou evidenciada a necessidade de adequação da composição das equipes de referência dos CRAS ao que preconiza a NOBRH/SUAS, assim como de ser averiguada a viabilidade quanto à instalação de novos CRAS ou quanto ao aumento das Equipes de Referência nas unidades que apresentam número de famílias cadastradas superior à capacidade de atendimento.

No que se refere aos Programas não implementados pelo município, além do Programa Criança Feliz, em que se verificou a morosidade na deliberação pelo CMAS, constatou-se a não implementação do Programa “Acessuas Trabalho”, que visa concretizar a promoção do acesso ao mundo do trabalho no âmbito do SUAS.

Ao considerar o contexto atual de elevação na taxa de desemprego nos últimos anos em Porto Alegre (RS), bem como o fato de essa adesão já estar prevista no Plano Municipal de Assistência Social 2018-2021, ficou evidenciada a relevância da implementação do Programa pelo município, a fim de possibilitar o ingresso de recursos federais para essa finalidade. Outro aspecto que também justificaria a conveniência na implantação do referido Programa é a constatação da existência de fragilidade na articulação entre as unidades públicas da rede de proteção social básica e os órgãos de trabalho e emprego. Além disso, há que se destacar a relevância das ações voltadas para a integração dos usuários do SUAS ao mercado de trabalho, proporcionando trabalho e renda, o que é fundamental para o processo de autonomia pessoal e social e para a prevenção de situações de vulnerabilidade e risco social, objetivo principal da proteção social básica.

Referente aos serviços de proteção social básica executados verificou-se que não houve a implantação do Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos (SCFV) para a faixa etária de 0 a 6 anos e do Serviço de Proteção Social Básica no Domicílio para Pessoas com Deficiência e Idosas. Por outro lado, a FASC firmou parcerias para a execução do Serviço de Atendimento à Família (SAF), o qual não possui tipificação nacional e tem como objeto a execução de serviços PAIF, que deveriam ser exclusivamente prestados pela esfera estatal e ofertados necessariamente no CRAS.

Conforme foi relatado, observou-se que o número total de crianças acolhidas de 0 a 6 anos representou aproximadamente 30% das vagas totais ofertadas nos serviços de acolhimento e que houve um aumento de 85% no número de idosos acolhidos em 2018, sendo, inclusive, informada a existência de demanda reprimida para idosos com grau III de dependência.

Nos exercícios de 2017 e 2018, foram despendidos os valores de R\$ 58.254.416,94 com serviços de acolhimento de crianças e adolescentes, inclusive com deficiência, dos quais aproximadamente 30% das vagas totais disponibilizadas foram ocupadas por crianças de 0 a 6 anos; de R\$ 3.283.580,36 com serviços de acolhimento de idosos; e de R\$ 1.552.129,73 com serviços de acolhimento voltados exclusivamente para pessoas com deficiência, totalizando R\$ 63.090.127,03, o que

representou 92,10% do valor total despendido pela FASC com o custeio de serviços de acolhimento nesses exercícios (R\$ 68.504.313,31).

Diante do contexto apresentado, em que se verificou o dispêndio de um montante significativo de recursos públicos para o custeio de serviços de acolhimento de crianças de 0-6 anos, pessoas com deficiência e idosos, chegou-se a conclusão de que é fundamental que sejam implementados no município o SCFV de 0 a 6 anos e o Serviço de Proteção Social Básica no Domicílio para Pessoas com Deficiência e Idosas. A implantação de tais serviços poderá contribuir para a prevenção da ocorrência de situações de risco social que provocam o rompimento dos vínculos familiares e, como consequência, a necessidade da oferta de serviços de acolhimento pelo município, os quais resultam em um dispêndio maior de recursos públicos.

Ademais, relativamente às pessoas com deficiência e idosos, levando em conta ainda a constatação de que nenhum dos CRAS visitados apresenta espaço e condições de acessibilidade totalmente adequadas, a ausência de serviço domiciliar constitui mais uma restrição de acesso aos serviços socioassistenciais imposta a esse grupo de usuários.

A análise da auditoria também abordou os principais instrumentos utilizados na definição de metas para a assistência social em Porto Alegre (RS) e os respectivos indicadores de referência para a aferição desses objetos. Os instrumentos e respectivos indicadores para a aferição do cumprimento de metas são: o Pacto de Aprimoramento do SUAS, o Plano Municipal de Assistência Social (PMAS), as peças orçamentárias PPA e LOA e o PROMETA.

Quanto ao Pacto de Aprimoramento SUAS 2014-2017, os resultados demonstraram que o município de Porto Alegre não conseguiu atingir 5 (cinco) das 8 (oito) metas propostas.

Com relação às metas definidas no Plano Municipal de Assistência Social 2014-2017, verificou-se que mais da metade das metas relacionadas à Proteção Social Básica são as mesmas previstas no Pacto de Aprimoramento do SUAS. Com isso foi apresentada a mesma justificativa para o não atingimento dessas metas. Para as demais metas não atingidas não foram apresentadas justificativas.

Referente às metas definidas no PPA e na LOA, constataram-se avanços em pelo menos três metas da assistência social, comparativamente aos resultados alcançados nos últimos 4 exercícios (2015-2018). Os resultados demonstraram que o único indicador abaixo da meta está associado ao atendimento de indivíduos acima de 60 anos.

No entendimento da Equipe de Auditoria, considerando as constatações consignadas no relatório de auditoria, o não atingimento dessas metas pode estar relacionado a não implantação do Serviço de Proteção Social Básica no Domicílio de Pessoas com Deficiência e Idosas, assim como à falta de condições de acessibilidade nos CRAS do município, circunstâncias que prejudicam o acesso dessa camada da população aos serviços socioassistenciais.

Quanto ao PROMETA, foi prevista, no eixo do Desenvolvimento Social, apenas uma meta que guarda relação com as ações executadas no nível da proteção social básica: “oportunizar alternativas de emancipação a 100% da população em situação de rua no município de Porto Alegre”.

Embora a meta não seja exclusiva da proteção social básica, considerando as ações executadas referentes ao cadastro único, à concessão do benefício vale-foto para confecção de documentação civil e ao Programa ACESSUAIS Trabalho, entende-se que os serviços socioassistenciais prestados no nível básico da assistência social também podem contribuir para o atingimento da meta. O primeiro relatório de desempenho, com os indicadores do ano de 2017, demonstrou que a meta vem sendo atingida.

Outros fatos que merecem destaque, mas que, porém, não constituíram matéria de apontamento pela Equipe de Auditoria, foram a diminuição da concessão de benefícios eventuais e a ausência da participação do Estado no custeio do pagamento desses benefícios, no período de 2015 a julho de 2018, em descumprimento ao que determina o art. 13, I da LOAS.

Com relação à diminuição da concessão de benefícios eventuais nos últimos anos, verificou-se que, no caso do Benefício Eventual para Família e Indivíduos em Situação de Risco Social, o número total de benefícios concedidos passou de 372 famílias em 2016 para 47 famílias em 2018, representando um decréscimo de 87,37%. Tal situação foi relatada por diversos Coordenadores dos CRAS visitados pela Equipe de Auditoria, sendo referida como prejudicial aos atendimentos e que demanda muitas vezes o acolhimento institucional, serviço de alta complexidade e com maiores custos.

No tocante à participação do Estado no custeio do pagamento dos benefícios eventuais ficou evidenciada a necessidade de interlocução entre as gestões municipal e estadual, tendo em vista que a destinação desses recursos financeiros aos Municípios é um dos deveres impostos aos Estados na gestão do SUAS.

6 CONSIDERAÇÕES

Diante dos achados de auditoria evidenciados e com o intuito de identificar oportunidades de melhorias na gestão da política pública de proteção social básica, como encaminhamento, a Equipe Técnica emitiu diversas recomendações bem como sugeriu a expedição de determinações ao administrador responsável pela FASC, no sentido da adoção de providências e/ou da apresentação de plano de ação com a previsão das ações necessárias ao enfrentamento dos problemas identificados. A seguir, consta um quadro contendo a síntese dos encaminhamentos:

Quadro 1 - Encaminhamentos e Recomendações

Achado de Auditoria	Encaminhamentos / Recomendações
Suspensão de repasse dos recursos do cofinanciamento mensal do CRAS Ilhas. Morosidade na implantação de novo espaço físico para o CRAS Ilhas.	Sugere-se a expedição de recomendação à FASC para que evite a instalação e o compartilhamento dos espaços físicos dos CRAS com associações comunitárias e outras estruturas administrativas municipais e/ou estaduais, de modo a prevenir novas suspensões de repasses de recursos pelo Ministério da Cidadania.
Morosidade do Conselho Municipal de Assistência Social quanto à deliberação sobre adesão ao Programa Criança Feliz.	Sugere-se a expedição de recomendação ao CMAS para que, em futuros casos semelhantes, adote providências no sentido de priorizar a deliberação de matérias que envolvam a adesão a programas e consequente recebimento de recursos pelo Município.
Ausência de paridade na composição do CMAS.	Sugere-se, com fulcro no inciso VIII do artigo 33 da Lei Orgânica do TCE-RS (Lei Estadual n. 11.424/2000), a determinação ao atual gestor responsável pela FASC para que proceda ao encaminhamento da matéria ao Executivo Municipal para fins de adequação da legislação local à Lei Federal n. 8.742/1993, prevendo a paridade, com igual número de representantes da administração pública e da sociedade civil, como critério a ser aplicado na formação do CMAS, em consonância com o estabelecido nas legislações em comento. Sugere-se, ainda, que seja cientificado o Prefeito Municipal quanto ao conteúdo do presente relatório.
Composição de equipes de referência em desacordo com a NOB-RH/SUAS.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação, no sentido da adequação da composição das equipes de referência dos CRAS, ao que preconiza a NOB-RH/SUAS, observando o número mínimo necessário de profissionais e a respectiva formação acadêmica exigida, bem como a sua seleção por intermédio de concurso público, em atendimento aos preceitos da referida normativa. Outrossim, sugere-se a expedição de determinação à FASC para que observe a designação de servidores para o exercício das funções de coordenação dos CRAS.
Número de famílias referenciadas superior à capacidade dos CRAS. Equipes de referência insuficientes para o atendimento. Inobservância da NOB-RH/SUAS.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação no sentido da adequação da capacidade de atendimento da rede de proteção social básica frente à demanda por serviços existentes no município, abrangendo a elaboração de um estudo que tenha por finalidade verificar a viabilidade quanto à instalação de novos CRAS ou quanto ao aumento das Equipes de Referência nas unidades que apresentam número de famílias cadastradas superior à capacidade de atendimento.
Ausência de tratamento isonômico no atendimento dos usuários.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação no sentido da promoção de tratamento isonômico entre os usuários atendidos na rede de proteção social básica, por meio da garantia da igualdade de condições a todos os CRAS do município. Sugere-se, ainda, que seja cientificado o Prefeito Municipal quanto ao conteúdo do presente relatório.
Fragilidades na articulação em Rede.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação no sentido da organização e implementação de medidas voltadas à melhoria da articulação em rede a ser promovida pelos CRAS e demais unidades públicas de assistência social, bem como cientificar o Executivo Municipal das fragilidades constatadas no presente relatório, as quais possuem reflexos não só na consecução dos objetivos da política pública de assistência social, mas também de diversas outras políticas públicas executadas pelo Município.

Achado de Auditoria	Encaminhamentos / Recomendações
Não implementação do Programa Nacional de Promoção do Acesso ao Mundo do Trabalho – Acessuas Trabalho.	Sugere-se a expedição de recomendação à FASC para que envie esforços no sentido de implementar o Programa Acessuas Trabalho no município, com vistas à promoção da integração do mercado de trabalho aos usuários dos serviços socioassistenciais ofertados.
Ausência da oferta de serviços essenciais da PSB: SCFV 0 a 6 (seis) anos e Proteção Social Básica no Domicílio para Pessoas com Deficiência e Idosas.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação no sentido da tomada de providências para viabilizar a implementação do Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos de 0 a 6 anos e do Serviço de Proteção Social Básica no Domicílio para Pessoas com Deficiência, serviços considerados essenciais para consecução dos objetivos da Proteção Social Básica, nos termos da Resolução n. 109/2009 do Conselho Nacional de Assistência Social.
Falta de manutenção predial nos CRAS.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que realize um levantamento prévio com as principais demandas de cada CRAS, estabelecendo ordem de prioridade para os casos mais urgentes, a fim de que os espaços utilizados sejam mantidos de forma adequada e, por consequência, os serviços de proteção social básica sejam realizados de forma satisfatória, resolutive e eficaz aos seus usuários.
Não atendimento às condições de acessibilidade nas Unidades visitadas.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação prevendo as medidas necessárias para a adequação dos espaços físicos dos CRAS, de maneira a assegurar condições mínimas de acessibilidade aos usuários, em observância às normas técnicas aplicáveis.
Insuficientes ações de capacitação para Conselheiros do CMAS.	Sugere-se a expedição de determinação ao administrador responsável pela FASC para que proceda a inclusão dos conselheiros do CMAS nos processos de planejamento e oferta de ações de capacitação, de acordo com o diagnóstico de necessidades de formação e capacitação, em observância ao princípio da educação permanente (art. 6º, V da LOAS). Sugere-se ainda que seja cientificado o atual Presidente do CMAS quanto ao conteúdo do presente relatório.
Fragilidade e insuficiência no exercício das funções de fiscalização pelo CMAS.	Sugere-se: a) a expedição de determinação ao administrador responsável pela FASC para que apresente plano de ação no sentido de providenciar a melhoria da infraestrutura do CMAS, garantindo-lhe os recursos materiais, humanos e financeiros necessários para o exercício de suas funções fiscalizatórias; b) a expedição de determinação ao administrador responsável pela FASC para que disponibilize, quando demandado, todas as informações necessárias para o exercício das atribuições legais de controle da política municipal de assistência social pelo CMAS; c) a expedição de recomendação ao Presidente do CMAS para que adote as matrizes de fiscalização sugeridas pelo TCU em seus procedimentos de fiscalização e para que viabilize a articulação do CMAS junto ao CMDCA e ao COMUI, com a finalidade de mútua colaboração no acompanhamento das entidades que recebem recursos tanto do FMAS como do FUNCRIANÇA ou do FUMID.
Fragilidade nos mecanismos de participação dos usuários junto aos CRAS.	Sugere-se a expedição de determinação à FASC para que apresente plano de ação no sentido da organização e implementação de medidas voltadas ao aumento da participação dos usuários nas atividades de planejamento dos CRAS.

Achado de Auditoria	Encaminhamentos / Recomendações
Ausência de regulamentação da concessão de benefícios eventuais pelo município.	Sugere-se: a) a expedição de determinação ao administrador responsável pela FASC para que realize a discussão de projeto técnico para regulamentação dos benefícios eventuais juntamente com o Conselho Municipal de Assistência Social de Porto Alegre e encaminhe-o para o Prefeito Municipal, o qual detém a competência para proposição de lei ou edição de decreto; b) a expedição de determinação ao administrador responsável pela FASC e ao Presidente do Conselho Municipal de Assistência Social de Porto Alegre para que o projeto de regulamentação dos benefícios eventuais seja elaborado em consonância ao previsto na Lei Federal n. 8.742/1993 e no Decreto Federal n. 6.307/2007, estabelecendo a concessão de benefícios às famílias e indivíduos em virtude de nascimento, morte, situações de vulnerabilidade temporária e de calamidade pública. c) que seja dada a ciência ao Prefeito Municipal do conteúdo do presente relatório;

De todo o exposto, é possível concluir, portanto, pelo alcance dos objetivos pretendidos com a auditoria e pela relevância e pertinência da atuação do controle externo na avaliação da política pública de assistência social, especialmente considerando o contexto da sociedade brasileira, o qual é marcado por profundas desigualdades e vulnerabilidades sociais, situação ainda mais agravada pela pandemia do Covid-19.

Não obstante, o reconhecimento de que o financiamento da assistência social, assim como de outras políticas públicas, está cada vez mais calcado no dispêndio de recursos públicos municipais, inserido em um cenário de crescentes restrições orçamentárias e financeiras, espera-se que o trabalho realizado influencie de forma positiva e induza a promoção de melhorias na gestão dos serviços socioassistenciais de proteção social básica do município de Porto Alegre (RS), de maneira que os recursos públicos sejam aplicados da melhor forma possível e em prol da sociedade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Iraci de. **Direito a Proteção Social**: desafios para sua materialização. PUCRS. 2008. Disponível em: <https://repositorio.pucrs.br/dspace/handle/10923/5145>. Acesso em: 6 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 7 maio 2021.

BRASIL. **Lei 8.742, de 7 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm. Acesso em: 7 maio 2021.

BRASIL. **Lei 12.435, de 6 de julho de 2011**. Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que dispõe sobre a organização da Assistência Social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12435.htm. Acesso em: 7 maio 2021.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **Resolução n. 33**, de 12 de dezembro de 2012. Aprova a Norma Operacional Básica do Sistema Único de Assistência Social - NOB/SUAS. Disponível em: https://www.mds.gov.br/webarquivos/public/NOBSUAS_2012.pdf. Acesso em: 7 maio 2021.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **Resolução n. 269**, de 13 de dezembro de 2006. Aprova a Norma Operacional Básica de Recursos Humanos do Sistema Único de Assistência Social - NOB-RH/SUAS. Disponível em: <http://blog.mds.gov.br/redesuas/resolucao-no-269-de-13-de-dezembro-de-2006/>. Acesso em: 7 maio 2021.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **Resolução n. 109**, de 11 de novembro de 2009. Aprova a Tipificação Nacional de Serviços Socioassistenciais. Disponível em: <http://blog.mds.gov.br/redesuas/resolucao-no-109-de-11-de-novembro-de-2009/>. Acesso em: 7 maio 2021.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **Orientações Técnicas**: Centro de Referência de Assistência Social – CRAS/ Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Brasília: Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, 2009. 72 p. Disponível em: http://www.mds.gov.br/webarquivos/publicacao/assistencia_social/Cadernos/orientacoes_Cras.pdf. Acesso em: 7 maio 2021.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. Publicações da Escola da AGU: LOAS. Comentários à Lei Orgânica da Assistência Social. **Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993**. Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal. Ano 7, n. 36, jan./fev. 2015. Brasília: EAGU, 2012. Disponível em: https://www.mds.gov.br/webarquivos/publicacao/assistencia_social/Normativas/loas_comentada_agu.pdf. Acesso em: 7 maio 2021.

SUA MAJESTADE, O CONTROLE EXTERNO: análise do padrão de cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA

YOUR MAJESTY, EXTERNAL CONTROL: Analysis of the standard of compliance with deadlines of the municipalities and TCM/PA

Maria de Nazareth Oliveira Maciel¹

Maria Beatriz Vieira Marques²

Carlos André Araújo de Macedo³

Luann Yago Oliveira Maciel⁴

Ruan Matheus Barroso Silva⁵

Resumo: O presente artigo objetiva analisar o padrão do cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA. Trata-se de uma pesquisa de raciocínio dedutivo e procedimental, investigação bibliográfica e documental, com características exploratória, descritiva e abordagem quantitativa. Os resultados mostram que cumprir prazo não é uma prática nos municípios. Nos anos de 2004, 2005 e 2015 apenas 19, 16 e 15 contas, respectivamente, foram apresentadas no prazo. O parecer prévio não é expedido em um ano pelo TCM/PA. As contas de 2004 levaram maior tempo para exames, com máxima de 14 anos. Para todo o período, a média/mediana foi de 7 anos, com desvio padrão de 9,9 anos. Ao lançar luz sobre 16 anos de prestação de contas dos municípios do Pará e sobre o processamento e manifestação do TCM/PA, o trabalho contribui para a divulgação de informações à sociedade, pois são quase desconhecidas do público e pouco estudadas no âmbito da academia.

Palavras-Chave: Tribunal de Contas. Contas Municipais. Resoluções. Acórdãos.

1 Graduada em Ciências Contábeis e Direito. Mestra em Ciência Política pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Doutoranda em Agronomia pela Universidade Federal Rural da Amazonia (UFRA). É Coordenadora do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). Líder do Grupo de Pesquisa Observatório da Realidade Contábil na Amazônia (ORCA). Docente da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). nazarethmaciel@ufra.edu.br.

2 Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). Graduanda em Licenciatura em Matemática pela UniCesumar. Participou como estagiária do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). Atualmente é servidora pública na Prefeitura Municipal de Capanema. mariabeatriz.contabil@gmail.com.

3 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). MBA em Gestão Fiscal e Tributária. Especialista em Contabilidade Pública e Gestão de Políticas Públicas Municipais, participou como estagiário e como monitor do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). Atualmente é mestrando em Economia Aplicada pela Universidade Federal do Pará (UFPA). andremacsj@hotmail.com.

4 Graduando em Administração pela Universidade Federal do Pará (UFPA), membro do Grupo de Pesquisa Observatório da Realidade Contábil na Amazônia (ORCA). luannmaciel@gmail.com.

5 Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA), participou como estagiário do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). ruanbarroso.contabil@gmail.com.

Abstract: This article aims to analyze the pattern of compliance with deadlines of the municipalities and TCM/PA. It is a deductive and procedural research, with bibliographic and documentary investigation, along with exploratory and descriptive characteristics and a quantitative approach. The results show that meeting the deadline is not a practice in the municipalities. In 2004, 2005 and 2015, only 19, 16 and 15 accounts, respectively, were on time. The prior opinion is not issued within one year by TCM/PA. The 2004 accounts took longer for examinations, with a maximum of 14 years. For the entire period, the mean/median was 7 years, with a standard deviation of 9.9 years. By shedding light on 16 years of accountability in the municipalities of Pará and on the processing and manifestation of the TCM/PA, the work contributes to disseminating information to society, as they are almost unknown to the public and little studied in the context of academia.

Keywords: Court of Auditors. Municipal Accounts. Resolutions. Judgments.

1 INTRODUÇÃO

O aprimoramento de ferramentas de controle do patrimônio público, de forma célere ou em passos mais lentos, tornou-se indispensável por serem seguras e transparentes na resposta à sociedade. À vista disso, instituições públicas e privadas foram orientadas ao acompanhamento da execução das contas públicas. A partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), o controle dos gastos públicos ganhou destaque, com um gerenciamento de *status* especializado de órgãos tecnicamente vocacionados à gestão da máquina pública (PEREIRA, 2010).

A configuração dos controles públicos ocorre em três níveis de atuação, destes, dois são atribuições de órgãos administrativos (controles internos e externos) e um, quiçá o mais importante, é exercido pela sociedade (controle social). A competência do controle externo é do poder legislativo exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, competentes para apreciar as contas prestadas, anualmente, por presidentes, governadores e prefeitos, bem como, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pela execução de recursos públicos (BRASIL, 2021).

Os Tribunais de Contas instrumentalizam o controle externo nas três esferas do governo: i) Tribunal de Contas da União (TCU), competente para o acompanhamento das contas do governo federal e dos recursos da União transferidos para os Estados e Municípios; ii) Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), com jurisdição sobre as contas dos Estados e valores, destes, transferidos para os Municípios; e, iii) Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs), onde existirem são responsáveis por acompanhar dispêndios municipais. A estrutura dos Tribunais de Contas é tripartida, relacionada à prestação de contas da União, dos Estados e dos Municípios.

Diretivas para o controle dos municípios, tanto externo como interno, estão na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no § 1º do artigo 31, ditando que serão exercidos pelo poder legislativo municipal e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, respectivamente. Para executar o controle externo as câmaras municipais têm auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, em cada caso (BRASIL, 2001).

O Pará, através da emenda à Constituição Estadual n. 13, de 16/10/1980 criou o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), órgão de controle externo da gestão de recursos públicos municipais. A regulamentação do dispositivo constitucional ocorreu com a Lei Complementar n. 109, de 27 de dezembro de 2016 (LC n. 109/2016), organizando a competência da Corte de Contas para: a) apreciar as contas anuais de governo do Chefe do Executivo Municipal e sobre elas emitir parecer prévio, instrumentalizando o julgamento da Câmara Municipal; e, b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes dos municípios.

A definição da autoridade para apreciar as contas do governo está definida nos parágrafos 1º e 2º, do art. 31, da Constituição Federal, combinado com os parágrafos 2º, 3º e 4º, do art. 71, da Constituição do Estado do Pará, para os fins previstos no art. 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar n. 64/1990. Registre-se que nas contas de gestão estão incluídas as contas das entidades da administração indireta e fundações, assim como as sociedades instituídas e mantidas pelo poder público municipal.

Desse modo, a competência do TCM/PA abrange o Poder Executivo dos 144 municípios, seus órgãos da administração direta, indireta e fundacional e os poderes legislativos municipais, com a prerrogativa de monitorar as contas municipais, apreciar as contas de governo, executadas pelos prefeitos e decidir sobre as contas de gestão, prestadas anualmente, através de protocolo eletrônico. Portanto, são prestadas tanto pelos chefes dos poderes executivo e legislativo municipais quanto pelos ordenadores de despesas da administração direta, indireta e fundacional.

Essas contas são entregues (protocolo) em duas espécies: a) contas de governo apresentadas pelo chefe do poder executivo com deliberação sob a forma de parecer prévio e expedição de resolução; e, b) contas de gestão prestadas pelos ordenadores de despesas com decisão sob a forma de julgamento e expedição de acórdão (PARÁ, 2020).

O artigo 549 do Regimento Interno do TCM/PA (RI/TCM/PA), atualizado em 2020, define que a prestação de contas de governo é a apresentação, pelo chefe do executivo municipal, dos documentos hábeis e necessários à fiscalização das execuções orçamentária, financeira e patrimonial das administrações direta e indireta, abrangendo as autarquias, fundações, empresas estatais e fundos especiais que integram o município, inclusive as informações pertinentes ao poder legislativo municipal.

A prestação de contas do governo revela o desempenho econômico e o resultado da gestão financeira e operacional, os instrumentos normativos estratégicos e operacionais das áreas de planejamento e controle da administração pública, bem como os aspectos relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal (PARÁ, 2020).

A prestação de contas de gestão é a apresentação pelos ordenadores de despesas, inclusive do chefe do Poder Legislativo Municipal, dos documentos

hábeis e necessários à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, submetidas ao exclusivo julgamento da Corte de Contas (PARÁ, 2020).

Considerando os dois parágrafos anteriores, a natureza jurídica das contas é diversa e sua apreciação gera efeitos diferentes, pois a avaliação das contas de governo tem natureza política. O que significa que as resoluções emitidas pelos Tribunais de Contas são manifestações prévias encaminhadas ao Parlamento, que pode acatar ou não a manifestação do órgão assessor, proferida em três sentidos: i) favorável à aprovação das contas; ii) favorável à aprovação das contas, com ressalvas; ou, iii) contrário à aprovação das contas (PARÁ, 2020).

Efeito diverso é gerado, quando da manifestação sobre as contas de gestão, para as quais ocorre decisão exclusiva do Tribunal (PARÁ, 2020) gerando, inclusive, se necessário, aplicação isolada ou cumulativa, de sanções, tais como; i) multa; ii) inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, no âmbito da administração pública, por período de cinco a oito anos, sempre que verificado danos ao erário; e, iii) declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração pública, por prazo não superior a dois anos.

As decisões geradas sobre as contas de gestão podem ser de três tipos: a) contas aprovadas; b) contas aprovadas com ressalva; e, c) contas reprovadas. A legislação do TCM/PA define que as contas de gestão podem ser regulares, regulares com ressalvas, irregulares e ilíquidáveis, (PARÁ, 2020). Neste último caso, gera devolução dos recursos, mal aplicados, aos cofres públicos.

O RI/TCM/PA, atualizado pelo ato nº 23, de 17/12/20, define que após serem apresentadas ou protocoladas do TCM/PA, via sistema, as contas municipais, através do balanço geral, separadas as contas de gestão das contas de governo, inicia-se o processo de tramitação em separado. Os prazos para que os municípios apresentem suas contas é até o dia 31 de março do ano subsequente (PARÁ, 2020) e para a emissão de parecer prévio, o Tribunal de Contas tem 12 meses. Este último é determinado na Constituição do Estado do Pará, ratificado pelo normativo interno da Casa de Contas Públicas.

O tempo entre a entrega das contas (protocolo) e a manifestação do TCM/PA (resoluções e acórdãos) será a variável desta pesquisa com objetivo de analisar o padrão do cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA, tanto com referência às contas de governo como de gestão. Ressalte-se que a obrigação de prestar contas anuais nos municípios advém da Lei Maior do Estado brasileiro, determinando ser da pessoa física, do prefeito e/ou ordenador de despesas. O chefe do executivo age em nome próprio, como obrigação personalíssima que, no caso de não conformidades e omissões, se obriga a responder sobre as consequências previstas no ordenamento jurídico (FURTADO, 2007).

A contribuição desta pesquisa, ao iluminar o tempo do protocolo das contas municipais e as manifestações do TCM/PA, advém do acréscimo de base bibliográfica

no trato das prestações de contas locais, no caso específico do estado do Pará. Ao lançar luz sobre 16 anos de prestações de contas de todos os 144 municípios deste referido Estado, e sobre o processamento final do Tribunal de Contas, essa investigação favorece a divulgação de informações para a sociedade, posto que os pareceres e decisões sobre as prestações de contas, tanto das resoluções quanto dos acórdãos, são quase desconhecidos do público e pouco estudados no âmbito da academia (SPECK, 2000).

Pesquisas sobre prestação de contas se impõem como essenciais, porquanto possibilitam “meios democráticos de monitorar e controlar a conduta dos governantes, por prevenir concentrações de poder e aumentar a capacidade de aprendizado e a efetividade da administração pública” (BOVENS, 2006, p. 25). Apesar disso, é diminuta a cobrança da sociedade em relação aos seus representantes e governantes, pois os cidadãos parecem entender que ao elegê-los outorgam-lhes plenos poderes de representação e não exigem as necessárias prestações de contas, gerando o que O’Donnell, (1998) denomina “déficit de accountability” no Brasil.

Este artigo está estruturado em três seções: na primeira desenvolve-se a literatura de base analítica a partir de fontes legais e teóricas. Na segunda discorre-se sobre os procedimentos metodológicos, explicando as etapas, os meios utilizados para levantar e analisar os dados e a compilação de resultados. Por fim, na terceira seção, exibem-se os achados da pesquisa, fomentando a discussão sob o prisma da fundamentação legal e teórica.

2 CONTROLE DAS CONTAS PÚBLICAS

A CF/88 reforçou a participação dos estados e municípios no montante da receita tributária, desencadeando uma forte descentralização dos gastos públicos (TRINDADE; OLIVEIRA, 2013). Em contrapartida gerou a obrigatoriedade de prestar contas, de forma mais transparente, para os que utilizam, arrecadam, guardam, gerenciam ou administram dinheiros, bens e valores públicos, sejam pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas (BRASIL, 2021).

Prestar contas é dever do Estado e direito da sociedade que deve saber como esses recursos estão sendo gastos. O controle, para ser efetivo, será exercido em três faces: externo, interno e social. Hamilton, Madison e Jay na obra “*O federalista*” (1961) argumentam que os poderes concedidos aos governos, apesar de necessários para o desempenho dos objetivos da nação, não podem ter regras apenas do governo, por isso lhes é necessário controle.

Não basta somente o controle do Estado sobre o Estado, é fundamental que os cidadãos controlem o Governo, porquanto os poderes conferidos ao governo são tão perigosos à autoridade quanto àqueles do povo que desconhecem o que se passa no Governo (HAMILTON; MADISON; JAY, 1961). Para os autores, é indispensável o

dever de usar o recurso público com foco na sociedade, assim, o Governo não deve ter planos diferentes dos interesses daquele que o colocou no poder.

No trato do controle externo, sabe-se que o Parlamento além de criar Leis tem o dever de fiscalizar o seu cumprimento. E, para auxiliar nessa missão, foram criadas as Casas de Contas, como órgãos assessores do poder legislativo, especializados e auxiliares no cumprimento às diretivas do controle externo. Função derivada da Constituição que deve ser politicamente responsável e tecnicamente qualificada no cumprimento de suas obrigações determinantes.

No que concerne aos controles dos municípios, tanto externo como interno, a CF/88 direciona no § 1º do artigo 31, dispondo que serão exercidos pelo Poder Legislativo Municipal e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, respectivamente. Destaque-se que para executar o controle externo as Câmaras Municipais não renunciam da colaboração dos Tribunais de Contas dos Estados, dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, em cada caso.

À vista disso, o controle externo municipal é realizado por órgão instituído pelo povo: a Câmara Municipal de Vereadores, tendo como baluarte técnico, a Corte de Contas, que se encontra, constitucionalmente, alocada entre os poderes políticos da nação, o Legislativo e o Executivo, que tem caráter “*sui generis*”, sem dependência de qualquer dos dois poderes (JAYME, 2002). Sua função é de assessoramento com ferramental técnico e pessoal habilitado, capaz de suportar a missão constitucional que lhes foi atribuída (LINO; AQUINO, 2018).

Sua atuação ocorre de forma pedagógica, instrutiva de acompanhamento e controle, editando instruções normativas, decisões em forma de acórdãos e resoluções, instrumentos normalizadores que definem os padrões a serem seguidos. Entre os balizadores estão os pareceres e os acórdãos com peso de manifestação final através de um colegiado. (SUNDFELD et al., 2017).

Ao manifestar-se sobre os exames das contas de governo são emitidas resoluções, contendo pareceres prévios, encaminhados para julgamento do Poder Legislativo e para as contas de gestão são emitidas decisões sob o título de acórdãos (PARÁ, 2020). A fundamentação para que os Tribunais de Contas se manifestem de duas formas diferentes está no regime jurídico das contas públicas.

As contas de governo são atos políticos, exclusivos do Chefe do Poder Executivo, destarte, serão apreciadas pelos Tribunais e julgadas pelo Legislativo. As contas de gestão são atos administrativos, podem ser dos Chefes do Poder Executivo, caso esses sejam ordenadores de despesa, mas são de competência dos administradores, gestores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, recebendo julgamento direto dos Tribunais de Contas como manifestação final (FURTADO, 2007).

Em pequenos municípios, frequentemente, o Prefeito, tem responsabilidade pelas contas de governo e de gestão, mas ao ordenar despesas a competência final

de controle é do Tribunal de Contas (PARÁ, 2021) diferente das contas de governo, para a qual haverá o julgamento político da lavra do parlamento municipal. Em quaisquer dos casos, os Prefeitos não são isentos do cumprimento dos prazos de prestação de contas que lhes são determinados.

O prazo, ditado na Lei orgânica do TCM/PA, para os Prefeitos prestarem contas é o dia 30 de março do ano subsequente da conta a ser apreciada (PARÁ, 2020). Na omissão ao dever de prestar contas, a autoridade competente, adotará providências objetivando instauração de tomada de contas para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

Na Constituição do Estado do Pará o prazo definido para o TCM/PA apreciar as contas de governo, anualmente prestadas pelos Prefeitos e sobre elas emitir parecer prévio, é de trezentos e sessenta e cinco dias a partir do recebimento em protocolo (PARÁ, 2021). Prazo idêntico ao de outros entes federados e improrrogável, a contar da data do recebimento do processo para a apreciação e emissão do parecer prévio. A manifestação depende da estrutura e da forma apresentada na prestação de contas, desde a não entrega das contas até danos ao erário, são hipóteses previstas no regimento interno.

Os ordenadores de despesa que tiverem contas de gestão aprovadas com ressalva ou rejeitadas estarão sujeitos a sanções como: multa, inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com o poder público (PARÁ, 2020).

Ressalte-se, que o dever de prestar contas é da pessoa física do Prefeito, quando das contas de governo e do ordenador de despesas, no caso das contas de gestão, sendo da pessoa física e não do município, o encargo de responder pela sanção. Obrigação personalíssima que só o devedor pode efetivar e sua omissão gera consequências previstas no ordenamento jurídico (FURTADO, 2007).

Os exames de contas de governo têm foco na conduta do administrador, no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas, na concepção dos instrumentos do planejamento e orçamento público (PPA, LDO e LOA) que foram propostas pelo Poder Executivo e recebidas, avaliadas e aprovadas, com ou sem alterações, pelo Legislativo. À vista disso, não são os atos administrativos vistos isoladamente, diferente dos exames das contas de gestão cujo foco é a execução das despesas públicas (PEREIRA; CORDEIRO FILHO, 2012).

As formalidades legais em favor da análise da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais são menos importantes, no que pese ser a avaliação do desempenho, do Chefe do Executivo, que retrata o resultado da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (FURTADO, 2007). As contas de governo, como dever constitucional, prestadas pelo Prefeito, são feitas na qualidade responsável geral pela execução orçamentária (CHAMOUN, 2019).

No que concerne às contas de gestão, o Tribunal de Contas poderá, isoladamente ou cumulativamente, aplicar multa e/ou inabilitação para o exercício de cargo em

comissão ou função de confiança, no âmbito da administração pública e declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração, como sanções às contas aprovadas com ressalvas ou rejeitadas (PARÁ, 2020).

Multa é a prestação pecuniária como sanção por ato ilícito, exigida pela Lei, formada por meio de atividade administrativa vinculada; inabilitação é a restrição do exercício de cargo comissionado ou função de confiança; inelegibilidade é a restrição do exercício de mandato eletivo, é mais restrito que a inabilitação; e, inidoneidade remete a não aptidão de contratar com a administração pública (ZÍLIO, 2012)

Nos casos de contas dadas irregulares, com débito, o recurso aplicado indevidamente deverá ser devolvido aos cofres públicos, sem prejuízos das outras sanções. Saliente-se, que o prazo para o ressarcimento será fixado na decisão do TCM/PA (Pará, 2016). A não restituição dos valores no prazo gera, automaticamente, o impedimento de obtenção de certidão liberatória, para todos os fins, até mesmo para transferências voluntárias (PARÁ, 2020).

Considerando que a atividade jurisdicional dos Tribunais de Contas é específica, são relevantes as manifestações finais sobre o processo de análise das contas prestadas, no caso o julgamento das prestações de contas anuais de gestão e a emissão dos intitulados pareceres prévios às contas de governo, que seguem ao julgamento político do Poder Legislativo, pertinentes às contas prestadas pelo Chefe do Executivo.

Além da possibilidade, autorizada por Lei, de fixação de sanções pecuniárias e restritivas de direitos e determinação de restituição ao erário, caso da cobrança de multa da pessoa física, o ente público tem, conseqüente, punição institucional que gera perda de receita, caso da interrupção das transferências voluntárias, barreira na contratação de operações de crédito interno e externo, e ainda, a União deixará de prestar caução para garantir tais operações (NASCIMENTO; DEBUS, 2017).

Situações aplicadas após o julgamento das contas, pois os Tribunais de Contas, na maioria dos casos, no que se refere à prestação de contas, executam suas funções a partir da entrega, que acontece no fechamento anual, a *posteriori*. Essa intervenção do controle, após a transgressão ter ocorrido, é menos eficaz do que se fossem executadas ações para dissuadir as infrações antes de acontecerem. Os pareceres prévios sobre as contas de governo e as decisões sobre as contas de gestão não deveriam restringir-se à atuação posterior, modelo permissível a consumação do desequilíbrio fiscal dos entes municipais (SCHICK, 2003).

2.1 OS TRIBUNAIS DE CONTAS (ACCOUNTABILITY COMO RESPONSABILIZAÇÃO)

No âmbito do controle institucional, os Tribunais de Contas no Brasil receberam um aparato legal e instrumental, que lhes permitem amplas condições para promover a responsabilização, no sentido da accountability (MACIEL et al, 2019). O que se pode

entrever na independência, ampla atribuição e competência exclusiva, elencadas no art. 71 da CF/88 e, a partir de 2000, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

São órgãos híbridos, com funções de caráter técnico e jurisdicional, que têm como modelo o Tribunal de Contas da União (TCU), mas a este não se subordinam. Possuem linha hierárquica própria e independente, sem vínculo de subordinação a quaisquer dos poderes; gozam de autonomia administrativa e funcional; iniciativa legislativa própria e competência normativa e reguladora específica e seus membros possuem garantias constitucionais idênticas às dos magistrados, embora não componham o Poder Judiciário (GUERRA, 2005; ANDRADA; BARROSO, 2010).

Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) avaliaram a imagem dos Tribunais de Contas estaduais com resultado geral positivo, quanto às capacidades administrativas. De fato, oferece-lhes, constitucionalmente, condições ou garantias básicas para o controle externo, mas existem descréditos. Segundo os autores, as principais censuras à atuação desses Tribunais se dirigem ao mérito de suas decisões, porque além dos requisitos do controle, meramente formais, há um anseio de concentração na avaliação do alcance das políticas governamentais, as auditorias de resultado.

A fiscalização dos recursos públicos e a responsabilização dos agentes é o escopo do trabalho dos Tribunais, observando-se que existe uma modelagem, de reparação e sanção, a ser aplicada para cada falta de regularidade, para mitigar os riscos e gerar efetividade na alocação dos recursos (Maciel et al., 2019) ferramental técnico que produz *accountability*.

Para os autores, um marco no desenvolvimento nessa perspectiva, foi a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que impôs limites para gestão de receitas, efetivação de despesas, gastos com pessoal, aquisição de dívidas, elaboração de planejamento, controle e transparência dos atos públicos. Enfim, medidas de responsabilização pelo descumprimento que alteram a história do controle no Brasil.

Trabalhos como os de Barros (2000); Loureiro, Teixeira e Moraes (2009); Kronbauer e colaboradores (2011) e Rocha (2013) reforçam e ampliam a percepção de que, em sua grande maioria, os Tribunais de Contas brasileiros não se aproximam da substância da *accountability*, porque as informações produzidas não atendem aos anseios e necessidades da sociedade, restringindo-se à verificação da conformidade da ação dos agentes públicos, não expandindo-se.

Schedler (1999) identifica que o termo *accountability* tem dois sentidos: i) a obrigação dos agentes de informar ao público sobre suas atividades e justificarem-nas (*answerability*); e ii) a capacidade das agências de controle fazerem cumprir a Lei e aplicar sanções aos que violaram determinadas regras de conduta (*enforcement*).

Aceitando que a *accountability* subsiste à existência do poder, a concepção central é de que o abuso de poder, pode ser prevenido em três ações: 1) obrigar que seu exercício se dê de forma transparente (informação); 2) forçar que os agentes públicos justifiquem seus atos (justificação); e 3) sujeitar o detentor do poder a sanções (punição) (SCHEDLER, 1999).

Extraíndo-se desse conjunto, segundo o autor, valores que dizem respeito tanto à forma quanto à substância da *accountability*. A obrigação de informar engloba duas questões relativas: 1) ao direito de os cidadãos receberem informações sobre as decisões tomadas pelos governantes; 2) a necessidade de os governantes explicarem suas decisões. Assim, a obrigação de informar (*answerability*) é obrigação de responder às necessidades e interesses da sociedade, divulgando e justificando suas atividades, de tal sorte que cumprir a lei e submeter-se às sanções é observar a substância da ação de governar. Porquanto, o imperativo de atender às necessidades e interesses da sociedade é mandamento legal permanente.

É imperioso admitir que para reconhecer *accountability*, como processo, deve-se subordinar-se à Lei subjugada ao Estado juridicamente organizado e obediente às suas próprias Leis (MEIRELLES, 2007) independente do modo que os pareceres são expedidos é indispensável que as informações cheguem à sociedade de forma compreensível e tempestiva, possibilitando clareza, capacidade e equilíbrio nas manifestações. O parecer prévio é um dos mais importantes instrumentos de promoção de *accountability* governamental, constituindo desafios para a atuação do controle externo (COSTA et al., 2011; CRISÓSTOMO, CAVALCANTE; FREITAS, 2015).

No processo de *accountability* governamental existem dimensões, de forma, que envolvem o modelo de condução e de substância, encerrando o essencial a extrair desse processo (ROCHA, 2013). Para esse autor, separar a forma da substância contida na forma, caracteriza as dimensões da *accountability*, onde a forma pode ser consubstanciada na obrigação do Estado de fiscalizar (e punir, quando necessário) seus próprios agentes, agindo na forma e nos exatos limites da Lei, já a substância verifica-se na importância e no conteúdo daquilo que se procura e que se revela da fiscalização.

Por esse ângulo, qualquer que seja o mecanismo de promoção à *accountability*, é imperioso um processo legal, não sendo possível abdicar do entendimento de que fiscalizador e fiscalizado integram o Estado, subordinando-se às estritas determinações da Lei. As Casas de Contas devem envidar esforços para mitigar as ocorrências de irregularidades antes que se corporifiquem, através de instrumentos de controle que de forma tempestiva e permanente, previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (CHAMOUN, 2019) que gera prejuízos à sociedade que, no mais das vezes, não tem acesso às informações em tempo razoável ou não as compreende na sua integralidade, caso das resoluções e dos acórdãos no sentido da responsabilização ou *accountability*.

Lima, Oliveira e Camargo (2017), em pesquisa sobre o parecer prévio nas contas do Presidente da República, advogam que o que menos interessa é o juízo qualificativo de aprovação ou reprovação. O eleitor cidadão tem dificuldade de entender a inteireza do processo, porque conforme Buchaman (2017) são sutis as diferenças entre ignorância e/ou incerteza. De tal sorte que se as alternativas não lhe

chegam de forma adequada, ele as conceitua de forma equivocada; se o cidadão é afetado por uma ilusão, faz um julgamento falso de suas opções; se ele se comporta irracionalmente, adota escolhas inconsistentes (BUCHAMAN, 2017).

Para garantir a responsabilização, tanto o parecer prévio nas contas de governo como a decisão nas contas de gestão, necessitam de processo célere e compreensível que facilitem o acesso (CRISÓSTOMO; CAVALCANTE; FREITAS, 2015). Informações fornecidas a tempo e de forma transparente e simples, explicando à sociedade a situação das contas públicas e dos programas governamentais, contribuem para o ganho de eficiência da gestão (CHAMOUN, 2019).

A atuação dos Tribunais de Contas deve orientar-se além da tradicional função de supervisão, obrigando-se a uma visão de futuro, fornecendo perspectivas para aprimorar o funcionamento de processos e programas, prevendo resultados. Essa concepção é uma tendência de finalidade útil à gestão, pois conhecendo riscos, poderão se adaptar, se recompor a futuras tendências, a partir do acompanhamento de cada estágio do ciclo das políticas, formulação, implementação, monitoramento e avaliação (OECD, 2015).

Ora, se esse conjunto de informações não for tempestivo, compreensível e acessível, não mobiliza a opinião pública. Nessa acepção, é necessário que os Tribunais conheçam as melhores práticas, que troquem experiências e, como afirmam Oliveira e D'Oliveira (2019), existem perspectivas presentes e futuras para a busca da efetividade das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas e a atuação em rede é uma delas.

Nas questões já investigadas (SCHICK, 2003; COSTA et al., 2011; LIMA, OLIVEIRA; CAMARGO, 2017; CHAMOUN, 2019; MACIEL et al, 2019), não somente com referência ao tempo que perdura o processo de julgamento, mas sobre a clareza das informações expedidas pelos Tribunais, existem pontos em comum e um deles é a necessidade de aprimoramento das Cortes de Contas.

Ao reconhecer que existem pontos focais que necessitam de ações de aperfeiçoamento e fortalecimento do controle externo, um trabalho conjunto está sendo capitaneado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) através do projeto qualidade e agilidade do controle externo, ao qual aderem a totalidade dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e da União.

A iniciativa vem demonstrando uma tendência de mudança, pois os órgãos de controle externo reconhecem a relevância e a necessidade de avanço e fortalecimento de suas atividades e, mais do que isso, assumem que as ações em rede são promissoras, pois oportunizam a divulgação de boas práticas. Um movimento de inovação oportuno e esperado, pois caminhos deverão ser construídos com a finalidade precípua de efetividade na atuação do controle externo em prol da sociedade civil (OLIVEIRA; D'OLIVEIRA, 2019).

Os autores estudando perspectivas presentes e futuras para a efetividade das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas afirmam que, no âmbito do TCM/PA,

a exemplo de outras Casas de Contas, medidas diversas estão sendo construídas e executadas. Se amplificadas como boas práticas, oferecem perspectiva de fortalecimento do controle externo, sob o foco da maior efetividade dos julgamentos proferidos. Medidas são urgentes e necessárias cujo movimento a academia deve acompanhar, não somente para estudos, mas devido a importância da jurisdição dos Tribunais de Contas para o exercício pleno do controle social, a partir de suas divulgações.

A doutrina sobre controle externo tem, de forma mais ou menos ampla, com maior ou menor abrangência, defendido que a regular prestação de contas dos entes públicos ao controlador externo e sua manifestação sobre as contas de governo e de gestão tem como finalidade precípua torná-las *accountable* para a sociedade.

O tema controle no Brasil, a partir da Constituição de 1988, ganhou *status* de responsabilização e a sociedade passou a exigir que as atividades dos governantes estejam circunscritas às Leis e desenvolvidas nos limites dos interesses democráticos. Consequentemente, não é suficiente que os governos respondam exclusivamente aos corpos de representação popular, mas aos próprios cidadãos, até porque a única forma de obrigar os governantes a cumprirem suas promessas é exigir-lhes explicações, submetendo-os à *accountability* (ARATO, 2002) que se realiza, com maior eficácia, por intermédio do controle exercido pela imprensa, pelas organizações e associações da sociedade civil e pelos próprios cidadãos, individualmente.

O distintivo de serem órgãos sem vinculação hierárquica e não terem subordinação a qualquer dos Poderes, no Brasil, aproxima os Tribunais de Contas da própria essência da *accountability*, na medida em que possibilita sua atuação como verdadeiros instrumentos de controle social. Mas, é essencial, imperioso e fundamental que as informações e análises produzidas sejam completas, expandidas e no prazo. Cabe-lhes o cumprimento do princípio do poder-dever, a obrigação de utilizar o poder do qual estão investidos para atingir as finalidades públicas que lhes são atribuídas (MEIRELLES, 2007), obrigados a utilizar suas atribuições e prerrogativas para informar e esclarecer, permitindo que a sociedade exerça o seu direito de controlar o Governo (ROCHA, 2013).

As questões até aqui organizadas, concentram-se no dever e no poder que o controle externo tem a seu favor, notadamente, a agir de forma célere e transparente. Mas, na outra ponta estão os gestores públicos, obrigados a prestar contas.

2.2 A PRESTAÇÃO DE CONTAS NO SENTIDO ACCOUNTABILITY.

A prestação de contas não é opcional, muito pelo contrário, é ato obrigatório definido na CF/88, existindo, inclusive, uma teoria sobre a obrigação de prestar contas, reconhecida juridicamente e apoiada, primordialmente, na atual Carta Magna brasileira, que nos preâmbulos trata da obrigação que os entes públicos têm de entregar suas contas para exames (FURTADO, 2007).

Prestará contas a pessoa física ou entidade pública ao utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 2001), sendo, conforme o artigo 31, a fiscalização do município exercida pelo poder legislativo local, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder executivo municipal.

À prestação de contas pode ser dado o sentido de accountability, mas no Brasil o termo não tem definição única, sendo entendido de diversas maneiras, de prestação de contas até responsabilização do agente. O'Donnell (1998) faz uma clássica distinção em accountability vertical, quando é produto da ação política do cidadão e da sociedade, quando exercida pelos atores sociais em relação aos atores estatais; e horizontal, quando é exercida no interior do próprio Estado pelos diversos órgãos e agências estatais com poder para tal.

Para Campos (1990) a obrigação incrustada no conceito, determina a responsabilidade de uma pessoa perante a outra, logo, é objetiva. Segundo o autor, se não é sentida de forma subjetiva, do detentor da função pública perante si mesmo, deverá ser exigida, de fora para dentro, compelida pela possibilidade da atribuição de prêmios e castigos ao responsável.

Abrucio e Loureiro (2004) a dividem em processo eleitoral e controle institucional durante o mandato, Mainwaring (2005) distingue a accountability em eleitoral e intraestatal somando-se a Kenney (2005), Smulovitz e Peruzzotti (2005). Pinho e Sacramento (2009) que empreenderam uma consulta aos dicionários de inglês para extrair um significado passível de tradução, evidenciando não existir termo único em português, encerrando tanto responsabilidade como obrigação.

Ao prestar contas, os responsáveis submetem-se, democraticamente, ao controle, etapa onde variada manifestação pode ser feita. Consoante Regimento Interno do TCM/PA (RI/TCM), nas contas de governo, a indicação favorável à aprovação, cumpre-se quando apresentam exatidão dos demonstrativos contábeis, compatibilidade dos planos e programas de trabalho com os resultados da execução orçamentária; o parecer prévio favorável com ressalva, ocorre quando caracterizada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, que não resulte danos ao erário; e, na manifestação para reprovação, advém da constatação de atos de governo em desconformidade com as normas constitucionais e legais pertinentes.

As contas de gestão que apresentem distorção formal, que não provocam danos ao erário, serão aprovadas com ressalva; quando descumprem norma legal ou quando apresentam erros materiais, que provocam danos ao erário, são julgadas como reprovadas e aquelas que seguem de forma clara e objetiva às prescrições legais, serão dadas como aprovadas (PARÁ, 2020). Quando reprovadas o próprio Tribunal poderá aplicar multa, inabilitação e declaração de idoneidade e, se houver débito, ordenar a devolução de valores aos cofres públicos, além da inexigibilidade

prevista na Lei n. 135/2010 (Lei da Ficha Limpa).

Contas de gestão com irregularidades, por motivo de improbidade administrativa, julgadas na justiça comum, são sujeitas às penalidades de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos, multa, ressarcimento ao erário e proibição de contratar com a administração pública (BRASIL, 1992).

Não obstante, ao ente público responsável pela prestação de contas, geradoras de não conformidades, pode ocorrer perda de receita, interrupção das transferências voluntárias, barreira na contratação de operações de crédito interno e externo e a União deixará de prestar caução para garantir tais operações (NASCIMENTO; DEBUS, 2017).

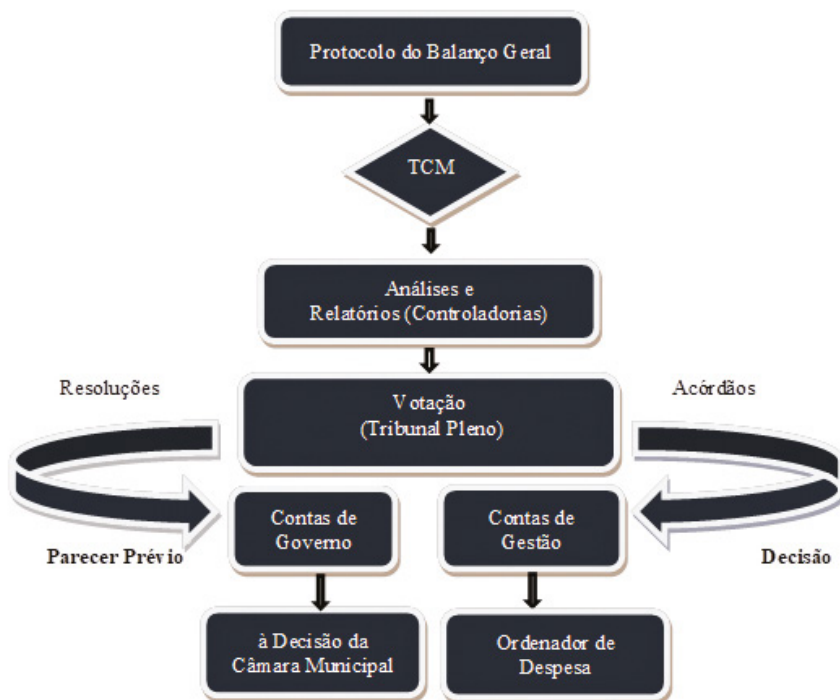
2.2.1 Prestação de Contas ao TCM/PA

O regimento interno do TCM/PA, art. 355, descreve que o processo de contas é todo aquele que se encontre sobre sua jurisdição, instrução e processamento no exercício do controle externo, devendo observar os princípios da legalidade; moralidade; economicidade; razoabilidade; eficácia; proporcionalidade; impessoalidade; transparência; publicidade; motivação; razoável duração do processo; contraditório e ampla defesa, tudo com a finalidade de efetivação do direito fundamental à boa administração pública e da preservação do erário municipal.

O Processo de Contas do TCM/PA está disciplinado na Lei Orgânica e no Regimento Interno, e observará a busca da verdade material. Cabe rememorar, que a obrigação de prestar contas é da pessoa física, de tal modo, que o Prefeito e ordenador de despesa/ administrador municipal têm obrigação personalíssima, significando que é da pessoa responsável e não do ente o qual é representado.

Esse é o exato sentido da teoria da obrigação de prestar contas, que vincula o indivíduo que está no cargo público, inclusive, com aplicação de multas a serem pagas pela pessoa, esta será processada, julgada, afastada (BRASIL, 2021), jamais o órgão ou entidade. Desse modo, toda e qualquer responsabilidade é do agente e não do órgão ou entidade e para essa responsabilização, o TCM/PA define um processo.

O processo de tramitação das contas no TCM/PA foi organizado na figura 1 em conformidade com o Regimento Interno, ato nº 23 de dezembro 2020 e na Lei Orgânica nº 109 de 2016. O processo inicia com a entrega das contas (balanço geral) através do protocolo eletrônico do TCM/PA, distribuídas às controladorias para análises e expedição de relatórios das contas de governo e de gestão que, posteriormente, recebem voto em plenária, finalizando em resoluções e acórdãos.

Figura 1 - Processo de Tramitação das Contas no TCM/PA

Fonte: Elaborado pelos Autores, a partir do RI TCM/PA (2021).

O TCM/PA movimenta-se em um processo de inovação e ajustes, que pode ser ilustrado a partir da alteração de seu Regimento Interno (RI) em dezembro de 2020, incorporando mudanças significativas. As alterações são oportunas e esperadas, pois caminhos deverão ser construídos com a finalidade precípua de efetividade e eficiência na atuação no controle externo em prol da sociedade civil (OLIVEIRA; D'OLIVEIRA, 2019).

3 MATERIAL E MÉTODO

Esta seção abordará as etapas da pesquisa, os meios utilizados para o levantamento dos dados, a análise e o compilamento dos, tais como: i) a caracterização da pesquisa, do método e da base de dados, ii) a técnica de recuperação dos dados da plataforma do TCM/PA; e, iii) a organização estatística dos referidos dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA, DO MÉTODO E DA BASE DE DADOS

Quanto ao método de abordagem, a pesquisa teve raciocínio dedutivo, partindo dos dados de entrega das contas e seu resultado no TCM/PA, possibilitando inferir

conclusões de conteúdo específico que formaram o objetivo da investigação. A partir do fenômeno prestação de contas municipais, de governo e de gestão, foi analisado o padrão do cumprimento de prazos, dos municípios para entrega das contas e do TCM/PA para manifestação sobre as mesmas.

Usando o método procedimental foram definidos conceitos e fundamentos, comparando com resultados de pesquisa preexistentes e, enfim, deduzindo elementos gerais com a técnica de análise de dados. Quanto aos procedimentos, a investigação foi bibliográfica e documental, com interpretação de documentos oficiais (resoluções e acórdãos e a legislação aplicada à espécie), informações de fontes secundárias, por serem documentos disponíveis no site do TCM/PA.

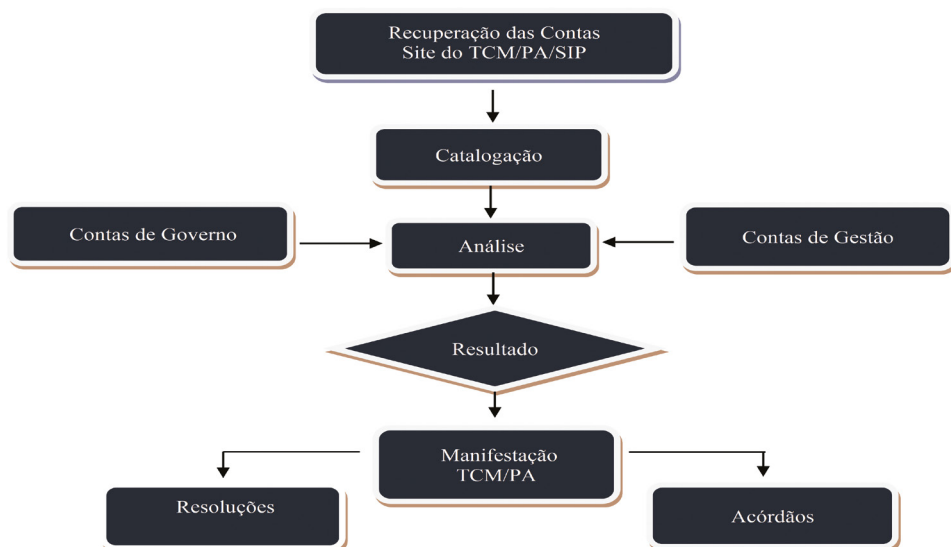
Quanto aos objetivos, a pesquisa foi exploratória, que permitiu a aproximação com a temática de trabalho e descritiva das principais características do processo de tramitação, suas nuances, sem, contudo, modificar a realidade.

A abordagem foi quantitativa, totalizando os registros de protocolo das contas, de governo e de gestão, dos 144 municípios em 16 anos, para definir o universo da pesquisa que, inicialmente, eram 4.608 contas (16 anos x 144 municípios x 2 tipos de contas). Foram estratificados os protocolos feitos pelos municípios e as manifestações existentes no site, que formaram a amostra, devidamente, organizada no item de resultados.

3.2 TÉCNICA DE RECUPERAÇÃO DOS DADOS DA PLATAFORMA DO TCM/PA

A formação do banco de dados se deu a partir da recuperação de arquivos íntegros da prestação de contas dos 144 municípios que formam o estado do Pará, no período de 2004 a 2019, por meio de plataforma *online* intitulada: Sistema Integrado de Protocolo (SIP), no site do TCM/PA, com acesso livre para quaisquer cidadãos. A última atualização da coleta ocorreu em 18 de outubro de 2020.

Os passos para recuperação estão ilustrados na figura 2, a partir do serviço ao jurisdicionado, onde foram recuperados os Balanços Gerais (BG) com sua respectiva data e número de protocolo, catalogando-os por município e por exercício, analisadas pautas/manifestação/decisões das contas, de governo e de gestão, e o resultado da manifestação em acórdãos e resoluções recuperadas nas abas: 'Serviço ao Cidadão' e 'Pauta \Decisão', onde estão as manifestações e resultados dos exames das contas de governo e de gestão, organizados em resoluções e acórdãos.

Figura 2 - Ilustração do Método de Recuperação de Dados

Fonte: Elaborado pelos Autores, a partir do SIP/TCM/PA (2020).

3.3 ORGANIZAÇÃO ESTATÍSTICA DOS DADOS

Para possibilitar a análise e interpretação, os dados foram dispostos, estatisticamente, com apoio do *Microsoft Excel*, agregando-se a informações através de índices: i) para protocolo/entrega de contas: (0) para municípios onde não foi possível a visualização da entrega das contas; (1) para as contas protocoladas no prazo regimental; (2) para as contas entregues fora do prazo; e, ii) para manifestações sobre as contas de governo e de gestão: (1) para as contas aprovadas, (2) para as aprovadas com ressalvas e (3) para reprovadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

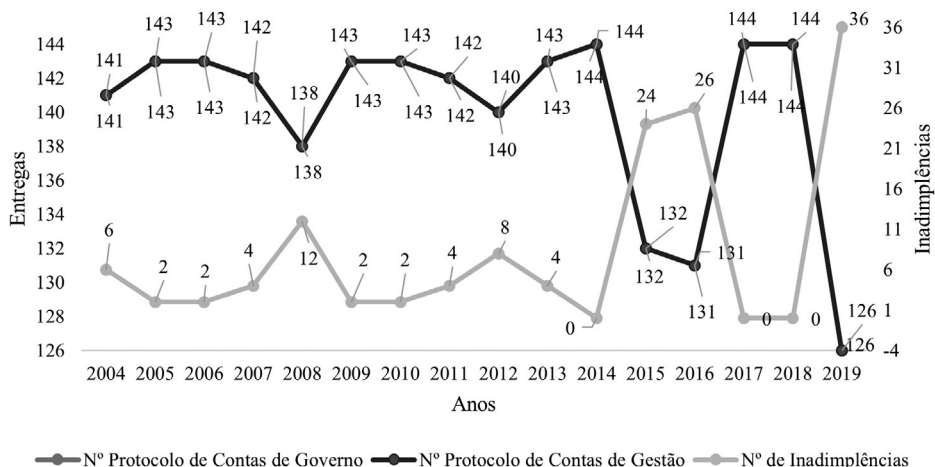
Os resultados foram organizados em três etapas: prestação de contas dos municípios paraenses ao TCM/PA; cumprimento do prazo de prestação de contas; e, manifestação do TCM/PA sobre as contas de governo (resolução) de gestão (acórdãos).

4.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS AO TCM/PA

Organizam-se por quantidade as contas das 144 cidades que compõem o estado do Pará, entregues ao TCM/PA. Observe-se que na figura 3 estão iluminadas as contas protocoladas, tanto as de gestão como as de governo, que aparecem nas

linhas mescladas, que estão lincadas ao eixo vertical à esquerda (entregas). Quanto às contas que não foram protocoladas, encontram-se nominadas como inadimplentes, ligadas ao eixo vertical direito (inadimplências).

Figura 3 - Prestação de Contas ao TCM/PA versus Inadimplência



Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Os 144 municípios, e em cada um dos 16 anos, deveriam protocolar os balanços gerais com 144 contas de gestão e 144 de governo. Ao analisar a figura 3, observa-se que não foram feitas todas as prestações de contas. A partir da totalização anual somente os anos de 2014, 2017 e 2018 aparecem com todas as contas entregues. No que se refere à inadimplência, três anos se destacam: 2015 com 24 contas de gestão e governo, 2016 aparece com 26 contas e 2019 com 36 contas não protocoladas no TCM/PA.

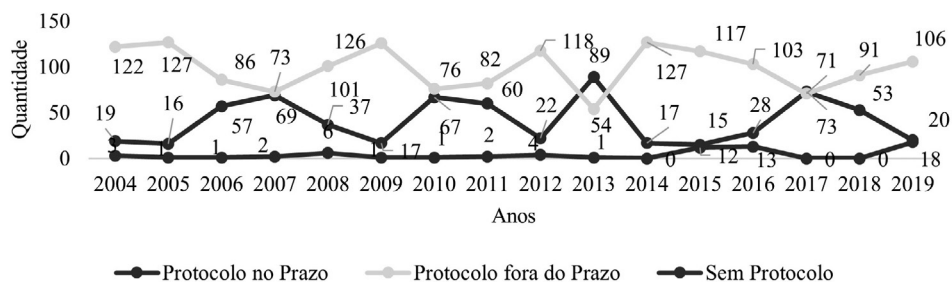
Neste ponto, alguns destaques deverão ser feitos. Primeiro, que as contas de governo e de gestão são entregues identificadas, em uma única peça, o balanço geral e, a partir do protocolo, são segregadas, tramitando, em separado, para facilitar o processo de análise e manifestação. Em segundo lugar, se as contas não são protocoladas, a inadimplência não é dos municípios e sim dos gestores, pois conforme prescrições constitucionais, a obrigação de prestar contas é da pessoa física que utilize, arrecade, guarde, administre dinheiro, bens e valores públicos, uma obrigação de natureza pecuniária de prestar contas.

Note-se que o parecer prévio é apenas uma sugestão da Corte de Contas, posto que as contas de governo são encaminhadas às Câmaras Municipais para decisão e, nessa etapa da pesquisa, o parlamento não foi investigado por não ser objeto da pesquisa. No próximo item o foco é no prazo que os gestores públicos têm para apresentar as contas ao Tribunal de Contas.

4.2 PRAZO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

O prazo regimental para Prefeitos/Gestores prestarem contas é 30 de março do ano subsequente (PARÁ, 2020), mas não foram encontrados impeditivos legais para que se apresentassem depois do prazo. Ao observar a figura 4, percebe-se, das linhas do tempo de 16 anos, o comportamento sobre entrega das contas municipais no prazo, fora do prazo e não entregues, possibilitando uma análise sobre o termo de protocolo das contas, com obediência aos prazos regimentais, como também, entregas feitas depois da data aprazada pela Corte de Contas Municipais e, ainda é possível perceber o número de Municípios inadimplentes, que não haviam entregue suas contas, até o final da pesquisa.

Figura 4 - Cumprimento do Prazo



Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Ressalte-se que no estado do Pará as contas são prestadas, em sua maioria, no entanto, analisar como estão os cumprimentos dos prazos, para essa apresentação das contas, é o destaque na figura 4. Comparando a linha de entrega no prazo com a linha de entrega fora do prazo, observa-se que a maioria dos protocolos acontece depois do dia 30 de março. Destaque-se que somente um diminuto número de municípios atende ao marco legal e, os resultados apontam os anos de 2004, 2005 e 2015 com 19 contas, 16 e 15, respectivamente, protocoladas no prazo.

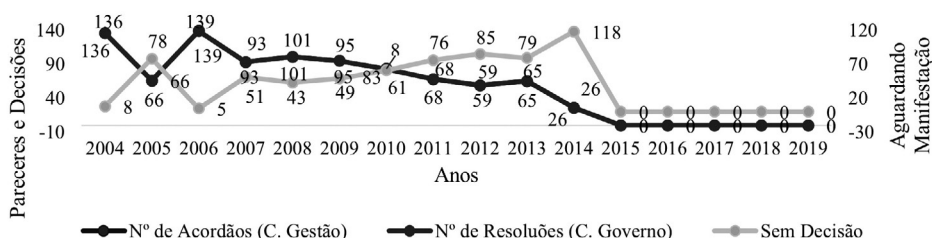
Este resultado contradiz com a necessidade que os governos deveriam ter de responder aos corpos de representação popular, obrigando-os a cumprirem suas promessas, exigindo-lhes explicações e submetendo-os à accountability (ARATO, 2002), porque cumprir prazos de entrega de contas é um dever do Governo. Logo, o administrador público tem obrigação legal e moral com a prestação de contas.

No próximo item estão organizadas as manifestações expedidas pelo TCM/PA. Os resultados evidenciam a quantidade e tempo para emissão de pareceres prévios sobre as contas de governo e as decisões sobre as contas de gestão em cada ano.

4.3 MANIFESTAÇÃO DO TCM/PA SOBRE AS CONTAS DE GOVERNO (RESOLUÇÃO) DE GESTÃO (ACÓRDÃOS)

Na figura 5 o tratamento foi elaborado para destacar os anos que já foram processadas as contas municipais e o quantitativo de resoluções e acórdãos expedidos para cada ano. Destaque-se que essas duas decisões saem conjuntamente e, portanto, na linha do tempo é possível observar que as manifestações expedidas aconteceram sobre as contas de gestão e de governo, de 2004 a 2015. Sincronizadas ao eixo do lado esquerdo (pareceres e decisões) significando que de 2016 a 2019, até o final desta pesquisa, não haviam sido finalizados os exames.

Figura 5 - Manifestações do TCM/PA



Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

No gráfico de linhas do tempo, destacado na figura 5, estão as quantidades de contas, vinculadas ao eixo direito a cada ano, que aguardam finalização dos exames. Observe-se que, até o final da pesquisa, são 8 contas ainda tramitando referente ao ano de 2004. As contas de 2005 têm maior número; existem 78 contas que ainda não receberam nem acórdãos e nem resoluções por parte do TCM/PA. Vale ressaltar, que as informações que estão na figura 5 são disponibilizadas, para consulta, no site do TCM/PA, através do Sistema Integrado de Protocolo (SIP), o que significa não ser impossível que manifestações ocorridas, por algum motivo interno do TCM/PA, não estão na base de dados, disponíveis para recuperação.

A Constituição do Estado do Pará, como de outros entes federados, por exemplo, a Constituição Estadual Mineira e a Constituição Estadual Cearense, que foram promulgadas no mesmo ano de 1989, ditam um prazo improrrogável de um ano, a contar da data do recebimento do processo, para a apreciação das contas. A Lei Orgânica do TCM/PA, LC nº 190/2016 repete o comando constitucional de até 365 dias.

O Ministério Público de Contas de Minas Gerais (2012) relatou em um parecer sobre contas do Executivo Municipal, ao processar denúncia sobre o exercício de 2003, que sua dificuldade de emitir pareceres se devia a existência de pendências de parecer da Casa de Contas mineira.

Para verificar o tempo que o TCM/PA leva para examinar as contas de gestão e de governo foi elaborada estatística, calculando média, mediana e desvio padrão,

resultando no tempo gasto, em anos, para exame e conclusão, em parecer prévio sobre as contas de governo (resolução) e a decisão sobre as contas de gestão (acórdãos). Ratifique-se que as duas contas são apresentadas no mesmo dia e analisadas em separado. As decisões da Corte de Contas paraense, tanto as resoluções como os acórdãos, saem juntas, conforme tabela 1.

Tabela 1 - Estatística para o tempo entre a data de protocolo e a manifestação do TCM/PA

Ano da Conta	Ano de Protocolo	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio Padrão
2004	2005	0,0	14,0	7,0	7,0	9,9
2005	2006	0,0	13,0	6,5	6,5	9,2
2006	2007	0,0	12,0	6,0	6,0	8,5
2007	2008	0,0	11,0	5,5	5,5	7,8
2008	2009	0,0	10,0	5,0	5,0	7,1
2009	2010	0,0	9,0	4,5	4,5	6,4
2010	2011	0,0	8,0	4,0	4,0	5,7
2011	2012	0,0	7,0	3,5	3,5	4,9
2012	2013	0,0	6,0	3,0	3,0	4,2
2013	2014	0,0	5,0	2,5	2,5	3,5
2014	2015	0,0	4,0	2,0	2,0	2,8
2015	2016	0,0	-	-	-	-
2016	2017	0,0	-	-	-	-
2017	2018	0,0	-	-	-	-
2018	2019	0,0	-	-	-	-
2019	2020	0,0	-	-	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

No período de 2004 a 2014 as contas, de alguns municípios, já possuem parecer prévio e decisão. No entanto, até a data final do resgate de dados desta pesquisa, do período de 2015 a 2019, as análises das contas entregues ao TCM/PA, ainda não haviam sido finalizadas. Esse fenômeno pode ser explicado por problemas no próprio sistema de resgate dos dados, que logra ter falhas de divulgação ou devido o período de Covid-19, onde muitas informações em sites oficiais podem ter sofrido atrasos de inclusão.

Esses resultados direcionam-se de forma contrária com as indicações de Chamoun (2019), ao advogar que as cortes de contas devem envidar esforços para mitigar as ocorrências de irregularidades, antes que se corporifiquem. Para isso, são necessários novos instrumentos de controle que busquem de forma tempestiva e permanente, prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

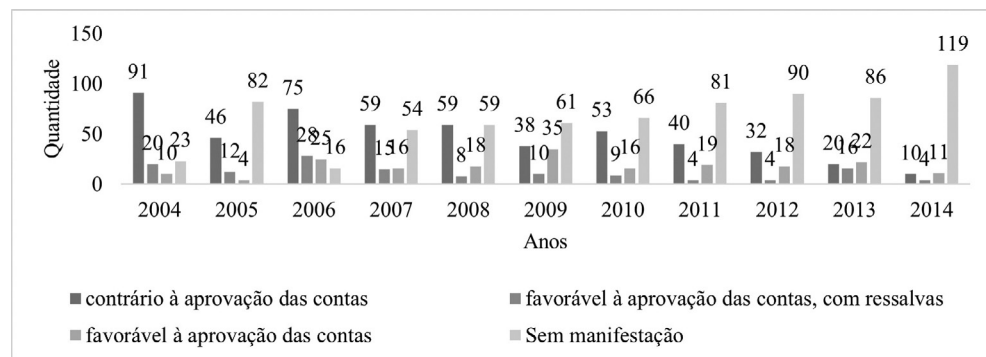
O prazo ditado pela Constituição do Estado do Pará e pela Lei Orgânica do TCM/PA não vem sendo cumprido. Na tabela 1 percebe-se que a coluna de tempo mínimo é

composta de zero, indicando o ano que foi efetivado o protocolo, designando o tempo zero da contagem do para iniciarem-se as análises das contas municipais, já a coluna de tempo máximo aponta o maior prazo para expedição de manifestação.

Saliente-se que o cálculo foi elaborado para cada ano, logo, o tempo de manifestação está descrito em anos. Por essa lógica, as contas referentes ao ano de 2004 apresentaram maior dilação, chegando à máxima de quatorze anos. Nos 144 municípios, a média e mediana foram de 7 anos, com desvio padrão de 9,9 anos. O tempo foi decrescendo nos períodos subsequentes e a manifestação para as contas do ano de 2014 foi processada em quatro anos, com média, das 144 cidades, de 2 e desvio padrão de 2,8 anos.

Conforme já foi afirmado nesta pesquisa, os Tribunais de Contas examinam dois tipos de contas, as de governo e as de gestão. Nessa perspectiva, na figura 6, filtram-se os pareceres prévios emitidos sobre as contas de governo no período de 2004 a 2014, lançando luz sobre os tipos de pareceres prévios, sendo: contrário à aprovação de contas; favorável à aprovação, com ressalva; favorável à aprovação e, foi acrescentado, o número de contas, dos respectivos anos, que se encontram sem manifestação.

Figura 6 - Tipo de pareceres sobre as Contas de Governo



Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

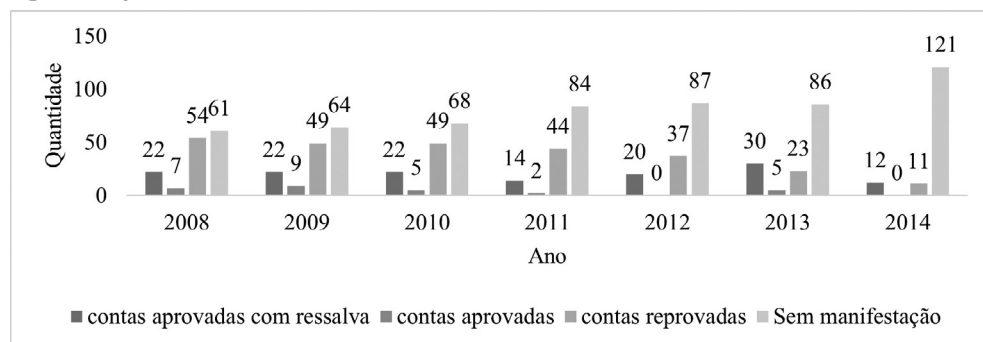
Os resultados evidenciam, sobre as contas de governo do ano de 2004, 20 pareceres prévios, favoráveis à aprovação, com ressalvas; 10 tiveram pareceres favoráveis e, até o final da pesquisa, 23 contas de governo não haviam recebido manifestação. No ano de 2014, 119 contas ainda aguardam parecer do Tribunal; 10 contas tiveram parecer contrário à aprovação, 4 favoráveis com ressalvas; e, para 11 contas municipais, os pareceres do TCM/PA foram favoráveis à aprovação.

Note-se que apesar dos pareceres prévios, contrários à aprovação das contas comporem os resultados, é necessário lembrar, que se trata de uma sugestão do Tribunal de Contas, posto que a decisão final sobre as contas de governo é da lavra das Câmaras Municipais e, nessa etapa da pesquisa, as manifestações do

Parlamento não foram objeto da investigação.

Na figura 7 são destacados os pronunciamentos do TCM/PA sobre as contas de gestão, no período de 2004 a 2014, porque, até o final da coleta de dados desta pesquisa, as contas referentes aos anos de 2015 e 2019 não tinham exames finalizados. São demonstrados os tipos de decisão proclamadas nos acórdãos do TCM/PA.

Figura 7 - Tipos de decisão sobre as Contas de Gestão



Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

A teoria da prestação de contas preconiza que não existe responsabilidade por administração de recurso alheio sem o respectivo dever de prestar contas, como não há o dever de prestar contas sem a correspondente competência de gerenciar recursos de outrem (FURTADO, 2007) são interdependentes.

A prestação de contas é de responsabilidade da pessoa física, porém, uma boa ou má prestação de contas, refletirá no ente público, acarretando ganho ou perdas de receitas, a depender do resultado (NASCIMENTO; DEBUS, 2017).

Para garantir a responsabilização, necessita-se processo célere, transparente e compreensível que facilite acesso aos interessados. Informações fornecidas a tempo e de forma cristalina e simples, explicando à sociedade a situação das contas públicas e dos programas governamentais, contribuem para eficiência da gestão (CHAMOUN, 2019).

A atuação dos Tribunais de Contas deve orientar-se além da tradicional função de supervisão. Uma visão de futuro, aprimorando as perspectivas para o funcionamento de processos e programas deve torná-los capaz de prever erros, equívocos e incorreções. Finalidade útil aos governos, pois conhecendo seus riscos, poderão se adaptar, se recompor para o futuro, a partir do acompanhamento de cada estágio do ciclo das políticas, formulação, implementação, monitoramento e avaliação (OECD, 2015).

5 CONSIDERAÇÕES

A presente pesquisa ensejou analisar o padrão do cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA, a partir da variável tempo de prestação de contas dos municípios e de emissão de parecer prévio nas contas de governo e decisão das contas de gestão, trazendo à luz o padrão de atraso no cumprimento de prazos de prestação de contas pelos municípios, assim como das manifestações do TCM/PA.

Os resultados evidenciam que os protocolos das contas, em sua maior parte, acontecem depois do dia 30 de março do ano subsequente, podendo-se considerar que o cumprimento do prazo de entrega de contas não é uma prática dos gestores municipais paraenses. Nos exercícios de 2004, 2005 e 2015 apenas 19, 16 e 15 contas, respectivamente, foram protocoladas no prazo.

Quanto ao tempo que o Tribunal de Contas leva para expedir parecer prévio também não é cumprido o tempo constitucional de um ano, depois do recebimento. Muito pelo contrário, na contagem estatística do tempo, as contas do ano de 2004 tiveram o recorde de atraso nos exames, com uma máxima de 14 anos.

Nos 144 municípios, por todo o período analisado, a média e mediana foi de 7 anos, com desvio padrão de 9,9 anos. O tempo foi decrescendo nos períodos subsequentes e a manifestação para as contas do ano de 2014 foi processada em quatro anos, com média de 2 anos, nas 144 cidades e desvio padrão de 2,8 anos. Os resultados das contas de 2015 a 2019 ainda não haviam sido expedidos, até o fechamento desta pesquisa.

Foram limitações da pesquisa, o sequestro dos dados sobre manifestações do TCM/PA, no período de 2015 a 2019, que não estavam disponíveis até o final desta pesquisa, na base de dados. Essa questão pode ter sido por conta das mudanças no sistema do Tribunal ou por atraso, devido a Covid-19, que prejudicou muitos trabalhos nos setores público e privado. Existe também a possibilidade de que as adequações às mudanças feitas no Regimento Interno do TCM/PA, através do ato nº 23, de 16 de dezembro de 2020, possa ter afetado o sistema de comunicação e alimentação da base de dados na plataforma.

Perduram inquietações não respondidas nesta etapa da pesquisa: o que é necessário para as análises do controle externo ser feita de forma mais apressada? Existe preocupação da sociedade em relação a esses resultados? As contas de governo que chegam no Poder Legislativo, com parecer para não aprovação, tais recomendações são mantidas? Quais as causas da demora? (falta de pessoal no TCM/PA, erros no processo que volta ao município para correção), o que está travando? O que a comunidade acadêmica pode fazer?

As respostas às perguntas, do parágrafo anterior, não foram respondidas, devido, em parte, pela limitação de não estarem disponíveis os acórdãos e as resoluções para análise, assim como a não disponibilização, nos sites das Câmaras Municipais, dos resultados das análises do parecer das contas de governo, submetidas à apreciação.

As dúvidas, aqui apresentadas, são expectativas para pesquisas futuras que possam analisar os acórdãos e resoluções, estudando as principais causas de ressalvas e/ou de reprovações e as penalidades aplicadas, assim como investigar as decisões dos Vereadores sobre as contas de governo.

A título de considerações, infere-se que a cultura de atraso pode ter levado a um ciclo vicioso quanto ao tempo longo, entre o protocolo e a manifestação, do TCM/PA e sobre cumprimento de prazo para prestação de contas dos responsáveis nos municípios. Dessarte, não é possível afirmar que no TCM/PA existe *accountability*, sendo viável aceitar que, pelo menos, é deficitária.

No entanto, no âmbito do controle externo no Brasil, medidas diversas estão sendo construídas e executadas para os aprimoramentos necessários. A tendência, a perspectiva e a esperança apontam para uma nova realidade, derivada da adesão ao projeto qualidade e agilidade do controle externo, capitaneado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e ATRICON.

Aceitando-se como necessária, a chegada de uma nova cultura organizacional no TCM/PA, não somente para diminuição do tempo de sua própria decisão, mais do que isso, que estratégias sejam criadas para que os gestores públicos façam sua parte, prestando contas no prazo, por confiarem que a decisão, do TCM/PA, será célere.

O que se espera, são investimentos tecnológicos e ação conjunta, modelando boas práticas em prol da efetividade orgânica das Casas de Contas para uma atuação célere e efetiva, a partir de modelos preexistentes e trocas de experiências, não somente como tática de acompanhar tendências e perspectivas de um controle externo atento ao futuro, mas, para conduzi-lo de volta ao majestoso topo de órgão necessário para a evolução da sociedade, controle dos gastos públicos e de efetivação da *accountability*.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Senado Federal. [Biblioteca digital]. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. 2021. Acesso em: 26 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8429.htm. Acesso em: 26 abr. 2021.

BRASIL. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm, 2000. Acesso em: 26 abr. 2021.

CHAMOUN. R.F.F.F. Parecer prévio como instrumento de *accountability* das contas de governo dos municípios: uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**. Curitiba, ano 4, n. 1, nov. 2019, p. 41-60.

CRISÓSTOMO, V. L., CAVALCANTE, N. S. C. FREITAS, A. R. M. C. A LRF no trabalho de controle de contas públicas: um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil - UFRN**, 7(1), 2015, p. 233-253.

FURTADO, J. R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, 1(109), 2007, p. 61-89.

JAYME, F. G. A competência jurisdicional dos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, 45(4), 2002, p. 143-191.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de. A diversidade dos Tribunais de Contas Regionais na Auditoria de Governos. **Revista Contabilidade e Finanças**. 29(76), 2018, p. 26-40.

MACIEL. M.N.O; MACEDO. C. A. A; MACIEL. L.Y.O e SILVA. A. F. The external control of the accounts of the 144 municipalities of Pará: an implication in the evolution of Brazilian democracy. **Revista Ambiente Contábil da Universidade Federal do Rio Grande do Norte**. Natal-RN, v. 11, n. 2, Jul./Dez. 2019, p. 109-130,

MINAS GERAIS [Estado]. **Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989**. Senado Federal. [Biblioteca digital]. Brasília, DF: Senado Federal, 2009.

MINAS GERAIS. Ministério Público de Contas. Prestação de contas do prefeito municipal de Minduri, exercício 2003, Processo n. 686346. **Parecer n. 17071 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Minas Gerais, 2012.

NASCIMENTO, E. R.; Debus, I. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tesouro Nacional. (2nd ed. rev.). Brasília, 2017.

OLIVEIRA. R.M; D' OLIVEIRA. O.M.S. Perspectivas presentes e futuras para a busca da efetividade das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas: o monitoramento das ações pós-julgamento e a atuação em rede. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**. Curitiba, ano 4, n. 1, nov. 2019, p. 218-243.

PARÁ [Estado]. **Constituição do Estado do Pará de 1989**. Senado Federal. [Biblioteca digital]. Brasília, DF: Senado Federal, 2021. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/243099>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PARÁ [Estado]. **Lei complementar n. 109, de 29 de dezembro de 2016**. Lei orgânica do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2016. Disponível em: <https://www.tcm.pa.gov.br/publicacoes/lei-complementar-no-109-2016-lei-organica-do-tcm-pa/>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PARÁ [Estado]. Regimento interno do TCM. **Ato n. 23, de 16 de dezembro de 2020.** Regimento Interno do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2020. Disponível em: <https://www.tcm.pa.gov.br/publicacoes/regimento-interno-do-tcmpa-ato-no-23/>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PARÁ [Estado]. **Instrução Normativa n. 003, de 02 de dezembro de 2011.** Instrução normativa n. 001 do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2011.

PARÁ [Estado]. **Instrução Normativa n. 001, de 02 de dezembro de 2011.** Instrução normativa n. 001 do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2011.

PEREIRA, J. R. T.; CORDEIRO FILHO, J. B. Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? **Revista Contabilidade, Gestão e Governança – CGG.** Brasília, v. 15, n. 1, jan./abr. 2012, p. 33-43.

TRINDADE, J. R. B.; OLIVEIRA, W. P. As finanças dos municípios paraenses: ensaio analítico sobre as receitas de transferências e de suas principais despesas sociais **Revista Desenvolvimento Regional.** Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 2, maio/ago. 2013, p. 246-273.

O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS: retrospectiva, situação atual e um olhar para o futuro

THE EXAMINATION OF CONSTITUTIONALITY BY THE BRAZILIAN AUDIT OFFICE: retrospective, current situation and a look at the future

Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho¹

Resumo: Este artigo discute o exame da constitucionalidade pelos Tribunais de Contas brasileiros sob três óticas: visão retrospectiva do cenário; análise da situação atual; e apresentação de questões para o futuro, ante a recente decisão do Supremo Tribunal Federal (MS 35.410-DF) em relação à aplicação da Súmula 347/STF de 1963. O problema da pesquisa é saber se os Tribunais de Contas ainda podem realizar o exame da constitucionalidade em suas apreciações e, em caso positivo, em que bases o farão. A pesquisa conclui pela necessidade de ser fortalecido o papel dos Tribunais de Contas em relação ao exame da constitucionalidade de Leis e atos normativos. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, desenvolvida a partir da doutrina, Leis e jurisprudência que foram fontes deste trabalho. O método utilizado foi o dedutivo, tratando-se de uma pesquisa racional.

Palavras-chave: Tribunais de Contas. Competência. Exame da Constitucionalidade.

Abstract: This article discusses the exam of the constitutionality by the Brazilian Audit Office from three perspectives: a retrospective view of the scenario; an analysis of the current situation; and a presentation of questions for the future, in light of the recent decision of the Federal Court of Justice (MS 35.410-DF) regarding the application of Precedent 347/STF of 1963. The issue of this research is to know if the Brazilian Audit Office can still carry on the constitutionality exam in their assessments, and, if so, on what basis they'll do it. The research concludes that the Audit Office's role concerning the examination of the constitutionality of laws and normative acts must be strengthened. It's a bibliographical analysis, developed from doctrine, law, and jurisprudence, sources of this essay. The method used was a deductive one, being a rational research.

Keywords: Audit Office. Competence. Constitutionality Exam.

1 Graduada e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Doutoranda em Direito Público pela Universidade de Coimbra e Auditora de Contas Públicas. Atualmente é Assessora Jurídica de Gabinete, Presidente do Núcleo de Compliance e Encarregada de Dados do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Professora de Direito Administrativo. Autora de artigos e do livro *Jurisdição no Estado do Bem-Estar e do Desenvolvimento*. morgana@tce.ba.gov.br.

1 INTRODUÇÃO

O tema central deste artigo é o estudo da competência dos Tribunais de Contas no exame da constitucionalidade de Leis e Atos Normativos do Poder Público: fundamentos, exercício e limitações procedimentais. O problema da pesquisa reside em saber se os Tribunais de Contas ainda podem realizar o exame da constitucionalidade de Leis e atos normativos, diante do julgamento Mandado de Segurança 35.410-DF, cuja decisão foi publicada em 06/05/2021. Sendo positiva esta hipótese, o artigo apresenta questões a serem aprofundadas no sentido de fixar os limites que as Cortes de Contas devem observar para se desincumbir desse mister.

O trabalho desenvolve-se a partir do seguinte roteiro: o primeiro momento traça uma breve retrospectiva acerca da aferição de constitucionalidade de Leis e Atos do Poder Público a partir da Constituição Federal (CF) de 1946, sob a égide da qual foi editada a Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal (STF); no segundo momento, analisa-se o julgamento do Mandado de Segurança 35.410-DF, procurando responder se a Súmula 347/STF ainda se aplica, apresentando notas que podem ajudar a compreender as repercussões da decisão do STF no MS 35.410-DF na seara do controle externo; e no terceiro momento, apresenta-se, dedutivamente, um olhar para o futuro, no sentido de propor soluções para os problemas que envolvem tanto a forma quanto os limites do exame de constitucionalidade de Leis e Atos normativos pelos Tribunais de Contas em suas fiscalizações. A título de considerações finais, e tendo em vista a atualidade e relevância do assunto, o artigo propõe o aprofundamento da discussão do tema e o fortalecimento do papel dos Tribunais de Contas.

Em relação à metodologia aplicada, trata-se de uma pesquisa classificada como racional, e não empírica. Portanto, o método utilizado foi o dedutivo, e não, o indutivo. Quanto aos procedimentos utilizados para abordar a temática discutida, a pesquisa é classificada como bibliográfica, pois o percurso científico escolhido consistiu na coleta de informações contidas em decisões, Leis e textos de caráter científico, que foram entre si articulados, servindo de base teórica para o desenvolvimento do artigo.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 BREVE RETROSPECTIVA DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E A SÚMULA 347/STF

Para entender este cenário do exame de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, cabe uma breve retrospectiva histórica acerca do controle de constitucionalidade no Brasil. Segundo Ruy Barbosa (1890), a CF/1891 já trazia em

seu texto a possibilidade desse controle na forma difusa, sendo regulamentada, a primeira vez, pela Lei Federal n. 221/1894 (FORNI, 2020, p. 146). Porém, vamos começar a retrospectiva a partir de 1946, porque foi sob a égide dessa Constituição que foi editada pelo STF a Súmula 347 de 1963, que dispõe: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, apreciará a constitucionalidade das Leis e dos atos do Poder Público”.

A Carta Constitucional de 1946 atribuía ao Supremo Tribunal Federal a competência para processar e julgar, originariamente, a representação contra inconstitucionalidade de Lei ou Ato de natureza normativa, federal ou estadual, encaminhada pelo Procurador-Geral da República (CF/46, art. 101, I, k); e a competência de julgar em recurso extraordinário as causas decididas em única ou última instância por outros Tribunais ou Juízes quando a decisão fosse contrária ao dispositivo da Constituição (CF/46, art. 101, III, a). Esta regra estava relacionada à competência para analisar a inconstitucionalidade de atos normativos em face da Constituição Federal.

Com relação à inconstitucionalidade de Leis ou Atos Normativos Municipais, em face da Constituição do Estado, a Carta de 1946 previa a possibilidade de a Lei estabelecer processo, de competência originária dos Tribunais de Justiça, para declarar tal incompatibilidade entre a Lei ou Ato Municipal e a Constituição Estadual (CF/46, art. 124, inc. XIII).

Já havia, também, a previsão expressa nas disposições gerais no sentido de que só pelo voto da maioria absoluta dos seus membros poderiam os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de Lei ou de Ato do Poder Público (CF/46, art. 200).

A Carta Magna de 1967 manteve o quórum qualificado (maioria absoluta) para a declaração de inconstitucionalidade de Lei ou ato do Poder Público, repetindo o mesmo texto do art. 200 da Constituição de 1946 (CF/67, art. 111), assim como a competência do STF para processar e julgar, originariamente, “a representação do Procurador-Geral da República, por inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo federal ou estadual” (CF/67, art. 114, inc. I, letra “I”), tendo sido acrescida a competência do STF para apreciar, em recurso extraordinário, pedido de reforma de decisão de outros Tribunais que declarassem a inconstitucionalidade de tratado ou Lei Federal (CF/67, art. 114, inc. III, letra “b”).

No texto original, a Carta de 1969 (com a ressalva de não se tratar, a rigor, de nova Constituição), também manteve a necessidade de maioria para que os Tribunais pudessem declarar a inconstitucionalidade de Lei ou Ato do poder público (CF/69, art. 116).

A Emenda Constitucional n. 07/1977 manteve a competência do STF para apreciar, em recurso extraordinário, pedido de reforma de decisão de outros Tribunais que declarassem a inconstitucionalidade de tratado ou Lei federal (CF/69, art. 119, inc. III, letra “b”). A novidade foi a menção à possibilidade da Lei Orgânica da

Magistratura Nacional (LOMAN) criar órgão especial com a competência de declarar a inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo (CF/69, art. 121, § 2º). Por esta razão, em 1977, foi consignado que o quórum qualificado seria também exigido no voto dos membros do respectivo órgão especial dos Tribunais quando declarassem a inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo do Poder Público.

Com isso, até a promulgação da CF/88, a declaração de inconstitucionalidade seguia essas bases, permanecendo em pleno vigor a Súmula 347 que atribuía a competência da apreciação de inconstitucionalidade, também, aos Tribunais de Contas. Porém, nunca houve uma distinção efetiva entre a declaração (verbo utilizado nas constituições) e a apreciação (verbo utilizado na Súmula 347), e, na prática, quando os Tribunais de Contas apreciavam a inconstitucionalidade ao julgar contas, o que ocorria era o mesmo: o afastamento da incidência da norma (ou do ato) considerada inconstitucional. Apesar disso, a Súmula 347 operava efeitos, sem celeumas jurídicas. Entretanto, com a Constituição Federal de 1988, inaugurou-se uma nova dimensão do controle de constitucionalidade no país, e a recepção da Súmula 347 começou a ser questionada.

Dessa forma, apesar de manter alguns dispositivos com texto semelhante às constituições pretéritas, a CF/88 está assentada em bases distintas daquelas que fundaram os textos das constituições anteriores e, embora tenha preservado o modelo tradicional de controle de constitucionalidade antes existente, a Carta Cidadã adotou também outros instrumentos de controle da constitucionalidade de Leis e atos normativos, tais como: o mandado de injunção, ação direta de inconstitucionalidade por omissão, o mandado de segurança coletivo e, sobretudo, a ação direta de inconstitucionalidade.

Essas mudanças conferiram um novo perfil ao sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, consagrando o modelo misto. O controle *abstrato* e *concentrado* deixou de ser algo eventual e episódico dentro do sistema, para ser protagonista ao lado do controle *concreto* e *difuso*².

Outrossim, a ampliação da legitimação conferida no controle abstrato, com a possibilidade de se submeter qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, operou uma mudança substancial no modelo até então vigente no Brasil.

Em suma, a CF/88 atribuiu ao STF a competência originária para o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo Federal ou Estadual e da ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou Ato Normativo Federal (CF/88, art. 102, I, 'a').

A CF/88 ainda emprestou, a partir da Emenda Constitucional n. 3/1993, efeitos vinculantes às decisões definitivas de mérito nas ações de controle concentrado e

2 O controle difuso é aquele conferido a todo e qualquer juiz, no âmbito de sua competência, independentemente da posição que adote na estrutura do Poder Judiciário, não sendo necessária uma ação própria, como existe no controle concentrado. No controle difuso, a questão constitucional é meramente incidental, arguida no caso concreto como questão prejudicial ao julgamento principal. E, neste caso, a declaração de inconstitucionalidade gera efeitos apenas para o caso concreto.

nas ações declaratórias de constitucionalidade (CF/88, art. 102, § 2º). Aos Tribunais de Justiça dos Estados, a CF/88 atribuiu a competência originária de julgar as ações diretas de inconstitucionalidade contra Leis e atos normativos estaduais e municipais em face das Constituições Estaduais (CF/88, art. 125, §2º).

Outro aspecto da CF/88 sobre o controle de constitucionalidade é que a Carta Magna manteve a necessidade de respeito ao quórum qualificado na análise da inconstitucionalidade, seja direta ou por meio difuso, em qualquer Tribunal do país. O quórum de votação é relevante para o funcionamento de qualquer órgão colegiado, e quando se trata de quórum qualificado ou reserva de plenário, é preciso alcançar proporção pré-determinada, como, por exemplo, a maioria absoluta dos membros de um órgão julgador. Neste caso, inclusive, o quórum é de 2/3 (CF/88, art. 97)³ para ensejar o efeito extraordinário de extrair validade e eficácia de uma norma oriunda do legislativo⁴.

Por fim, a Carta Cidadã manteve inalterada a competência do STF para apreciar, em recurso extraordinário, pedido de reforma de decisão de outros Tribunais que declararem a inconstitucionalidade de tratado ou Lei federal na forma incidental (CF/88, art. 102, inc. III, letra “b”), mas inovou ampliando a legitimação para a propositura das ações de controle concentrado para: o Presidente da República; a Mesa do Senado Federal; a Mesa da Câmara dos Deputados; a Mesa da Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; o Governador de Estado ou do Distrito Federal; o Procurador-Geral da República; o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; Partido Político com representação no Congresso Nacional; Confederação Sindical; ou Entidade de Classe de âmbito nacional (CF/88, art. 103). Com relação às Constituições Estaduais, a Carta Magna de 1988 previu que cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de Leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão (CF/88, art. 125, § 2º). Outrossim, é função institucional do Ministério Público promover a ação de inconstitucionalidade (CF/88, art. 129, inc. IV).

Resta claro, diante da redação da Constituição Federal de 1988, que os Tribunais de Contas não podem fazer o controle *abstrato e concentrado* de constitucionalidade, mas a pergunta que remanesce é se podem examinar a constitucionalidade de uma norma quando da realização do controle externo, na apreciação do caso concreto.

Essa é a questão central deste estudo: saber se, após o julgamento do MS 35.410-DF, os Tribunais de Contas poderão apreciar a constitucionalidade de normas quando de seus julgamentos concretos, e de que forma devem agir quando a questão

3 A cláusula de reserva de plenário estabelece que os Tribunais somente possam declarar a inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo do Poder Público pelo voto da maioria absoluta de seus membros.

4 A questão envolve a tripartição de poderes e o sistema de freios e contrapesos. Incumbe ao Poder Legislativo criar normas gerais e hipotéticas que regulam a vida em sociedade. Ordinariamente, cabe ao Poder Judiciário solucionar conflitos concretos na aplicação do direito emanado do legislador. Somente em caráter e hipótese excepcionais é que o Poder Judiciário pode adentrar na competência do Legislativo para retirar das Leis os efeitos que lhe são inerentes e próprios.

a ser decidida contiver, como questão prejudicial, a compatibilidade de uma norma hierarquicamente inferior com a Constituição (Federal ou Estadual).

2.2 SITUAÇÃO ATUAL DA APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS APÓS O JULGAMENTO DO MS 35.410 PELO STF

Nas decisões monocráticas proferidas pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do MS 25.888⁵, em 22/3/2006, e MS 27.796⁶, em 27/01/2009, vê-se um posicionamento bastante claro de negativa de aplicação da Súmula 347/STF. Porém, nesses casos, a questão da análise da recepção da Súmula 347/STF e da possibilidade dos Tribunais de Contas realizarem a apreciação de constitucionalidade restou-se prejudicada, porque os processos não foram julgados no mérito⁷.

No entanto, mais recentemente, foi retomada a discussão sobre a recepção da Súmula 347 pela CF/88, com a decisão do Plenário do STF no bojo do Mandado de Segurança 35.410⁸, publicada no DJE n. 86, em 06/05/2021, na qual, por maioria, decidiu-se conceder, no caso concreto, a segurança para afastar a determinação contida no item 9.2 do Acórdão 2.000/2017 do Tribunal de Contas da União, proferido no Processo TC 021.009/2017-1, e determinar que as aposentadorias e pensões dos servidores substituídos fossem analisadas pelo TCU de acordo com os dispositivos legais vigentes (§§ 2º e 3º do art. 7º da Lei n. 13.464/2017 e inciso XXIII do § 1º do art. 4º da Lei n. 10.887/2004), prevendo o pagamento de bônus de eficiência aos servidores. O STF vedou o afastamento da eficácia dos dispositivos legais por decisão do Tribunal de Contas da União, como havia constado do Acórdão.

Deve-se, portanto, proceder a análise do MS 35.410 pelo STF, a fim de saber se ainda é possível admitir o controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas.

O MS 35.410 teve por objeto (ato coator) o acórdão do Tribunal de Contas da União que afastou a aplicação dos §§ 2º e 3º dos arts. 7º e 17 da Lei n. 13.464/2017 e inciso XXIII do § 1º do art. 4º da Lei n. 10.887/2004, que fundamentavam a extensão a inativos e pensionistas do benefício denominado Bônus de Eficiência e

5 Trata-se de mandado de segurança, com pedido de medida liminar, impetrado pela Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRAS), contra ato do Tribunal de Contas da União (TCU), consubstanciado em decisão que determinou à impetrante e seus gestores que se abstenham de aplicar o Regulamento de Procedimento Licitatório Simplificado, aprovado pelo Decreto 2.745, de 24.8.1998. O referido decism suspendeu liminarmente a Decisão n. 663/2002-TCU-Plenário, que havia declarado a inconstitucionalidade do artigo 67 da Lei n. 9.478/97 e do Decreto n. 2.745/98.

6 Trata-se de mandado de segurança, com pedido de medida liminar, impetrado pela Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRAS) contra o Acórdão 1.763/2008 do Tribunal de Contas da União, na parte em que determinou à impetrante e seus gestores que se abstenham de aplicar o Regulamento de Procedimento Licitatório Simplificado, aprovado pelo Decreto 2.745, de 24/8/1998 (TC 008.815/2000-3).

7 Discutia-se a possibilidade de utilização do Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado da PETROBRAS, aprovado pelo Decreto n. 2.745, de 24/8/1998, e a edição posterior da Lei das Estatais (Lei Federal n. 13.303/2016) que colocou um ponto final na discussão acerca da constitucionalidade do referido regulamento.

8 Trata-se de mandado de segurança coletivo, com pedido de liminar, impetrado pelo Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil (SINDIRECEITA) contra ato do Tribunal de Contas da União.

Produtividade, concedido a auditores fiscais do trabalho e analistas tributários da Receita Federal do Brasil que integram a carreira tributária e aduaneira, por reputá-los inconstitucionais a fim de não incidir sobre a referida parcela desconto de Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS).

Neste MS 35.410, a questão de fundo é a discussão de: se o Tribunal de Contas da União teria competência para exercer controle difuso de constitucionalidade, com fulcro na Súmula 347 do STF.

O Ministro Alexandre de Moraes havia concedido, em 2017, monocraticamente, a liminar, sob o fundamento de que o TCU não poderia exercer o controle difuso de constitucionalidade nos julgamentos de seus processos sob o argumento da vigência da Súmula 347. A tese do Ministro Relator é a de que, a partir da CF/88, apenas órgãos jurisdicionais podem declarar a inconstitucionalidade de Leis e atos normativos, logo, seria inviável a subsistência da Súmula 347, e o exercício da competência ali prevista pelos Tribunais de Contas. Vejamos trecho da decisão do referido Ministro:

É inconcebível, portanto, a hipótese do Tribunal de Contas da União, órgão sem qualquer função jurisdicional, permanecer a exercer controle difuso de constitucionalidade nos julgamentos de seus processos, sob o pretenso argumento de que lhe seja permitido em virtude do conteúdo da Súmula 347 do STF, editada em 1963, cuja subsistência, obviamente, ficou comprometida pela promulgação da Constituição Federal de 1988. Eis o teor do referido enunciado: *“O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das Leis e dos atos do Poder Público”*. Com efeito, os fundamentos que afastam do Tribunal de Contas da União – TCU a prerrogativa do exercício do controle incidental de constitucionalidade são semelhantes, *mutatis mutandis*, ao mesmo impedimento, segundo afirmei, em relação ao Conselho Nacional de Justiça – CNJ (DIREITO CONSTITUCIONAL. 33. Ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 563 e seguintes). O exercício dessa competência jurisdicional pelo CNJ acarretaria triplo desrespeito ao texto maior, atentando tanto contra o Poder Legislativo, quanto contra as próprias competências jurisdicionais do Judiciário e as competências privativas de nossa Corte Suprema. O desrespeito do CNJ em relação ao Poder Judiciário se consubstanciaria no alargamento de suas competências administrativas originárias, pois estaria usurpando função constitucional atribuída aos juízes e Tribunais (função jurisdicional) e ignorando expressa competência do próprio Supremo Tribunal Federal (*“guardião da Constituição”*). A declaração incidental de inconstitucionalidade ou, conforme denominação do Chief Justice Marshall (1 Chanc 137 – 1803 – Marbury vs. Madison), a ampla revisão judicial, somente é permitida de maneira excepcional aos juízes e Tribunais para o pleno exercício de suas funções jurisdicionais, devendo o magistrado garantir a supremacia das normas constitucionais ao solucionar de forma definitiva o caso concreto posto em juízo. Trata-se, portanto, de excepcionalidade concedida somente aos órgãos exercentes de função jurisdicional, aceita pelos mecanismos de freios e contrapesos existentes na separação de poderes e não extensível a qualquer outro órgão administrativo. [MS

35410/DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, decisão monocrática, Brasília, 15 de dezembro de 2017]. (MORAES, 2017).

A tese do Ministro parte inicialmente da fixação de que os Tribunais de Contas são órgãos destituídos de função jurisdicional e equiparados ao Conselho Nacional de Justiça. E, para o Ministro, o controle de constitucionalidade apenas pode ser exercido por órgãos exercentes de função jurisdicional.

Segundo Moraes, a possibilidade de um órgão administrativo declarar a inconstitucionalidade de uma norma, ainda que fora do controle concentrado, representaria, ao mesmo tempo: usurpação de função jurisdicional; invasão à competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal e desrespeito ao Poder Legislativo, como se vê *in verbis*:

Haveria, nessa hipótese, inaceitável subversão constitucional, pois o texto constitucional não prevê essa competência jurisdicional ao Conselho Nacional de Justiça, que, igualmente, não se submete às regras de freios e contrapesos previstas pela Constituição Federal ao Supremo Tribunal Federal para interpretar seu texto (legitimidade taxativa, pertinência temática, cláusula de reserva de plenário, quórum qualificado para modulação dos efeitos, quórum qualificado para edição de súmulas vinculantes, entre outros), e que acabam por ponderar, balancear e limitar esse poder. A Constituição Federal não permite, sob pena de desrespeito aos artigos 52, inciso X, 102, I, “a” e 103-B, ao Conselho Nacional de Justiça o exercício do controle difuso de constitucionalidade, mesmo que, repita-se, seja eufemisticamente denominado de competência administrativa de deixar de aplicar a Lei vigente e eficaz no caso concreto com reflexos para os órgãos da Magistratura submetidos ao procedimento administrativo, sob o argumento de zelar pela observância dos princípios da administração pública e pela legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, pois representaria usurpação de função jurisdicional, invasão à competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal e desrespeito ao Poder Legislativo. (DIREITO CONSTITUCIONAL. 33. Ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 563 e seguintes). [MS 35410/DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes]. (MORAES, 2017).

Essa tese também foi defendida no curso da instrução do MS 35.410 pela Procuradoria Geral da República (PGR) que se manifestou em 30/05/2018 pela concessão da segurança, confirmando a liminar deferida, vez que, segundo sustentou, a Súmula 347 do STF estaria superada, em razão do novo modelo constitucional de 1988. Para a PGR, é inconcebível que o Tribunal de Contas da União permaneça exercendo o controle difuso de constitucionalidade nos julgamentos de seus processos, sob o argumento de que a Súmula 347/STF, editada em 1963, ainda estaria vigente:

[...] acredita-se que a Súmula 347/STF, em razão do novo modelo constitucional inaugurado com a Carta da República de 1988, encontra-

se mesmo superada. E não se está a dizer – repita-se – que o TCU e os demais Tribunais de Contas são “inimigos do Estado ou do Administrador Público, ou ainda, um usurpador dos Poderes, Funções e Instituições Constitucionais da República” (f. 96 – trecho do voto do acórdão atacado), mas apenas que é inconcebível que o Tribunal de Contas da União possa “*permanecer a exercer controle difuso de constitucionalidade nos julgamentos de seus processos, sob o pretenso argumento de que lhe seja permitido em virtude do conteúdo da Súmula 347/STF, editada em 1963, cuja subsistência, obviamente, ficou comprometida pela promulgação da Constituição Federal de 1988.*” (f. 151 – trecho da decisão que deferiu a liminar). [MS 35410/DF, parecer da PGR].

Em 02/04/2021, foi iniciado o julgamento do MS 35.410, junto com mais 7 mandados de segurança semelhantes (n.ºs 35.490, 35.494, 35.498, 35.500, 35.812, 35.824 e 35.836) que, igualmente, impugnavam o Acórdão n. 2.000/2017, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União, nos autos do processo TC n. 021.009/2017-1.

Para o Relator do MS 35.410, o TCU é um órgão técnico de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, com competência funcional claramente estabelecida no artigo 71 da Constituição Federal. Dessa forma, pela compreensão do Ministro Relator, ao declarar, ainda que incidentalmente, a inconstitucionalidade de dispositivos aos casos concretos submetidos à sua apreciação, a Corte de Contas estaria retirando a eficácia da Lei e acabava determinando aos órgãos da administração pública federal que deixassem de aplicá-la aos demais casos idênticos, extrapolando, assim, os efeitos de suas decisões para outros além das partes envolvidas no processo de contas e distorcendo o que deve ocorrer no controle difuso (efeitos apenas dentro do processo, sem qualquer repercussão geral). Com isso, o TCU estaria usurpando competência exclusiva do STF.

Dessa forma, o Relator manteve a liminar e votou pela concessão da segurança para afastar a determinação contida no Acórdão 2.000/2017 do TCU e para determinar que o TCU analisasse as aposentadorias e pensões dos servidores substituídos, em conformidade com os dispositivos legais vigentes, vedado o afastamento da eficácia de dispositivo legal por decisão administrativa.

Ele foi acompanhado integralmente por cinco ministros: Nunes Marques, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Gilmar Mendes. Dois ministros o acompanharam com ressalvas: Luís Roberto Barroso e Rosa Weber. Dois divergiram integralmente do Relator: Edson Fachin e Marco Aurélio. E o Ministro Dias Toffoli se deu por impedido nessa votação.

Eis a Ementa da decisão no MS 35.410, publicada em 06/05/2021:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE EXERCÍCIO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE COM EFEITOS

ERGA OMNES E VINCULANTES PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. DECISÃO DE AFASTAMENTO GENÉRICO E DEFINITIVO DA EFICÁCIA DE DISPOSITIVOS LEGAIS SOBRE PAGAMENTO DE “BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA” A INATIVOS E PENSIONISTAS, INSTITUÍDO PELA LEI 13.464/2017. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO PROCEDENTE. ORDEM CONCEDIDA.

1. O Tribunal de Contas da União, órgão sem função jurisdicional, não pode declarar a inconstitucionalidade de Lei federal com efeitos *erga omnes* e vinculantes no âmbito de toda a Administração Pública Federal.

2. Decisão do TCU que acarretou o total afastamento da eficácia dos §§ 2º e 3º dos artigos 7º e 17 da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017, no âmbito da Administração Pública Federal.

3. Impossibilidade de o controle difuso exercido administrativamente pelo Tribunal de Contas trazer consigo a transcendência dos efeitos, de maneira a afastar incidentalmente a aplicação de uma Lei federal, não só para o caso concreto, mas para toda a Administração Pública Federal, extrapolando os efeitos concretos e interpartes e tornando-os *erga omnes* e vinculantes.

4. CONCESSÃO DA ORDEM NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO para afastar a determinação contida no item 9.2 do Acórdão 2.000/2017 do Tribunal de Contas da União, proferido no Processo TC 0216.009/2017-1, e determinar que as aposentadorias e pensões dos servidores substituídos sejam analisadas em conformidade com os dispositivos legais vigentes nos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei n. 13.464/2017 e inciso XXIII do § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887/2004. [MS 35410/DF – STF – Plenário - Acórdão publicado em 06/05/2021].

O julgamento foi encerrado em 13/04/2021 e a decisão transitou em julgado dia 02/06/2021.

Nesta decisão, consta que o Tribunal de Contas da União é órgão sem função jurisdicional e que: (a) não pode declarar a inconstitucionalidade de Lei federal com efeitos *erga omnes* e vinculantes no âmbito de toda a Administração Pública Federal; e (b) quando realizar o controle difuso não pode transcender os efeitos da decisão para além das partes, ou seja, não pode determinar o afastamento da incidência da norma de maneira geral e vinculante para toda a Administração Pública.

Sendo assim, a grande preocupação demonstrada no *decisum* foi com os efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelos Tribunais de Contas. E tanto é assim, que a Súmula 347 não foi formalmente cancelada, permanecendo, dessa forma, a possibilidade de os Tribunais de Contas exercerem a competência de examinar a constitucionalidade de Leis e atos normativos nos casos concretos, apesar dos votos incisivos do Relator Ministro Alexandre de Moraes e do Ministro Gilmar Mendes, contrários até a essa possibilidade, pelo que se depreende de seus votos.

Para o Ministro Gilmar Mendes, o incremento do controle abstrato de constitucionalidade na CF/88 com a ampliação de legitimados para ação direta de inconstitucionalidade cuja decisão efeito vinculante e eficácia contra todos, bem como

a criação da ação declaratória de constitucionalidade e da ação de descumprimento de preceito fundamental implicaram na desnecessidade de que o sistema de controle difuso de constitucionalidade extrapole a esfera do Judiciário.

Nesse contexto, é relevante reafirmar que a possibilidade de os órgãos de controle administrativo deixarem de cumprir decisão legislativa, com fundamento em uma alegada inconstitucionalidade, é controvérsia que, sob o regime constitucional anterior, ganhou alguma densidade doutrinária e jurisprudencial, mas certamente já perdeu muito do seu significado prático, em face da nova disciplina conferida à ação direta de inconstitucionalidade. A outorga do direito para propor a ação direta aos Chefes do Executivo federal e estadual, bem como às Mesas das Casas Legislativas, retira, senão a legitimidade desse tipo de conduta, pelo menos, na maioria dos casos, a motivação para a adoção dessa conduta de quase desforço no âmbito do Estado de Direito. [MS 35410/DF, Relator Ministro Gilmar Mendes]

Contudo, a repercussão desse julgado, como dito, reacendeu a discussão sobre o cabimento do exame de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, bem como de sua natureza, especialmente quando o Ministro Relator compara o TCU ao CNJ, e quando a Procuradoria Geral da República afirma, categoricamente, que é inconcebível que o TCU exerça o controle difuso de constitucionalidade nos julgamentos de seus processos.

Daí a se entender que é preciso lançar novamente luzes acadêmicas às competências dos Tribunais de Contas e fortalecer as bases para que os Tribunais de Contas possam continuar a exercer seu mister constitucional, com limites, mas sem castrações e/ou amputações de competências. Esse é o desafio lançado.

2.3 O OLHAR PARA O FUTURO DO EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Como visto os Tribunais de Contas ainda podem realizar o controle de constitucionalidade com base na Súmula 347, pois ela ainda não foi cancelada pelo STF, mas terão de observar os efeitos dessa decisão, limitando-os ao caso concreto, pois as decisões em controle difuso, só têm efeito para as partes no processo.

O que se entende disso na prática?

Na prática, as resoluções e acórdãos dos Tribunais de Contas não poderão recomendar, muito menos determinar aos gestores, a não aplicação geral de determinada norma que, incidentalmente, tenham examinado e decidido pela inconstitucionalidade.

Simples? Nem tanto.

É que, na qualidade de gestor público, fiscalizado pelos Tribunais de Contas, o efeito para além das partes ocorrerá independentemente de haver ou não a recomendação ou a determinação de afastamento da incidência da norma noutros casos.

Explica-se.

É que o mesmo gestor ou mesmo o que o suceder – conhecendo da rejeição das contas anteriores, pelo Tribunal de Contas, em razão da aplicação da norma considerada inconstitucional – não vai, por óbvio, voltar a aplicá-la com o receio de, também, ter suas contas desaprovadas. E mesmo se assim decidir fazer, ficará com receio de ser criticado e punido pelo Tribunal de Contas por, deliberadamente e sem autorização, não ter aplicado a norma. Ocorre que se ele aplicar a mesma norma considerada outrora inconstitucional pelo Tribunal de Contas poderá, novamente, ter as contas rejeitadas no novo exercício e assim sucessivamente, até que uma ação direta de inconstitucionalidade seja julgada e retire a referida norma do ordenamento. Nessa ótica, a insegurança jurídica imperará.

E como solucionar?

Primeiro, reforçar o entendimento, como destacado pelo Ministro Edson Fachin em seu voto, que as Cortes de Contas têm a competência de julgar 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, e, ainda, as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário:

[...] o Supremo Tribunal Federal já assentou, em vários julgados, o colorido quase-jurisdicional que as tarefas do TCU assumem, já que não se trata de atividade meramente administrativa, mas de julgamento de contas de várias autoridades e colaboradores do Poder Público, a fim de assegurar a correção e economicidade nos gastos públicos. [MS 35410/DF – Voto Ministro Edson Fachin].

Nesta senda, cabe a transcrição de Marçal Justen Filho (2018), citado pelo Ministro Edson Fachin em seu voto:

A fórmula quase jurisdicional é interessante não para induzir o Leigo a imaginar que a atuação do Tribunal de Contas é idêntica à do Judiciário, mas para destacar como se diferencia do restante das atividades administrativas e legislativas. Nenhum outro órgão integrante do Poder Executivo e do Poder Legislativo recebeu da Constituição poderes de julgamento equivalentes, inclusive no tocante à relevância e eficácia, aos assegurados ao Tribunal de Contas. (JUSTEN FILHO, 2018, p. 1132-1133).

Ou seja, não se pode esquecer que o próprio STF já decidiu que o Tribunal de Contas exerce competência jurisdicional, à semelhança de um órgão do Poder Judiciário (*vide* MS 5.490, 7.280 e 21.466, além dos REs 55.821 e 132.747).

Com efeito, é preciso lembrar que para assegurar à Corte de Contas o adequado desempenho de suas atividades, o STF em outras ocasiões, com outra composição, por certo, já havia assegurado a existência de poderes implícitos, que possibilitariam

o cumprimento do mister constitucional que lhe foi destinado (MS 24.510, Relator (a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2003, DJ 19-03-2004 e MS 26.547 MC, Relator (a): Min. Celso de Mello, julgado em 23/05/2007, publicado em DJ 29/05/2007).

E, dentre esses poderes, não poderia deixar de estar o exame de constitucionalidade, para que, nos casos concretos submetidos à sua apreciação, o Tribunal de Contas pudesse, ou melhor, devesse afastar a incidência de Leis e atos normativos que contrariassem a Constituição. Sem esse poder o exercício das demais competências da Corte de Contas ficaria francamente prejudicado.

É que se não julga com definitividade (efeito exclusivo da decisão transitada em julgado do Poder Judiciário), é certo que julga no sentido de que aprecia, no âmbito de sua competência, pondo fim a controvérsia na aplicação do direito ao caso concreto, inclusive produzindo título executivo extrajudicial.

Uma decisão de um Tribunal de Contas não será imune à apreciação do Poder Judiciário, jamais se revestirá da definitividade que é característica exclusiva da coisa julgada material proveniente do Judiciário, mas não pode se confundir com a atividade ordinária da Administração de executar o Direito, pois seu pronunciamento realiza um juízo de valoração de conduta em cotejo com a normatividade. É, portanto, um juízo de legalidade.

Se for dado a um órgão ou ente realizar um juízo de legalidade que, por exemplo, lhe permite apreciar a incidência do ordenamento sobre atos, inclusive normativos, de forma a afastar um Decreto que viole a Lei ou um Ato de nomeação ou contratação que a contrarie, por muito maior razão também lhe será atribuído o dever de cotejar atos, inclusive normativos, em face da Constituição. Cogitar o contrário implicaria em impor aos Tribunais rejeitar um ato contrário à Lei, mas aceitar um praticado contra a Constituição.

Segundo, compreender o que foi defendido pelo Ministro Luís Roberto Barroso em seu voto no MS 35.410, no sentido de que “toda autoridade administrativa de nível superior pode, incidentalmente, declarar a inconstitucionalidade de Lei”.

E está corretíssima essa afirmação, do contrário, essas autoridades administrativas, cientes de inconstitucionalidade, quando não a declarassem incidentalmente ao julgar processos, cometeriam, no mínimo, crime de prevaricação⁹.

Afinal, embora não detenham competência para declarar a inconstitucionalidade de Leis *in abstracto*, os Tribunais de Contas devem, no caso concreto, pela via incidental (controle concreto), deixar de aplicar determinado ato inconstitucional e até sustar atos praticados com base em Leis vulneradoras da Constituição, como leciona Uadi Lammêgo Bulos (2000), *in verbis*:

9 O Código Penal em seu artigo 319 prevê o crime de prevaricação que tem como objetivo punir agentes públicos que dificultem, deixem de praticar ou atrasem, indevidamente, atos que são obrigações de seus cargos; ou os pratique contra a Lei, ou apenas para atender interesses pessoais.

Embora não detenham competência para declarar a inconstitucionalidade de Leis ou dos atos normativos em abstrato, pois essa prerrogativa é do Supremo Tribunal Federal, os Tribunais de Contas poderão, no caso concreto, reconhecer a desconformidade formal ou material de normas jurídicas, incompatíveis com a manifestação constituinte originária. Sendo assim, os Tribunais de Contas podem deixar de aplicar determinado ato por considerá-lo inconstitucional, bem como sustar outros atos praticados com base em Leis vulneradoras da Constituição (art. 71, X). Reitere-se que essa faculdade é na via incidental, no caso concreto, portanto. (BULOS, 2009, p. 893).

É dever dos Tribunais de Contas afastarem a aplicação de ato considerado inconstitucional e sustar outros que atentem contra a Constituição quando do julgamento de auditorias e inspeções. E, se assim não fosse, o Tribunal é que estaria cometendo ilegalidade e atentando contra a Constituição, ao menos por omissão no cumprimento de seu dever. Portanto, se fosse amputada essa competência dos Tribunais de Contas como poderiam rejeitar contas de gestores que tivessem seguido Leis flagrantemente inconstitucionais, sem declarar incidentalmente isso?

Se os Tribunais de Contas não pudessem exercer o controle difuso de constitucionalidade teriam de aceitar, tolerar e, de certa forma, exigir que a Administração Pública atuasse, segundo as Leis e Atos inconstitucionais na gestão de recursos públicos e na administração de interesses coletivos, até que as mesmas fossem, no controle concentrado, excluídas do ordenamento jurídico.

Nessa linha, Roberto Rosas (2006) apresenta a ideia de que todos os Tribunais ordinários ou especiais devem apreciar inconstitucionalidade de Leis e atos normativos no modo *incidenter tantum*, apesar de a última palavra pertencer ao STF.

Se atos submetidos ao Tribunal de Contas não estiverem conforme a Constituição serão atos inconstitucionais, e sua aplicação e efeitos deverão, por consequência, ser afastados, no caso concreto, tanto ou mais do que atos apenas ilegais.

O art. 71 da Constituição prevê o exercício pelo Tribunal de Contas da verificação da ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contratos etc.; e a legalidade das concessões iniciais de aposentadoria, reformas e pensões. O exame de legalidade pressupõe o de constitucionalidade, pois não há legalidade inconstitucional.

Em face desses preceitos basilares, cabe à Corte de Contas o exame das exigências legais nos casos enunciados, e em geral a ela submetidos, colocando o seu exame em confronto com a Constituição, não procedendo ao argumento da privatividade da interpretação das Leis pelo Poder Judiciário. Se os atos submetidos ao Tribunal de Contas não estão conforme a Constituição, logo, são atos contra a Lei, portanto, se inconstitucionais, são também – e em maior medida – ilegais.

Nesse sentido, foi o voto da Ministra Rosa Weber no MS 35.410 que registrou: “nada impede que o Tribunal de Contas aprecie a constitucionalidade de Lei ou Ato

Normativo do Poder Público, negando aplicação no caso concreto quando forem inconstitucionais, pois esta é obrigação de qualquer Tribunal ou órgão de qualquer dos poderes do Estado”.

Com efeito, o que não podem os Tribunais de Contas, por serem no ordenamento pátrio órgãos que não integram o Judiciário, é exercer o controle concentrado de constitucionalidade. Fora isso, devem proceder ao exame incidental de constitucionalidade, afinal, como sustentado pelo Ministro Marco Aurélio no MS 35.410, “seria verdadeira incongruência afastar a possibilidade de os Tribunais de Contas exercerem o controle difuso, propriamente dito”.

O controle difuso propriamente dito é aquele exercido no curso de processo do qual tenha sido suscitada a inconstitucionalidade, sendo de competência de todos os Tribunais ordinários e especiais. Aqui a questão constitucional é uma questão prejudicial da causa e, por isso, deve ser apreciada como preliminar à análise do mérito. Ela precisa ser decidida previamente, como pressuposto lógico e necessário da solução do problema principal. Ou seja, o objetivo não é atacar diretamente a norma eivada de vício, mas solucionar preliminarmente a questão constitucional como condição necessária para decidir acerca do caso concreto.

Nesse aspecto, seria perfeitamente possível o controle difuso no âmbito dos julgamentos processados pelos Tribunais de Contas, mesmo que a Súmula 347 estivesse cancelada, o que não é o caso, ela ainda está em vigor, apesar de editada antes da CF/88.

Terceiro, aperfeiçoar o rito do exame de constitucionalidade no âmbito dos Tribunais de Contas (nas três esferas: União, Estados e Municípios). O normativo interno desses Tribunais traz procedimentos completamente distintos, ora exigem o respeito à reserva de plenário, ora não. Além disso, muitos Tribunais Estaduais analisam a inconstitucionalidade até de normas das constituições estaduais em sede de auditoria de contas.¹⁰

Quanto a isso cabe, em tese, abrir um parêntese neste artigo para explicar – o que para uns parece óbvio – que os Tribunais de Contas dos Estados não podem declarar a inconstitucionalidade de norma da Constituição Estadual, documento normativo estruturante do qual se extrai a própria criação e competência dos Tribunais de Contas estaduais.

Com efeito, não há que se confundir a atribuição de aferir a compatibilidade (validade) de normas de hierarquia inferior (Leis e atos normativos estaduais e municipais) com normas de hierarquia superior (Constituição do Estado), com a atribuição de declarar a validade da própria Constituição do Estado, poder jamais conferido a qualquer órgão

10 Sabemos o Tribunal e a decisão em que ocorreu essa extrapolação de competência quando o Tribunal de Contas declarou a inconstitucionalidade e afastou por completo a incidência de norma da Constituição Estadual em sede de auditoria de contas, mas preferimos neste artigo – cujo objetivo não é apurar a forma com que os Tribunais estão agindo – trabalharmos com a hipótese em tese.

criado pela referida Constituição¹¹, salvo delegação direta e expressa da própria norma fundamental, como ocorre com o Supremo Tribunal Federal e os Tribunais de Justiça dos Estados, cada um nas fronteiras já referidas de suas competências constitucionais.

Nem o próprio Supremo Tribunal Federal pode analisar a constitucionalidade de normas criadas pelo Poder Constituinte originário (que o criou), como já decidiu na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 815/DF¹², quando o STF, por votação unânime, não conheceu a ação por impossibilidade jurídica do pedido (Plenário, 28/03/1996), como mostra a ementa da mencionada decisão:

EMENTA: - Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 1º e 2º do artigo 45 da Constituição Federal. - A tese de que há hierarquia entre normas constitucionais originárias dando azo à declaração de inconstitucionalidade de umas em face de outras é impossível com o sistema de Constituição rígida. - Na atual Carta Magna “*compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição*” (artigo 102, “*caput*”), o que implica dizer que essa jurisdição lhe é atribuída para impedir que se desrespeite a Constituição como um todo, e não para, com relação a ela, exercer o papel de fiscal do Poder Constituinte originário, a fim de verificar se este teria, ou não, violado os princípios de direito suprapositivo que ele próprio havia incluído no texto da mesma Constituição. - Por outro lado, as cláusulas pétreas não podem ser invocadas para sustentação da tese da inconstitucionalidade de normas constitucionais inferiores em face de normas constitucionais superiores, porquanto a Constituição as prevê apenas como limites ao Poder Constituinte derivado ao rever ou ao emendar a Constituição elaborada pelo Poder Constituinte originário, e não como abarcando normas cuja observância se impõe ao próprio Poder Constituinte originário com relação às outras que não sejam consideradas como cláusulas pétreas, e, portanto, possam ser emendadas. Ação não conhecida por impossibilidade jurídica do pedido. (STF – ADI 815/DF – Tribunal Pleno 28/03/1996 – Rel. Min. Moreira Alves)

Assim, o STF decidiu que nem ele mesmo pode declarar a inconstitucionalidade de normas constitucionais originárias, porque sua competência precípua é a guarda da Carta Magna, o que implica dizer que deve impedir que se desrespeite a Constituição como um todo.

Marcus Vinícius Furtado Coêlho (2016) explica que o paradoxo posto ao STF em 1992, por meio da ADI 815 – sobre a possibilidade de uma norma constitucional ser inconstitucional – não era novo e nem inédito, tendo surgido ao final de década de 1950 na Alemanha, quando o país divergia acerca da legitimidade de uma Lei fundamental redigida e promulgada por uma assembleia constituinte cujo protagonismo coube não ao povo alemão, mas ao governo aliado.

11 Como lecionou Hans Kelsen em seu livro clássico *Teoria Pura do Direito*, ao difundir a concepção da estrutura piramidal do ordenamento normativo, a norma derivada não pode inverter a hierarquia com a norma fundante.

12 Ação Direta de Inconstitucionalidade 815/DF, ajuizada pelo governador do estado do Rio Grande do Sul em dezembro de 1992, e relatada pelo Ministro Moreira Alves.

Nesta época, Otto Bachof (1994), Professor da Universidade de Tübingen (Alemanha), aduziu o seguinte questionamento: seria possível que normas constitucionais fossem inconstitucionais por violar um princípio jurídico absoluto ou o próprio sistema interno do texto, promovendo assim uma modificação substancial de seu conteúdo?

Sua preocupação era livrar o texto constitucional de dispositivos que contrariassem preceitos fundamentais de justiça, cujo alicerce estaria no Direito Natural. Sendo o povo titular do Poder Constituinte, o texto deveria refletir o sentimento de justiça enraizado em cada membro da coletividade. Em crítica aberta aos teóricos adeptos do conceito formal de Constituição, Bachof (1994) expõe que a Constituição será válida – entendida enquanto legítima – tão somente no caso de o legislador considerar os ‘princípios constitutivos’ de toda e qualquer ordem jurídica e “[...] atender aos mandamentos cardeais da Lei moral, possivelmente diferente segundo o tempo e lugar, reconhecida pela comunidade jurídica, ou, pelo menos não os renegar conscientemente.” (COELHO, 2016, p. 1-2).

Tal tese de Bachof (1994) não encontrou eco no Brasil, em especial, na jurisprudência do STF. Malgrado, o Supremo admita a inconstitucionalidade de propostas de emenda à Constituição quando restarem violadas as cláusulas pétreas previstas no artigo 60, §4º, da Carta, na qual não admite a existência de normas constitucionais inconstitucionais, devendo todas serem consideradas igualmente, e obrigar a todos na mesma medida.

Assim, os Tribunais de Contas Estaduais não podem examinar, muito menos declarar, a inconstitucionalidade de normas da própria Constituição Estadual. Isso porque tal possibilidade seria não apenas uma questão de subversão dos princípios estruturantes da normatividade, mas, também, de invasão de competência do STF.

É que a Constituição do Estado somente pode ter sua validade questionada (notadamente por violação constitucional) em relação à sua própria norma de fundamentação, que é a Constituição Federal. E essa competência (para avaliar normas derivadas, inferiores, no plano hierárquico da Carta Magna) é do Supremo Tribunal Federal. Apenas o STF pode retirar a validade e eficácia de uma norma da Constituição de um Estado por violação da Carta Magna.

Nestes termos, o mérito desta verificação implica na análise da Constituição Federal, razão pela qual tal exame não pode ser feito sem que o órgão julgador se debruce sobre a compreensão de sentido da Lei Maior, e, assim, estaria usurpando competências da Corte Constitucional.

Portanto, independentemente da discussão acerca da recepção ou não da Súmula 347 pela Constituição Federal e de sua vigência atual após o julgamento do MS 35.410-DF, resta claro que os Tribunais de Contas estaduais não possuem competência para declarar, nem mesmo incidentalmente, e respeitando o quórum composto pela maioria absoluta dos membros, a inconstitucionalidade de norma da

Constituição Estadual em face da Carta Magna, porque isso seria, alegoricamente, atentar contra a vida da própria mãe! Afinal, decisões dos Tribunais de Contas estaduais (norma individual da criatura) não podem examinar a validade de norma de diploma que o criou e estabeleceu sua competência.

No Brasil não é admitida a doutrina das normas constitucionais inconstitucionais. Igualmente, se fosse possível um Tribunal de Contas Estadual declarar inconstitucionalidade de uma norma da Constituição do seu Estado, e afastar sua incidência, mesmo que num caso concreto, isso seria o mesmo que atentar contra sua própria origem.

Em conclusão, verifica-se o Instituto Rui Barbosa (IRB) e sua missão de “promover a integração, o desenvolvimento e o aperfeiçoamento dos métodos e procedimentos de controle externo, aproximando instituições e sociedade, de modo a fortalecer ações que beneficiem a coletividade”, pode ser uma grande mola propulsora em prol do aperfeiçoamento do rito do exame de constitucionalidade no âmbito dos Tribunais de Contas.

Com mais diálogo institucional certamente será possível padronizar os procedimentos de exame de constitucionalidade nos Tribunais de Contas, na forma incidental e difusa, respeitando o quórum qualificado, e observar os limites fixados no recente julgamento do MS 35.410 do STF, relativos aos efeitos da decisão (interpartes e não vinculantes), sem que isso mitigue o exercício do controle externo ou prejudique a segurança jurídica dos administradores públicos.

3 CONSIDERAÇÕES

Em brevíssimas palavras, em razão da limitação do espaço, foi feita uma análise retrospectiva acerca do exame da constitucionalidade pelos Tribunais de Contas brasileiros no cenário que antecedeu a Constituição Federal de 1988 até o quadrante atual e demonstrou-se excertos do julgamento do MS 35.410-DF no STF.

Problematizaram-se algumas questões e situações que podem causar perplexidade e que devem ensejar estudos, convocando-se um olhar para o futuro naquilo que pode impactar na função principal dos Tribunais de Contas, qual seja: julgar contas conforme a legalidade, a legitimidade e a economicidade, de forma suficiente (no sentido de eficaz), e eficiente.

Ainda que a decisão do MS 35.410-DF: (a) não ostente efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, como ocorre com as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Pretório Excelso nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, à luz do art. 102, §2º, da CF/88, c/c o art. 28, parágrafo único, da Lei Federal n. 9.868/99; (b) faça coisa julgada apenas entre as partes, nos termos do art. 506, do CPC, sendo incapaz de reduzir a competência das Cortes de Contas no exame da constitucionalidade; e (c) não tenha sido tema de

repercussão geral, foram apresentadas 3 propostas de solução para o problema da pesquisa que era saber se os Tribunais de Contas ainda podem realizar o exame da constitucionalidade em suas apreciações, e em caso positivo, em que bases.

Em conclusão, a pesquisa revelou que os Tribunais de Contas continuam com a prerrogativa de examinar a constitucionalidade de Leis e atos normativos em seus julgamentos de casos concretos e devem fazê-lo na forma difusa, respeitando a reserva de plenário, mas, afora isso, concluiu pela necessidade de fortalecimento do papel dos Tribunais de Contas, especialmente de sua função de “julgar”. Parafraseando o refrão da música “*Divino maravilhoso*”, de Gilberto Gil e Caetano Veloso, cantada pela primeira vez em 1969, por Gal Costa, é preciso os Tribunais de Contas estarem “atentos e fortes” diante de tentativas de mitigação de sua função e de amputação de suas competências.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO Júnior. **O controle de constitucionalidade exercido pelos Tribunais de contas**. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/download/37/35/file:///>. Acesso em: 28 set. 2020.

BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** Coimbra: Almedina, 1994.

BOGONI, Flávia. Os Tribunais de Contas e o controle de constitucionalidade: ponderações acerca da Súmula 347 do STF. **Fórum Administrativo Direito Público FA**, Belo Horizonte, ano 8, n. 91, set. 2008, p. 61-72. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/169096?show=full>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 35, de 14 de março de 1979**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Magistratura Nacional – LOMAN. Tribunal Superior Eleitoral. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/legislacao/codigo-eleitoral/leis-complementares/lei-complementar-nb0-35-de-14-de-marco-de-1979>. Acesso em: 1 mar. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Presidência da República, 1999. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=9868&ano=1999&ato=35803ZE9keNpWT227>. Acesso em: 1 mar. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. ADI 215 / PB, Relator: Min. Celso de Mello, no DJ de 3 de agosto de 1990. Brasília: DF, 1990.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. ADI 815 / DF. Relator Min. Moreira Alves, no DJ de 10 de maio de 1996. Brasília: DF, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança**. MS 25888/DF, Relator: Min. Gilmar Mendes. Decisão Monocrática Liminar em 22 de março de 2006, publicado no DJE de 29 de março de 2006. Decisão Monocrática Final em 14 de setembro de 2020, publicada no DJE de 16 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança**. MS 27796/DF, Relator: Min. Alexandre de Moraes, Decisão Monocrática Liminar em 27 de janeiro de 2009, publicado no DJE de 6 de fevereiro de 2009. Decisão Monocrática Final em 11 de maio de 2018, publicada no DJE de 15 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança**. MS 35410/DF, Relator: Ministro Alexandre de Moraes, Decisão Monocrática Liminar em 15 de dezembro de 2017, publicado no DJE de 31 de janeiro de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 347**. O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das Leis e dos atos do Poder Público. Brasília: DF, 1963.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 913/2005 – Segunda Câmara. Célia Maria Martins da Silva Alcure. Relator: Min. Ubiratan Aguiar. 7 jun. 2005. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 jun. 2005.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BÚRIGO, V. A. O controle de constitucionalidade dos atos normativos pelos Tribunais de Contas. **Revista do TCU**, Brasília, v. 33, n. 94, out./dez. 2002, p. 50.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; CAPEZ, Fernando; ROSA, Márcio Elias; SANTOS, Marisa. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CLÉVE, Clémerson Merlin. A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro. **Revista dos Tribunais**. 2. ed., São Paulo: 2000.

COÊLHO, Marcus Vinícius. **O controle de constitucionalidade de normas constitucionais**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jul-10/constituicao-controle-constitucionalidade-normas-constitucionais>. Acesso em: 28 set. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Com quantos votos se faz uma Lei inconstitucional? In: **Revista Consultor Jurídico**, 9 de setembro de 2017. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2017-set-09/observatorio-constitucional-quantos-votos-faz-Lei-inconstitucional#:~:text=0%20qu%C3%B3rum%20de%20julgamento%20tem,normativo%20\(6%20de%2011](https://www.conjur.com.br/2017-set-09/observatorio-constitucional-quantos-votos-faz-Lei-inconstitucional#:~:text=0%20qu%C3%B3rum%20de%20julgamento%20tem,normativo%20(6%20de%2011). Acesso em: 29 set. 2020.

DESCHAMPS, Gustavo Coelho. Controle de constitucionalidade e Tribunais de Contas do Brasil. **Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP**, Belo Horizonte, ano 7, n. 84, dez. 2008. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D66559C015D9990E61A2699>. Acesso em: 25 set. 2020.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. A apreciação da constitucionalidade das normas pelos Tribunais de Contas. **L&C: Revista de Licitações e Contratos**, v. 5, n. 51, set. 2002, p. 16-21.

FERREIRA, F. G. B. C. **Do exercício do Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais de Contas**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 dez. 2013. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/do-exercicio-do-controle-de-constitucionalidade-pelos-Tribunais-de-contas/>. Acesso em: 26 set. 2020.

FRANCA FILHO, Márcílio Toscano. Os Tribunais de Contas e o controle de constitucionalidade. **Boletim de Direito Administrativo**. v. 17, n. 9, set. 2001, p. 705-706.

FORNI, João Paulo Gualberto. Controle de Constitucionalidade pelo TCU: uma proposta de revisão da Súmula 347 do STF, *In: Revista do TCU*, ed. 146, 2020, p. 77-146. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1675>. Acesso em: 10 abr. 2021.

JAYME, Fernando Gonzaga. **A competência dos Tribunais de Contas no Brasil**. Disponível em: <http://somos.ufmg.br/professor/fernando-gonzaga-jayme>. Acesso em: 5 jul. 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MELLO, José Luiz de Anhaia Mello. **Da competência do Tribunal de Contas para negar aplicação a Leis Inconstitucionais**. São Paulo: Saraiva, 1965.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MONTEIRO, Adonias Fernandes. **Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais de Contas na visão da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51496/control-de-constitucionalidade-pelos-Tribunais-de-contas-na-visao-da-jurisprudencia-do-supremo-Tribunal-federal>. Acesso em: 23 set. 2020.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MOURÃO, Licurgo; FERREIRA, Diogo Ribeiro. A essência da missão constitucional dos Tribunais de Contas. *In: Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 2, n. 1, set. 2011, p. 27-37.

NIDEJELSKI, G. M. O Tribunal de Contas da União e o controle de constitucionalidade: uma reLeitura da Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal à luz da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *In: Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 103, ago 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/o-tribunal-de-contas-da-uniao-e-o-controle-de-constitucionalidade-uma-releitura-da-sumula-n-347-do-supremo-tribunal-federal-a-luz-da-constituicao-da-republica-federativa-do-brasil-de-1988/>. Acesso em: 29 set. 2020.

PEREIRA, Cláudia Fernanda de O. O Controle de Constitucionalidade e as Cortes de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal**, Brasília, v. 18, 1992, p. 1-246.

ROSAS, Roberto. **Direito Sumular**: comentários às Súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. 13. ed. rev. e atual. Com as novas Súmulas do STF e do STJ. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

SCHMITT, Rosane Heineck. **Tribunais de Contas no Brasil e Controle de Constitucionalidade**. 2006. 271 f. Tese [Doutorado em Direito]. Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Controle de constitucionalidade**: variações sobre o mesmo tema. *Interesse Público*, v. 5, n. 25, maio/jun. 2004, p. 13-20.

SODRÉ, Mariana Priscila Maculan. Controle de Constitucionalidade pelo Tribunal de Contas da União. *In: Sociedade democrática, direito público e controle externo*. Brasília: TCU, 2006, p. 129-142.

TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de Informação Legislativa**, v. 31, n. 121, jan./mar. 1994, p. 265-271.

USO DE *BUSINESS INTELLIGENCE* PARA AVALIAÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO NA EDUCAÇÃO BÁSICA NO ESTADO DO ACRE

USING BUSINESS INTELLIGENCE TO EVALUATE PERFORMANCE INDICATORS IN PRIMARY EDUCATION IN THE STATE OF ACRE

Pedro Farias Wanderley¹

Cláudio de Souza Baptista²

Ronald Polanco Ribeiro³

Anselmo Cardoso de Paiva⁴

Resumo: o referido trabalho apresenta uma solução de *Business Intelligence* (BI) voltada à construção de painéis de Indicadores-Chave de Desempenho (*Key Performance Indicators* - KPI) da Educação Básica que, de forma interativa, fornecem informações do desempenho escolar dos Municípios do Estado do Acre. A metodologia consiste na escolha dos indicadores educacionais, na implantação do processo de extração-transformação-carga dos dados educacionais de diversas fontes, e implementação dos indicadores em painéis de *Business Intelligence*. Por fim, realiza-se uma avaliação de usabilidade da ferramenta de BI. Conclui-se que a ferramenta proposta, através da simplificação das narrativas, facilita os processos decisórios de gestores e o entendimento do cidadão das políticas educacionais.

Palavras-chave: *Business Intelligence*, ETL, Indicadores de Desempenho, KPI, Educação.

Abstract: the work presents a Business Intelligence (BI) solution aimed at building Key Performance Indicator (KPI) dashboards for Primary Education, which interactively provide information on school performance

1 Aluno concluinte do Curso de Bacharelado em Ciência da Computação da UFCG. É pesquisador de Iniciação Científica no Laboratório de Sistemas de Informação da UFCG. pedro.wanderley@ccc.ufcg.edu.br.

2 Ph.D. em Ciência da Computação pela University of Kent at Canterbury, Inglaterra. Mestre em Informática pela Universidade Federal da Paraíba. Bacharel em Ciência da Computação e Bacharel em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba. É Professor Titular do Departamento de Sistemas e Computação da Universidade Federal de Campina Grande, onde atua no Doutorado, Mestrado e Graduação e coordena o Laboratório de Sistemas de Informação. É Pesquisador 2 do CNPq. baptista@computacao.ufcg.edu.br.

3 Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Federal do Acre. Especialista. MBA Executivo em Gestão Empresarial pela FGV. Bacharel em Economia pela Universidade Federal do Acre. Tecnólogo em Tecnologia da Construção Civil – Modalidade Estradas e Topografia pela Universidade Federal do Acre. Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Acre, onde exerce a Presidência no biênio 2021-2023. Deputado Estadual do Estado do Acre por três mandatos pelo Partido dos Trabalhadores (1995-2011). polanco@tce.ac.gov.br.

4 Doutor em Informática e Mestre em Engenharia Civil pela PUC-Rio, Engenheiro Civil pela Universidade Estadual do Maranhão. É professor Titular do Departamento de Informática da UFMA onde atua no Doutorado, Mestrado e Graduação e coordena o Núcleo de Computação Aplicada. É também Pesquisador 2 do CNPq. paiva@nca.ufma.br.

in the Municipalities of the State of Acre. The methodology consists of choosing educational indicators, implementing the extraction-transformation-loading process of academic data from different sources, and implementing the indicators in Business Intelligence dashboards. Finally, a usability assessment of the BI tool is performed. It concludes that the proposed tool, through the simplification of the narratives, facilitates the decision-making processes of managers and the citizen's understanding of educational policies.

Keywords: Business Intelligence, ETL, Performance Indicators, KPI, Education

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da nova gestão pública brasileira, um dos maiores desafios enfrentados pelos gestores públicos passou a ser a organização dos dados acumulados nas diferentes esferas do governo, trazendo com isso limitações no acompanhamento das políticas públicas, através de índices e indicadores de desempenho de setores como o educacional, que têm papel destacado na redução das desigualdades regionais. No caso específico dos municípios acreanos, observa-se o quanto é fundamental para a governança pública regional a utilização de ferramentas que sintetizam informações e facilitam a gestão de políticas públicas não somente do setor educacional, mas também, daqueles como: a saúde, meio ambiente, o social, o econômico, a mobilidade urbana, a segurança, entre outros.

No setor da educação, as esferas administrativas necessitam de um meio que viabilize um entendimento concreto e ágil da real situação educacional de populações indígenas, ribeirinhas e mesmo daquelas residentes nas periferias dos municípios acreanos. Na maioria dos casos, as informações vinculadas à educação estão dispostas através de dados brutos de difícil entendimento e leitura, em forma de microdados, resultantes de pesquisas educacionais realizadas por entidades públicas, ou em séries históricas, muitas vezes com lapsos temporais. Em seu formato original, esses dados não têm tanto poder informacional para gestores públicos e a cidadania, pois o formato utilizado torna seu entendimento e leitura complexos e a informação é apresentada com características abstratas.

O entendimento de dados obtidos através de avaliações e pesquisas censitárias, como o censo escolar⁵, é crucial para que se possa ter uma noção do que precisa ser melhorado, o que deve ser mantido, quais as perspectivas para o futuro e quais ações devem ser tomadas a curto, médio e longo prazo. Além desse entendimento, um estudo detalhado sobre quais indicadores educacionais são relevantes para um determinado contexto é fundamental, a fim de que haja um *feedback construtivo e focal, atendendo à diversidade das populações residentes nessas localidades, muitas delas com acesso tão somente por via fluvial, possibilitando com isso ações voltadas às necessidades específicas de cada segmento social*.

Sistemas de Business Intelligence (BI) combinam arquiteturas, bancos de dados, ferramentas analíticas, aplicativos e metodologias visando dar suporte à

⁵ Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/censo-escolar>.

tomada de decisão. O principal objetivo do BI é possibilitar o acesso interativo a informações e dados, para assim permitir que os gestores dos negócios e analistas públicos possam conduzir análises apropriadas. Através do processo de análise dessas informações, históricas ou atuais, os indivíduos responsáveis pela tomada de decisão obtêm insights valiosos que os permitem tomar decisões melhores e mais embasadas (SHARDA; DELEN; TURBAN, 2018, p. 16). Sistemas de BI apresentam-se como soluções ideais para tarefas analíticas, tal qual a análise de índices educacionais (DIEPEN; BREDEWEG, 2016; VITAL et al., 2019).

A integração de soluções de BI, no âmbito da gestão educacional, tem uma capacidade imensa de compilar informações de diversas fontes, provendo ferramentas de fácil acesso e entendimento que transformam dados brutos em informação e conhecimento (ZHU, 2018). Esta visão sistêmica habilita a aferição das métricas de eficiência, eficácia e efetividade nas políticas públicas voltadas para a educação.

Este artigo propõe uma arquitetura de BI para indicadores de desempenho em educação, com integração de dados de diversas fontes, possibilitando ao gestor de educação um avanço no processo de tomada de decisão. Os indicadores aqui propostos advêm do Projeto Integrar⁶, projeto este que é fruto de uma parceria do Tribunal de Contas da União⁷ (TCU) com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico⁸ (OCDE) e vários Tribunais de Contas dos estados brasileiros. Foi implementado um estudo de caso para o Acre, pela facilidade no acesso às informações desse Estado, com apoio do Tribunal de Contas do Estado do Acre. No entanto, o sistema proposto pode ser facilmente adaptado para ser utilizado em qualquer estado do Brasil, bastando que se tenham os dados necessários para representar os indicadores de desempenho propostos.

O presente trabalho teve como principal objetivo a construção de painéis interativos (do inglês, *dashboards*), que trazem informações atuais e séries históricas, sobre indicadores educacionais dos municípios do Estado do Acre. O intuito deste projeto é levar informação para gestores públicos e cidadãos comuns sobre a situação dos índices educacionais das suas localidades. Além disso, os painéis interativos funcionam como uma ferramenta de suporte à tomada de decisão de gestores educacionais, sempre visando a melhoria dos índices vinculados à Educação Básica.

O restante deste artigo está assim organizado: a seção 2 contempla a fundamentação teórica, na qual são discutidos os trabalhos relacionados ao tema. Na seção 3 é apresentada a metodologia utilizada para desenvolver a solução de BI. Na seção 4, os principais resultados obtidos são apresentados. Na seção 5 são expostos os resultados do processo de avaliação qualitativa da solução proposta e, por fim, na seção 6, são abordadas as considerações finais e perspectivas para trabalhos futuros.

6 Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/integrar>.

7 Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br>.

8 Disponível em: <https://www.oecd.org>.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Sistemas de apoio à decisão, utilizando-se de *business intelligence* e KPI (*Key Performance Indicators*), vêm sendo amplamente explorados no domínio da gestão educacional em todo o mundo.

Autores como Diepen e Bredeweg (2016) usaram algoritmos genéticos para determinar indicadores de aprendizagem para alunos da educação secundária. Weeda (et al., 2020, p. 1) investigaram indicadores que melhor caracterizam a qualidade de código em programas elaborados por alunos da educação secundária. Já Rezgui, Gómez e Maaouia (2017) usaram KPI para aprimorar processos de apoio à tomada de decisão baseados em sistemas de gestão de qualidade aplicados ao ensino superior. Petiot (2018) apresentou um experimento para o cálculo de indicadores educacionais usando técnicas de data mining e sistemas de apoio à decisão. Vital (et al., 2019, p. 743) utilizaram técnicas de aprendizagem não supervisionada, através de algoritmos de *clustering* (hierárquico e k-means), para analisar o desempenho de estudantes. Os teóricos Panic e Lozanov-Crvenkovic (2018) usaram modelos financeiros e regressão linear para formular modelos de predição do comportamento de indicadores relacionados ao desempenho de alunos no ensino superior. Moscoso-Zea (et al., 2019, p. 38778) propuseram uma infraestrutura de *Business Intelligence & Analytics* (BI&A) e gestão do conhecimento para um *Datawarehouse* educacional com repositório para digitalização do conhecimento e análise de componentes organizacionais como pessoas, processos e tecnologias. Salaki e Ratnam (2018) focaram na importância de adotar um processo ágil de *analytics* no desenvolvimento de *Business Intelligence* e *Datawarehouse* em instituições de ensino superior. Por fim, Zhu (2018) apresentou um sistema de apoio à decisão dirigido a dados como uma plataforma de auxílio do processo de tomada de decisão educacional.

3 METODOLOGIA

Nesta seção, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento desta pesquisa. Quanto ao objetivo, a abordagem caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, visando contribuir para o esclarecimento das questões abordadas inicialmente e proporcionando maiores informações acerca do tema. Em relação ao problema, a pesquisa apresenta abordagem qualitativa e quantitativa, apoiando-se em conceitos apresentados em pesquisa bibliográfica e baseada, também, na opinião de especialistas membros da equipe do projeto. Foi realizado um estudo de caso, no qual dados primários de Educação foram coletados e analisados. Para a análise qualitativa, foi aplicado um questionário que visou averiguar o nível de usabilidade do sistema. O questionário foi baseado no método *System Usability Scale* (SUS). (LEWIS; SAURO, 2009; BANGOR; KORTUM; MILLER, 2008).

Inicialmente, na primeira etapa metodológica, foi realizado um estudo detalhado sobre os indicadores descritos no documento do Projeto Integrar (TCU, 2020). O intuito dessa primeira etapa foi entender e avaliar quais desses indicadores seriam essenciais para compor os painéis, de acordo com o contexto do Estado do Acre. A coleta de dados deu-se a partir de uma amostra de dados educacionais do referido Estado, no período de 2013 a 2019. Esta coleta de dados ocorreu a partir do banco de dados das diversas fontes como: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) e o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). Foi então modelado o banco de dados e executado o processo de Extração, Transformação e Carga (em inglês, *Extract, Transform and Load* - ETL) dos dados. Em seguida foi elaborada a arquitetura da solução de BI aqui proposta e, por fim, foram desenvolvidos os painéis de BI para os indicadores escolhidos. A seguir, descrevemos cada uma das etapas metodológicas utilizadas.

3.1 COLETA DE DADOS E O PROCESSO DE ETL

Com as fontes definidas e a base de dados modelada, foi realizado um dos processos mais importantes na construção de um sistema de BI, que é a etapa de *Extract, Transform and Load* (ETL). (KIMBALL; CASERTA, 2004, p. 3).

ETL é um processo de extração, transformação e carregamento de dados de diversas fontes para uma base de dados. A etapa de coleta de dados pode ser originada de variadas fontes de dados heterogêneas como planilhas, arquivos *JavaScript Object Notation* (JSON), bancos de dados, páginas web, dentre outros. A etapa de transformação consiste na limpeza e tratamento dos dados, que são advindos de diversas fontes, além de operações de modificação e cruzamento de informações. A etapa de carregamento consiste na inserção dos dados no banco de dados, que abriga grandes quantidades de informações das diversas fontes utilizadas.

O primeiro passo do ETL foi a coleta dos dados das fontes oficiais definidas na etapa de estudo de indicadores e fontes. Um dos grandes facilitadores foram os formatos de arquivos que os dados estavam disponibilizados, geralmente arquivos *Excel* (XLSX) e *Comma-separated Values* (CsV). Com os dados extraídos do respectivo formato de arquivos, foi realizada uma etapa de pré-processamento, com o intuito de eliminar ruídos das informações, como, por exemplo, a ocorrência de valores nulos, vazios e inconsistentes, além de um processo de filtragem, pois para os painéis, o foco foi as informações do Estado do Acre.

Utilizando a linguagem Python, e bibliotecas como *pandas*⁹ e *pyodbc*¹⁰, o pré-processamento dos dados, além das operações de *Data Manipulation Language* (DML) voltadas para o banco de dados, foram implementadas, removendo o trabalho

9 Disponível em: <https://pandas.pydata.org/docs>.

10 Disponível em: <https://github.com/mkleehammer/pyodbc/wiki>.

manual de processar informações advindas dos arquivos originários. Os scripts Python desenvolvidos nesta etapa foram essenciais para a otimização de tempo e robustez no processo de ETL, principalmente no processo de leitura de dados advindos dos arquivos carregados das diversas fontes, que por vezes, continham um grande volume de informações. Sabe-se, pois, que a manipulação destas informações de forma manual dificultaria o tratamento coerente de todo conteúdo dos arquivos.

3.2 FONTES DE DADOS

Os dados primários educacionais estão disponíveis em diversas fontes. As principais fontes de dados utilizadas foram:

- INEP¹¹: que possui uma seção de dados abertos com séries históricas de diversos indicadores, formada principalmente por metadados, a exemplo dos dados do Censo Escolar.
- IBGE¹²: utilizada para informações geográficas e de contexto. As informações foram buscadas diretamente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que fornece informações sobre os municípios e suas características.
- SIOPE¹³: contém dados sobre orçamentos e contas públicas vinculadas à educação, disponibilizados através do portal do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), via Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE).

3.2.1 Scripts Python

De posse dos arquivos das fontes primárias, foram desenvolvidos scripts em Python, com três funções primordiais: ler os dados dos arquivos originários, manipular e transformar alguns desses dados, caso fosse necessário e, por fim, conectar com o banco de dados, fazendo manipulações nas tabelas, principalmente scripts DML, mais voltados para inserção de dados.

O processo de leitura e transformação dos dados foi feito com o auxílio da Biblioteca Pandas que fornece ferramentas de análise de dados e estrutura de dados de alta performance, onde é possível ler arquivos extensos e manipular informações neles contidas. Já para conectar com o banco de dados, foi utilizada a Biblioteca Pyodbc que facilita a conexão e manipulação direta com bancos de dados relacionais, simplificando o processo de acesso ao banco de dados. Os scripts desenvolvidos estão disponíveis no site repositório do projeto¹⁴.

11 Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos>.

12 Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/>.

13 Disponível em: https://www.fnde.gov.br/fnde_sistemas/siope.

14 Disponível em: https://github.com/pedrofwalkerley/scripts_tcc_indicadores_educacionais_Acre/tree/main/scripts.

3.3 MODELAGEM DO BANCO DE DADOS DE INDICADORES EDUCACIONAIS

Após o estudo do material fornecido pelo Projeto Integrar, que serviu de base para o desenvolvimento deste trabalho, foi iniciado o processo de modelagem do banco de dados. O banco de dados representa o ponto central no processo analítico posteriormente provido pelos painéis informativos. Nesta etapa, foram executados processos de SQL *Data Definition Language* (DDL), com criação de tabelas e colunas, com os respectivos índices e *constraints*.

Depois de feito um estudo detalhado sobre as fontes de dados, e o que seria aproveitado das mesmas, foi projetado o esquema do banco de dados a ser utilizado na construção dos painéis. Devido aos dados serem bem-estruturados e o volume deles não ser *big data* (o tamanho do banco de dados é de aproximadamente 145 MB), optou-se por utilizar um banco de dados relacional, que é uma solução simples e eficiente para o armazenamento de informações com essas características. Foi escolhido o Microsoft SQL Server que é um SGBD relacional bastante utilizado no mercado. Esse sistema situa-se no primeiro quadrante do quadrante mágico do Gartner¹⁵ sendo, portanto, uma das ferramentas mais atrativas e utilizadas no mercado, por ter uma interface amigável, bom desempenho e prover facilidades de integração com o Power BI.

No primeiro momento, foram selecionados dez indicadores e três entidades voltadas para os filtros da interface. Os componentes (tabelas) do esquema do banco de dados estão descritos a seguir:

- ADEQUACAO_FORMACAO_DOCENTE: porcentagem de docentes em cada um dos níveis de adequação de formação.
- ATENDIMENTO_EDUCACAO_INFANTIL: quantidade de matrículas nas creches e pré-escolas.
- AVALIACAO_NAC_ALFABETIZACAO: desempenho nas avaliações de escrita, leitura e matemática.
- DISTORCAO_IDADE_SERIE: taxas de distorção idade-série nas diferentes etapas de ensino.
- ESFORCO_DOCENTE: porcentagem de docentes em cada nível da variável categórica que indica o nível de esforço do docente.
- LOCALIDADE_ENSINO: localidade do ensino (rural ou urbana).
- MEDIA_ALUNOS: média de alunos por turma em cada etapa de ensino.
- MUNICIPIO: localidade, podendo ser município, microrregiões e mesorregiões.
- PROVA_BRASIL: resultados nas provas de Matemática e Língua Portuguesa da Prova Brasil.

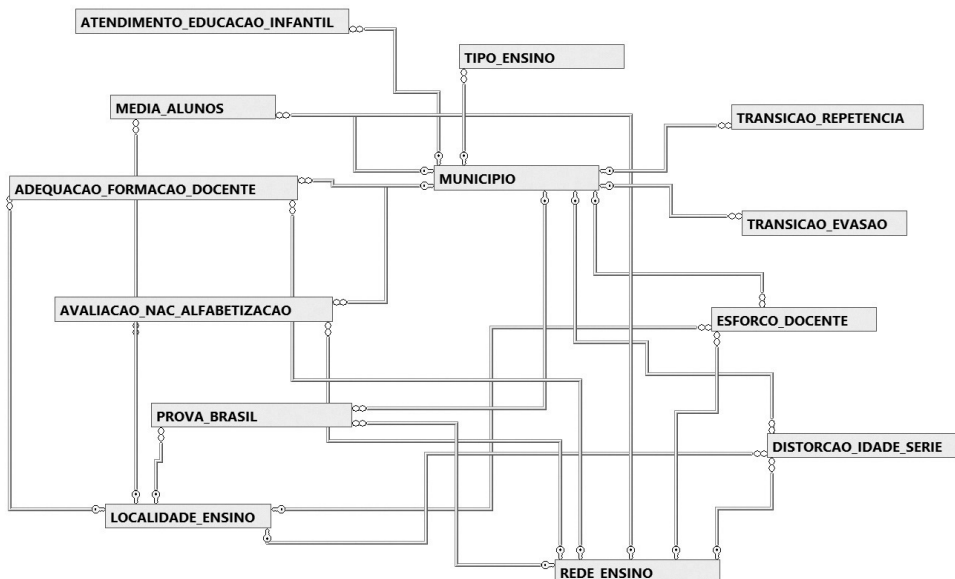
¹⁵ Disponível em: <https://azure.microsoft.com/en-us/resources/gartner-2020-magic-quadrant-for-cloud-database-management-sys>.

- REDE_ENSINO: Rede de ensino, podendo ser: Municipal, Estadual, Federal e Privada.
- TIPO_ENSINO: tipo de ensino escolar (parcial, integral).
- TRANSICAO_EVASAO: taxas de evasão nas diferentes etapas de ensino.
- TRANSICAO_REPETENCIA: taxas de repetência nas diferentes etapas de ensino.

O relacionamento entre as entidades é formado por três indicadores centrais: município, rede e localidade. O indicador município pode ser estendido para os subindicadores de microrregião e mesorregião. Essas subcategorias de localidade, vinculadas aos municípios em sistemas de BI, podem ser exploradas por operações conhecidas como *drill down* e *drill up*, que aumentam ou diminuem a granularidade das informações dispostas no painel, fornecendo uma visão mais ou menos detalhada e vinculada a um dado filtro. O indicador rede refere-se à Rede de ensino pública ou privada, e tem como subgrupo de filtros as sub-redes: municipal, estadual e federal. Por fim, o indicador localidade diz respeito à localização do ambiente escolar, apontando se a escola encontra-se no meio rural ou urbano.

Os três componentes mencionados anteriormente são essenciais no processo comparativo, possibilitando a introdução de relacionamentos cruzados entre os indicadores disponíveis, além de filtragens dinâmicas. A figura 1, a seguir, apresenta o diagrama relacional do banco de dados modelado.

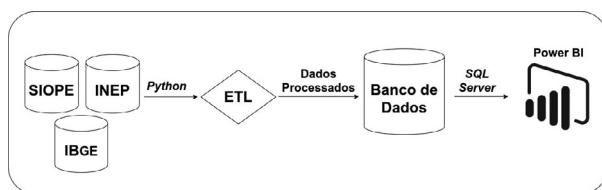
Figura 1 - Diagrama Relacional do Banco de Dados de Indicadores da Educação Básica



3.4 ARQUITETURA DO BI DE EDUCAÇÃO

A arquitetura da solução de BI de Educação, mostrada na figura 2, consiste basicamente em três camadas: o processo de ETL (*Extract, Transform and Load*/ Extração, Transformação e Carga) dos dados originais; a implementação de um banco de dados relacional e a criação do *front end* de BI com os indicadores educacionais, organizados em painéis interativos.

Figura 2 - Arquitetura da solução



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O processo de ETL foi realizado através de scripts escritos em Python, que acessaram os dados originais em planilhas ou bancos de dados relacionais, realizando transformações nos dados e fazendo a carga destes no banco de dados.

O banco de dados foi implementado utilizando o sistema de gerenciamento de banco de dados (SGBD) Microsoft SQL Server 2019¹⁶. Esse SGBD possui uma ferramenta facilitadora, o SQL Server Management Studio¹⁷, um ambiente integrado com interface gráfica para gerenciar infraestruturas sql, como realizações de consultas e criação de diagramas de bancos de dados.

Para o *front end*, foi utilizado o Power BI, que é um framework para desenvolvimento de painéis e relatórios voltados para a área de BI. Esse framework provê uma grande quantidade de funcionalidades para exibição dos indicadores. Além disso, o Power BI fornece suporte à linguagem *Data Analysis Expressions* (DAX), uma linguagem de expressão de fórmulas que permite a criação de consultas dinâmicas, cálculos, dentre outras funcionalidades, integradas diretamente com os *dashboards* desenvolvidos na ferramenta.

3.5 PROJETO DOS DASHBOARDS

Com os indicadores definidos e os dados carregados no banco de dados foi necessário um trabalho de *User Experience* (UX) e *User Interface* (UI), pensando no *front end* da aplicação. Por se tratar de um número grande e diversificado de indicadores foi definida, nesta etapa, a estrutura da interface e organização dos seus componentes. O agrupamento de indicadores seguiu o que foi proposto originalmente pelo Projeto Integrar, que recomendou a separação dos indicadores em dois grupos: indicadores de acesso

¹⁶ Disponível em: <https://www.microsoft.com/pt-br/sql-server/sql-server-downloads>.

¹⁷ Disponível em: <https://docs.microsoft.com/pt-br/sql/ssms/sql-server-management-studio-ssms>.

à educação e indicadores de proficiência. Os indicadores de acesso dizem respeito à viabilidade, facilidade e condições em geral que possibilitam o ingresso, a permanência e o progresso de um estudante nas inúmeras etapas de ensino que compõem a matriz curricular da Educação Básica. Por sua vez, os indicadores de proficiência estão atrelados aos resultados obtidos por esses estudantes em avaliações censitárias, como a Prova Brasil e a Avaliação Nacional da Alfabetização (descontinuada em 2016), que permitem a dedução de *insights* sobre os índices de aprendizagem do corpo discente. Com essa definição, os usuários finais podem seguir uma sequência lógica no momento de visualização dos painéis, facilitando o entendimento das informações dispostas.

Como o foco do trabalho são os indicadores educacionais, foram excluídos do planejamento dos painéis os indicadores de contexto e indicadores de financiamento, ambos propostos pelo Projeto Integrar.

Definido o layout da interface, deu-se início ao desenvolvimento dos painéis. Para a homologação de cada versão finalizada, utilizou-se uma metodologia baseada em Provas de Conceito (POC), devido ao enorme número de possibilidades de funcionalidades fornecidas pelo Power BI. À medida que as POCs eram desenvolvidas, as mesmas eram submetidas à análise de um usuário independente, que tinha a função de opinar sobre as visualizações escolhidas, ponto fundamental para garantir uma melhor experiência do usuário.

4 RESULTADOS

Os dashboards desenvolvidos contemplaram os dois grupos definidos no Projeto Integrar: os indicadores de acesso e os indicadores de proficiência e foram implementados os seguintes painéis:

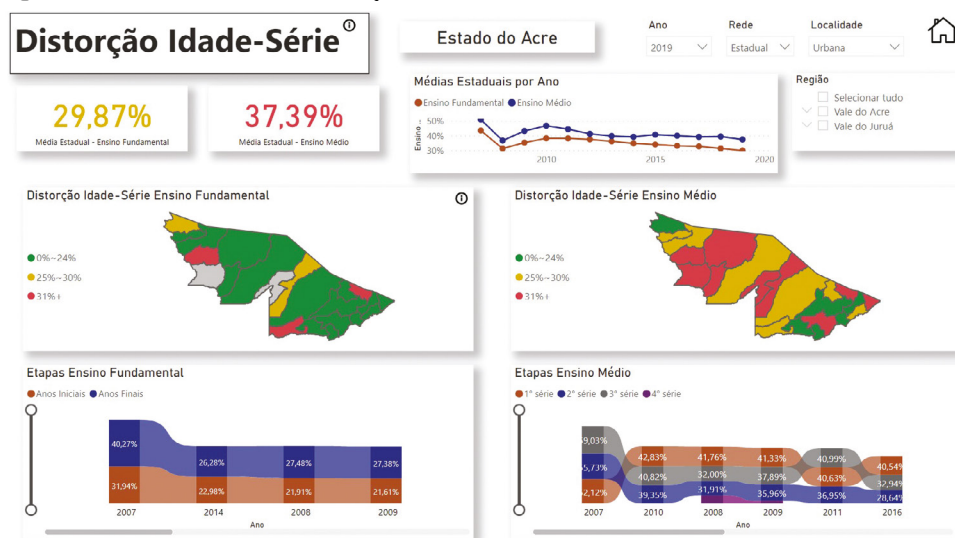
- Painel Distorção Idade-Série: informações sobre as taxas de distorção idade-série na Educação Básica;
- Painel Esforço Docente: informações sobre as taxas de cada um dos níveis de esforço docente;
- Painel Adequação da Formação Docente: informações sobre as taxas de formação docente adequada para cada um dos grupos;
- Painel Prova Brasil: resultados e comparativos dos resultados nas avaliações de Língua Portuguesa e Matemática da Prova Brasil;
- Painel Avaliação Nacional da Alfabetização: resultados das avaliações aplicadas nas modalidades de leitura, escrita e matemática;
- Painel Evasão Escolar: taxas de evasão escolar nas diferentes etapas de ensino;
- Painel Repetência Escolar: taxas de repetência escolar nas diferentes etapas de ensino;
- Painel Atendimento à Educação Infantil: informações sobre a quantidade de alunos matriculados nas Creches e Pré-escolas do Estado;

- Painel Média de Alunos por Turma: informações sobre a média de alunos por turma nas etapas de ensino da Educação Básica;
- Painel Ensino Integral: informações sobre a oferta de ensino integral para as etapas de ensino da Rede pública.

4.1 PAINEL DISTRORÇÃO IDADE-SÉRIE

O indicador de distorção idade-série acompanha a taxa de alunos que têm idade acima da esperada para a etapa de ensino em que estão matriculados. O painel desenvolvido para esse indicador é composto por um conjunto de filtros, município, Rede de ensino, localidade de ensino e ano. Além disso, como existem dados de todo o Estado do Acre, é possível realizar operações de *drill up* e visualizar dados das mesorregiões e microrregiões do Estado, conforme apresentado na figura 3.

Figura 3 - Painel do indicador de Distorção Idade-Série



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

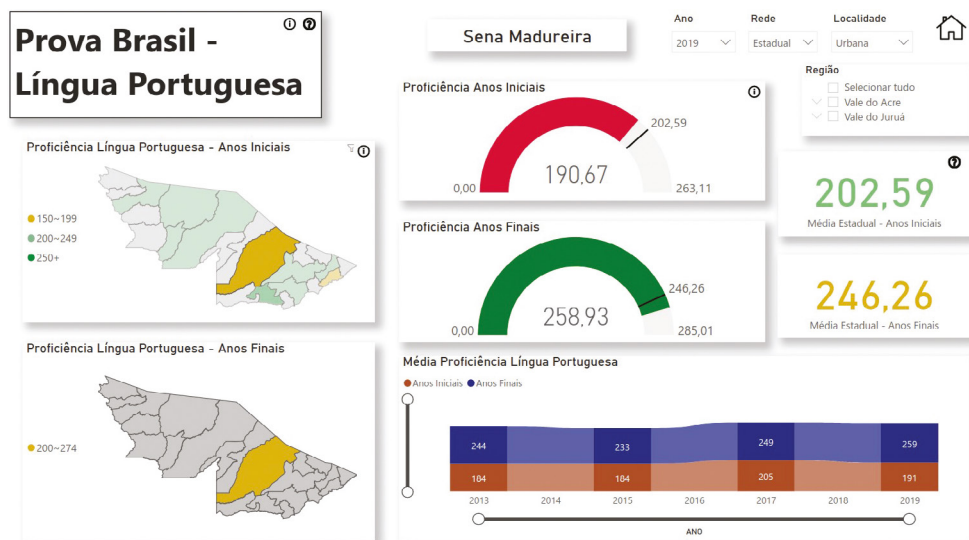
Na figura 3, os dois indicadores abaixo do título trazem informações sobre a média estadual da taxa de distorção idade-série, para o Ensino Fundamental (superior esquerdo) e Ensino Médio (superior direito), onde sua coloração muda de acordo com o valor da taxa. O gráfico de linhas acima dos mapas faz um comparativo entre as médias estaduais das taxas de distorção idade-série ao longo dos anos, para o Ensino Fundamental e Médio, podendo assim ter uma visão geral sobre as taxas para cada etapa de ensino ao longo dos anos. Os dois mapas trazem as taxas de distorção idade-série vinculadas ao Ensino Fundamental (mapa à esquerda) e ao Ensino Médio (mapa à direita) e, de acordo com a cor, é possível se ter uma noção se o nível do indicador está crítico (vermelho),

regular (amarelo) ou ideal (verde) para cada um dos municípios. Por fim, os gráficos de faixas no final do painel mostram um comparativo entre as taxas de distorção nos anos iniciais e finais do Ensino Fundamental (inferior esquerdo) e ao lado um comparativo entre as três ou quatro séries do Ensino Médio (inferior direito), mostrando uma série histórica com dados vinculados a um município, caso seja ativado o filtro do mesmo.

4.2 PAINEL PROVA BRASIL (LÍNGUA PORTUGUESA)

A Prova Brasil é uma avaliação censitária, aplicada bianualmente, que contempla provas de Língua Portuguesa e Matemática e tem como principais objetivos medir a qualidade do ensino público, bem como observar como está o nível de aprendizagem dos alunos. A figura 4 exibe este painel com mapas e gráficos referentes ao desempenho na Prova Brasil no ano de 2019, mais especificamente na avaliação de Língua Portuguesa.

Figura 4 - Painel do indicador de Prova Brasil para a avaliação de Língua Portuguesa/2019



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os mapas trazem os valores das médias municipais. O mapa superior é referente aos anos iniciais do Ensino Fundamental, já o mapa inferior é referente aos anos finais. A cor em cada município segue uma escala definida por uma equipe científica do movimento Todos pela Educação¹⁸. Mais à direita, na figura 4, os indicadores trazem informações sobre as médias estaduais na prova, também diferindo pela etapa de ensino. A coloração do valor da média segue a mesma escala dos mapas temáticos.

Os gauges, no centro do painel, indicam se o município alcançou a média estadual para sua etapa de ensino, no caso, os anos iniciais e finais. Caso o valor da média municipal ultrapasse ou seja igual à média estadual, a cor do gauge será

¹⁸ Disponível em: <https://todospelaeducacao.org.br/>.

verde, caso o valor fique abaixo da média, o preenchimento fica vermelho. Ainda na figura 4, para o município acreano de Sena Madureira, o resultado dos anos iniciais do Ensino Fundamental ficou abaixo da média estadual; já nos anos finais, o valor ficou maior que a média do estado.

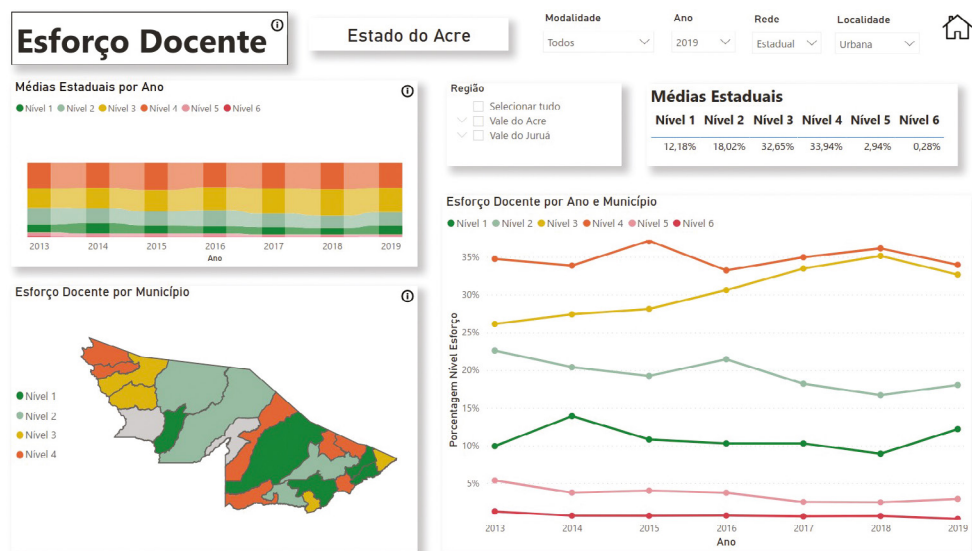
O gráfico de faixas (inferior direito) é um comparativo das médias de resultados municipais entre os anos iniciais e finais, e tem um caráter temporal, sendo possível uma avaliação dos resultados de anos anteriores.

4.3 PAINEL ESFORÇO DOCENTE

Este indicador é calculado utilizando dados disponíveis no Censo Escolar da Educação Básica e leva em consideração quatro pontos, segundo nota técnica¹⁹ do INEP: número de escolas que o (a) docente atua, número de turnos de trabalho, número de alunos atendidos e o número de etapas de ensino que o (a) mesmo (a) leciona.

Existem seis níveis de esforço docente que, em ordem crescente, representam a carga de trabalho de um (a) docente, sendo o nível 1, o de menos esforço e o nível 6, o mais crítico. A figura 5 mostra o painel deste indicador. O primeiro gráfico (superior esquerdo) traz os valores das médias estaduais ao longo dos anos, e representa a porcentagem de docentes em cada um dos níveis de esforço docente. O mapa mostra qual dos níveis teve uma maior porcentagem de docentes em cada um dos municípios.

Figura 5 - Painel do indicador de Esforço Docente



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

19 Disponível em: https://download.inep.gov.br/informacoes_estatisticas/indicadores_educacionais/2014/docente_esforço/nota_tecnica_indicador_docente_esforço.pdf.

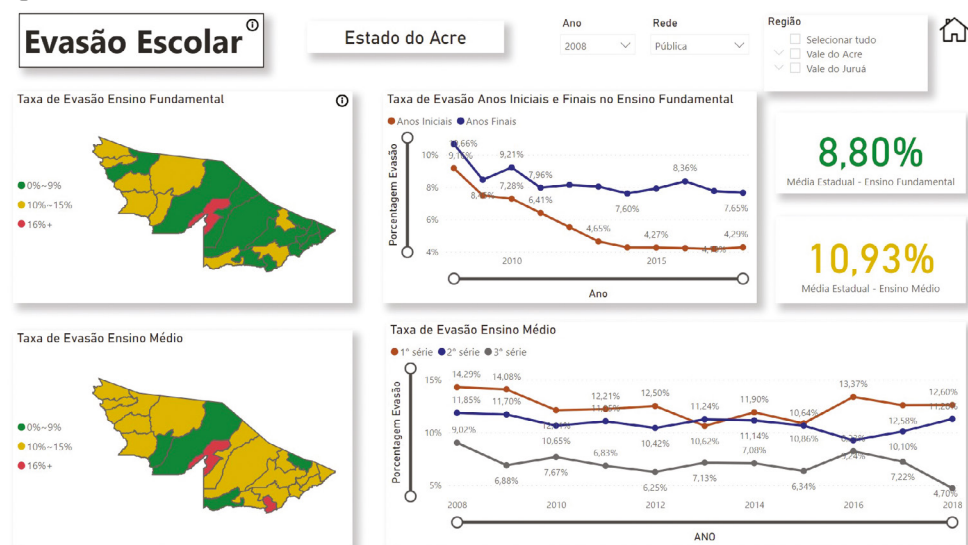
No lado superior direito da figura 5, a tabela traz os valores das médias estaduais para cada um dos níveis de esforço docente, vinculadas ao ano selecionado no filtro da tela. O gráfico abaixo da tabela mostra uma série histórica das porcentagens de cada nível de esforço docente para um determinado município, respeitando os filtros de Rede e localidade de ensino.

4.4 PAINEL EVASÃO ESCOLAR

A evasão escolar faz referência ao aluno que foi reprovado em um dado ano, ou abandonou a escola e, no ano seguinte, não fez a matrícula novamente para dar continuidade aos estudos.

O painel para este indicador, mostrado na figura 6, traz dois mapas temáticos, o superior está vinculado às porcentagens de evasão no Ensino Fundamental e o inferior está vinculado às porcentagens de evasão no Ensino Médio, onde a cor que preenche o município muda de acordo com o valor daquela localidade específica, indo de desejável (verde) a crítico (vermelho). Os gráficos de linhas trazem séries históricas sobre os valores deste indicador, também voltados para o Ensino Fundamental e Médio. No gráfico superior, é mostrada uma comparação entre os anos iniciais e finais do Ensino Fundamental, já no gráfico inferior um comparativo entre os valores de evasão escolar para a 1ª, 2ª e 3ª séries do Ensino Médio.

Figura 6 - Painel do indicador de Evasão Escolar



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os dois indicadores mais à esquerda da figura 6 representam os valores das médias estaduais dos índices de evasão para o Ensino Fundamental e Médio, mudando sua coloração de acordo com a escala de valores presente na legenda do mapa. Por fim, as funcionalidades do painel podem ser filtradas por município, microrregião, mesorregião, Rede de ensino e ano.

Para o filtro por município, podem ser executadas operações de *drill down* e *drill up*, permitindo uma filtragem por microrregiões e mesorregiões do Estado do Acre.

5 AVALIAÇÃO DE USABILIDADE

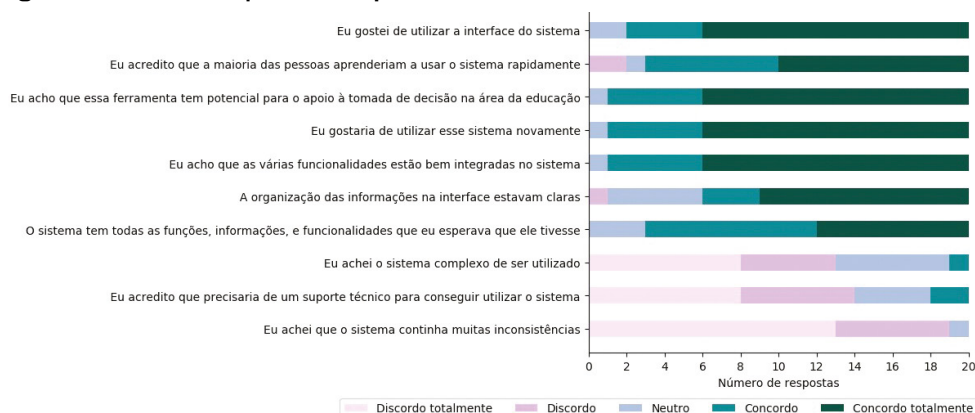
O processo de avaliação de usabilidade da ferramenta de BI proposta consistiu na aplicação de um questionário que visou averiguar o nível de usabilidade do sistema. O questionário foi baseado no método *System Usability Scale* (SUS). (LEWIS; SAURO, 2009; BANGOR; KORTUM; MILLER, 2008). O SUS é um questionário que se propõe avaliar a usabilidade de sistemas. O questionário é composto por 10 afirmativas e 5 opções de respostas que indicam o nível de concordância do usuário com o que está sendo afirmado.

Para a avaliação do painel foi utilizada uma escala *Likert* (JOSHI et al., 2015, p. 396), com o intuito de observar o grau de concordância dos usuários em relação as afirmativas dispostas no questionário. Para cada afirmativa o usuário poderia selecionar um número de 1 a 5, onde 1 significa discordância total com o que está sendo afirmado e 5, concordância total. O valor 3, portanto, seria um valor neutro.

O processo de avaliação contou com 20 indivíduos que, anonimamente, responderam ao questionário. Dentre eles, alguns eram gestores educacionais. Para a avaliação, foi disponibilizada uma versão do sistema, acompanhada de um vídeo instrucional demonstrando como se utiliza a ferramenta, sobretudo as consultas dinâmicas que o Power BI possibilita realizar.

A figura 7 traz informações sobre as perguntas do formulário, bem como as respostas para cada um dos itens. Pode-se concluir que o resultado foi excelente, considerando o alto grau de concordância dos usuários com o que diziam as afirmações do questionário, com exceção dos últimos três itens mostrados na figura 7, que tratavam sobre a complexidade e inconsistências no sistema. Nessas afirmativas, o grau de discordância foi alto, o que representa um ótimo indício.

Figura 7 - Resultados do questionário aplicado



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os resultados para duas afirmativas presentes no questionário representam bem o potencial da solução para atender os dois principais públicos, ao qual a solução foi desenvolvida: usuários cidadãos e gestores. A primeira afirmativa diz respeito ao item 3 (*“Eu acho que essa ferramenta tem potencial para o apoio à tomada de decisão na área da educação”*) que afirma que o sistema tem potencial para auxiliar processos de tomada de decisão no âmbito educacional, esse item alcançou uma média de respostas de 4,65 indicando a validade para utilização da ferramenta por gestores educacionais. A segunda afirmativa representada pelo item 8, faz referência a complexidade do sistema (*“Eu achei o sistema complexo de ser utilizado”*) e obteve como média de resposta o valor 2, indicando uma alta discordância com o que está sendo dito, demonstrando, portanto, ser um sistema simples de ser utilizado para ambos os públicos.

Diante das respostas dos usuários conclui-se que a ferramenta de BI Educacional proposta atende aos dois públicos-alvo para os quais a ferramenta foi proposta: usuários cidadãos e gestores em educação.

6 CONSIDERAÇÕES

Este artigo abordou a construção de um sistema de apoio à decisão, baseado em *Businness Intelligence*, que provê uma ferramenta analítica para indicadores educacionais, tendo como estudo de caso o Estado do Acre.

O principal objetivo desta pesquisa foi desenvolver painéis com narrativas de fácil entendimento para cidadãos e gestores, assim como trazer informações cruciais para a melhor gestão da Educação Básica nos municípios acreanos.

Uma das limitações da ferramenta proposta está na dificuldade de obtenção de dados, muitos dos quais contemplam informações imprecisas e séries históricas de

dados muito curtas, que impedem uma análise mais profunda da situação, bem como a realização de prognósticos, utilizando-se de técnicas de aprendizado de máquina.

A avaliação da ferramenta por usuários trouxe um feedback muito positivo, que comprovou a eficácia e importância da solução proposta. Os painéis conseguiram levar com clareza informações para os usuários finais, que foram aptos a compreender a situação educacional no Estado do Acre. Desse modo, o BI Educacional mostra-se como um importante instrumento para auxílio de gestores educacionais do referido Estado, podendo ser uma base para futuras pesquisas quantitativas experimentais.

Recomenda-se para trabalhos futuros, a incorporação de um modelo ou algoritmo, para direcionamento de gestores, sobre quais ações serão mais eficazes para o alavanque da Educação Básica em cada localidade específica. Através da análise de indicadores, como os expostos neste documento, e cruzamento de informações, utilizando técnicas de *Machine Learning*, o sistema, utilizando um modelo de aprendizagem, seria capaz de recomendar o direcionamento de recursos para um determinado setor da educação, otimizando o processo de tomada de decisão dos gestores, principalmente em função da grande quantidade de variáveis que se deve levar em consideração para esses processos decisórios.

Recomenda-se, também, a criação de um Modelo Educacional Nacional, também utilizando como base municípios que obtiveram resultados satisfatórios, vinculados à escolarização e aprendizado. Para tal modelo, técnicas de *Machine Learning* seriam ideais para análise de dados educacionais, com objetivo de encontrar uma solução ideal para impulsionar índices educacionais em todo território nacional.

REFERÊNCIAS

- BANGOR, A.; KORTUM, P. T.; MILLER, J. T. An empirical evaluation of the system usability scale. **International Journal of Human-Computer Interaction**, Taylor Francis, v. 24, n. 6, 2008, p. 574-594. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/10447310802205776>. Acesso em: 17 abr. 2021.
- DIEPEN, P. V.; BREDEWEG, B. Performance indicators for online secondary education: a case study. In: SPRINGER. **Benelux Conference on Artificial Intelligence**. 2016, p. 169-177.
- JOSHI, A. [et al.]. Likert scale: Explored and explained. **British Journal of Applied Science Technology**, v. 7, 2015, p. 396-403.
- KIMBALL, R.; CASERTA, J. **The Data Warehouse ETL Toolkit: Practical Techniques for Extracting, Cleaning, Conforming and Delivering Data**. Hoboken, NJ, USA: John Wiley Sons, Inc., 2004.

LEWIS, J. R.; SAURO, J. The factor structure of the system usability scale. *In*: KUROSU, M. (Ed.). **Human Centered Design**. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2009. p. 94-103.

MOSCOSO-ZEA, O. [et al.] A hybrid infrastructure of enterprise architecture and business intelligence & analytics for knowledge management in education.

IEEE Access, v. 7, 2019, p. 38778. Disponível em: <https://doi.org/10.1109/ACCESS.2019.2906343>. Acesso em: 9 abr. 2021.

PANIC, A. A.; LOZANOV-CRVENKOVIC, Z. Panel regression analysis of the financial and performance indicators in higher education in central east europe. *In*: 16th IEEE International Symposium on Intelligent Systems and Informatics, **SISY 2018**. Subotica, Serbia, September 13-15, 2018. IEEE, 2018, p. 317-320. Disponível em: <https://doi.org/10.1109/SISY.2018.8524766>. Acesso em: 9 abr. 2021.

PETIOT, G. Merging information using uncertain gates: An application to educational indicators. *In*: MEDINA, J. et al. (Ed.). **Information Processing and Management of Uncertainty in Knowledge-Based Systems. Theory and Foundations - 17th International Conference, IPMU 2018, Cádiz, Spain, June 11-15, 2018, Proceedings, Part I**. Springer, 2018. (Communications in Computer and Information Science, v. 853), p. 183–194. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-3-319-91473-2_16. Acesso em: 09 abr. 2021.

REZGUI, A.; GÓMEZ, J. M.; MAAOUIA, R. B. Kpi-based decision evaluation system to enhance qmss for higher educational institutes. **Int. J. Decis. Support Syst. Technol.**, v. 9, n. 2, 2017, p. 39-55. Disponível em: <https://doi.org/10.4018/IJDSST.2017040103>. Acesso em: 9 abr. 2021.

SALAKI, R. J.; RATNAM, K. A. Agile analytics: Applying in the development of data warehouse for business intelligence system in higher education. *In*: ROCHA, Á. et al. (Ed.). **Trends and Advances in Information Systems and Technologies**. v. 1, WorldCIST'18, Naples, Italy, March 27-29, 2018. Springer, 2018. (Advances in Intelligent Systems and Computing, v. 745), p. 1038–1048. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-3-319-77703-0_101. Acesso em: 9 abr. 2021.

SHARDA, R.; DELEN, D.; TURBAN, E. **Business Intelligence, Analytics, and Data Science: a Managerial Perspective**. Pearson, 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Projeto Integrar**: propostas para o fortalecimento do controle externo de políticas públicas descentralizadas. Tribunal de Contas da União, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Brasília, 2020.

VITAL, T. P. [et al.]. Student performance analysis with using statistical and cluster studies. *In*: **Soft Computing in Data Analytics**. Springer, 2019. p. 743-757.

WEEDA, R. [et al.]. Towards an assessment rubric for eipe tasks in secondary education: Identifying quality indicators and descriptors. *In*: FALKNER, N.; SEPPÄLÄ, O. (Ed.). **Koli Calling '20: 20th Koli Calling International Conference on Computing Education Research**. Koli, Finland, November 19-22, 2020. ACM, 2020. Artigo 30, p. 1-10. Disponível em: <https://doi.org/10.1145/3428029.3428031>. Acesso em: 9 abr. 2021.

ZHU, Y. A data driven educational decision support system. **International Journal of Emerging Technologies in Learning (IJET)**, v. 13, n. 11, 2018 p. 4-16.

RECURSOS REPASSADOS PELA UNIÃO NA MODALIDADE FUNDO A FUNDO: uma nova visão sobre a competência de fiscalização

DECENTRALIZED RESOURCES FROM FEDERAL GOVERNMENT IN FUND-TO-FUND MODALITY: a new approach about external auditing competence

Rafael Ferreira de Lira¹

Resumo: O artigo aborda os aspectos relacionados à competência dos Tribunais de Contas no âmbito da fiscalização dos recursos descentralizados na modalidade fundo a fundo, pela União, aos entes subnacionais. Na abordagem inicial, o autor revela a expressiva participação desses recursos na formação de caixa dos entes subnacionais, evidenciando sua importância para o financiamento de grande parte das políticas públicas locais. Em seguida, é realizada uma análise crítica dos argumentos utilizados para consolidar o entendimento atual, segundo o qual o Tribunal de Contas da União é o único órgão de controle competente para fiscalizar a aplicação desses recursos. Por último, são apresentados argumentos que não apenas demonstram a inequívoca compatibilidade jurídica do controle exercido pelos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, mas também evidenciam a necessidade de evolução do entendimento majoritário atual acerca do tema, em prol de uma atuação mais harmônica e coordenada do sistema de controle externo, que garanta mais eficiência, eficácia e efetividade ao controle exercido no âmbito dos Tribunais de Contas nacionais.

Palavras-chave: Competência. Controle Externo. Tribunal de Contas. Descentralização de Recursos. Federalismo Fiscal.

Abstract: The article aims to analyze the Courts of Accounts competence in the context of decentralized resources in fund-to-fund modality, from the Federal to subnational governments. Initially, the author reveals the expressive weight of those resources in the treasury of states and municipalities, highlighting its relevance to a great portion of local public policies financing. Then, it's done a critical analysis of the arguments used in the consolidation of current understanding, according to which the Federal Court of Accounts has the exclusive competence to audit the use of those resources. Finally, the author presents arguments that not only indicate the undoubtable legal compatibility of the control taken over by Regional Courts of Accounts, but also highlight the need for change in the current understanding about the matter, in order to reach more harmonious and coordinated acting of external control system, which assures more efficiency, efficacy and effectiveness to the control carried out by Brazilian courts of account.

Keywords: Competence. External Control. Court of Accounts. Resources Decentralization. Fiscal Federalism.

1 Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas de Pernambuco (TCE-PE). Assessor Técnico do Departamento de Controle Municipal. Professor da Escola de Contas Públicas Barreto Guimarães (ECPBG). Especialista em Licitações e Contratos pela FAEL. Engenheiro Eletricista pela Universidade Federal de Campina Grande (UFCG). Bacharelado em Direito pela Estácio. rafael.lira@tce.pe.gov.br.

1 INTRODUÇÃO

A rápida propagação do novo Coronavírus, aliada às devastadoras consequências desta doença nas áreas de saúde e de assistência social, resultaram na edição do Decreto Legislativo n. 06/2020, que reconheceu o Estado de Calamidade provocado pela Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional.

Após a edição desse normativo, diversas ações foram tomadas nos três níveis de governo com o objetivo de conter os efeitos negativos relacionados com a proliferação do vírus. Uma das estratégias adotadas foi a intensificação da descentralização de recursos para que os fundos municipais e estaduais de saúde e de assistência social pudessem adotar as medidas necessárias para o tratamento e à proteção das suas respectivas populações.

Essa estratégia descentralizadora foi fundamental para que os estados e municípios pudessem estruturar suas redes de saúde e de assistência social e, assim, na medida do possível, combater as consequências avassaladoras da doença e controlar a proliferação da Covid-19 no território nacional.

Se, por um lado, esse fato mostrou a relevância do federalismo cooperativo instituído pela Carta Magna de 1988, por outro, lançou luz para antigas questões que até hoje, salvo melhor juízo, não foram corretamente debatidas: afinal, o Tribunal de Contas da União (TCU) deve ser o único tribunal de contas competente para fiscalizar a aplicação desse recurso? Essa exclusividade realmente representa a melhor solução para a eficiência, efetividade e eficácia da atuação do controle externo exercido no âmbito do sistema de tribunais de contas?

1.1 PANORAMA ATUAL DA DISTRIBUIÇÃO DE RECEITA E DOS GASTOS PÚBLICOS

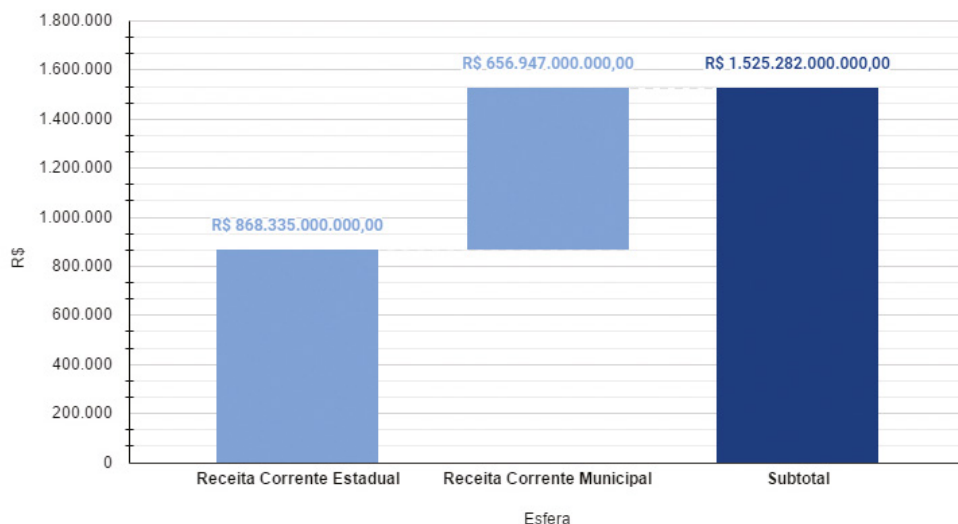
Devido a diversas assimetrias cultivadas ao longo do tempo (parte delas fomentadas pela inércia dos governos subnacionais), a União ostenta hoje a inegável posição de maior arrecadador da federação. Segundo estudo realizado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA)², o Governo Federal arrecada cerca de 70% de todos os tributos pagos anualmente pela sociedade brasileira. Por isso, apesar das enormes atribuições dos entes subnacionais (destacando-se as áreas de saúde, educação e segurança), grande parte dos recursos disponíveis nos cofres dos Estados e Municípios é proveniente de transferências advindas do Governo Federal.

Segundo o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais da Secretaria de Tesouro Nacional, em 2019, a receita corrente agregada de todos os Estados brasileiros foi de aproximadamente 868,3 bilhões de reais. Enquanto isso, os municípios somaram uma receita corrente agregada da ordem de 657 bilhões de reais. Desse valor,

² RABELLO, G.G.; OLIVEIRA, J. M. Tributação Sobre Empresas no Brasil: Comparação Internacional. **Radar: tecnologia, produção e comércio exterior/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília, v. 41, p. 33-43, out/2015.

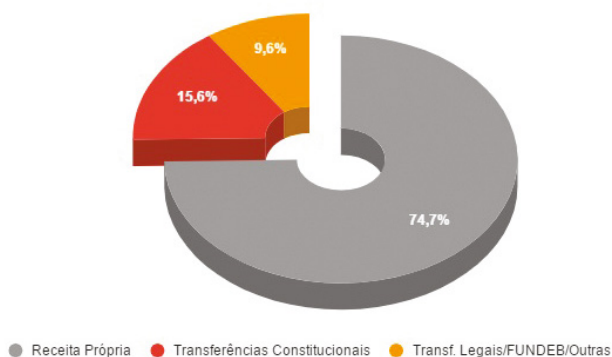
aproximadamente 25% correspondeu a recursos que tinham sido transferidos pelo Governo Federal, isto é, em 2019, a cada real no caixa dos entes subnacionais, cerca de 25 centavos eram provenientes dos recursos repassados pela União. Essa situação é ilustrada pelos gráficos a seguir.

Figura 1 - Receita Corrente por Esfera (2019)



Fonte: Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais - Elaborado pelo autor.

Figura 2 - Composição da Receita de Estados e Municípios (2019)



Fonte: Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais e Transparência do Governo Federal - Elaborado pelo autor.

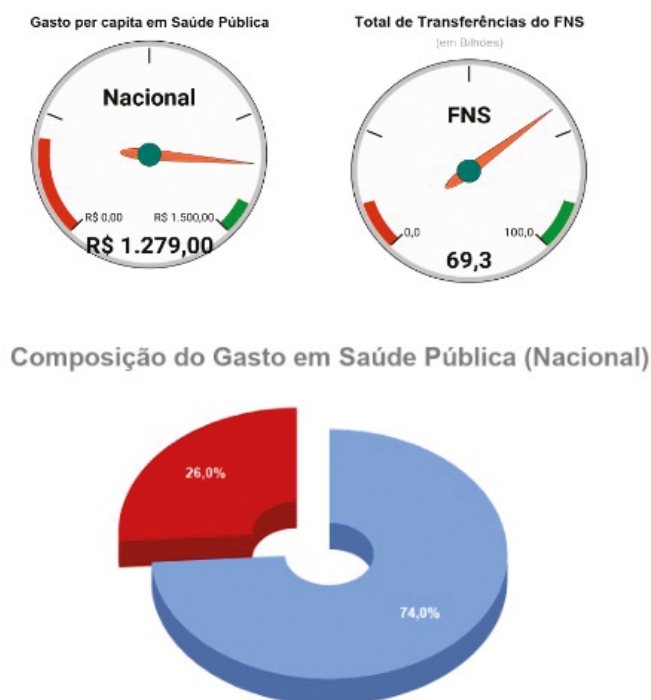
Parte desses repasses está relacionado com as transferências chamadas de constitucionais. É nesse rol que estão, por exemplo, as transferências realizadas por meio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), cujos recursos são tidos como receitas originárias dos entes subnacionais, sendo, portanto, fiscalizados pelos respectivos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) e Tribunais de Contas Municipais (TCMs).

Uma segunda parte dessas transferências é realizada por meio de acordos, ajustes, convênios ou instrumentos congêneres, fato que, em consonância com o art. 71, VI, da Constituição Federal, atrai incontestavelmente a competência de fiscalização para o TCU.

Porém, uma última parcela é referente aos recursos transferidos na modalidade “fundo a fundo” (também chamadas de “transferências legais”). Ao contrário dos dois tipos anteriores, existem certas divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca da competência para realizar fiscalização da aplicação desse tipo de recurso. É nesse último grupo que estão, por exemplo, as transferências realizadas pelo Fundo Nacional de Saúde (FNS) aos fundos de dos entes subnacionais para custeio das ações e serviços de saúde à população local.

Segundo estudo do IPEA, em 2017, o país empregou cerca de 266 bilhões de reais em ações e serviços públicos de saúde nas três esferas de governo. Desse valor, aproximadamente 69 bilhões de reais foram referentes a recursos repassados pelo Fundo Nacional de Saúde aos Fundos Estaduais (FESs) e Municipais (FMSs). Assim, aproximadamente 26% de tudo que foi gasto em saúde pública no país naquele ano teve como origem os recursos do FNS.

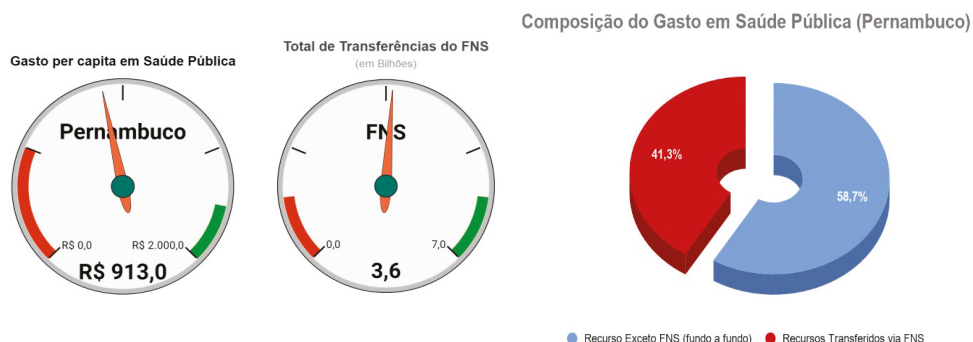
Figura 3 - Composição dos Gastos em Saúde Pública - Nível Nacional (2017)



Fonte: Consolidação do Gasto com Ações e Serviços Públicos de Saúde - ASPS (IPEA) e Consulta Consolidada do Fundo Nacional de Saúde (FNS) - Elaborado pelo Autor.

A situação se torna ainda mais acentuada quando se compara os dados do gasto com saúde pública dos estados do Norte e Nordeste do país. Segundo estudos do IPEA, em 2017, foram gastos aproximadamente 8 bilhões de reais com ações e serviços públicos de saúde em todo o Estado de Pernambuco. Desse valor, cerca de 3,6 bilhões de reais se referem a recursos repassados diretamente pelo FNS aos Fundos Municipais e Estadual de saúde. Com isso, é possível constatar que a cada real gasto em saúde pública no Estado, 41 centavos têm como origem o repasse de recursos realizado pelo Fundo Nacional de Saúde aos FMSs e ao FES.

Figura 4 - Composição dos Gastos em Saúde Pública - Pernambuco (2017)

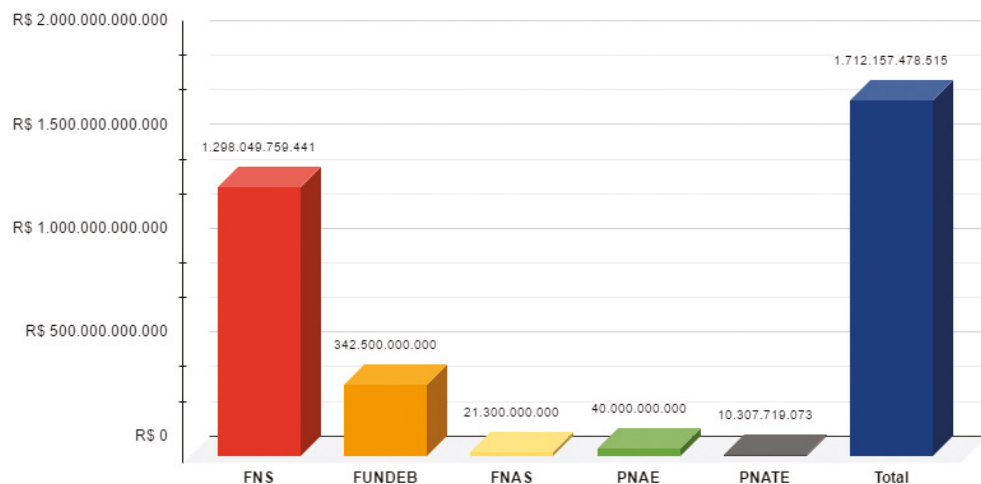


Em muitos casos, o valor repassado anualmente via FNS é comparável a todo o valor recebido pelos municípios da unidade da federação via FPM, tida como a principal fonte de receita da maioria dos municípios brasileiros. Em 2017, por exemplo, os municípios de Pernambuco receberam, somados, a quantia de 3,8 bilhões de reais³ via FPM (montante apenas 5% superior ao valor recebido pelo Estado e municípios via FNS naquele ano).

Para se ter uma correta compreensão da magnitude dos valores que estão envolvidos nesses tipos de transferência (chamada de “fundo a fundo” ou “legal”), foi realizada uma projeção dos valores que serão repassados ao longo dos próximos 10 anos no âmbito das cinco principais ações orçamentárias das áreas de saúde, educação e assistência social.

3 BRASIL. Controladoria Geral da União. Portal da Transparência do Governo Federal. **Módulo: Estados e Municípios**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 10 out. 2020.

Figura 5 - Projeção de Transferências (por categoria) nos Próximos 10 anos



Fonte: Portal da Transparência do Governo Federal e Estudo Técnico Desenvolvido pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados⁴. Elaborado pelo autor.

Como pode ser observado, Estados e Municípios receberão cerca de 1,7 trilhões de reais nos próximos 10 anos para atender aos programas locais dessas cinco ações orçamentárias. Desse valor, 76% correspondem às descentralizações no âmbito do FNS e 20% às transferências no âmbito do novo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Para fins comparativos, caso todo esse montante fosse dividido igualmente pelos 26 Estados e o Distrito Federal, representaria um repasse médio de 63,4 bilhões de reais por ente, ao longo de todo o período, valor que representa mais de 200% de toda a receita corrente do Estado de Pernambuco no ano de 2019.

Os números mostram a inequívoca importância de um debate transparente e imparcial, no âmbito do sistema de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, a respeito da competência de fiscalização desses valores descentralizados na modalidade fundo a fundo.

2 COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO: FRAGILIDADES DO POSICIONAMENTO MAJORITÁRIO ATUAL

Ao longo de mais de vinte anos, o Tribunal de Contas da União (TCU) consolidou entendimento no sentido de que cabe a ele acompanhar, fiscalizar e julgar os possíveis desvios na aplicação dos recursos descentralizados pelo Governo Federal

⁴ TANNON, C. R. PEC 15/2015: texto aprovado na Câmara dos Deputados. Novo mecanismo redistributivo: resultados esperados, avaliação e proposta de regulamentação. **Estudo Técnico n. 22/2020**, Brasília, p. 5, jul/2020.

na modalidade fundo a fundo. Esse entendimento foi aos poucos também sendo adotado pelos órgãos do poder judiciário e hoje representa o posicionamento majoritário (apesar de não unânime) acerca desta questão.

Na revisão jurisprudencial que antecedeu a construção do presente artigo, foram analisadas mais de cinco dezenas de decisões judiciais e administrativas a respeito do tema, em especial, dos recursos descentralizados por meio do FNS. A partir delas, foi possível constatar que praticamente 100% dos acórdãos e decisões que defendem a competência federal para fiscalizar a aplicação dos recursos repassados por meio de transferências realizadas fundo a fundo estão fundamentados em, pelo menos, um dos três motivos a seguir:

- 1) Art. 33 da Lei Federal n. 8.080/90.
- 2) Súmula 208 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).
- 3) Interpretação do próprio TCU a respeito do caso.

Ao longo dos próximos tópicos deste artigo pretende-se discorrer cada um dos motivos anteriores e mostrar os equívocos relacionados à utilização de cada um desses argumentos.

2.1 ARTIGO 33 DA LEI FEDERAL N. 8.080/90

A Lei Federal n. 8.080/90, conhecida como Lei Orgânica do Sistema Único de Saúde (SUS), dispõe sobre as condições para a promoção, proteção da saúde, a organização e funcionamento dos serviços correspondentes. O §4º do art. 33 desse texto normativo aduz que:

Lei Federal n. 8.080/90

Art. 33 §4º O Ministério da Saúde acompanhará, através de seu **sistema de auditoria**, a conformidade à programação aprovada da aplicação dos recursos repassados a Estados e Municípios. **Constatada a malversação**, desvio ou não aplicação dos recursos, **caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei**. (Grifos nosso).

Segundo os defensores da tese majoritária, esse parágrafo estabelece o Ministério da Saúde como o órgão responsável por acompanhar e controlar a aplicação dos recursos repassados a Estados e Municípios e, por isso, o dispositivo atrairia a competência federal exclusiva para realizar a fiscalização desses recursos. O fato é que essa tese desconsidera completamente as regulamentações e transformações legislativas que sucederam a edição da Lei Federal n. 8.080/90.

Em primeiro lugar, é preciso deslindar o real significado da expressão “*sistema de auditoria*” mencionada pelo citado trecho da Lei. O Sistema Nacional de Auditoria em Saúde (SNA) foi instituído pela Lei Federal n. 8.689/93 e posteriormente regulamentado pelo Decreto n. 1.651/95. Segundo o art. 2º do Decreto, o SNA

compreende os órgãos que forem instituídos *em cada nível de governo*, sob a supervisão da *respectiva direção do SUS* para, entre outros objetivos, controlar, avaliar e auditar a aplicação dos recursos no âmbito do SUS.

Verifica-se, portanto, que o “sistema de auditoria” referenciado pelo §4º do art. 33 vai muito além da singular estrutura do Ministério da Saúde. Na verdade, o SNA, assim como todo o Sistema Único de Saúde, possui disposição tríplex e é formado por órgãos presentes em todas as três esferas de governo que compõem o SUS.

No mesmo diapasão, é possível ainda destrinchar o real significado do trecho final do §4º do art. 33, que prevê que “Constatada a malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei”. Para isso, é possível valer-se do disposto no art. 3º do referido Decreto, segundo o qual:

Decreto n. 1.651/95

Art. 3º Para o cumprimento do disposto no artigo anterior, o SNA, nos seus diferentes níveis de competência, procederá: [...]

III - ao encaminhamento de relatórios específicos aos órgãos de controle interno e externo, em caso de irregularidade sujeita à sua apreciação, ao Ministério Público, se verificada a prática de crime, e o chefe do órgão em que tiver ocorrido infração disciplinar, praticada por servidor público, que afete as ações e serviços de saúde. (Grifos nosso).

Desta forma, ainda na esteira da repartição de competências federativas, ao serem detectadas irregularidades, os órgãos do SNA (composto, dentre outros, pelo DCAA, órgão de atuação do Ministério da Saúde no âmbito do SNA) deverá cientificar os órgãos de controle para que sejam tomadas as medidas cabíveis nos seus âmbitos de atuação, sendo, portanto, essa a “medida prevista” mencionada ao final do §4º do art. 33 da Lei Federal n. 8.080/90.

Destaca-se ainda que, ao longo dos anos, por meio da edição de textos normativos contemporâneos, houve um detalhamento e também uma extensão da previsão estabelecida pelo art. 33 da Lei Federal n. 8.080/90. São fatos que, quando somados com a conjuntura exposta acima, fragilizam a argumentação de que o referido artigo da Lei Orgânica do SUS atrai a competência federal exclusiva para fiscalizar a aplicação dos recursos descentralizados pela União aos Estados e Municípios.

Para iniciar, é possível recorrer ao já mencionado Decreto n. 1.651/95. Como pode ser observado no trecho a seguir, quando se trata de recursos transferidos pela União aos Estados e Municípios, o art. 6º faz uma clara diferenciação entre o controle que deve ser exercido pelo Ministério da Saúde e àquele que deve ser exercido pelo Tribunal de Contas, ao qual está jurisdicionado o órgão executor da despesa:

Decreto n. 1.651/95

Art. 6º A comprovação da aplicação de recursos transferidos aos Estados e aos Municípios far-se-á:

I - para o Ministério da Saúde, mediante:

a) **prestação de contas e relatório de gestão, se vinculados a convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congênere**, celebrados para a execução de programas e projetos específicos;

b) **relatório de gestão**, aprovado pelo respectivo Conselho de Saúde, **se repassados diretamente do Fundo Nacional de Saúde para os fundos estaduais e municipais de saúde**;

II - **para o Tribunal de Contas, a que estiver jurisdicionado o órgão executor, no caso da alínea b do inciso anterior [...].** (Grifos nosso).

Como pode ser claramente verificado no fragmento do Decreto, quando se trata de recursos repassados por meio de convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congênere (redação do art. 71 VI da CF), o órgão executor da despesa deve realizar a *prestação de contas* perante o Ministério da Saúde. Porém, quando o recurso for recebido por meio de transferência fundo a fundo, realizada por intermédio do FNS, existe apenas o *mero envio do Relatório de Gestão*.

Por sua vez, como pode ser visualizado no trecho a seguir, o Relatório de Gestão tem o objetivo de auxiliar o Ministério da Saúde no seu papel de coordenador nacional do Sistema de Saúde, possuindo natureza de macro acompanhamento dos serviços prestados à população local. Portanto, o referido documento não se presta a fazer o controle pormenorizado dos contratos celebrados pelo Fundo de Saúde local, papel que, segundo o normativo, fica a cargo do Tribunal de Contas a que estiver jurisdicionado o órgão executor.

Decreto n. 1.651/95

Art. 6º § 3 - O relatório de gestão compõe-se dos seguintes elementos:

I - **programação e execução física e financeira do orçamento**, de projetos, de planos e de atividades;

II - **comprovação dos resultados alcançados quanto à execução do plano de saúde** de que trata o inciso III do art. 4º da Lei n. 8 142, de 1990;

III - **demonstração do quantitativo de recursos financeiros próprios aplicados no setor saúde**, bem como das transferências recebidas de outras instâncias do SUS;

IV - documentos adicionais avaliados nos órgãos colegiados do SUS. (Grifos nosso).

Para encerrar, é fundamental destacar que a Lei Complementar n. 141/2012 (que regulamenta o § 3º do art. 198 da CF) reafirmou de maneira clara e objetiva a participação dos órgãos de controle locais na fiscalização dos recursos aplicados no âmbito do SUS, conforme pode ser observado a seguir:

Lei Complementar n. 141/2012

Art. 42. Os órgãos do sistema de auditoria, controle e avaliação do SUS, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, deverão verificar, pelo sistema de amostragem, o cumprimento do

disposto nesta Lei Complementar, além de verificar a veracidade das informações constantes do Relatório de Gestão, com ênfase na verificação presencial dos resultados alcançados no relatório de saúde, **sem prejuízo do acompanhamento pelos órgãos de controle externo e pelo Ministério Público com jurisdição no território do ente da Federação.** (Grifos nosso).

Por todo o exposto, parece claro que a interpretação sistemática do arcabouço legislativo evidencia a participação ativa de todos os entes da federação e dos respectivos órgãos de controle interno e externo na fiscalização dos recursos repassados por meio do Fundo Nacional de Saúde.

Esse fato contrapõe de maneira direta o argumento de que o Ministério da Saúde é o único responsável por realizar esse controle. Por isso, nesse contexto, não há argumentos que sustentem a tese que o Tribunal de Contas da União é o órgão (ou pelo menos, o único órgão) competente para realizar, em sede de controle externo, a fiscalização desse tipo de recurso.

2.2 SÚMULA N. 208 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A Súmula n. 208 do STJ é outro argumento bastante citado na maioria das decisões e acórdãos inspecionados na revisão jurisprudencial realizada durante a construção do presente artigo. Seu enunciado aduz que:

Súmula n. 208 do STJ

Compete à Justiça Federal processar e julgar prefeito municipal por desvio de verba sujeita a prestação de contas perante órgão federal.

Cumprе consignar que, na maioria dos casos, a Súmula supramencionada é utilizada em conjunto com o argumento do art. 33, §4º, da Lei Federal n. 8.080/90, já refutado no tópico anterior.

Por oportuno, é ainda fundamental destacar que o referido entendimento foi sumulado pela 3ª Seção do egrégio Tribunal, colegiado especializado em matérias criminais. Portanto, sua aplicação não é automática em casos de outros ramos do direito, como é o caso da área administrativa ou mesmo da área cível.

Para além disso, cabe salientar que, logo em seguida à edição do entendimento ao parágrafo anterior, a própria Terceira Seção editou a Súmula n. 209 que, de certa forma, atua como um contraponto àquilo que foi determinado na Súmula precedente.

Súmula n. 209 do STJ

Compete à Justiça Estadual processar e julgar prefeito por desvio de verba transferida e incorporada ao patrimônio municipal.

Como pode ser verificado no enunciado, para que haja a sua aplicação, em detrimento ao que foi estabelecido pela Súmula n. 208 é preciso que a verba seja incorporada ao patrimônio municipal. Apesar de ainda existir certa divergência doutrinária e jurisprudencial acerca da ocorrência ou não desta incorporação, quando se trata das verbas repassadas por meio do FNS aos fundos de saúde estaduais e municipais, essa parece ser a única dedução lógica razoável.

Para corroborar com essa conclusão, destaca-se o artigo 27 da LC n. 141/2012:

Lei Complementar n. 141/2012

Art. 27. **Quando os órgãos de controle interno do ente beneficiário, do ente transferidor ou o Ministério da Saúde detectarem que os recursos previstos no inciso II do § 3º do art. 198 da Constituição Federal estão sendo utilizados em ações e serviços diversos dos previstos no art. 3º desta Lei Complementar**, ou em objeto de saúde diverso do originalmente pactuado, **darão ciência ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público competentes**, de acordo com a origem do recurso, com vistas:

I - à adoção das providências legais, no sentido de determinar a imediata devolução dos referidos recursos ao Fundo de Saúde do ente da Federação beneficiário, devidamente atualizados por índice oficial adotado pelo ente transferidor, visando ao cumprimento do objetivo do repasse; (Grifos nosso).

Como é possível verificar, uma vez regularmente transferidos, os recursos jamais voltam aos cofres do Fundo Nacional de Saúde. Qualquer tipo de restituição deve sempre ocorrer em favor do fundo de saúde local (seja ele estadual ou municipal). Isso acontece mesmo se constatada malversação ou desvio da verba repassada.

Ao consignar nesse sentido, a Lei parece apontar em uma única direção razoável: a verba regularmente transferida pertence à população local, devendo obrigatoriamente ser empregada para consecução das ações e serviços de saúde em prol daquela localidade.

Cumprir destacar que o próprio TCU, como não podia deixar de ser, segue nas suas decisões o entendimento consagrado no art. 27 da supramencionada Lei Complementar. Um exemplo disso pode ser visto no fragmento a seguir, extraído do Acórdão n. 3.990/2016 da egrégia Corte de Contas:

Acórdão n. 3.990/2016 - TCU

31. **Determinar a restituição dos valores ao Fundo Municipal Saúde de Paraibuna – SP, nas respectivas contas específicas, e não aos cofres do Fundo Nacional de Saúde**, conforme preceitua o inciso I do art. 27 da Lei Complementar 141/2012. [...]

35. Dessa forma, **a devolução dos recursos federais transferidos fundo a fundo para ações e serviços de saúde** com vistas ao cumprimento do § 3º, inciso II, do art. 198 da Constituição Federal/1988, **seja em razão de desvio de finalidade, seja em razão de desvio de objeto, deve ter como cofre credor o fundo do ente federado beneficiário do repasse**. (Grifos nosso).

Se mesmo nos casos em que seja detectada malversação ou desvio de recursos, a verba jamais volta aos cofres do FNS, pois na realidade pertence à população local, é dedução lógica considerar que esse recurso se incorpora ao patrimônio municipal e, por conseguinte, é plenamente possível aplicar a Súmula n. 209 do STJ, segundo a qual Compete à Justiça Estadual processar e julgar prefeito por desvio de verba transferida e incorporada ao patrimônio municipal, afastando-se, desta forma, a aplicabilidade do entendimento exarado na Súmula antecedente.

Para finalizar, é válido destacar que, segundo o informativo do STJ⁵, a Súmula n. 208 tem como alguns dos seus precedentes originários o CC 14.061-RS (3ª S, 24.04.1996) e o CC 15.703-RO (3ª S, 13.03.1996), que se fundamentaram no entendimento do próprio TCU a respeito do caso. Como será detalhado no próximo tópico, esse entendimento possui inconsistências que podem fragilizar a interpretação consignada pela referida Súmula.

2.3 ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Como já mencionado, ao longo de mais de vinte anos, o TCU consolidou o entendimento de que cabe àquela Corte de Contas acompanhar, fiscalizar e julgar os possíveis desvios na aplicação dos recursos descentralizados pelo Governo Federal na modalidade fundo a fundo.

Ao realizar uma vasta pesquisa da jurisprudência interna da egrégia Corte de Contas, foi possível identificar àquela que pode ser considerada a decisão que serviu de fundamento basilar para as últimas duas décadas de acórdãos sobre o caso: a Decisão 506/1997 - Plenário. A referida Decisão tratava de um suposto desvio de recursos que ocorrera na Secretaria de Saúde de Santa Catarina.

Ao examinar o teor da denúncia, os técnicos da então Secretaria de Controle Externo de Santa Catarina (SECEX/SC) concluíram pela incompetência do TCU para apurar a referida irregularidade, pois, segundo eles, se tratava de um recurso próprio do Estado. Por esse motivo, solicitaram o arquivamento da denúncia e encaminhamento da cópia dos autos ao TCE/SC para que fossem tomadas as medidas cabíveis.

Ao receber o relatório da equipe técnica, o então Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, utilizando-se das suas prerrogativas legais, discordou da opinião da equipe técnica e remeteu os autos para a então 4ª Inspeção Geral de Controle Externo (IGCE) objetivando, notadamente, “[...] definir a competência desta Corte para fiscalizar a aplicação de recursos orçamentários do INAMPS, repassados a Estados, Distrito Federal e Municípios, para financiamento das atividades hospitalares e ambulatoriais vinculadas ao Sistema Único de Saúde - SUS [...]”.

5 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Revista de Súmulas**, Brasília, v. 15, p. 231 (Súmula n. 208), dez/2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_15.pdf. Acesso em: 14 set. 2020.

Como resultado do estudo realizado, a 4ª IGCE conclui da seguinte forma:

Decisão n. 506/1997 - TCU (relatório)

4. **Este trabalho demonstra, em síntese, a natureza convencional da transferência dos recursos do SUS**, como bem fundamenta a 4ª SECEX, em seus pareceres.

5. Por sua vez, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, VI, preceitua que este Tribunal fiscaliza a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênios, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. (Grifos nosso).

Nesse diapasão, o egrégio colegiado decidiu por:

Decisão n. 506/1997 - TCU (acórdão)

1 - **firmar entendimento sobre a matéria em questão, no sentido de que os recursos repassados pelo Sistema Único de Saúde - SUS, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, constituem recursos federais e que, dessa forma, estão sujeitos à fiscalização desta Corte** as ações e os serviços de saúde pagos à conta desses recursos, quer sejam os mesmos transferidos pela União mediante convênio, quer sejam repassados com base em outro instrumento ou ato legal. (Grifos nosso).

Com efeito, é possível concluir que essa decisão inaugurou todo o entendimento posterior do TCU a respeito do caso. Desta feita, todos os acórdãos posteriores remetem (seja de forma direta, seja de forma oblíqua) à supramencionada decisão.

À luz desse cenário, mostra-se fundamental analisar os motivos que levaram a 4ª IGCE a concluir pela competência do TCU no tocante à fiscalização dos recursos repassados no âmbito do SUS. Ao realizar a análise dos autos do processo, foi possível destacar os três principais argumentos que culminaram na referida conclusão, sendo eles:

- 1) O art. 33, §4º, da Lei Federal n. 8.080/90;
- 2) O fato dessas transferências de recursos não estarem consignadas entre os arts. 157 e 160 da Constituição Federal;
- 3) O entendimento que os recursos seriam repassados aos fundos estaduais e municipais de saúde por meio de instrumentos análogos a convênios.

Tendo em vista a importância desta decisão para o entendimento nacional a respeito do tema, os argumentos supramencionados serão abordados de maneira pormenorizada ao longo dos próximos tópicos.

2.3.1 Art. 33, §4º, da Lei Federal n. 8.080/90

Esse argumento já foi deslindado de maneira exaustiva na Seção 2.1 do presente artigo. Como ficou demonstrado, a interpretação sistemática do arcabouço legislativo

evidencia a participação ativa de todos os entes da federação e dos respectivos órgãos de controle interno e externo na fiscalização dos recursos repassados por meio do FNS.

Esse fato contrapõe de maneira direta o argumento que o Ministério da Saúde é único responsável por realizar esse controle e, por isso, nesse contexto, não há argumentos que sustentem a tese que o TCU é o órgão (ou pelo menos, o único órgão) competente para realizar a fiscalização desse tipo de recurso.

2.3.2 Natureza da Receita Transferida

Em outro momento do relatório, a equipe técnica utiliza a seguinte ponderação:

Decisão n. 506/1997 - TCU (relatório)

4.3.7.5 Desta feita, os recursos transferidos pela União aos demais entes da Federação por intermédio do SUS não se constituem em receita própria destes, uma vez que não se trata de arrecadações de tributos estaduais/municipais nem tão pouco das transferências constitucionais instituídas nos arts. 157 a 159 da Carta Magna.

Como será demonstrado na Seção 3.1, a seguir, apesar desta transferência não estar consignada entre os arts. 157 e 160 da Constituição, é coerente concluir que esse tipo de recurso está inserido no contexto do Federalismo Fiscal, um dos pilares da República Federativa. Para que isso seja verdade, não existe a necessidade de que tal previsão esteja escrita em trecho específico da Carta Magna. A título exemplificativo, a repartição dos resultados da exploração de petróleo (art. 20 § 1º, CF) não está consignada entre os referidos artigos, mas é pacificamente considerada uma receita originária dos Estados e Municípios.

2.3.3 Natureza Convenial da Transferência dos Recursos

Esse argumento foi exaustivamente utilizado ao longo de todo o relatório que fundamentou a decisão do TCU e que consolidou entendimento pela titularidade daquela Corte de Contas para realizar a fiscalização dos recursos repassados na modalidade fundo a fundo a Estados e Municípios.

Entre outros aspectos, os técnicos destacaram que o art. 35, § 5º, da Lei Orgânica do SUS (Lei Federal n. 8.080/90), que dispensava a necessidade de celebração de convênios ou outros instrumentos jurídicos para descentralização desse tipo de recurso, tinha sido vetado pelo então Presidente da República.

Com isso, a equipe técnica inferiu que a transferência de valores realizada no âmbito do SUS ficara sujeita ao disposto no art. 10, § 1º, b, do Decreto-lei n. 200/67, editado ainda no contexto da Constituição Federal de 1967, que rezava que os recursos da União só seriam transferidos aos entes por meio de convênios.

Desse modo, os técnicos sustentaram que essa descentralização de recursos teria natureza convencional. Assim, faria parte do rol de possibilidades do art. 71, VI, da Constituição Federal e, por isso, seria do TCU a competência para realizar a fiscalização da sua aplicação.

De fato, o art. 35, §5º, da Lei Federal n. 8.080/90 fora vetado pelo então Presidente da República. Por isso, à época do relatório, inexistia qualquer tipo de dispositivo legal que regulamentasse a forma como essas transferências seriam realizadas.

Porém, em 2012, foi publicada a LC n. 141/2012, que passou a prever que:

Lei Complementar n. 141/2012

Art. 18. **Os recursos do Fundo Nacional de Saúde**, destinados a despesas com as ações e serviços públicos de saúde, de custeio e capital, a serem executados pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios **serão transferidos diretamente aos respectivos fundos de saúde, de forma regular e automática, dispensada a celebração de convênio ou outros instrumentos jurídicos.**

Parágrafo único. **Em situações específicas, os recursos federais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária** realizada entre a União e os demais entes da Federação, **adotados quaisquer dos meios formais previstos no inciso VI do art. 71 da Constituição Federal** (Grifos nosso).

Como é possível verificar pelo fragmento anterior, não apenas houve uma reedição da previsão que tivera sido vetada na Lei Federal nº 8.080/90, como também houve uma clara separação entre os recursos transferidos na modalidade fundo a fundo daqueles ao qual o art. 71, VI, da Constituição Federal faz referência.

Desse modo, é coerente concluir que as atualizações legislativas posteriores suplantaram aquele que pode ser considerado o principal argumento do estudo que culminou com o entendimento prolatado pela Decisão 506/1997.

Nesse diapasão, é válido ainda destacar o preceito trazido pelo art. 25, § 1º, da Constituição Federal (considerado por muitos doutrinadores como uma cláusula pétrea implícita⁶ da Carta Magna de 1988), segundo o qual são reservadas aos Estados as competências que não lhe sejam vedadas pelo texto constitucional. Sendo assim, por não estar consignado no art. 71, VI, da Constituição Federal, caberia ao Sistema TCEs/TCMs a competência de acompanhar, fiscalizar e julgar a aplicação dos referidos recursos.

2.3.3.1 Aprofundando a Análise Acerca da Natureza do Recurso

Devido a inegável importância do tema, faz-se necessário analisar se, para além dos argumentos utilizados à época pelos técnicos do TCU, existe alguma

6 PEDRA, Adriano Sant'Ana. Reflexões sobre a Teoria das Cláusulas Pétreas. **Revista de Informação Legislativa**, v. 43, n. 172, p. 135-148, out./dez. 2006.

margem interpretativa que possa concluir pela natureza conveniente desse tipo de transferência e, por conseguinte, pela sua adequação ao preceito trazido no Art. 71, VI, da Constituição Federal.

Para realizar essa análise, serão utilizados os princípios da hermenêutica constitucional, conjugando-se os critérios da *interpretação literal/gramatical* (fundado na observação do sentido das palavras, ou seja, na semântica dos dispositivos constitucionais) e da *interpretação teleológica* (que, por meio de silogismos e operações de análise e síntese, procura aclarar a essência social e os mandamentos fins do texto normativo).

Do ponto de vista *literal/gramatical*, mostra-se elucidante analisar a natureza do convênio sob duas perspectivas: a etimológica e a doutrinária.

Na perspectiva etimológica, segundo a Oxford Languages (braço da milenar universidade de Oxford, no Reino Unido), a palavra “convênio” deriva do latim *convenīum*, o que, em termos jurídicos, quer dizer “acordo entre duas ou mais pessoas”.

Já no panorama doutrinário, destacam-se as definições dos renomados administrativistas: Hely Lopes Meirelles⁷ e Marçal Justen Filho⁸, que conceituam o convênio administrativo como sendo:

Hely Lopes Meirelles

Acordos firmados por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e particulares, para realização de objetivos de **interesse comum dos partícipes**. (g.n.)

Marçal Justen Filho

Acordo de vontades, em que pelo menos uma das partes integra a Administração Pública, por meio do qual são conjugados esforços e recursos, visando disciplinar a **atuação harmônica** e sem intuito lucrativo das partes, para o desempenho de competências administrativas. (Grifos nosso).

Ao associar as definições trazidas pelas três perspectivas supramencionadas, chega-se à conclusão que a existência de um convênio pressupõe a presença de dois pré-requisitos basilares: o mútuo interesse (interesse comum) e a livre manifestação de vontades (acordo).

Em relação ao primeiro pré-requisito, é indubitável que ele se faz presente no caso em questão. Afinal, assim como preceitua o art. 23 da Carta Magna, a saúde, a assistência social e a educação são competências materialmente comuns entre União, Estados, DF e Municípios.

Porém, é preciso analisar se, no caso em questão, há a presença do segundo dos pré-requisitos supramencionados: a *livre manifestação de vontade das partes*. Para esse objetivo, faz-se necessário exercer a *interpretação teleológica* de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais.

7 MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**, 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 392.

8 JUSTEN FILHO, M. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**, 13. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 908.

Para iniciar a análise, cumpre destacar os seguintes fragmentos do texto constitucional:

Constituição Federal

Art. 77 (ADCT)

§ 2º **Dos recursos da União apurados nos termos deste artigo, quinze por cento, no mínimo, serão aplicados nos Municípios**, segundo o critério populacional, em ações e serviços básicos de saúde, na forma da lei.

§ 3º **Os recursos** dos Estados, do DF e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os **transferidos pela União** para a mesma finalidade **serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde**, sem prejuízo do disposto no art. 74 da CF. (Grifos nosso).

Art. 195 § 10. **A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios**, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Grifos nosso).

Art. 198 § 3º **Lei Complementar**, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, **estabelecerá: [...]**

II – **os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios**, objetivando a redução das disparidades regionais. (Grifos nosso).

Por meio do exame dos diversos dispositivos supramencionados, depreende-se que a União não possui qualquer margem de escolha quando se trata da descentralização dos recursos mínimos de saúde para os Estados e Municípios. Por isso, o Governo Federal não pode sequer cogitar a negativa de sua realização, uma vez que tal evento poderia representar grave rompimento da ordem constitucional e do pacto federativo estabelecido pela Carta de 1988. Em outras palavras, por meio dos fragmentos anteriores, é possível depreender que tais transferências são constitucionalmente asseguradas, cabendo à legislação infraconstitucional sua mera regulamentação.

Nesse diapasão, mostra-se relevante destacar os seguintes dispositivos extraídos da legislação infraconstitucional a respeito do tema:

Lei Complementar 141/2012 - **Regulamenta o § 3º do art. 198 da CF**

Art. 17. **O rateio dos recursos da União vinculados a ações e serviços públicos de saúde e repassados na forma do caput dos arts. 18 e 22 aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios observará** as necessidades de saúde da população, as dimensões epidemiológica, demográfica, socioeconômica, espacial e de capacidade de oferta de ações e de serviços de saúde e, ainda, **o disposto no art. 35 da Lei n. 8.080**, de 19 de setembro de 1990, de forma a atender os objetivos do inciso II do § 3º do art. 198 da Constituição Federal. (Grifos nosso).

Art. 18. **Os recursos do Fundo Nacional de Saúde [...]** a serem executados pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios **serão transferidos diretamente aos respectivos fundos de saúde, de forma regular e automática, dispensada a celebração de convênio ou outros instrumentos jurídicos**. (Grifos nosso).

Art. 22. É vedada a exigência de restrição à entrega dos recursos referidos no inciso II do § 3º do art. 198 da Constituição Federal **na modalidade regular e automática prevista nesta Lei Complementar, os quais são considerados transferência obrigatória** destinada ao custeio de ações e serviços públicos de saúde no âmbito do SUS, sobre a qual não se aplicam as vedações do inciso X do art. 167 da CF e do art. 25 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. (Grifos nosso).

Lei Federal 8.080/90

Art. 35. Para o estabelecimento de valores a serem transferidos a Estados, Distrito Federal e Municípios, será utilizada a combinação dos seguintes critérios, segundo análise técnica de programas e projetos:

I - **perfil demográfico** da região;

II - **perfil epidemiológico da população** a ser coberta;

III - **características quantitativas e qualitativas da rede de saúde** na área; (Grifos nosso).

Por meio dos fragmentos, é possível concluir que a transferência dos referidos recursos, além de constitucional e legalmente obrigatória, não permite que a União possa sequer definir o quanto irá repassar a cada Estado ou Município. Isso porque, tais valores são calculados de acordo com um conjunto de critérios objetivos, que variam de acordo com as características endógenas a cada população ou localidade atendida.

Destaca-se, por oportuno, que essa conjuntura é bastante similar ao que acontece com o repasse realizado por meio do FPE e FPM. Uma vez que, em ambos os casos, os valores são repassados a cada ente federado de acordo com critérios objetivos, endógenos à região beneficiada e regulamentados via Lei Complementar, tais como: tamanho da população local e a magnitude da renda per capita.

Nesse contexto, é válido ainda salientar que as leis são expressões da vontade popular positivadas no ordenamento jurídico pátrio por meio dos seus representantes: Deputados (representantes do povo) e Senadores (representantes dos Estados). Uma vez positivada, essa vontade popular vincula a União, que não pode, por livre manifestação de vontade, alterar os critérios já pactuados nos textos normativos.

Por todo o exposto, parece evidente concluir, já em sede de análise final, que esse tipo de descentralização de recursos não condensa os pré-requisitos mínimos de uma transferência convenial, já que não está sujeito à livre manifestação de vontade dos atores envolvidos.

Por oportuno, é imperioso destacar que não se pode, deliberadamente, interpretar de forma extensiva os dispositivos constitucionais, em especial, aqueles que tratam de assuntos de sensível importância para o equilíbrio institucional estabelecido pelo pacto federativo nacional. Se a perspectiva literal e teleológica da hermenêutica constitucional converge para um resultado harmônico e conclusivo, não há que se fazer interpretação extensiva do texto constitucional, sob pena de contrariar a vontade precípua do legislador originário e tornar os entes federados novamente meros departamentos da União.

3 COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO: ARGUMENTOS À FISCALIZAÇÃO REALIZADA PELO SISTEMA TCEs/TCMs

Na seção anterior, foram expostas fragilidades dos argumentos que fundamentam interpretação majoritária acerca da matéria. Ao longo do presente tópico, serão destacados os aspectos que indicam a conformidade e coerência do entendimento contramajoritário, isto é, aquele que preconiza a competência do Sistema TCEs/TCMs para realizar o acompanhamento, fiscalização e julgamento da aplicação dos recursos que são repassados na modalidade fundo a fundo aos Estados e Municípios.

Os argumentos aqui elencados se somam àqueles já apresentados ao longo da seção precedente, formando a base para o objetivo central do presente artigo: fomentar a construção de uma nova visão a respeito do tema.

3.1 NATUREZA FEDERATIVA DA TRANSFERÊNCIA

Como já demonstrado no tópico 2.3.3.1, não existe qualquer grau de liberalidade da União quando se trata da descentralização de recursos para atender aos preceitos estabelecidos em dispositivos constitucionais. Por essa razão, como restou evidenciado, não há que se falar em natureza conveniente para esse tipo de transferência, o que afasta definitivamente a aplicação do art. 71, VI, da Constituição Federal. Essa constatação, porém, abre caminho para um novo questionamento: qual seria então a real natureza dessa descentralização de recursos?

Para responder a essa importante pergunta, mostra-se imprescindível respeitar a orientação histórico-sistemática de cunho descentralizador da Carta de 1988, que buscou a construção de um federalismo fiscal-cooperativo em oposição às históricas dinâmicas centralizadoras e centrípetas que marcaram a formação do Estado brasileiro.

Imperioso recordar que durante o regime militar praticamente toda a arrecadação tributária ficava concentrada nas mãos do governo central, que a redistribuía por meio de convênios bilaterais, em um modelo que era um verdadeiro corolário da submissão de governadores e prefeitos às políticas comandadas pelo governo central.

Foi com o objetivo de romper com essa subordinação e atender ao consenso de que a descentralização seria uma ação necessária para consolidar a democracia, que o constituinte originário inseriu no texto constitucional diversos mandamentos a serem obedecidos pelo governo central na repartição de recursos e de competências com os demais entes federados.

Para dotar os Estados e Municípios dos meios necessários para suportar as competências que lhes foram atribuídas, o constituinte inseriu na Carta Magna uma série de dispositivos tratando da repartição federativa de receitas, conforme pode ser observado entre os arts. 157 e 159 da Constituição Federal.

Ao longo dos anos, porém, o constituinte derivado, sensível à crescente demanda dos serviços públicos prestados por Estados e Municípios e atento ao aumento de arrecadação promovido pela União por meio da instituição de novas contribuições sociais (por sinal, criadas por legislação infraconstitucional após a Carta de 1988, portanto após a atuação do constituinte originário), consignou outros tipos de descentralizações obrigatórias de recursos ao longo do texto constitucional, sendo algumas delas voltadas para o financiamento das ações e serviços de saúde (EC n. 29/2000), financiamento das ações para manutenção e desenvolvimento do ensino básico (EC n. 108/2020) e a repartição do resultado da exploração de petróleo ou gás natural (EC n. 102/2019).

Por oportuno, é de fundamental importância destacar que todas essas descentralizações (sejam as promovidas pelo constituinte originário, sejam as consignadas pelo constituinte derivado) possuem igual envergadura constitucional, não contendo qualquer distinção hierárquica entre si, sendo, portanto, irrelevante considerar a sua posição relativa no texto constitucional. Prova disso, é que as próprias limitações ao poder de tributar (art. 150, I, II e III, a, b e c, IV, V e VI, a–d, art. 151, CF) não estão diretamente endereçadas no art. 60, § 4º, porém, mesmo assim, não deixam de ser consideradas cláusulas pétreas da Carta Magna.

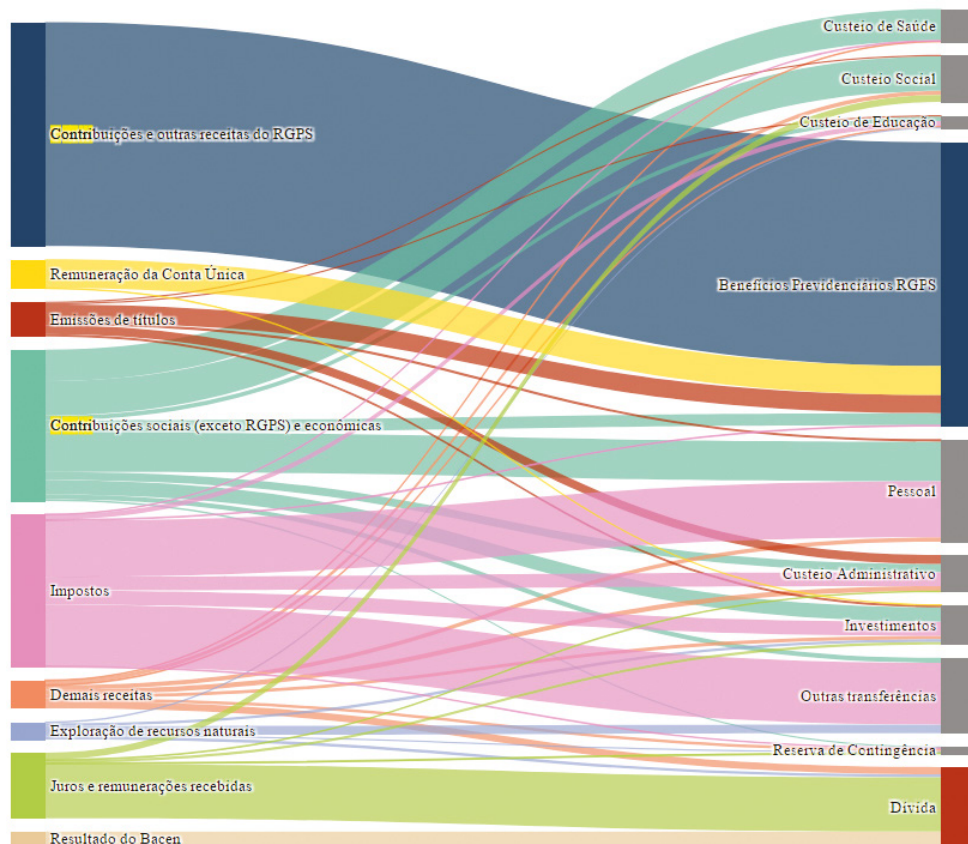
Essas descentralizações, consignadas ao longo do texto constitucional, são mecanismos indispensáveis à autonomia político-administrativa dos entes federados, dotando Estados e Municípios dos meios financeiros necessários à consecução das necessidades públicas que estão sob a sua competência constitucional e, em última análise, se consubstanciando em uma peça de sustentação fundamental do pacto federativo instituído pela Carta de 1988.

O eixo financeiro da autonomia dos entes federados é, sem dúvida, um aspecto de singular relevância. Afinal, sem recursos para exercer a sua autonomia política, de modo a desempenhar as suas competências constitucionais, toda e qualquer delegação de poder aos Estados-membros seria inócua, porquanto estes dependeriam permanentemente da liberalidade do poder central para o atingimento de suas finalidades.

Como fica evidenciado, a descentralização de recursos com o objetivo de atender à demanda de saúde, educação e assistência social nos Estados e Municípios brasileiros vai muito além de uma mera obrigação legal do Governo Federal, sendo, na verdade, uma relevante representação material do Federalismo Fiscal e do Pacto Federativo instituídos pela Carta Magna de 1988 e, em muito, se equipara ao conjunto de descentralizações consignadas entre os arts. 157 e 159 da Constituição Federal, que já são pacificamente consideradas receitas próprias dos Estados e Municípios.

Para finalizar a análise deste tópico e deslindar de vez a questão, mostra-se fundamental analisar o quadro demonstrativo do fluxo de receitas e despesas do Governo Federal (exceto operações da dívida), disponibilizado portal da transparência da STN:

Figura 6 - Fluxo de receitas e despesas do Governo Federal



Fonte: Tesouro Transparente - Fluxo de Receitas e Despesas do Governo Federal.

A figura 6 mostra a relação existente entre a fonte e a destinação dos recursos no orçamento do Governo Federal, indicando a dinâmica do fluxo de receitas e despesas no caixa da União. Como pode ser observado, os gastos (onde estão incluídas as transferências realizadas aos outros entes) relacionados ao custeio das ações de saúde, educação e assistência social são preponderantemente financiados por meio do recolhimento de contribuições sociais, que, conforme determinação constitucional, só podem ser instituídos pela União.

Por oportuno, convém ainda destacar as disposições trazidas pelo art. 32 da Lei 9.656/98, que regulamenta o mecanismo de ressarcimento a ser efetuado pelas operadoras privadas de planos de saúde quando algum dos seus clientes for atendido em um estabelecimento público. Segundo o dispositivo, as operadoras deverão realizar o procedimento em favor do Fundo Nacional de Saúde (FNS), independentemente de onde o serviço tiver sido efetivamente prestado. Em outras palavras, mesmo que o atendimento tenha ocorrido nas dependências de um hospital

municipal (com infraestrutura, pessoal e recursos próprios), o ressarcimento deverá ser efetuado em favor do FNS, fato que ilustra o caráter inseparável dos recursos ali depositados.

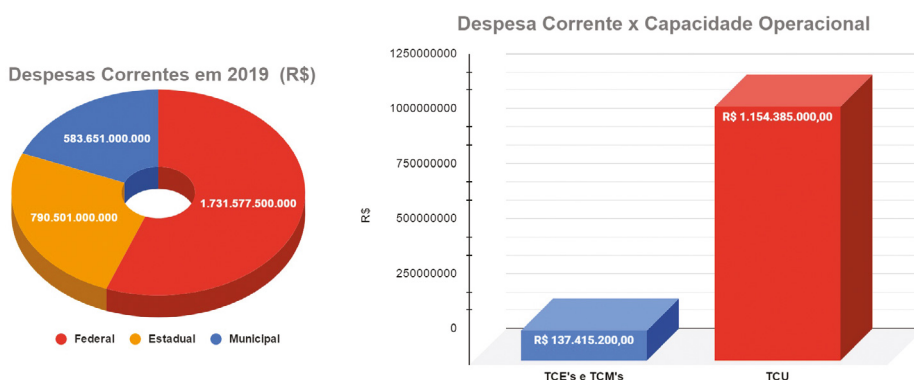
Desta forma, fica mais uma vez comprovado que essa descentralização de recursos não pode ter mera natureza convenial, nem ao menos legal, mas sim uma natureza federativa e constitucional, que sustenta os princípios basilares do pacto federativo nacional, instituído pelo constituinte originário e considerado cláusula pétrea da Carta Magna de 1988, afastando por completo qualquer margem de interpretação que inclua esse tipo de transferência nas possibilidades elencadas no Art. 71, VI, da Constituição Federal.

3.2 APROVEITAMENTO EFICIENTE DA CAPACIDADE OPERACIONAL DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO

Para além da real natureza da transferência de recursos, mostra-se ainda oportuno analisar a matéria pela perspectiva da capacidade operacional de cada um dos atores que compõem o sistema de controle externo no âmbito dos Tribunais de Contas nacionais.

Para fazer isso de maneira clara e objetiva, foram levantadas as informações referentes às despesas correntes (exceto pagamento dos juros e encargos da dívida) da União e dos entes subnacionais (Estados, DF e Municípios) ao longo do ano de 2019. Posteriormente, foi realizada uma comparação com a capacidade operacional dos integrantes do sistema. O resultado desse estudo pode ser visualizado na figura a seguir:

Figura 7 - Comparativo entre Despesa Fiscalizada e Capacidade Operacional do Sistema de Controle



Fonte: Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais. Portal da Transparência do Governo Federal. Portal da Transparência do TCU - Elaborado pelo autor.

É evidente o desequilíbrio existente entre a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas da União e pelo Sistema TCEs/TCMs. Enquanto o montante *per capita* fiscalizado de um auditor do TCU é de aproximadamente R\$ 1.154.385.000,00 ao ano,

a média *per capita* anual no Sistema TCEs/TCMs é de apenas R\$ 137.415.200,00, uma assimetria que atinge uma disparidade de aproximadamente 850% de diferença.

Esse desequilíbrio contrasta com a vantagem fiscalizatória propiciada pela dispersão geográfica e capilaridade territorial detida pelos TCEs e TCMs, em oposição à forte concentração do TCU. Muito mais do que mostrar a superficial necessidade de desconcentração do TCU ou de contratação de mais servidores no âmbito da Corte de Contas Federal (movimentos que poderiam ser incoerentes com o atual cenário de ajuste fiscal), esses fatos evidenciam o potencial de contribuição do Sistema TCEs/TCMs para um controle eficiente e eficaz dos recursos públicos.

É imperioso destacar que a proximidade e o receio da fiscalização presente são importantes eixos dissuasivos da malversação dos recursos públicos. Mostra-se oportuno ainda destacar a vigorosa profissionalização dos Tribunais de Contas subnacionais nas últimas décadas, processo que possibilitou a formação de um corpo de servidores de indiscutível capacidade técnica e detentor de um vasto conhecimento do modo de atuação dos gestores na sua região, características que podem ser de grande valia para um controle rápido, concomitante, eficaz e que atenda aos anseios da população local.

Toda essa conjuntura revela o potencial técnico-operacional reprimido no sistema TCEs/TCMs e mostram a necessidade de se promover um reequilíbrio de competências em prol da eficiência e da qualidade do controle externo exercido no âmbito dos Tribunais de Contas nacionais, em especial, em relação aos recursos que possuem natureza constitucional e são executados nos Estados e Municípios do país, muitas vezes em regiões afastadas dos olhos do controle exercido na Capital Federal.

3.3 EFICIÊNCIA E RACIONALIZAÇÃO NA GESTÃO E CONTROLE DOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

A grande dependência tributária de Estados e Municípios induz que boa parte das políticas públicas locais nas áreas de saúde, educação e assistência social precisem ser parcialmente financiadas com recursos provenientes de descentralizações advindas do governo federal, em especial, daquelas realizadas na modalidade fundo a fundo.

Com efeito, grande parte das despesas realizadas pelos entes federados acaba sendo paga, ao menos parcialmente, com recursos que possuem natureza federal (pelo menos, de acordo com o entendimento majoritário atual). Esse cenário controverso gera uma série de consequências lesivas à gestão, controle e, em última análise, à economicidade dos contratos.

Na perspectiva do controle, destaca-se a inconveniente (e onerosa) necessidade de realização de uma dupla prestação de contas. Isto é, caso uma aquisição seja financiada com recursos híbridos, o órgão executor precisará prestar contas,

simultaneamente, aos órgãos de controle locais (como: TCE/TCM e MPE) e federais (como: TCU e MPF). Esse fato não apenas eleva o custo dos controles (seja na perspectiva do controle interno ou externo), mas também aumenta a complexidade dos procedimentos de liquidação da despesa, dificultando as fiscalizações e reduzindo a efetividade da atuação dos órgãos de controle externo.

No horizonte administrativo, essa sobreposição de controles tende a representar um verdadeiro óbice para a administração eficiente dos contratos. Isso porque, a natureza dual do financiamento faz com que as contratações precisem obedecer, simultaneamente, às determinações (muitas vezes, conflitantes entre si) dos diversos órgãos de controle locais e federais, provocando significativas dificuldades para a execução contratual.

Por último, toda essa conjuntura também provoca a diminuição do interesse privado nas contratações públicas e a consequente falta de competitividade das licitações, o que, por conseguinte, pode resultar no aumento no valor final dos contratos.

Por todo o exposto, é possível constatar que, nesses casos, a fiscalização, se integralmente realizada pelo Sistema TCEs/TCMs, vai não apenas ampliar a eficiência e efetividade do controle externo, mas, em derradeira análise, também pode contribuir para elevar a economicidade das contratações realizadas pela Administração Pública.

3.4 MAIOR EFETIVIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA DAS DECISÕES PROLATADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Como mencionado no tópico anterior, parte considerável das despesas realizadas por Estados e Municípios é financiada com recursos híbridos, isto é, pela associação de receitas provenientes do tesouro estadual/municipal e das descentralizações financeiras realizadas pelo governo federal, sobretudo, daquelas processadas na modalidade fundo a fundo.

O entendimento majoritário atual postula que, nesse contexto, há uma competência instrutória e judicante concorrente entre o TCU e o TCE/TCM. É imperioso salientar que essa situação de jurisdição compartilhada pode levar a graves consequências para a efetividade e para a segurança jurídica das decisões prolatadas pelos órgãos de controle externo.

Primeiramente, é forçoso destacar que, nesses casos, as Cortes de Contas envolvidas não podem exercer a competência judicante plena, isto é, sobre a contratação como um todo, sob o argumento de não poderem realizar a tomada de contas de um despesa executada com recursos provenientes de outro ente da federação. Essa situação inusitada pode resultar em prejuízos irreversíveis para o erário do ente fiscalizado, uma vez que, a responsabilização de qualquer irregularidade identificada na fiscalização estará condicionada pela suposta fonte de recursos que deu causa àquela despesa.

Vale destacar que, na prática, o compartilhamento de processos e de auditorias entre os Tribunais de Contas não é um procedimento simples. Mesmo que toda a investigação já tenha sido feita pelo Tribunal de Contas de origem, ela naturalmente precisará ser reexaminada pelo corpo técnico e reavaliada pelos julgadores da Corte de Contas de destino, procedimento que acarretará grave ineficiência e ineficácia para processo de controle externo.

Além disso, ainda que os tribunais trabalhem em perfeita coordenação, existe o risco de uma mesma conduta ensejar interpretações divergentes (mesmo que não conflitantes) nos órgãos julgadores das respectivas cortes de contas. Esse fato pode, por sua vez, fazer com que acórdãos sejam reciprocamente questionados no Poder Judiciário, situação que eleva a insegurança jurídica das decisões prolatadas no âmbito dos Tribunais de Contas e ocasiona o enfraquecimento do sistema de controle externo e a perpetuação de danos, possivelmente irreversíveis, ao erário municipal/estadual.

4 CONSIDERAÇÕES

Como foi demonstrado ao longo do presente artigo, é inequívoca a natureza federativa dos recursos repassados na modalidade fundo a fundo pela União aos Estados e Municípios, com vistas ao atendimento das necessidades de saúde, educação e assistência social das respectivas populações locais.

Ficou comprovado que essas descentralizações são mecanismos indispensáveis à autonomia político-administrativa dos entes federados, sendo, portanto, consideradas verdadeiras representações materiais do Federalismo Fiscal e do Pacto Federativo instituídos pela Carta Magna de 1988 e, em muito, se equiparando ao conjunto de descentralizações consignadas entre os arts. 157 e 159 da Constituição Federal, que já são pacificamente consideradas receitas próprias dos Estados e Municípios.

Por esses motivos, não há que se falar em natureza conveniente para esse tipo de transferência, fato que torna profundamente incoerente enquadrar esse tipo de descentralização no rol de possibilidades do art. 71, VI, da CF e, portanto, afasta a titularidade (ao menos, a titularidade exclusiva) do Tribunal de Contas da União para realizar a fiscalização da aplicação desses valores.

Por oportuno, é imperioso destacar que não se pode, deliberadamente, interpretar de forma extensiva os dispositivos constitucionais, em especial, aqueles que tratam de assuntos de sensível importância para o equilíbrio institucional estabelecido pelo pacto federativo nacional. Se a perspectiva literal e teleológica da hermenêutica constitucional converge para um resultado harmônico e conclusivo, não há que se fazer interpretação extensiva do texto constitucional, sob pena de contrariar a vontade precípua do legislador originário e tornar os entes federados novamente meros departamentos da União.

É imprescindível, portanto, respeitar a orientação histórico-sistemática de cunho descentralizador da Carta de 1988, que buscou a construção de um federalismo fiscal-cooperativo em oposição às históricas dinâmicas centralizadoras e centrípetas que marcaram a formação do Estado brasileiro.

Conforme bem pontuado por Magalhães (2008), em um país de dimensões continentais como o Brasil, com uma diversidade de desigualdades e peculiaridades regionais, descentralizar não é apenas uma diretriz razoável na elaboração, execução e controle das políticas públicas, mas é, simplesmente, o único caminho factível de atendimento das diversas demandas sociais. Nesse diapasão, somente a proximidade com o beneficiário direto pode permitir uma eficiente fiscalização na aplicação dos tributos acumulados por toda a população.

Como ficou consignado, quando se fala da fiscalização de recursos descentralizados na modalidade fundo a fundo, o reequilíbrio das competências instrutórias e judicantes exercidas pelos Tribunais de Contas nacionais não é apenas o único caminho juridicamente viável, mas também o único operacionalmente eficiente, seja do ponto de vista do controle, seja do ponto de vista da gestão e economicidade das contratações realizadas pela Administração Pública.

Toda essa conjuntura revela o potencial reprimido das cortes de contas subnacionais e mostram a necessidade de se promover uma readequação de competências em prol da eficiência e da qualidade do controle externo, sobretudo em relação aos recursos que possuem natureza constitucional e são executados nos Estados e Municípios do país, muitas vezes em regiões afastadas dos olhos do controle exercido na Capital Federal.

Nesse sentido, não se pretende que o TCU se omita por completo da fiscalização desses recursos, apenas que, em consonância com o princípio da subsidiariedade, assuma um papel que não pode ser exercido por nenhuma das outras instâncias de controle, centrando sua atuação nos órgãos e entidades da União, avaliando a coordenação das políticas públicas nacionais e assegurando que nenhum estado/município seja indevidamente beneficiado em detrimento dos demais. Enquanto isso, TCEs/TCMs concentrariam esforços no controle das políticas públicas regionais, fiscalizando a execução de contratos e garantindo que os recursos descentralizados sejam adequadamente revertidos em prol das populações locais.

Essa configuração traria não apenas mais harmonia e coordenação ao sistema de controle externo, como garantiria maior eficiência, efetividade e eficácia ao controle atualmente exercido no âmbito dos Tribunais de Contas nacionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/>. Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais - Ano 2020**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2020/114>. Acesso em: 14 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Revista de Súmulas**. Brasília, v. 15, p. 231 (Súmula n. 208), dez/ 2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_15.pdf. Acesso em: 14 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Súmula n. 209 - 3**. Turma. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_15_capSumula209.pdf. Acesso em: 14 set. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 3.990/2016 - Primeira Câmara**. Relator: Min. Bruno Dantas. Tomada de Contas Especial. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultaPagina=S&item0=548434>. Acesso em: 14 set. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Decisão n. 506/1997- Plenário**. Relator: Min. Iram Saraiva. Tomada de Contas Especial. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Dec/19980108/GERADO_TC-19744.pdf. Acesso em: 14 set. 2020.

BRASIL. Fundo Nacional de Saúde (FNS). **Consulta Consolidada Fundo a Fundo**, Ano 2017. Disponível em: <https://consultafns.saude.gov.br/#/consolidada>. Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Fluxo de receitas e despesas do Governo Federal**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/fluxo-de-receitas-e-despesas>. Acesso em: 10 out. 2020.

CURVINA, A. C. C. A Regionalização da Saúde no Federalismo Brasileiro. **Caderno Ibero-Americano de Direito Sanitário**. Brasília, v. 6, n. 2, 2018.

DOMINGUES, J. M. Federalismo Fiscal Brasileiro. **II Congresso Internacional de Direito Tributário da Cidade do Rio de Janeiro**. 9 a 11 de maio de 2007.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**, 13. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MAGALHÃES, F. A. D. **Federalismo e o Controle pelo TCU das Transferências Fundo a Fundo: o caso do Sistema Único de Saúde**. Brasília, 2008. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/federalismo-e-o-controle-pelo-tcu-das-transferencias-fundo-a-fundo-o-caso-do-sistema-unico-de-saude.htm>. Acesso em: 5 out. 2020.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**, 30. ed., São Paulo. 2005.

PEDRA, Adriano Sant'Ana. Reflexões sobre a Teoria das Cláusulas Pétreas. **Revista de Informação Legislativa**, v. 43, n. 172, out./dez. 2006, p. 135-148. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496904>. Acesso em: 14 set. 2020.

PIOLA, S. F.; BENEVIDES, R. P. S.; VIEIRA, F. S. **Consolidação do Gasto com Ações e Serviços Públicos de Saúde**: trajetória e percalços no período de 2003 a 2017. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), Rio de Janeiro, Texto para Discussão: 2439, dez/2018, p. 13-22. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8934>. Acesso em: 16 set. 2020.

RABELLO, G.G; OLIVEIRA, J. M. **Tributação Sobre Empresas no Brasil**: comparação Internacional. Radar: tecnologia, produção e comércio exterior/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, v. 41, out/2015, p. 33-43. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5254>. Acesso em: 16 out. 2020.

TANNO, C. R. Novo mecanismo redistributivo: resultados esperados, avaliação e proposta de regulamentação. **Estudo Técnico n. 22/2020**, Brasília, jul/2020, p. 5. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2020/ETn22_2020PEC15_2015FUNDEBAprovado_Cmara.pdf. Acesso em: 25 out. 2020.

VIANA, I. **Fundamentos do Processo de Controle Externo**. Brasília. 2019.

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL: boa prática aplicada no controle das despesas com pessoal nos entes que arrecadam receitas de petróleo

MANAGERIAL NET CURRENT REVENUE: good practice applied to expenses control of oil revenues receivers entities

Rodrigo Coelho do Carmo¹

Juliana Vieira Voss Scalfoni²

Aline Pedroni Colodetti³

Resumo: Este trabalho tem como tema central o controle dos limites dos gastos com pessoal dos entes que recebem receitas decorrentes da exploração de petróleo, posto que uma falsa margem fiscal, em alta medida desses recursos, poderá provocar um desequilíbrio ao desenvolvimento do ente. Para tanto, foi realizada uma pesquisa explicativa, para uma análise qualitativa com coleta de dados, tomando como objeto de estudo o estado do Espírito Santo e os seis Municípios que mais recebem recursos de petróleo. A partir dessas premissas emerge a Receita Corrente Líquida (RCL) Gerencial, como implementação de boa prática voltada ao equilíbrio fiscal, que consiste na dedução das receitas dos Royalties e participação especial do cômputo da RCL, com vistas a contribuir para a promoção de uma política de pessoal fidedigna com a realidade econômica financeira do ente.

Palavras-chave: Receita Corrente Líquida. Royalties. Despesas com pessoal. Receita Corrente Líquida Gerencial.

Abstract: The primary theme of this work is the control of the spending limit destined to entity personnel that receives revenues owing to oil exploration. Considering that, the existence of a fake fiscal margin attached to high measures of these resources may provoke an imbalance in the development of the entity. Therefore, it was made an explanatory research seeking a qualitative analysis, taking as goal collecting data relative to Espírito Santo and its six municipalities that receive the most oil resources. Based on

1 É Conselheiro Corregedor do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Contador pela Faculdade de Ciências Humanas e Sociais Padre Humberto/RJ e Pós-graduado em Gestão Pública pela Universidade Gama Filho. Tornou-se Secretário Municipal de Governo de Cachoeiro de Itapemirim em 2009, coordenou o Orçamento Participativo, reestruturou a Defesa Civil Municipal e implementou o Escritório de Gestão de Projetos Prioritários (EGPP). Nos anos de 2013 e 2017 foi Deputado Estadual assumindo as atividades na Assembleia Legislativa do Espírito Santo. rodrigo.carmo@tcees.tc.br.

2 Advogada. Graduada em Direito pela Faculdade Multivix, Pós-Graduada em Direito Público pela Faculdade São Geraldo. Atua no serviço público estadual há 13 anos. Trabalhou na assessoria jurídica e legislativa de Parlamentares e Governadores do Estado do Espírito Santo. Atualmente é servidora do Tribunal de Contas do mesmo Estado, atuando na assessoria jurídica ao Gabinete do Conselheiro. juliana.scalfoni@tcees.tc.br.

3 Advogada, graduada pela Faculdade de Direito de Vitória e Pós-Graduada em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas. É servidora do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo onde exerce a função de assessora jurídica no gabinete do Conselheiro Rodrigo Coelho do Carmo. Tem experiência na análise das contas públicas. aline.colodetti@tcees.tc.br.

these assumptions, the Managerial Liquid Net Income (RCL Gerencial) emerges as the application of a good practice to a righteous fiscal balance, which consists in a deduction of Royalty revenue and special participations for RCL estimation, searching to contribute toward the promotion of a reliable personnel policy, respecting the financial economic reality of the entity.

Keywords: Net Current Revenue. Royalties. Personnel Expenses. Managerial Net Current Revenue.

1 INTRODUÇÃO

O principal objetivo do presente artigo é apresentar o parâmetro da Receita Corrente Líquida Gerencial (RCLG) a ser aplicado como boa prática administrativa, tanto pelos gestores públicos, em especiais aqueles cujos orçamentos compõem-se de um elevado volume de receitas oriundas da exploração de petróleo e gás natural, quanto pelos Tribunais de Contas, no exercício do controle externo e a quem incumbe a guarda da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Receita Corrente Líquida Gerencial, ou simplesmente RCL Gerencial, consiste em um parâmetro fiscal adicional e complementar ao estabelecido pela Lei Complementar n. 101, de 2000, de cunho estritamente gerencial, ou seja, sem qualquer pretensão de afrontar ou inovar a legislação aplicável à matéria, bem como apenas os administradores públicos.

Tal instrumento gerencial possui relevância social na medida em que se presta somarem-se aos demais mecanismos de controle dos gastos com pessoal do serviço público. É sabido que tais despesas demandam um alto comprometimento orçamentário dos poderes públicos, e não é por outra razão que entendeu o legislador constitucional por estabelecer limites para a execução de tais despesas, com vistas de manter o equilíbrio fiscal.

O conceito da Receita Corrente Líquida Gerencial emergiu a partir do *case* do Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCEES), que vem acompanhando o cálculo do limite da despesa com pessoal do Poder Executivo Estadual desconsiderando as receitas de petróleo na Receita Corrente Líquida, e alertando que uma redução de receitas de caráter não permanente, tais como royalties, poderá afetar negativamente o equilíbrio das contas públicas e acarretar na extrapolação dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelos poderes e órgãos estaduais, em especial os da despesa com pessoal.

Por meio deste trabalho pretende-se demonstrar a importância de se estabelecer ferramentas gerenciais que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, em especial quanto ao desenvolvimento da política de pessoal, bem como orientá-lo para a prudência e cautela na utilização dos recursos oriundos da exploração de petróleo e gás natural. Tal cenário se agrava quando se considera no cômputo do principal parâmetro fiscal - a RCL - as receitas de petróleo que são incertas, finitas e voláteis, frente à realização de despesas de caráter permanente.

Na construção de tal teorização serão abordados os aspectos mais relevantes

atinentes a Receita Corrente Líquida, Receita Corrente Líquida Ajustada, Despesas com Pessoal, Conceito e Finalidade da Receita Corrente Líquida Gerencial e, por fim, serão evidenciados os dados da Receita Corrente Líquida Gerencial aplicada, tomando como objeto de estudo o estado do Espírito Santo e os Municípios que receberam maior volume de recursos oriundos da exploração de petróleo e gás natural, durante o período de 2018 a 2020, demonstrando sua eficácia como boa prática a ser utilizada tanto pelos gestores públicos, quanto pelos Tribunais de Contas no controle dos gastos com pessoal.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, baseada em livros, artigos e textos, bem como uma passagem ampla e discriminatória de normas e compostos da LRF, utilizando-se do método analítico dedutivo da abordagem ora descrita.

Foi realizada, também, coleta de dados dos 6 (seis) Municípios do Espírito Santo que mais receberam recursos advindos da exploração de petróleo e gás natural durante o período de 2018 a 2020, com vistas a demonstrar o resultado, a eficácia, a relevância e a contribuição social da RCL Gerencial como boa prática a ser implementada.

Para melhor apresentar resultados desses dados, as análises se darão, primeiro tomando como ponto central as receitas dos entes, dentre elas: a Receita Corrente Líquida, Receita Corrente Líquida Ajustada, as receitas recebidas de royalties, culminando na composição da RCL Gerencial. Posteriormente, a partir da apuração da RCL Gerencial de cada Município, a metodologia aqui apresentada foi aplicada a fim de evidenciar o impacto das despesas com pessoal dos entes, desconsiderando as receitas oriundas da exploração de petróleo e gás natural, o que permitiu uma análise comparativa durante o período selecionado e mensurar tais impactos nas contas dos entes municipais.

2 DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)

Em 04 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar n. 101/2000, que *estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal* (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), passando a ser este o normativo legal que regula a matéria abordada no presente estudo.

Nesse prisma, a Receita Corrente Líquida (RCL) foi criada como principal parâmetro para avaliação da responsabilidade da gestão fiscal dos titulares dos Poderes e órgãos contemplados pelo art. 20 da Lei Complementar 101/2000. A RCL integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), na forma do art. 53 da LRF, ficando a cargo do Poder Executivo a sua apuração.

Assim, o principal objetivo da Receita Corrente Líquida é servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. Os limites encontram-se estabelecidos em parte

pela Lei Complementar n. 101/2000, em parte por Resoluções do Senado Federal.

A LRF (art. 1º, §1º⁴) disciplina que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Nesse sentido, o equilíbrio de longo prazo nas contas públicas é condição necessária para o desenvolvimento sustentável e a produção de riqueza coletiva. O outro lado da equação que garante o desenvolvimento é que os recursos sejam aplicados em políticas, programas e ações que gerem benefícios em favor da população, compatíveis com o volume de recursos disponíveis. Ou seja, que os benefícios gerados pelas políticas sejam maiores que os seus custos. Isso requer um processo permanente de monitoramento e avaliação das políticas públicas.

No âmbito dos Estados, a RCL representa o total das receitas correntes arrecadadas em um período de doze meses, deduzidos os seguintes valores: Transferências Constitucionais e Legais; a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência; as receitas provenientes da compensação financeira entre os diversos regimes de previdência e os valores pagos e recebidos em decorrência do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb (art. 60 do ADCT).

2.1 DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA

Conforme aludido, a Receita Corrente Líquida é o parâmetro definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal a ser utilizado para a verificação de limites, em especial, o da despesa de pessoal.

Ocorre que, em 2015, fora editada a Emenda Constitucional 86, que, dentre outras disposições, incluiu o § 13 no art. 166 da Carta Magna, prescrevendo um novo critério na apuração da Receita Corrente Líquida, qual seja: não computar a receita referente à transferência obrigatória da União, para a execução das emendas parlamentares destinadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, na base de cálculo da RCL para fins de aplicação dos limites de despesa de pessoal do respectivo ente federativo, independentemente da respectiva adimplência.

Já em 2019, foi promulgada a Emenda n. 100, que alterou os artigos 165 e 166 da Constituição Federal, dando nova redação ao referido §13⁵. Todavia, o comando nele prescrito foi preservado e ampliado, para contemplar, também, a exclusão das emendas de iniciativa de bancada de parlamentares destinadas aos Estados, ao

4 Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

5 Art. 166 [...] § 13. As programações orçamentárias previstas nos §§ 11 e 12 deste artigo não serão de execução obrigatória nos casos dos impedimentos de ordem técnica.

Distrito Federal e aos Municípios.

A partir dessa alteração constitucional, o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional adotou a utilização da nomenclatura “Receita Corrente Líquida Ajustada”, como novo parâmetro de verificação do cumprimento do limite da despesa com pessoal.

3 DA DESPESA COM PESSOAL

Nessa linha, e considerando que o principal objetivo da RCL é ser parâmetro para os limites de gastos com pessoal, necessário se faz tratar deste tema.

A despesa pública com pessoal é qualificada como despesa obrigatória de caráter continuado, assim entendido, a despesa derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois anos, nos termos do art. 17 da Lei Complementar n. 101/2000.

O art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal define despesa total com pessoal como o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos aos mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como: vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

A despesa total com pessoal será apurada somando-se à realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho. Para a apuração da despesa total com pessoal, será observada a remuneração bruta do servidor, sem qualquer dedução ou retenção, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal.

Verifica-se, pois, que o limite de despesa total do Estado e do Município, a título de gastos com pessoal, é de 60% (sessenta por cento) da sua receita corrente líquida, ou seja, mais da metade de suas receitas são consumidas com atividades-meios, o que pode impactar diretamente na busca pela finalidade precípua do Estado que é o de promover o bem comum por meio de prestação de serviços essenciais de qualidade aos membros da sociedade como um todo, ao mesmo tempo em que promove despesas de investimentos para assegurar qualidade de vida às gerações futuras (HARADA, 2019).

É fundamental destacar que existem dois limites relacionados ao total de despesa com pessoal: o limite de alerta, que corresponde a 90% do teto permitido, e o limite prudencial que ocorre quando se atinge 95% do teto. Compete aos Tribunais

de Contas, conforme art. 59, §2º da LRF, verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão e alertá-los quando constatarem que o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% do limite. Nesse sentido, Jacoby Fernandes (2018), destaca:

Criou-se, assim, o ato administrativo de alerta. Se, por um lado, a LRF definiu a responsabilidade dos gestores, demonstrando quando e como os agentes políticos e os servidores respondem por seus atos, imputou, por outro lado, ao controle o relevante papel de verificação e orientação sem inibir a expressão dos demais poderes sancionadores. Os órgãos de controle, em geral, ganharam, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, novos e eficazes instrumentos de controle sobre as finanças públicas, inclusive com inserção de mecanismo de alerta previsto no art. 59, § 1º.

É justamente nesse papel orientador que se insere a utilização da RCL Gerencial sob a ótica dos Tribunais de Contas, pois além de realizar seu dever legal de alertar seus jurisdicionados acerca dos limites das despesas, tal instrumento gerencial vem contribuir para a detecção de riscos, bem como para a correção dos desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, em convergência com a responsabilidade na gestão fiscal almejada pela Lei Complementar n. 101/2000.

4 DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL

É esperado que os gestores públicos adotem absoluta prudência na geração das despesas públicas que se ancorem nas receitas de petróleo e gás natural, principalmente as despesas obrigatórias de caráter continuado, consideradas como despesa corrente derivada de lei ou ato administrativo normativo que fixem para o Executivo Estadual a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Isso se deve, principalmente, por pelo menos duas razões, seja pelas peculiaridades inerentes a essas receitas: incertas, voláteis e finitas; seja porque são computadas no cálculo da composição da RCL ou RCL Ajustada, que, por sua vez, é o parâmetro para apuração dos principais limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, tais como a despesa com pessoal.

Nessa perspectiva, o gestor público deve atuar com a máxima cautela e responsabilidade a fim de evitar que receitas de caráter temporário, tais como royalties, deem margem à criação de despesas obrigatórias de caráter continuado, a exemplo das ditas despesas com pessoal, em nível incompatível com o equilíbrio das contas públicas, quando essas receitas cessarem.

A RCL Gerencial tem por essência ser uma boa prática a ser adotada pelos gestores, a fim de se evitar a ancoragem das despesas de pessoal às receitas de royalties, assim como pelos órgãos de controle, em especial, aos Tribunais de

Contas, dada as funções constitucionais que exercem.

Não se está, em nenhuma hipótese, desconsiderando o que disciplina a LRF. O que se apresenta é um instrumento gerencial, que, inclusive, já vem sendo praticado por alguns Estados da Federação, como é o caso do Governo do Estado do Espírito Santo, que publica demonstrativo⁶ gerencial da despesa com pessoal do Poder Executivo, não considerando as receitas de petróleo na RCL.

A LC n. 101/2000, ao explicitar as deduções permitidas no cálculo da RCL, é clara quando aponta que receitas vinculadas ou temporárias, mesmo quando representem parcela significativa da arrecadação do Ente, não devem ser deduzidas ou excluídas do cômputo da RCL, tendo em vista que as deduções permitidas no cálculo da RCL estão exaustivamente explicitadas pela própria LRF⁷, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.

No entanto, o fato de certo item de receita fazer parte da RCL não significa que se está permitindo a utilização dessa receita em despesas de pessoal (de qualquer tipo ou de algum setor específico), se o legislador que a regula assim não permite (OLIVEIRA, 2015).

Desta feita, o que se apresenta é Receita Corrente Líquida Gerencial como uma boa prática a ser utilizada pelos entes públicos, em especial, àqueles cujo orçamento é composto por significativa parcela de recursos oriundos das compensações financeiras decorrentes da exploração de petróleo. Ou seja, trata-se de um instrumento de planejamento adicional e gerencial que vem a se somar aos parâmetros legais disciplinados na Lei de Responsabilidade Fiscal, visando a busca permanente pelo equilíbrio das contas públicas.

4.1 COMPOSIÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL

Para os fins de cálculo da composição desse parâmetro gerencial, apreende-se que, inicialmente, a RCL Gerencial deve refletir o resultado obtido da Receita Corrente Líquida Ajustada, deduzido o cômputo das receitas de petróleo (royalties e participação especial).

A exclusão dos royalties do cômputo da RCL para se prospectar cenários e auxiliar na tomada de decisão dos gestores emergiu de casos práticos observados no Estado do Espírito Santo e em razão do peso que tais receitas representam no orçamento do ente. Todavia, mister também consignar que tal conceito deve ser entendido apenas como um ponto de partida e deve, sim, ser aprimorado e adaptado à outras realidades, contemplando, inclusive, outras receitas que também tenham sua destinação vinculada.

Como já dito, o tema apresentado reveste-se de ineditismo e carece de estudos no Brasil. Permeando a temática objeto do trabalho, Carnicelli e Postali (2014) destacaram que o impacto dos royalties brasileiros no mercado de trabalho dos

6 Disponível em: https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/arquivos/03Q2020/01-Anexo%20I%20-%20Demonstrativo%20da%20Despesa%20com%20Pessoal_3Quad%202020_sem%20rendas%20do%20petroleo_REP.pdf. Acesso em: 12 maio 2021.

7 LRF, art. 2º, IV e §§1º, 2º e 3º.

Municípios beneficiários, em particular no funcionalismo público municipal, não tem sido objeto de estudos sistemáticos. Postali e Nishijima (2011) investigam o impacto dos royalties no Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) e encontram evidências de uma relação negativa entre as rendas do petróleo e o componente “Renda & Emprego” deste indicador, sugerindo que tais receitas pioram o mercado formal de trabalho; tal evidência é consistente com as hipóteses teóricas de efeito deslocamento. (QUADRINI; TRIGARI, 2007; GOMES, 2010).

Em pesquisa, ainda, à legislação brasileira sobre o tema, identifica-se em tramitação no Senado Federal o Projeto de Lei - PLS 334/2017 que visa, justamente, modificar a Lei Complementar n. 101, de 2000, para vedar que as receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios decorrentes do § 1º do art. 20 da Constituição Federal (receitas de petróleo) sejam consideradas para fins de cálculo dos limites da despesa total com pessoal.

A *mens legis* baseia-se em uma das peculiaridades dessas receitas, a volatilidade, e por essa razão, desaconselha que sejam utilizadas como base de cálculo para a apuração das despesas com pessoal, que são usualmente de caráter continuado. Ademais, o Senador proponente, Dalirio Beber, defende em sua justificativa que não é por outra razão que o *caput* do art. 8º da Lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989, veda a aplicação dos recursos das compensações financeiras no quadro permanente de pessoal. O projeto prevê, ainda, uma regra de transição, estabelecendo os percentuais e prazos para expurgo do cálculo.

Nessa perspectiva, a fim de destacar o lado prático, a Receita Corrente Líquida Gerencial, revela-se, portanto, um instrumento de promoção e fomento do aprimoramento da gestão pública, com vistas ao equilíbrio fiscal, na medida em que possibilitará ao administrador público prevenir os riscos inerentes à utilização dessas Participações Governamentais e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, bem como sua aplicação pelos órgãos de controle, de maneira mais destacada pelas Cortes de Contas e pela sociedade em geral, para o efetivo exercício do controle social.

O que se busca é contribuir para a promoção da gestão dos gastos com pessoal com maior efetividade, permitindo avaliar os possíveis impactos diante da queda de receita de royalties e participação especial, resultando numa política de pessoal fidedigna com a realidade econômica financeira do ente estatal.

4.2 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL COMO BOA PRÁTICA ADMINISTRATIVA

Com a missão de alertar e orientar, sem prejuízo dos poderes de aplicar as sanções próprias à ocorrência dos “fatos tipificados na legislação pertinente, os Tribunais de Contas passaram a ser verdadeiros guardiões da responsabilidade fiscal”. (JACOBY, 2000).

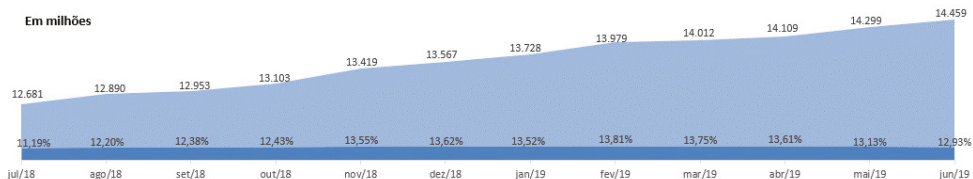
E é nesse viés que se exsurge a proposta da Receita Corrente Líquida Gerencial, a fim de contribuir para uma análise econômica e fiscal, propondo uma “simplificação” – ao deduzir do cômputo das receitas de petróleo (royalties e participação especial), – ao administrador público, na gestão com gasto com pessoal.

Como já exposto, o presente estudo visa apresentar uma boa prática, ou seja, melhores procedimentos a serem adotados, em especial aos gestores, bem como aos Tribunais de Contas, para atuarem com eficiência e eficácia, no que diz respeito à influência da receita dos Royalties na despesa com pessoal.

A origem da presente proposta surgiu em um caso concreto, no Estado do Espírito Santo⁸, quando o referido Estado teve um incremento de arrecadação dos royalties e ventitou-se registrá-la como receita de capital, para não permitir que esse desequilíbrio atingisse as suas contas.

Tomando como exemplo o caso do Espírito Santo, considerando o expressivo volume de recursos de royalties recebidos e os estudos realizados pelo Tribunal de Contas do referido Estado, o gráfico 1, a seguir, espelha a evolução do peso da renda do petróleo na RCL, entre os meses de junho de 2018 até junho de 2019.

Gráfico 1 - evolução do peso da renda do petróleo na RCL entre os meses de junho/2018 à junho/2019



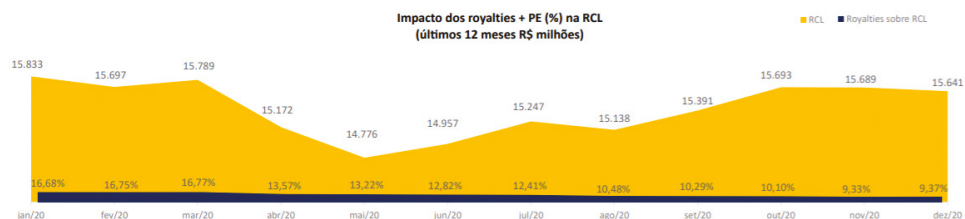
Fonte: Painel de Controle Macrogestão Governamental do Estado do Espírito Santo (2020).

Observa-se o movimento ascendente da RCL no período, variando 14% em termos nominais. Observa-se, também, que em julho de 2018 o peso da renda do petróleo na RCL era de 11,19%, atingindo o pico em fevereiro de 2019 (13,81%), e chegou a 12,93% em junho de 2019, caracterizando uma participação média de 13% na RCL durante o período.

Já no gráfico 2, a seguir, publicado no Boletim da Macrogestão Governamental⁹ do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) relativo ao mês de dezembro de 2020, destaca-se o impacto da receita com Royalties e Participações Especiais, que são recursos finitos, na composição da Receita Corrente Líquida nos últimos 12 meses no Estado.

⁸ Processo TC15509/2019-2/Controle Externo - Fiscalização – Acompanhamento.

⁹ O Boletim da Macrogestão Governamental publicado pelo TCEES tem como objetivo destacar os principais resultados da gestão dos recursos públicos do Estado e dos Municípios, de modo a permitir, por meio de variáveis de controle e de análises sistêmicas sobre os aspectos relevantes, o acompanhamento tempestivo, bem como a tomada de ações preventivas pelos gestores públicos. O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo disponibiliza mensalmente este instrumento informativo de cunho gerencial.

Gráfico 2 - impacto da receita com Royalties e Participações Especiais no Estado do Espírito Santo

Fonte: Painel de Controle Macrogestão Governamental do Estado do Espírito Santo (2020).

O trabalho da Corte Capixaba evidencia que no período da amostra, os meses do primeiro trimestre de 2020 foram aqueles nos quais se observou maior impacto dos royalties sobre a RCL, todos com representatividade acima de 16% da RCL. Em dezembro de 2020 a participação dos royalties atingiu 9,37.

O Estado do Espírito Santo já vem adotando medidas para analisar o impacto da redução das receitas de royalties do petróleo (recursos de alta volatilidade e de natureza transitória) no cumprimento dos limites da despesa com pessoal. Para tanto, o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, divulga, mensalmente, por meio do Boletim “Painel de Controle¹⁰”, simulações, apontando quais seriam os percentuais de despesa total com pessoal, por poder e órgão estadual, considerando as hipóteses de redução gradual das receitas de royalties do petróleo em 10%, 60%, 90%, até 95% e 100%. Observe na tabela 1:

Tabela 1 - Painel de Controle Macrogestão Governamental do Estado do Espírito Santo (2020)

Redução dos Royalties (cenários)	Ente (Consolidado)	Executivo	TJ	MP	Ales	TC
0%	49,887%	38,811%	6,185% limite legal	1,798%	1,191%	0,903%
-10%	49,351%	39,179%	6,244% limite legal	1,815% limite de alerta	1,202%	0,912%
-60%	51,814%	41,134%	6,555% limite legal	1,905% limite prudencial	1,262%	0,957%
-90%	53,412% limite de alerta	42,403%	6,757% limite legal	1,964% limite prudencial	1,301%	0,987%
-95%	53,688% limite de alerta	42,623%	6,792% limite legal	1,974% limite prudencial	1,307%	0,992%
-100%	53,967% limite de alerta	42,844%	6,828% limite legal	1,984% limite prudencial	1,314%	0,997%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

10 Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/130/Boletim-Macrogestao-Governamental-dez-2020-v2-02-03-2021.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

Como se pode observar do trabalho que vem sendo desenvolvido pela TCEES, em uma análise prospectiva e para fins gerenciais dos administradores públicos, além de considerar a hipótese de redução gradual da receita de compensação financeira (royalties), conjuga, ainda, o cômputo integral (100%) do aporte de recursos para cobertura do déficit financeiro do RPPS dos respectivos Poderes e Órgãos, prescrita na Lei Complementar 178, de 13 de janeiro de 2021.

Assim, na aplicação da redução de 100% das receitas dos Royalties, o Tribunal de Justiça atingiria o limite legal e o Ministério Público atingiria o limite prudencial. O Poder Executivo, Assembleia Legislativa e Tribunal de Contas, permaneceriam abaixo do limite de pessoal estabelecido na LRF.

No mesmo sentido foram realizadas as prospecções de cenários para os anos de 2019 (Tabela 2) e 2018 (Tabela 3), a saber:

Tabela 2 - Prospecções de cenários para os anos de 2019

Redução dos Royalties (Cenários)	Ente (Consolidado)	Executivo	TJ	MP	Ales	TC
0%	48,997%	38,565%	5,305%	1,692%	1,063%	0,768%
-20%	50,156%	39,477%	5,430% Limite de Alerta	1,732%	1,088%	0,786%
-35%	51,061%	40,190%	5,528% Limite de Alerta	1,763%	1,108%	0,800%
-55%	52,320%	41,181%	5,665% Limite de Alerta	1,807% Limite de Alerta	1,135%	0,820%
-65%	52,973%	41,695%	5,735% Limite Prudencial	1,829% Limite de Alerta	1,149%	0,830%
-85%	54,330% Limite de Alerta	42,762%	5,882% Limite Prudencial	1,876% Limite de Alerta	1,179%	0,852%
-95%	55,034% Limite de Alerta	43,317%	5,958% Limite Prudencial	1,900% Limite Prudencial	1,194%	0,863%
-100%	55,394% Limite de Alerta	43,600%	5,997% Limite Prudencial	1,913% Limite Prudencial	1,202%	0,868%

Fonte: Sigefes

Nota: os limites percentuais da despesa com pessoal são:

DESPESA COM PESSOAL	LIMITES (%) LRF		
	ALERTA 90% do Limite	PRUDENCIAL 95% do Limite	LEGAL
PODER EXECUTIVO	44,10%	46,55%	49,00%
PODER JUDICIÁRIO	5,40%	5,70%	6,00%
ASSEMBLEIA LEGISLATIVA	1,53%	1,62%	1,70%
TRIBUNAL DE CONTAS	1,17%	1,24%	1,30%
MINISTÉRIO PÚBLICO	1,80%	1,90%	2,00%
ENTE (CONSOLIDADO)	54,00%	57,00%	60,00%

Fonte: Painel de Controle Macrogestão Governamental do Estado do Espírito Santo (2019).

Tabela 3 - Prospecções de cenários para os anos de 2018

Redução dos Royalties (Cenários)	Consolidado	Executivo	TJ	MP	Ales	TC
-10%	52,994%	42,276%	5,456% Limite de Alerta	1,653%	1,201%	0,814%
-25%	54,114% Limite de Alerta	43,170%	5,571% Limite de Alerta	1,688%	1,227%	0,832%
-40%	55,284% Limite de Alerta	44,103% Limite de Alerta	5,692% Limite de Alerta	1,725%	1,253%	0,850%
-45%	55,685% Limite de Alerta	44,423% Limite de Alerta	5,733% Limite Prudencial	1,737%	1,262%	0,856%
-65%	57,349% Limite Prudencial	45,750% Limite de Alerta	5,904% Limite Prudencial	1,789%	1,300%	0,881%
-70%	57,781% Limite Prudencial	46,095% Limite de Alerta	5,949% Limite Prudencial	1,803% Limite de Alerta	1,310%	0,888%
-80%	58,664% Limite Prudencial	46,799% Limite Prudencial	6,040% Limite Legal	1,830% Limite de Alerta	1,330%	0,902%
-95%	60,040% Limite Legal	47,897% Limite Prudencial	6,181% Limite Legal	1,873% Limite de Alerta	1,361%	0,923%
-100%	60,514% Limite Legal	48,275% Limite Prudencial	6,230% Limite Legal	1,888% Limite de Alerta	1,372%	0,930%

Fonte: Painel de Controle Macrogestão Governamental do Estado do Espírito Santo (2018).

Na linha dos trabalhos e com vistas a evidenciar a relevância e a contribuição social da RCL Gerencial, ampliou-se o campo de análise realizado pelo TCEES, para contemplar os seis principais Municípios do Estado do Espírito Santo que mais receberam recursos de royalties. O período estudado compreendeu os anos de 2018, 2019 e 2020.

Para melhor apresentar resultados, as análises serão segmentadas, primeiro tomando como ponto central as receitas dos entes, dentre elas a Receita Corrente Líquida, Receita Corrente Líquida Ajustada, as receitas recebidas de royalties, culminando na composição da RCL Gerencial (Tabela 4). Posteriormente, a partir da apuração da RCL Gerencial de cada Município (Tabela 5), a metodologia aqui apresentada foi aplicada, evidenciando o impacto das despesas com pessoal dos entes, se desconsiderada as receitas oriundas da exploração de petróleo e gás natural, permitindo uma análise comparativa durante o período selecionado, a saber:

Tabela 4 - Prospecções de cenários para apuração da RCL Gerencial para os anos de 2018 a 2020

ENTE	RCL AJUSTADA PARA O LIMITE DA DESPESA COM PESSOAL (*)			VOLUME DE ARRECAÇÃO DE ROYALTIES (com rendimentos de aplicação Financeira)									RCL GERENCIAL		
				2018			2019			2020			2018		
	R\$	R\$	R\$	R\$	%		R\$	%		R\$	%		R\$	R\$	R\$
PRESIDENTE KENNEDY	424.478.211,11	418.458.431,33	243.027.763,84	359.928.629,96	84,79		350.023.652,10	83,65		188.712.074,90	77,65		64.549.581,15	68.434.779,23	54.315.688,94
ITAPEMIRIM	379.845.581,45	426.623.845,65	533.263.719,67	243.709.533,00	64,16		271.450.039,30	63,63		149.277.066,80	27,99		136.136.048,45	155.173.806,35	383.986.652,87
MARATAÍZES	174.407.078,07	341.674.948,04	290.785.641,83	79.539.753,49	45,61		744.244.590,60	71,49		175.505.980,30	60,36		94.867.274,58	97.380.357,44	115.779.661,53
SÃO MATEUS	282.368.435,71	298.675.553,11	325.871.304,36	26.603.226,47	9,42		26.677.648,93	8,93		19.328.282,96	5,93		255.765.209,24	271.997.904,18	306.543.021,40
ANCHIETA	235.463.447,41	251.251.919,32	232.108.728,80	35.549.993,46	15,10		32.905.647,65	13,10		22.700.143,48	9,78		199.913.453,95	218.346.271,67	209.408.585,32
LINHARES	632.304.738,13	669.473.045,68	708.522.908,57	175.078.524,29	19,77		102.775.717,60	15,35		76.700.891,43	10,83		507.776.713,84	566.697.328,08	631.872.017,14

Fonte: Exercícios de 2018 e 2019 - Prestações de Contas Anuais e Exercício de 2020 – Painel de Controle - Prestações de Contas Mensais, ambos disponíveis no site do Tribunal de Contas do ES.

Tabela 5 - Prospecções de cenários com aplicação da RCL Gerencial e apuração da despesa com pessoal nos anos de 2018 a 2020

ENTE	RCL AJUSTADA PARA O LIMITE DA DESPESA COM PESSOAL (*)			DESPESA COM PESSOAL DO ENTE (Município)						RCL GERENCIAL(RCL ajustada sem as receitas de Royalties)			DESPESA COM PESSOAL COM BASE NA RCL GERENCIAL (Município)						
				2018			2019			2018			2018			2019			
	R\$	R\$	R\$	R\$	%		R\$	%		R\$	R\$	R\$	R\$	%		R\$	R\$	R\$	
PRESIDENTE KENNEDY	424.478.211,11	418.458.431,33	243.027.763,84	69.452.180,22	16,36		79.964.830,42	15,11		90.886.904,07	37,29	64.549.581,15	68.434.779,23	54.315.688,94	69.452.180,22	107,60	79.964.830,42	116,85	90.886.904,07
ITAPEMIRIM	379.845.581,45	426.623.845,65	533.263.719,67	166.933.175,95	43,94		197.460.796,09	46,27		246.914.691,88	46,30	136.136.048,45	155.173.806,35	383.986.652,87	166.933.175,95	122,63	197.460.796,09	127,25	246.914.691,88
MARATAÍZES	174.407.078,07	341.674.948,04	290.785.641,83	93.535.887,51	53,61		114.225.074,30	33,42		121.769.394,50	41,87	84.867.274,58	97.380.357,44	115.779.661,53	93.535.887,51	98,60	114.225.074,30	117,30	121.769.394,50
SÃO MATEUS	282.368.435,71	298.675.553,11	325.871.304,36	178.545.612,26	62,52		167.476.958,54	56,07		178.718.520,95	54,85	255.765.209,24	271.997.904,18	306.543.021,40	178.545.612,26	89,03	167.476.958,54	61,57	178.718.520,95
ANCHIETA	235.463.447,41	251.251.919,32	232.108.728,80	111.803.402,11	47,52		112.367.128,11	44,72		123.591.329,44	53,24	199.913.453,95	218.346.271,67	209.408.585,32	111.803.402,11	55,07	112.367.128,11	51,46	123.591.329,44
LINHARES	632.304.738,13	669.473.045,68	708.522.908,57	272.098.381,68	43,03		309.967.998,98	46,30		331.141.273,27	46,73	507.776.713,84	566.697.328,08	631.872.017,14	272.098.381,68	53,64	309.967.998,98	54,70	331.141.273,27

Fonte: Exercícios de 2018 e 2019 - Prestações de Contas Anuais e Exercício de 2020 – Painel de Controle - Prestações de Contas Mensais, ambos disponíveis no site do Tribunal de Contas do ES.

Dos dados apresentados conclui-se que, no exercício de 2018, ao aplicar o parâmetro ora proposto, os Municípios: Presidente Kennedy, Itapemirim, Marataízes e São Mateus teriam extrapolado os limites para despesa com pessoal e teriam utilizados o equivalente a 107,60%, 122,62%, 98,60%, 69,03% (respectivamente) da RCL Gerencial para a realização de tais gastos. Anchieta extrapolaria o limite de alerta e Linhares estaria dentro de uma boa prática da RCL Gerencial.

No exercício de 2019, com base na simulação realizada, os Municípios: Presidente Kennedy, Itapemirim, Marataízes e São Mateus permaneceriam com excesso de despesa com pessoal. Vale observar que os três primeiros Municípios apresentaram, ainda, elevação nos seus gastos, quando comparado com o exercício anterior, atingindo 116,85%, 127,25%, 117,30%, (respectivamente) da RCL Gerencial. Linhares excederia o limite de alerta e Anchieta estaria dentro de uma boa prática sob a ótica da RCL Gerencial.

Por fim, para o exercício de 2020, tem-se o caso mais alarmante. Utilizando-se, ainda, a metodologia proposta, os Municípios Presidente Kennedy, Itapemirim, Marataízes permaneceriam extrapolando os limites aceitáveis para gastos com pessoal. Porém, para o período destaca-se, negativamente, o caso do Município de Presidente Kennedy que teria destinado o equivalente a 167,33% da RCL Gerencial para o pagamento de despesas com pessoal. Ao passo que, de acordo com a apuração atual, realizada com base na RCL Ajustada, tais despesas do ente representariam apenas 37,39% desse parâmetro.

Assim, no contexto da gestão fiscal, evidente está que, em sentido oposto à boa prática proposta que vem sendo adotada pelo Governo do Estado Capixaba, há o caso emblemático do Município de Presidente Kennedy (ES), no qual ao analisá-lo sob o manto da Receita Corrente Líquida Ajustada, fica demonstrado que as despesas com pessoal do ente estão estáveis e bem abaixo do limite insculpido pela LRF, mas que, de fato, está-se ocultando o verdadeiro custo representado da despesa com pessoal no orçamento do Município.

Além do discriminado, no que se referem às receitas, é possível observar o impacto dos royalties na RCL dos Municípios. Mantendo o exemplo do Município de Presidente Kennedy, enquanto no ano de 2018 para 2019, a queda da RCL tenha representado 1,14%, no exercício seguinte (2020), esse valor foi equivalente a 6% da RCL.

Extraí-se dos dados, que o Município tem apresentado uma parcela crescente em sua despesa com pessoal, enquanto sua receita vem sofrendo recorrente inclinação. Nesse caso, é possível observar claramente um grande receptor de royalties que não destina seus recursos para o desenvolvimento, estando à mercê de um colapso financeiro em caso de ruptura abrupta desta receita.

No exercício de 2020, considerando a RCL Gerencial, haveria um déficit de R\$ 36.571.215,13 (Trinta e seis milhões, quinhentos e setenta e um mil, duzentos e quinze reais e treze centavos), apenas em comparativo com a despesa com pessoal,

sem considerar uma análise de todas as demais despesas do Município. Evidente que para além de estabelecer reequilíbrio nessas despesas, há a necessidade de medidas para incremento de receitas para se alcançar a sustentabilidade fiscal.

Como demonstrado, a RCL Gerencial aplicada como boa prática vem a contribuir para o equilíbrio na gestão fiscal, em especial, dos entes que contam com significativa parcela dos recursos de petróleo para o equilíbrio financeiro-orçamentário de suas finanças. A dependência dos recursos de petróleo é altamente indesejada e deve ser veementemente evitada. Os princípios mais elementares que regem o Direito Público ensinam que deve haver o equilíbrio entre as receitas e despesas e, essa dependência exacerbada dos recursos de petróleo, vem de encontro ao que se busca, que é o equilíbrio nas contas públicas.

Diante da ancoragem das despesas com pessoal em parâmetros que incluem royalties e participação especial em seu cômputo e ante um descompasso entre a arrecadação desses recursos e as despesas com pessoal realizadas, como pode ser constatado no caso do Município de Presidente Kennedy, caberá ao gestor público medidas para recondução dessas despesas, como bem disciplinado na LRF. Assim, para além de ações voltadas à redução das despesas com pessoal, cabe, ainda, aos gestores públicos o desenvolvimento de uma política de incremento de receitas próprias visando não só o equilíbrio, mas também a sustentabilidade fiscal.

Nessa esteira, em que pese não ser o objeto de estudo do presente trabalho, há que se observar que além da saúde fiscal, a aplicação da RCL Gerencial resulta em uma segunda consequência prática: ao limitar o uso das receitas de petróleo, o objetivo principal ao que se destinam as receitas se torna possível, qual seja, à aplicação em investimentos para compensação dos impactos causados pela atividade geradora e o fomento do desenvolvimento local.

Isso, porque, há uma falsa margem fiscal derivada, exatamente desses recursos que, sendo em alta medida, poderá provocar um desequilíbrio profundo, a ponto de inviabilizar a realização de despesas adequadas ao desenvolvimento do ente por anos, agindo assim, de forma contrária ao que se destinam tais recursos.

É de suma relevância o encorajamento dos gestores públicos na tomada de decisões, mensurando a estes as possíveis consequências jurídicas e administrativas do ato de gestão, a fim de evitar que receitas de caráter temporário, tais como royalties, deem margem à criação de despesas obrigatórias de caráter continuado, especificamente no presente trabalho a incidência das receitas advindas dos royalties, na despesa com folha de pessoal.

Nesse diapasão, pelos motivos expostos na conceituação delineada no tópico anterior, a utilização da RCL Gerencial permitirá o aprimoramento e o controle tempestivo da gestão fiscal, bem como auxiliará a tomada de ações preventivas pelos gestores públicos e dos órgãos de controle.

Por derradeiro, importante reiterar que a medida gerencial ora apresentada não possui caráter cogente e obrigatório, – em que pese já ter sido objeto de análise em casos concretos analisados no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (objeto de estudo)¹¹ – mas, sim, uma boa prática a ser utilizada, em especial, pelos gestores públicos dos entes que recebem recursos oriundos da exploração de petróleo auxiliando-os na tomada de decisão, bem como pelos órgãos de controle, em especial pelos Tribunais de Contas, no seu âmbito de atuação que, à luz da governança pública desempenham papel fundamental para o equilíbrio das contas públicas, seja sob o espectro do seu papel judicante, seja realizando sua função pedagógica e orientativa.

5 CONSIDERAÇÕES

O gestor público deve atuar com a máxima prudência e responsabilidade a fim de evitar que receitas de caráter temporário, tais como royalties, deem margem à criação de despesas obrigatórias de caráter continuado, a exemplo das ditas despesas com pessoal, em nível incompatível com o equilíbrio das contas públicas, quando essas receitas cessarem.

Nesse cenário, é que emerge a necessidade de se ter um instrumento gerencial para controlar os limites dos gastos públicos e auxiliar os gestores públicos nas tomadas de decisões. Como se depreende da terminologia apresentada, a Receita Corrente Líquida Gerencial é justamente essa ferramenta gerencial que vem a se somar aos parâmetros disciplinados na Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como às ações e medidas voltadas ao equilíbrio e preservação da saúde fiscal dos entes que recebem recursos oriundos da exploração de petróleo.

Dessa forma, a base de cálculo da composição desse parâmetro gerencial, deve refletir o resultado obtido da Receita Corrente Líquida Ajustada deduzido o cômputo das receitas de petróleo (royalties e participação especial).

Isso porque, ao se computar tais recursos, poderá se ocasionar um desarranjo ou uma instabilidade das contas públicas dos entes, principalmente no que se refere à gestão fiscal, em caso de perda ou queda abrupta na arrecadação das receitas de petróleo, que frise-se, são finitas, voláteis e incertas.

Nessa linha, com vistas a evidenciar a relevância, o impacto e a contribuição da RCL Gerencial para o equilíbrio da gestão fiscal, foram realizadas simulações da aplicação desse parâmetro proposto. Para tanto, e delimitando o objeto de estudo, foi adotado como referência o Estado do Espírito Santo. O período analisado abrangeu os anos de 2018; 2019 e 2020. No desenvolvimento da pesquisa foram selecionados o governo estadual e os 6 (seis) municípios que receberam receita de royalties de

11 Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/tce-es-reconhece-como-boa-pratica-uso-de-royalties-para-realizacao-de-investimentos-publicos/>. Acesso em: 28 jun. 2021.

maneira mais representativa, quando analisado o universo de 78 Municípios do referido Estado, são eles: Presidente Kennedy, Itapemirim, Maratáizes, São Mateus, Anchieta e Linhares.

A partir das análises conclui-se que a RCL Gerencial revela-se uma boa prática a ser implementada pelos gestores públicos e órgãos de controle, em especial pelas Cortes de Contas.

Do ponto de vista empírico, a RCL Gerencial vem sendo aplicada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo e pelo Tribunal de Contas do mesmo ente, ao longo do período estudado. Ao analisar os seus dados verifica-se que o limite para realização de despesas com pessoal consolidado, com base na RCL Ajustada, vem sendo respeitado, quais sejam: 52,26% (2018); 46,05% (2019) e 48,89% (2020). Ao se deduzir de seu cômputo 100% das receitas de petróleo, ou seja, aplicando-se a metodologia aqui apresentada, percebe-se que se atingem os seguintes percentuais: 60,514% (2018 - limite legal); 55,394% (2019 - limite de alerta) e 53,967% (2020 - limite de alerta). Todavia, pode-se concluir que, em que pese neste último cenário verificar-se um agravamento na gestão fiscal do ente consolidado, enquadrando-se nos limites de alerta e legal, constata-se que houve uma redução de mais de 7 pontos percentuais nas despesas ao longo do período.

Em sentido oposto, ao aplicar a RCL Gerencial para análise no cenário municipal, como exemplo oposto à boa prática proposta que vem adotando pelo Estado Capixaba, destaca-se Presidente Kennedy que recebeu o total de R\$ 898.664.356,96 no período. O Município, que possui cerca de 11.658 habitantes¹², é o maior beneficiado com os recursos oriundos da exploração de petróleo no Estado. A arrecadação do ente com royalties de petróleo atingiu, em 2018, R\$ 359.928.629,96; em 2019, R\$ 350.023.652,10 e; em 2020, R\$ 188.712.074,90 (todos considerando os rendimentos de aplicação financeira). Tais recursos apresentam o equivalente a 84,79% (2018); 83,65% (2019) e 77,65% (2020) da RCL Ajustada do município.

Analisando as despesas com pessoal consolidada do referido ente, realizada no período, tem-se que, em 2018, o gasto foi de R\$ 69.452.180,22, resultando em 16,36% da RCL Ajustada e, aplicando-se a RCL Gerencial, esse gasto atinge 107,60%. Em 2019, o cenário é de uma despesa com pessoal de R\$79.964.830,42, refletindo 19,11% da RCL Ajustada, ao passo que aplicando-se a RCL Gerencial esse percentual alcança 116,85%. Por fim, e mais alarmantes, são os dados relativos a 2020, em que o gasto com pessoal foi de R\$ 90.886.904,07, equivalente a 37,39% da RCL Ajustada, representando 167,33% da RCL Gerencial. A discrepância entre os parâmetros “salta aos olhos”.

Por meio dos estudos realizados pode-se perceber que há uma tendência de declínio na arrecadação dos recursos de petróleo e na contramão há um crescimento

12 Dados obtidos no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/es/presidente-kennedy.html>. Acesso em: 03 jul. 2020.

nos gastos com pessoal consolidado no Município. Entre 2018 e 2020 houve uma queda equivalente a R\$ 171.216.555,06 nessas fontes de recursos, ao passo que, em sentido oposto, o crescimento nas despesas com pessoal em 2018 foi de 6,36% da RCL Ajustada ou 107,60% da RCL Gerencial, ascendendo para 37,39% da RCL Ajustada ou 167,33% da RCL Gerencial em 2020.

Diante dos dados demonstrados e sob o espectro do equilíbrio da gestão fiscal, conclui-se que mister se faz destinar um tratamento específico, com o zelo e o cuidado que os componentes da RCL, royalties e participações especiais requerem, visto que tais receitas são voláteis, finitas e incertas. Como evidenciado, é possível também concluir, que em caso de perda abrupta dessa receita, o Município estará diante de um grande desarranjo fiscal, com grande dificuldade de se restabelecer.

Diante da ancoragem das despesas com pessoal em parâmetros que incluem royalties e participação especial em seu cômputo e ante um descompasso entre a arrecadação desses recursos e as despesas com pessoal realizadas, como pode ser constatado no caso do Município de Presidente Kennedy, caberá ao gestor público medidas para recondução dessas despesas, como bem disciplinado na LRF. Assim, para além de ações voltadas à redução das despesas com pessoal, cabe, ainda, aos gestores públicos o desenvolvimento de uma política de incremento de receitas próprias visando não só o equilíbrio, mas também a sustentabilidade fiscal.

Desta feita, conclui-se que além da saúde da gestão fiscal, a aplicação da Receita Corrente Líquida Gerencial resulta em uma segunda consequência de ordem prática, que é: destinar as receitas oriundas do petróleo ao objetivo principal ao qual se propõe, qual seja, a aplicação em investimentos para compensação dos impactos causados pela atividade geradora e fomentar o desenvolvimento sustentável das áreas onde ocorra a exploração e a produção de petróleo e gás natural.

Do ponto de vista da relevância social, conclui-se que a proposta se revela pertinente e eficaz na medida em que a implementação da RCL Gerencial permite um controle mais tempestivo e efetivo das despesas com pessoal que, por sua vez, representa uma fatia equivalente a 60% do orçamento dos Estados e Municípios.

Nesse sentido, seja sob o espectro do gestor público, permitindo a correção de rumos no planejamento e execução das finanças públicas, seja sob a perspectiva do Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas, guardiões da Responsabilidade de Fiscal, apreende-se que o propósito da RCL Gerencial como boa prática é adequado e pertinente, em especial, para os entes em que possuem grande parte de seu orçamento composto de recursos de petróleo, como pode ser verificado nos casos analisados no Estado do Espírito Santo.

Por fim, reitera-se que não se pretende aqui afrontar a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou inovar o ordenamento legal – a despeito de se entender pertinente –, mas sim, recomendar a implementação dessa boa prática com vistas a possibilitar que o administrador público promova a gestão dos gastos com pessoal com maior

efetividade, permitindo avaliar os possíveis impactos diante da queda de receita de royalties e participação especial e promovendo uma política de pessoal fidedigna à realidade econômica financeira do ente estatal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **[Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 82, de 27 de março de 1995**, que disciplinou os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp82.htm. Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Federal n. 96, de 31 de maio de 1999**, que disciplinou os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp96.htm. Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 04 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: 11 maio 2021.

BRASIL. **Decreto- Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL. **Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).** Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26>. Acesso em: 13 maio 2021.

CARNICELLI Lauro; POSTALI Fernando Antonio Slaibe. **Royalties do petróleo e emprego público nos Municípios Brasileiros (2014).** Disponível em: https://www.scielo.br/j/ee/a/HJ_BbnzYWhRmdYTnGqzXX3zh/?lang=pt#. Acesso em: 29 jun. 2021.

ESPÍRITO SANTO [Estado]. Tribunal Contas do Estado do Espírito Santo. **Boletim da Macrogestão Governamental.** Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/130/Boletim-Macrogestao-Governamental-dez-2020-v2-02-03-2021.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2021.

ESPÍRITO SANTO [Estado]. Tribunal Contas do Estado do Espírito Santo. **Painel de Controle.** Disponível em: [https://paineldecontrole.tcees.tc.br/estado/2021/gestaoFiscal-receitaCorrente Líquida](https://paineldecontrole.tcees.tc.br/estado/2021/gestaoFiscal-receitaCorrente%20Liquida). Acesso em: 11 maio 2021.

ESPÍRITO SANTO [Estado]. Secretaria de Estado da Fazenda. **Demonstrativo da Despesa com pessoal 3º quadrimestre**. Disponível em: https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/arquivos/03Q2020/01-Anexo%20I%20-20Demonstrativo%20da%20Despesa%20com%20Pessoal3Quad%202020sem%20ren%20do%20petroleo_REP.pdf. Acesso em: 12 maio 2021.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Ato de alerta eletrônico: uma proposta do TCE/ES**. Disponível em: <https://jacoby.pro.br/site/ato-alerta-eletronico-tce-es/>. Acesso em: 30 jun. 2021.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade Fiscal**: a ação do controle e o Ato Administrativo de Alerta (2000). Disponível em: <https://www.jacoby.pro.br/respfiscal/rf1.html>. Acesso em: 29 jun. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Desrespeito ao limite de despesas de pessoal e aumento da carga tributária** (2019). Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2019/03/22/desrespeito-ao-limite-de-despesas-de-pessoal-e-aumento-da-carga-tributaria/>. Acesso em: 29 jun. 2021.

JAYME JR. Roberto Santolin Frederico Gonzaga; REIS Júlio César dos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos Municípios mineiros**: um estudo com dados em painel dinâmico (2010). Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/TyGmnb3jLDCn6ZjMQjy9qzz/?lang=pt>. Acesso em: 29 jun. 2021.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. 2. ed., Belo Horizonte: Forum, 2015, p. 220.



RTTC

ALEX RODRIGUES DE LIMA E IZABEL SABINO DE SOUSA - SÚMULAS VINCULANTES EM MATÉRIA DE LICITAÇÃO E AS PERSPECTIVAS DA PEC N. 22/2017

ANTONIO TOMASETTO JUNIOR; LEANDRO MENEZES RODRIGUES; SAULO APARECIDO DE SOUZA; CLEONALDO DA SILVA PEREIRA; JOÃO CARLOS STEC - A AUDITORIA COMBINADA DOS ATIVOS IMOBILIZADOS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DO TESTE DE RECUPERABILIDADE E DA FIDEDIGNIDADE DOS DEMONSTRATIVOS

CARINA BAIA RODRIGUES; REGIANE GUEDES RODRIGUES; MARCIO DA PAIXÃO BARROS - CONTROLE EXTERNO DA EDUCAÇÃO: DIAGNÓSTICO PRELIMINAR DO ESTADO DO AMAPÁ NO CUMPRIMENTO DAS METAS PREVISTAS NA LEI N. 13.005/2014

CRISTIANA GUERRA SOUZA E JOSÉ RENATO SENA OLIVEIRA - O CONTROLE EXTERNO E A INDUÇÃO DE GOVERNANÇA PÚBLICA EM MUNICÍPIOS

DANIEL SILVA - EXEMPLOS FÁTICOS DA ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS E ESTRANGEIROS: UMA REVISÃO DE LITERATURA NARRATIVA

DORIS DE MIRANDA COUTINHO - REGIME JURÍDICO DO SUBSÍDIO DOS VEREADORES E A POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DESTES NO CURSO DA LEGISLATURA
EDUARDO REAL DE SOUZA E RAFAEL EISELDT SANTOS - UMA PROPOSTA DE FISCALIZAÇÃO PELOS ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO DO REGIME DE CONTRATAÇÃO SEMI-INTEGRADA DE OBRAS PÚBLICAS NAS EMPRESAS ESTATAIS

GILSON SOARES DE ARAÚJO E GUIOMAR DE OLIVEIRA PASSOS - A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS FRENTE ÀS RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO PÓS-1988

GILSON PIQUERAS GARCIA - TRIBUNAIS DE CONTAS E ANDRAGOGIA: UM ESTUDO SOBRE OS PROJETOS POLÍTICO PEDAGÓGICOS DAS ESCOLAS DE CONTAS

GLEISON MENDONÇA DINIZ - DIGITAL TRANSPARENCY OF INFORMATION AND SERVICES ON MUNICIPAL GOVERNMENT WEB PORTALS IN CEARÁ

HALISSON SILVA DE BRITO E ANA CARLA OLIVEIRA DA COSTA - CORRUPÇÃO EM TEMPOS DA COVID-19: O PAPEL DO CONTROLE EXTERNO NOS DESAFIOS PROVOCADOS PELO ATUAL CENÁRIO PANDÊMICO

JOÃO AUGUSTO PINTO VIANNA E RAFAELA ALVES FECURY LOBATO - AUDITORIA DE CONFORMIDADE NA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS: CRITÉRIOS QUE SUBSIDIARAM A FISCALIZAÇÃO REALIZADA PELO TCE/AP

KARINE TOMAZ VEIGA - O DIREITO ORÇAMENTÁRIO E AS METAS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS EDUCACIONAIS NO PLANO PLURIANUAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LEANDRO TORRES; RAFAEL SANTOS CASTRO; SABRINA MACHADO CHIES - ANÁLISE DA GESTÃO MUNICIPAL DA PROTEÇÃO SOCIAL BÁSICA NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE: O CONTROLE EXTERNO COMO INDUTOR DA CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À ASSISTÊNCIA SOCIAL

MARIA DE NAZARETH OLIVEIRA MACIEL; MARIA BEATRIZ VIEIRA MARQUES; CARLOS ANDRÉ ARAÚJO DE MACEDO; LUANN YAGO OLIVEIRA MACIEL; RUAN MATHEUS BARROSO SILVA - SUA MAJESTADE. O CONTROLE EXTERNO: ANÁLISE DO PADRÃO DE CUMPRIMENTO DE PRAZOS DOS MUNICÍPIOS E DO TCM/PA

MORGANA BELLAZZI DE OLIVEIRA CARVALHO - O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS: RETROSPECTIVA, SITUAÇÃO ATUAL E UM OLHAR PARA O FUTURO

PEDRO FARIAS WANDERLEY; CLÁUDIO DE SOUZA BAPTISTA; CONS. RONALD POLANCO RIBEIRO; ANSELMO CARDOSO DE PAIVA - USO DE BUSINESS INTELLIGENCE PARA AVALIAÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO NA EDUCAÇÃO BÁSICA NO ESTADO DO ACRE

RAFAEL FERREIRA DE LIRA - RECURSOS REPASSADOS PELA UNIÃO NA MODALIDADE FUNDO A FUNDO: UMA NOVA VISÃO SOBRE A COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO

RODRIGO COELHO DO CARMO; JULIANA VIEIRA VOSS SCALFONI; ALINE PEDRONI COLODETTI - RECEITA CORRENTE LÍQUIDA GERENCIAL: BOA PRÁTICA APLICADA NO CONTROLE DAS DESPESAS COM PESSOAL NOS ENTES QUE ARRECADAM RECEITAS DE PETRÓLEO

www.irbcontas.org.br

ISSN 2237-3187



9 772237 318005