

**REVISTA**

# Controle

Doutrina e Artigos

- **O CRESCIMENTO DO DÉFICIT/DÍVIDA MUNICIPAL E A AINDA MAL CUMPRIDA LEI RESPONSABILIDADE FISCAL**  
Élida Graziane Pinto / Flavio Corrêa de Toledo Jr
- **O PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO E PRECAUÇÃO NAS LICITAÇÕES SUSTENTÁVEIS**  
Dagmar Albertina Gemelli
- **TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ**  
Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior / Vanessa Aragão de Goes Salgueiro
- **REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS: UMA ANÁLISE NO SETOR PÚBLICO FEDERAL NO BRASIL**  
Aline Roberta Halik
- **RESENHA - THE HIDDEN WEALTH OF NATIONS: THE SCOURGE OF TAX HAVENS**, de Gabriel Zucman  
Edilberto Carlos Pontes Lima

REVISTA **Controle**  
Doutrina e Artigos

Volume XIII - Nº 1

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

---

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

---

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

**Revista Controle.**

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

Periodicidade irregular (1998-2004)

Anual (2005-2008)

Semestral (2009- )

ISSN 1980-086X

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

CDU 336.126.55(813.1)(05)

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

**ISSN 1980-086X**

**DISTRIBUIÇÃO GRATUITA**

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

## **Conselheiro Presidente**

Edilberto Carlos Pontes Lima

## **Conselheiro Vice-Presidente**

Rholden Botelho de Queiroz

## **Conselheiro Corregedor**

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

## **Conselheiros**

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Teodorico José de Menezes Neto

Soraia Thomaz Dias Victor

Patrícia Lúcia Saboya Ferreira Gomes

## **Conselheiros Substitutos**

Itacir Todero

Paulo César de Souza

## **Ministério Público Junto ao TCE-CE**

### **Procurador-Geral**

Eduardo de Sousa Lemos

### **Procurador**

Gleydson Antônio Pinheiro Alexandre

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

## **Ministro Plácido Castelo**

### **Diretor-Presidente**

Conselheiro Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

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

Patrícia Lúcia Saboya Ferreira Gomes

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

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

### **Diretora Executiva**

Maria Hilária de Sá Barreto

### **Coordenadora Técnica**

Marcella Laura Leite Feitosa

### **Secretário Executivo**

Paulo Alcântara Saraiva Leão

### **Consultora Técnica**

Fabíola Pinheiro Donsouzis Cruz

### **Assessor da Diretoria**

Pedro Henrique Alves Camelo

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

João Adeodato Neto

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

Raylena Pontes Cruz

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

Maria Amélia Holanda Cavalcante

# Expediente

## Conselho Editorial

**Edilberto Carlos Pontes Lima (Editor)**

Doutor em Economia, Conselheiro Presidente do TCE Ceará

**Alcimir Aguiar Rocha Neto**

Mestre em Filosofia do Direito, Professor da Unifor

**Alexandre Cialdini**

Mestre em Economia

**Alexandre Figueiredo**

Membro Nato, Professor da Unifor, Conselheiro do TCE Ceará

**Amandino Nunes**

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

**Antonino Fontenele de Carvalho**

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

**Augusto Sherman**

Mestre em Direito, Ministro do TCU

**Bernardo Mueller**

Pós-doutor em Economia, Professor da Universidade de Brasília

**Carlos Mauro Benevides Filho**

Doutor em Economia, Professor do CAEN/UFC

**Cesar Barreto**

Mestre em Gestão e Modernização Pública

**Fernando Luiz Ximenes Rocha**

Mestre em Direito, Desembargador do Tribunal de Justiça do Ceará

**Fernando Rezende**

Mestre em Economia, Diretor da FGV

**Filomeno Moraes**

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

**Francisco Otávio de Miranda Bezerra**

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

**Hugo de Brito Machado Segundo**

Doutor em Direito, Professor da UFC

**J.R. Caldas Furtado**

Mestre em Direito, Conselheiro do TCE-MA

**Jair do Amaral Filho**

Pós-doutor em Economia, Professor do CAENUFC

**Jorge Katsumi Niyama**

Pós-doutor em Contabilidade, Professor de Contabilidade da UnB

**José Maurício Conti**

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

**José Oswaldo Cândido Júnior**

Doutor em Economia, Pesquisador do IPEA

**José Roberto Afonso**

Doutor em Economia, Economista do IBRE/FGV

**Juarez Freitas**

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

**Marcus Mello**

Doutor em Ciência Política, Professor da Universidade Federal de Pernambuco

**Marcos Mendes**

Doutor em Economia, Consultor Legislativo do Senado

**Martônio Mont'Alverne Barreto Lima**

Doutor em Direito, Professor da Unifor

**Raul Wagner dos Reis Velloso**

Doutor em Economia, Consultor

**Roberto Ellery**

Doutor em Economia, Professor da Universidade de Brasília

**Valmir Pontes Filho**

Mestre em Direito, Professor da UFC

---

### Colaboradores

Jessica Pereira da Silva  
Lorena Barbosa Monteiro  
Raimir Holanda Filho  
Raquel D. de Palhano Xavier

### Editor Assistente

**João Gabriel Laprovitera Rocha**  
Mestre em Direito, Consultor Técnico do TCE Ceará

### Revisão Ortográfica

Tikinet Edição Ltda.

### Tiragem

2.000 exemplares  
Distribuição gratuita

## Nota do Editor

O texto que abre este número da Revista Controle, de Élide Graziane Pinto e Flávio Toledo, trata de tema de grande relevância, a relação entre a Lei de Responsabilidade Fiscal e o crescimento das dívidas municipais. Segundo os autores, um dos principais objetivos da LRF, a contenção do déficit público e, conseqüentemente, do endividamento, não se efetivou. De forma bastante didática, o texto analisa a relação entre os demonstrativos da contabilidade pública, a dívida pública e os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal que têm sido, na interpretação deles, sistematicamente descumpridos.

O princípio da prevenção e precaução nas licitações sustentáveis, de Dagmar Gemelli, é o título do artigo que segue. Aborda questão premente no mundo contemporâneo e que ainda não alcançou o tratamento adequado pela administração pública, a despeito de previsão legal expressa. Como as aquisições públicas somam uma quantidade substancial de recursos financeiros, o impacto que podem causar na sustentabilidade ambiental é significativo.

Em seguida, Manuel Salgueiro e Vanessa Aragão trazem o tema da transparência na gestão fiscal, assunto também da ordem do dia do debate nacional. Eles analisaram municípios cearenses e constataram uma correlação positiva entre a transparência e o Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM). A transparência tem recebido atenção especial na legislação brasileira, além de constituir princípio com status constitucional. A Lei Complementar nº 131/2009 estabeleceu uma série de regras a serem observadas pelos órgãos da administração pública e o presente trabalho confronta as experiências de municípios cearenses em relação aos ditames da legislação.

Muitos trabalhos importantes se seguem, não vamos comentar todos, mas destacamos a análise de valor recuperável de ativos, de Aline Halik, tema premente da contabilidade pública, notadamente pelo processo em pleno curso de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade. Os artigos tratam ainda da Tomada de Contas Especial e os procedimentos para reparação do dano, do princípio da transparência no novo direito administrativo, da contabilização do Fundeb, da fase interna das licitações, do suprimento de fundos, do planejamento tributário nas micro e pequenas empresas, entre outros temas.

Mais uma vez reiteramos a confiança no debate livre de ideias, compromisso desta Corte de Contas que se materializa por meio de diversos modos, entre eles, pela Revista Controle.

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Editor da Revista Controle

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

## SUMÁRIO

### **O Crescimento do Déficit/Dívida Municipal e a Ainda Mal Cumprida Lei de Responsabilidade Fiscal**

Élida Graziane Pinto / Flavio Corrêa de Toledo Jr. .... 14

### **O Princípio da Prevenção e Precaução nas Licitações Sustentáveis**

Dagmar Albertina Gemelli.....27

### **Transparência na Gestão Fiscal nos Municípios do Estado do Ceará**

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior / Vanessa Aragão de Goes Salgueiro .....47

### **Redução ao Valor Recuperável de Ativos: uma Análise no Setor Público Federal no Brasil**

Aline Roberta Halik.....64

### **Tomada de Contas Especial e a Reparação do Dano**

Ana Clara Oliveira da Silva.....80

### **Princípio da Transparência no Novo Direito Administrativo**

Mariana Oliveira de Carvalho.....108

### **Aspectos Contábeis do Fundeb**

Augusto Alves de Oliveira Neto.....125

### **Aspectos Importantes da Fase Interna da Licitação: uma Análise sobre o Conjunto de Elementos Necessários e Suficientes para a Caracterização do Objeto do Processo Licitatório**

Eber dos Santos Chaves.....149

### **A Sistemática do Suprimento de Fundos no Âmbito do Estado do Ceará**

Álisson José Maia Melo.....171

### **A Importância do Planejamento Tributário nas Micro e Pequenas Empresas**

Lucilaine Escobar Teixeira Sampaio / Heitor Romero Marques.....199

<b>A Hostilidade da Encampação na Extinção Unilateral do Contrato Administrativo no Serviço Público</b>	
Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho.....	218
<b>Aspectos Teóricos, Conceituais e Jurídicos do Assédio Moral no Trabalho</b>	
Zilfran Ferreira de Araújo / Anny Kariny Feitosa.....	243
<b>Compras na Administração Pública: o Pregão Eletrônico como Instrumento de Eficiência diante das Modalidades da Lei nº 8.666/93</b>	
André Lezan Fernandes / Antônio Gonçalves de Oliveira.....	262
<b>Uma Análise dos Repasses da União Transferidos a Municípios Brasileiros: um Estudo de Caso na Prefeitura de Santo Antônio da Patrulha no Estado do Rio Grande do Sul</b>	
Cleber José Nascimento / Alisson Júnior da Silva.....	284
<b>Comportamento das Receitas Municipais dos Estados de São Paulo e Bahia – 2002/2011</b>	
Talinny Nogueira Lacerda / Marcelo Dias Gadelha / Luís Abel da Silva Filho / William Gledson e Silva.....	311
<b>A Problemática da Responsabilidade Civil Estatal no Contexto da Lei de Acesso à Informação – Memória e Verdade</b>	
Ana Paula de Oliveira Gomes.....	328
<b>Cargos em Comissão na Administração Pública: Limites à sua Criação e Utilização Indevida</b>	
Maria Aparecida da Silva Martins.....	346
<b>As Contas de Compensação e sua Relevância nas Demonstrações Financeiras</b>	
José Ricardo Holanda Cavalcante.....	371

**A Utilização do Pregão nas Contratações de Serviços de Engenharia: um Estudo de Caso na Região Metropolitana de Fortaleza**

Valéria Diniz de Miranda.....392

**Resenha: The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens, de Gabriel Zucman**

Edilberto Carlos Pontes Lima.....408

**Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle.....413**

## O Crescimento do Déficit/Dívida Municipal e a Ainda Mal Cumprida Lei de Responsabilidade Fiscal

The growth of the deficit / municipal debt and still barely fulfilled Fiscal Responsibility Law

Élida Graziane Pinto<sup>1</sup>  
Flavio Corrêa de Toledo Jr.<sup>2</sup>

### RESUMO:

Até 2011, os municípios paulistas registravam superávit orçamentário, aumentando, mais ainda, a sobra monetária vinda de anos pretéritos. Contudo, a partir daquele ano retornam os déficits orçamentários e financeiros, muito embora a arrecadação local tenha crescido ainda acima da inflação. Esse artigo indica que tal descompasso deve-se mais ao não atendimento de normas básicas de responsabilidade fiscal, sobretudo a precariedade das metas fiscais e a não compensação das novas despesas continuadas.

**Palavras-Chave:** Amparo Financeiro para Novas Despesas; Provisão para Riscos Fiscais; Cobertura para Renúncias de Receita; Reserva de Contingência; Tributação Própria; Despesas da União e Estado assumidas pelo Município.

### ABSTRACT:

By 2011, the counties recorded a budget surplus, increasing even more the money coming from past years. However, from that year, the budgetary and financial deficits returned, although the local tax revenues have grown even above inflation. This article shows that this gap is due more to the failure to meet basic standards of fiscal responsibility, particularly the precarious fiscal targets and not offsetting the new costs continued.

**Keywords:** Financial support for new expenses; Provision for tax contingen-

1 Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo; Pós-doutora em Administração pela FGV-RJ; Doutora em Direito Administrativo pela UFMG. E-mail: egraziane@tce.sp.gov.br.

2 Funcionário Aposentado do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, onde ocupou os cargos de Agente da Fiscalização e Assessor Técnico; Consultor da Fiorilli S/C Ltda. – Software. E-mail: ftoledojr@gmail.com.

cies; Coverage for Waivers of Revenue; Contingency Reserve; Self taxation; Union and state expenses assumed by the municipality.

## 1 O SUPERÁVIT FINANCEIRO QUE VIROU DÍVIDA

Entre 2002 e 2010, era comum o município paulista não só apresentar *superávit orçamentário*, mas, também, progressivo *superávit financeiro*, visto que o bom resultado do ano se agregava à sobra monetária de anos anteriores (diferença positiva entre disponibilidades de caixa e débitos de curto prazo).

Esse ciclo de prosperidade inicia seu fim em 2011, ano em que o desequilíbrio fiscal passa ser o maior recusador de contas municipais, superando o que, até então, era a causa majoritária: a insuficiente despesa no ensino.

É porque o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, coerente com a responsabilidade fiscal, reprova balanços quando o déficit orçamentário, mesmo de baixo percentual, ocasiona um déficit financeiro superior a 1 (um) mês de receita local.

E déficit financeiro nada mais é que a dívida líquida de curto prazo, integrada, em predominância, por despesas de anos anteriores, já vencidas, mas não relacionadas a empréstimos e financiamentos; eis aqui os Restos a Pagar sem suporte monetário, a grande mazela do município.

Reforça aquele juízo negativo o fato de o Prefeito ter sido antes alertado pelo sistema eletrônico da *Auditoria Eletrônica do Estado de São Paulo* (Audesp).

Enfim, sob risco fiscal, deveria o gestor conter a despesa não obrigatória (art. 9º, da LRF), remédio essencial, pois o desajuste municipal é, no mais das vezes, fruto de receitas orçadas acima da capacidade arrecadatória (superestimadas). Importante lembrar que a Lei de Crimes Fiscais penaliza o dirigente que se omite àquela limitação de gasto (art. 5º, III, da Lei nº 10.028, de 2000).

Esse negativo cenário se repete em 2012, exercício sobre o qual o TCE-SP recusou, em primeira instância, a conta de mais da metade das Prefeituras jurisdicionadas, nisso renovado, como maior causa, o binômio déficit/dívida.

Mas, por ironia, a receita corrente líquida dos municípios paulistas cresceu, em 2012, nada menos que 17,07%, enquanto a inflação ficou na casa dos 8%. É isso o que informa aquela Casa de Contas, no estudo *Resul-*

*tado das Finanças Públicas do Estado de São Paulo e de seus Municípios.*

Diante desse incremento na arrecadação, superior à inflação, o sempre alegado desaquecimento da economia não foi, ao menos no biênio 2011-2012, a razão central do desequilíbrio; aqui, comparecem outros fatores, sobretudo o não atendimento de preceitos de responsabilidade fiscal. Realmente, enquanto a receita municipal, em 2012, subiu 17,07%, a despesa aumentou 19,28%.

É isso o que veremos neste artigo, não sem antes analisar os mecanismos que, por causa do déficit orçamentário, geram a dívida pública, seja de curto prazo (Restos a Pagar sem cobertura monetária) ou de longo curso (dívida consolidada ou fundada).

## **2 O COMBATE À DUPLA DÉFICIT/DÍVIDA: O OBJETIVO CENTRAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Em 4 de maio de 2015, esse diploma completou seus 15 anos de existência.

Equilibrar entradas financeiras com despesas e, por extensão, evitar o aumento da dívida pública ou, melhor ainda, gerar superávit orçamentário para reduzir o endividamento. Eis o grande objetivo do direito financeiro que se apresentou, em 4 de maio de 2000, sob a forma de lei complementar: a que carrega o número 101, cuja eficácia aumenta com a posterior edição da Lei de Crimes Fiscais (nº 10.028, de outubro de 2000), culminando em um novo regime fazendário: o da gestão fiscal responsável.

Para conquistar seu objetivo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe diversas estratégias:

- Metas de resultado fiscal apresentadas, todo ano, na lei de diretrizes orçamentárias (LDO);
- Limites e condições para a despesa de pessoal;
- Compensação financeira dos novos gastos continuados;
- Estímulo à eficiência arrecadatória, e restrição à renúncia de receita;
- Necessidade de conter a despesa não obrigatória, toda vez que a receita evoluir abaixo do esperado, comprometendo aquelas metas fiscais;
- Limites e condições para a dívida de longo prazo (consolidada);

- Restrições de último ano de mandato.

Assim, a negação da dupla déficit/dívida é escopo que permeia os setenta e cinco artigos desse código de finanças públicas.

### 3 O FINANCIAMENTO DO DÉFICIT

A explicação do déficit é óbvia: acontece quando, em um certo período de tempo, gasta-se mais do que se recebe. Essa definição serve não só para o Poder Público, mas também alcança famílias e empresas privadas. Vamos a um exemplo:

Em 2014, uma família recebeu R\$ 100.000. Gastou, melhor dizendo, comprometeu R\$ 110.000. Certamente, não pagou todos esses R\$ 110.000, uma vez que só ganhou R\$ 100.000. A diferença, os R\$ 10.000, constituem o *déficit* familiar em 2014.

Esse déficit pode ser enfrentado de duas maneiras: empréstimo de R\$ 10.000 (talvez entrando no cheque especial) ou a falta de pagamento de R\$ 10.000 (quem sabe um calote no aluguel, no condomínio ou na escola das crianças).

No setor público é a mesma coisa. União, Estados e grandes municípios se valem de empréstimos e financiamentos para honrar a maior parte de sua lacuna financeira. Em sentido diverso, a enorme maioria dos municípios deixa de pagar os encargos patronais, os fornecedores, ou até o salário dos funcionários; aplicam, na verdade, um calote que tem nome contábil: Restos a Pagar já processados, mas sem cobertura monetária.

Então, os bancos, com seus elevados juros, financiam o descompasso dos grandes, seja a União, os Estados ou os Municípios de elevado porte. Em rumo diverso, a Previdência, o FGTS, o Pasep, os fornecedores, os servidores públicos bancam o desequilíbrio orçamentário de gigantesca parcela dos municípios brasileiros; são os que “tomam o calote”; é assim, pois as pequenas e médias localidades não conseguem empréstimos de longo prazo.

De toda forma, a família ou o governo começaram mal o ano de 2015, com uma dívida de R\$ 10.000, quer de longo prazo (empréstimos e financiamentos) ou de curto prazo (despesas vencidas e não pagas).

## 4 A INFLUÊNCIA DO DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO SOBRE A DÍVIDA PRINCIPAL DOS MUNICÍPIOS

Déficit orçamentário é quando, em certo período, toda a receita arrecadada supera toda a despesa comprometida (empenhada). Nesse caso, ingressa a globalidade das receitas e despesas, mesmo as ligadas a empréstimos e financiamentos (juros, amortização do principal), sendo estas últimas excluídas de outro produto baseado na movimentação do orçamento: o famoso resultado primário.

Na análise municipal dos Tribunais de Contas, a prioridade é aquele primeiro produto: *o bruto da execução orçamentária* e, não, o resultado primário. É porque os Municípios têm pouca dívida junto a instituições financeiras; seu maior endividamento é de curto prazo (fornecedores, encargos patronais, salário dos servidores), sobre o qual o resultado global de realização do orçamento tem influência direta.

Tal se confirma em estudo da Federação das Indústrias do Rio de Janeiro, que culminou no bastante divulgado Índice Firjan – 2012:

Diante da combinação de despesas correntes em ascensão e nível de receitas independente da capacidade de arrecadação local, a inscrição de restos a pagar transformou-se na principal variável de ajuste das contas municipais, em detrimento da contratação de dívida de longo prazo, restrita ao financiamento dos investimentos. Em 2010, enquanto apenas 13% dos municípios brasileiros apresentaram dívida consolidada líquida, 95% deles inscreveram restos a pagar. Em muitos casos, o uso dessa conta tem sido tão recorrente que não existem recursos disponíveis para fazer frente aos contratos firmados no ano (FIRJAN, 2012).

Já déficit financeiro é a diferença negativa entre haveres de caixa e débitos de curta exigibilidade (até um ano). É o saldo indesejado entre ativo e passivo financeiro, categorias que hoje comparecem ao final do Balanço Patrimonial; não mais no início dessa peça contábil.

Déficit orçamentário espelha a realização de receitas e despesas em um certo período de tempo; de outra parte, déficit financeiro é uma posição patrimonial, revelando a atual situação de caixa, consequência das operações verificadas desde o surgimento da entidade pública.

Um déficit orçamentário pode consumir toda a sobra de caixa do ano anterior (superávit financeiro), ainda introduzindo, no ano seguinte, uma antes inexistente dívida de curto prazo (déficit financeiro), ou, o que é mais provável, o tal desequilíbrio orçamentário faz aumentar o déficit financeiro do ano anterior.

Todavia, o déficit orçamentário pode ser absolutamente normal, se bancado pelo saldo monetário do ano anterior (superávit financeiro). É dessa forma porque tal sobra não faz parte do próximo orçamento e, convenhamos, descabe ao poder público acumular, ano a ano, dinheiro.

É isso o que vem decidindo o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:

O déficit de 3,88% verificado na execução do orçamento pode ser tolerado, especialmente porque amparado pelo superávit financeiro registrado no Balanço Patrimonial de 2007 (R\$ 1.953.014,33). Nessas condições e acolhendo as manifestações de ATJ, voto pela emissão de parecer favorável às contas da Prefeitura de Pereira Barreto, relativas ao exercício de 2008, excetuados os atos pendentes de julgamento pelo Tribunal" (TRIBUNAL DE CONTAS 1.667/026/08)

## **5 RELEVANTE MOTIVO DO DÉFICIT/DÍVIDA MUNICIPAL – O DESCUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Tal qual se viu no início deste artigo, o binômio déficit/dívida foi, nos anos 2011-2012, a maior causa da reprovação dos balanços municipais.

Nessa trilha, logo se invoca o baixo crescimento da economia e, por consequência, a queda na arrecadação. Apesar dessa inquestionável verdade, já se comentou que a receita de 644 municípios paulistas, em 2012, cresceu 17,07%, quase o dobro da inflação média do período (8%).

Obviamente que aquele é um número global; certas localidades, por certo, não lograram o mesmo êxito arrecadatário. Também é verdade que o descompasso encontra raízes na crescente municipalização dos serviços públicos, mas é preciso destacar que outra forte razão é a não observância de vários comandos da Lei de Responsabilidade Fiscal, prova disso, a despesa, naquele ano, cresceu 19,28%.

É o que em seguida veremos.

Em primeiro lugar, o orçamento municipal quase nunca prevê superávit bruto de execução orçamentária, isso, para honrar, ainda que progressivamente, os resíduos a pagar de anos anteriores. Tal pode ser feito por um dos tipos de Reserva de Contingência, a qual, nesse caso, bloqueia, congela, imobiliza, parte da despesa orçamentária. É o recomendado pelo TCE-SP:

**COMUNICADO SDG nº29, de 2010**

**O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo** comunica que, na elaboração do projeto de lei orçamentária, deve a Administração atentar para os seguintes cuidados.

[...]

7 – Caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), há de haver previsão de superávit orçamentário, contendo-se parte da despesa sob a forma de Reserva de Contingência.

[...]

**SDG, 6 de agosto de 2010**

**SÉRGIO CIQUERA ROSSI**

**SECRETÁRIO DIRETOR-GERAL**

Aliás, aquele superávit orçamentário deveria estar antecipado no anexo de metas fiscais, da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (art. 4º, § 1º, da LRF).

De igual forma, há de se considerar o baixíssimo atendimento do artigo 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina compensação financeira das novas despesas obrigatórias, quer pelo aumento de receita ou pelo corte de despesa.

De fato, mais outro gasto, de duração continuada, deve, antes, apresentar sua fonte de cobertura, de sustentação. É o mesmo que acontece na economia doméstica: se a família financia uma casa própria, precisa trabalhar mais para aumentar sua renda e/ou cortar despesas com academia, cinema, viagens, estudos, entre outras.

Afinal, não há mágica; inexistente uma mão invisível de equilíbrio. Despesa sem receita resulta sempre em déficit e dívida.

Contudo, a jurisprudência mostra pouca punição à ofensa daquela regra básica de responsabilidade fiscal.

De igual sorte, a renúncia de receitas não tem sido contrabalançada com aumento de tributo próprio. Sob tal hipótese, valem-se as autoridades da possibilidade aberta pelo inciso I, do artigo 14, da LRF, declarando que sobredita exoneração não afetará as metas entre receitas e despesas. Todavia,

em muitos casos, o município vem registrar déficit orçamentário, tornando claro que tal declaração é inverídica ou, ao menos, feita sem base técnica. Em um ou outro caso, deveria o gestor declarante receber uma penalidade institucional.

Ainda, deve-se considerar o que segue: tendo em mira que a Lei de Responsabilidade Fiscal se baseia no planejamento orçamentário e na transparência, a superestimativa do orçamento é grosseira burla a tal direito, já que abre portas para os indesejados déficits e dívidas.

Em alguns casos, a falha é técnica: a projeção de receita não inclui os requisitos do art. 12, LRF, deixando de atentar para as alterações na legislação tributária e a expectativa futura de inflação e de evolução do Produto Interno Bruto (PIB).

Em outras circunstâncias, há evidente propósito de elevar, de modo irreal, o tamanho da receita; isso, claro, para sancionar todas as despesas pretendidas. Essa irregularidade também se dá na abertura de créditos adicionais suportados por um excesso de arrecadação que, de fato, não se materializa.

De mais a mais, orçamentos inflados, irreais, poderiam ser corrigidos, na execução, pela hoje obrigatória limitação de empenho (art. 9º, da LRF), dinâmica pouco exercitada pelos municípios, não obstante os muitos e costumeiros alertas do Tribunal de Contas.

Há esse desacerto, de se acrescentar que as leis de diretrizes orçamentárias não enunciam, de modo objetivo, os critérios de limitação de empenho, o que contradiz o art. 4º, I, "b", da lei em questão.

Além disso, é ainda precário o desdobramento bimestral de receitas previstas (art. 13 da LRF), as quais, comparadas com as arrecadadas, acionariam o tal contingenciamento do gasto não compulsório.

Deve-se ressaltar que o orçamento irrealista, fantasioso, fictício, tem no Poder Legislativo uma boa dose de culpa. Tanto é assim que alguns Relatores do TCE-SP têm responsabilizado a Câmara Municipal por inércia e omissão. Afinal, o orçamento é uma lei formal, nela se integrando os dois poderes do município.

Segundo o Conselheiro daquela Corte, o doutor Antonio Roque Citadini, a negligência orçamentária do Parlamento é uma das razões do desajuste fiscal:

são os orçamentos irrealistas, superestimados ou com créditos adicionais sem fonte de cobertura. Neste particular, o Vereador

que aprova as verbas orçamentárias e adicionais, tem parcela de culpa. Por que concordar com um orçamento de R\$ 14 milhões, se todos sabem que o Município não consegue arrecadar R\$ 10 milhões? Por que autorizar altos percentuais para abertura de créditos adicionais sem que o Executivo precise comprovar o excesso de arrecadação? Assim procedendo, o Vereador chancela, avalia os descompassos entre receitas e despesas municipais (CITADINI, O Estado de São Paulo, 1998).

Também compondo o desatendimento à LRF, tem-se o mal elaborado anexo de riscos fiscais (art. 4º, § 3º), fazendo que as finanças municipais tenham de arcar, de uma hora para outra, com pesados ônus como tributos restituídos, precatórios antes vencidos e passivos de empresas públicas insolventes. É preciso recordar que a mencionada lei também se escora na prevenção de riscos fiscais (art. 1º, § 1º).

Outro entrave à LRF reside nas interpretações dissonantes entre os estados da Federação; é assim porque o Congresso Nacional ainda não aprovou a lei que instituirá o Conselho de Gestão Fiscal (art. 67).

Essa controvérsia atinge várias passagens da lei, notadamente o cálculo da despesa de pessoal e da receita corrente líquida; a apuração das restrições de fim de mandato (art. 42 e art. 21, parágrafo único); as cautelas para geração de novas despesas (art. 16 e 17); a necessidade de lei específica para repasses ao terceiro setor (art. 26).

Essa polêmica causa maior dificuldade sob norma que inibe, ainda que parcialmente, a transferência de dívida para os futuros prefeitos. Eis o artigo 42 que proíbe que, nos últimos oito meses do mandato, realize o gestor obrigação de despesa sem a correspondente disponibilidade de caixa.

É assim porque muitos defendem que tal preceito não alcança as despesas pretéritas, contraídas antes daqueles oito meses, isto é, os gastos preexistentes aos dois quadrimestres da regra (folha de pagamento, encargos patronais, contratos de terceirização de serviços públicos, entre tantos outros).

Advoga essa corrente prática operacionalmente inviável: que os Tribunais de Contas analisem, um a um, os contratos dos dois últimos quadrimestres, no escopo de distinguir se o gasto é novo ou antigo, remetendo-se apenas o novo ao cômputo do artigo 42.

Do outro lado, combate a Lei de Responsabilidade Fiscal o desequilíbrio entre receitas e despesas, assim evitando o aumento da dívida pública.

Com isso, os preexistentes dispêndios, previsíveis há muito no planejamento orçamentário, deveriam contar com amparo de caixa, principalmente no lapso de maior restrição ao déficit orçamentário: o de época eleitoral.

Senão, estaria se laborando na contramão do querer legal, sancionando dívida maior, a ser enfrentada pelo próximo mandatário.

Ainda no debatido cenário de transgressão fiscal, também comparece o artigo 11 da mencionada disciplina, já que considerável parte dos municípios dá pouca atenção à tributação própria (IPTU, ISS, ITBI, IRRF), sobretudo ao alentado estoque de dívida ativa, para o qual há alternativa de alta eficácia: o protesto extrajudicial.

Com efeito, assim alertou o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:

**COMUNICADO SDG nº 023/2013**

**O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo** comunica que Estado e Municípios contabilizavam em 31 de dezembro de 2012 dívida ativa no total de R\$ 257.633.987.035,00. Reitera-se, diante disso, a necessidade de providências no sentido da recuperação desses valores, seja pela via judicial, observado o teor da consulta respondida nos autos do processo TC-7667/026/08, seja, especialmente, por meios próprios, mediante cobrança administrativa ou protesto extrajudicial, este último, inclusive, objeto da consulta respondida nos autos do processo TC-41852/026/10 e previsto no parágrafo único do artigo 1º da Lei Federal nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.

SDG, 05 de junho de 2013

**SÉRGIO CIQUERA ROSSI**  
**SECRETÁRIO DIRETOR-GERAL**

No entanto, tal oportunidade é pouco utilizada pelos governos, à vista de sua inconveniência política. De fato, os tabelionatos de protesto, como banco oficial de dados, encaminham, todo dia, informações de nomes protestados à associações de proteção ao crédito (Serasa, SCPC). E, enquanto não quitar seu débito, o contribuinte descumpridor está impedido de obter crédito, retirar talões de cheques, sem embargo de os bancos cancelarem sua conta corrente.

Esse grave constrangimento não parece indicado contra pessoas que, no futuro, próximo ou distante, decidirão os rumos políticos do dirigente estatal. Um cidadão que não pôde abrir crediário nas Casas Bahia por causa

do protesto movido por tal ou qual prefeito dificilmente consignará seu voto nesse agente político.

De outro lado, a formal inscrição administrativa da Dívida Ativa não gera maiores percalços para grande parte dos cidadãos, posto que estes, via de regra, não licitam com a Administração, tampouco necessitam de certidões negativas para vender propriedades, ou seja, não se veem penalizados naquela inscrição formal.

Todavia, cumpre informar que o protesto de Dívida Ativa é adotado há pelos menos dez anos no município de Cachoeiro de Itapemirim (ES). Segundo o vice-presidente do Instituto de Estudos de Protestos de Títulos do Brasil – Seção Espírito Santo (IPTB),

em Cachoeiro de Itapemirim, já protestamos as Certidões da Dívida Ativa municipais há dez anos e, quando isso acontece, alcançamos resultado de 50% dos títulos protestados em apenas três dias. E esse protesto é feito de forma gratuita para o erário. É como uma cláusula de sucesso. Somente recebemos os emolumentos (taxas cartorárias) quando recebemos o título e no repasse dos recursos para o município.

Devemos lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem específica previsão quanto à eficiência arrecadatória da dívida ativa:

Art. 13. – No prazo previsto no art. 8o, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Outra contrariedade tem a ver com as despesas atribuídas à União e ao Estado, mas custeadas pelos Municípios, a exemplo de combustível nas viaturas da Delegacia de Polícia ou do Corpo de Bombeiros e dos funcionários municipais cedidos à Junta de Alistamento Militar ou aos cartórios eleitorais.

Estudos mostram que, a esse título, depende o município algo em torno de 4,5% da receita anual; localidades menores, bem mais que isso.

De seu lado, o artigo 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal quer que, todo ano, haja autorização para realização desses gastos, isso na Lei de Dire-

trizes Orçamentárias (LDO).

E tal permissão deveria estar transparente como no exemplo abaixo:

<b>Órgão federal ou estadual</b>	<b>Atividade custeada pelo Município</b>	<b>Valor anual</b>
Quartel da Polícia Militar	Fornecimento de 6.750 l de gasolina para 3 viaturas	R\$
Junta de Alistamento Militar	Disponibilização de 2 servidores municipais	R\$
Delegacia de Polícia	Fornecimento de 7.000 l de álcool para 3 viaturas	R\$
Corpo de Bombeiros	Fornecimento de 120 cestas básicas para os servidores estaduais	R\$
<b>Total</b>		R\$

Contudo, nunca se vê esse detalhamento nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, renovando-se, automaticamente, gastos que poderiam ser renegociados com os outros entes da federação, sobretudo quando o município assume, cada vez mais, serviços como os de saúde, ensino fundamental, trânsito, segurança, iluminação e apoio ao produtor rural.

## 6 CONCLUSÃO

Se melhor aplicada, a Lei de Responsabilidade Fiscal poderia ser forte remédio contra o binômio déficit/dívida, que volta a assombrar as finanças municipais, comprometendo vários programas governamentais.

É assim porque há ainda divergências de entendimento quanto a passagens daquele direito financeiro, além do precário atendimento de várias disposições, por exemplo:

- a) Falta de previsão, no orçamento anual, de superávit bruto orçamentário, para honrar o passivo que mais afeta o município: o de curto prazo (Restos a Pagar sem cobertura de caixa);
- b) Falta de compensação financeira de novos gastos, obrigatórios de caráter continuado;
- c) Validação de renúncias de receita, declarando-se não comprometi-

mento de metas fiscais, sendo que, depois, o Município registra déficit orçamentário e aumento da dívida;

d) Não realização de estudos consistentes, de impacto orçamentário trienal, referentes a ações de expansão, cujas despesas se perpetuam nas finanças locais;

e) Negligência ante o fundamento do bom planejamento orçamentário, mediante orçamentos superestimados, que franqueiam os indesejados déficit e dívida;

f) Falta de contenção do gasto adiável, que corrigiria, na execução e em tempo hábil, aquele orçamento superestimado;

g) Mal elaborados anexos de riscos fiscais, surpreendendo-se as finanças municipais com ônus a serem imediatamente enfrentados: ordens judiciais e passivos de insolventes empresas municipais;

h) Entendimento de que o art. 42 não alcança as pesadíssimas despesas preexistentes, ligadas à operação e manutenção da máquina pública: folha de pagamento, encargos patronais, contratos de serviços contínuos, entre tantas outras;

i) Pouca atenção à tributação própria, sobretudo a dívida ativa;

j) Renovação automática no custeio de gastos atribuídos à União e ao Estado, sem qualquer renegociação com tais entes estatais.

## REFERÊNCIAS

CITADINI, A. R. Déficit público nos municípios: Causas e soluções. **Jornal O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 3, 30 mar. 1998.

Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (FIRJAN). *Índice Firjan*. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS. Resultado das Finanças Públicas do Estado de São Paulo e de seus Municípios. In: **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. Disponível em: [http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/suplemento-1-tcesp\\_2013.pdf](http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/suplemento-1-tcesp_2013.pdf). Acesso em 19 nov. 2015.

# O Princípio da Prevenção e Precaução nas Licitações Sustentáveis

The Principle of Prevention and Precaution in Sustainable Procurement

Dagmar Albertina Gemelli<sup>1</sup>

## RESUMO

O presente artigo tem como objetivo apresentar uma abordagem sobre as licitações sustentáveis à luz do princípio da precaução. Por meio do método de pesquisa bibliográfica e documental, será realizada uma análise dos conceitos de licitações sustentáveis e a sua relação com o princípio da precaução e prevenção, partindo da obrigatoriedade prevista no art. 3º, da Lei nº 8.666/1993, de inclusão de critérios de sustentabilidade nas licitações públicas.

**Palavras-Chave:** Licitações sustentáveis. Precaução. Prevenção.

## ABSTRACT

This article aims to present an approach about sustainable procurement in the light of the precautionary principle. Through bibliographical and documentary research method, an analysis of the concepts of sustainable procurement and its relation to the principle of precaution and prevention will be held, starting from the requirement provided for in art. 3rd, of Law No. 8.66 /1993, inclusion of sustainability criteria in public procurement.

**Keywords:** Sustainable procurement. Precaution. Prevention.

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente, vários segmentos da sociedade demonstram uma crescente preocupação com a proteção do meio ambiente; assim, amplia-se a obrigação do Estado em promover o desenvolvimento de políticas públicas, programas e projetos voltados para a redução dos impactos ambientais, entre eles,

<sup>1</sup> Auditora de Controle Externo do TCE/TO, assessora especial de Conselheiro do TCE/TO, professora de direito administrativo do curso de Direito do CEULP/ULBRA, coordenadora do Grupo de Estudos de Direito Administrativo (GEDA), doutora em Direito Público pela Universidade Ilhas Baleares-Espanha, mestranda em Direito e Políticas Públicas pelo Uniceub. E-mail: dagmarag@tce.to.gov.br.

a inclusão de critérios de sustentabilidade nos editais de licitações públicas.

As compras públicas são consideradas como oportunidades significativas para introduzir medidas de defesa do meio ambiente, pois movimentam recursos estimados em 15% do Produto Interno Bruto – PIB<sup>2</sup>, portanto é um importante mecanismo de promoção do desenvolvimento nacional sustentável.

O crescente padrão de consumo imposto pela sociedade industrializada provoca vários tipos de desperdícios e, por consequência, causa danos ao meio ambiente que podem ser irreversíveis. Portanto, a gestão pública deverá inserir nos procedimentos licitatórios critérios sustentáveis em conformidade com os princípios ambientais, visando minimizar os riscos que algumas aquisições podem acarretar para a sociedade.

No presente artigo, será feita uma abordagem quanto às contribuições do princípio da precaução. Esse princípio estabelece a necessidade de introdução de medidas protetivas ao meio ambiente diante da tomada de decisões no sentido de priorizar a aquisição de materiais reutilizáveis e recicláveis, a utilização do uso racional dos recursos naturais, como eficiência energética, a redução do consumo de água e produtos biodegradáveis pautados na sustentabilidade. Objetiva-se, assim, reduzir os impactos ao meio ambiente decorrentes de compras públicas em função da relação risco-benefício para a sociedade.

Hammerschmidt (2010) explica que, diante de um contexto de incertezas, a tomada de decisões se dá tipicamente no sistema social e político, e a ação governamental tem caráter preventivo, o que permite um desempenho superior e suplementar em relação à soma dos desempenhos individuais na sociedade, como na gestão dos riscos e na responsabilidade social e ambiental.

No atual cenário, o estudo do princípio da precaução torna-se relevante frente a um novo paradigma de sociedade: a sociedade de risco. Segundo Beck (2011, p. 39), a sociedade de risco é marcada pelos “problemas e con-

---

2 As compras governamentais – que no Brasil movimentam recursos estimados em 10% do PIB – mobilizam setores importantes da economia que se ajustam às demandas previstas nos editais de licitação. Nesse sentido, é enorme a responsabilidade do gestor público encarregado de definir as regras do jogo para assegurar a livre-concorrência, sem perder de vista o interesse do governante em dispor do melhor produto/serviço, pelo menor preço. É justa a preocupação com o menor preço – principalmente num país em que os recursos públicos são invariavelmente escassos – mas já se foi o tempo em que o melhor edital era aquele que buscava apenas o menor preço. Embora o Brasil tenha avançado bastante na direção da transparência dos processos, ampliando o controle social e reduzindo o risco de fraudes, o modelo vigente que ainda inspira a maioria dos editais de licitação no país é absolutamente omissivo em relação a uma premissa fundamental: ser sustentável. Trecho extraído do prefácio do Guia de Compras Públicas Sustentáveis do Ministério do Meio Ambiente. (OCDE, 2002).

flitos surgidos a partir da produção, definição e distribuição de riscos científico-tecnologicamente produzidos”. O autor descreve que os riscos referem-se à produção de danos que são resultados de ações ou omissões humanas com potenciais perigos, cujas causas são alheias ao controle e que afetam o ambiente. No contexto da precaução, a atuação projetiva do estado é a própria gestão de eventos, a escolha de fazer ou deixar de fazer algo em função da relação risco-benefício nas ações da administração pública. Um risco que a sociedade tem experimentado e que “caracteriza-se em função de decisões políticas muitas vezes tomadas a sua revelia”.

Assim, o Estado deverá adotar medidas nas contratações públicas de serviços, obras e compras que exijam critérios ou de especificações em defesa da sustentabilidade ambiental. Para tanto, os editais de licitação deverão conter diferenciais para a escolha adequada de empresas, em prol da sociedade.

## 2 CONTEXTUALIZAÇÃO DAS LICITAÇÕES SUSTENTÁVEIS

Visando fomentar a prática da produção de bens e serviços ecologicamente corretos, a administração pública participa do processo como influenciadora, por conta da demanda consumidora e regulamentadora do processo de implantação de políticas públicas sustentáveis.

Diante dos novos regulamentos jurídicos que tratam das contratações públicas de serviços, obras e compras, passou a ser exigida a inclusão de critérios ou de especificações, nos textos dos editais, que tornem compatíveis os processos licitatórios com os parâmetros de sustentabilidade ambiental.

No ordenamento jurídico brasileiro, as compras públicas submetem-se à obrigatoriedade do procedimento licitatório, nos termos do artigo 37, inciso XXI<sup>3</sup>, da CF/88, regulamentado pela Lei n° 8.666, de 21 de junho de 1993.

Mas foi com a aprovação da Lei n° 12.349, de 15 de dezembro de

3 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:

[...]

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.

2010, que vislumbra-se o novo propósito nas licitações, sendo incluído no artigo 3<sup>o</sup><sup>4</sup>, da Lei no 8.666/1993, o desenvolvimento nacional sustentável, como mais um princípio norteador dos procedimentos licitatórios. Isso torna explícita a necessidade da proteção do meio ambiente constar como um dos objetivos das licitações.

A Lei no 12.349/2010 e o Decreto no 7.746/2012, que estabelecem critérios, práticas e diretrizes para as contratações realizadas pela administração pública, nas aquisições de bens, obras e contratação de serviços no âmbito da administração pública federal foram considerados marco legal para promoção do desenvolvimento nacional sustentável e o incentivo para implementação de políticas públicas sustentáveis.

Objetivando concretizar o previsto no artigo 3<sup>o</sup> da Lei de Licitações e no artigo 2<sup>o</sup><sup>5</sup> do Decreto n<sup>o</sup> 7.746/2012, os artigos determinam que, na aquisição de bens e contratação de serviços e obras, deverão ser considerados critérios e práticas de sustentabilidade, que devem ser objetivamente definidos no ato convocatório da licitação e veiculados como especificação técnica do objeto ou como obrigação da contratada.

Observa-se, na norma mencionada, que no parágrafo único, do artigo 2<sup>o</sup>, consta a exigência de justificar a necessidade e a importância de a administração pública incluir os critérios de sustentabilidade nos instrumentos convocatórios, objetivando evitar a infringência do caráter competitivo do certame licitatório.

Ressalta-se que o instrumento convocatório estabelece as regras para um determinado certame licitatório, as quais serão obrigatórias a todos os participantes e à Administração. Sua elaboração deverá seguir o previsto no art. 41, da Lei no 8.666/1993, ao estabelecer que “a Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao que se acha estritamente vinculada”.

---

4 Art. 3<sup>o</sup> – A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (grifo nosso).

5 Art. 2<sup>o</sup> – A administração pública federal direta, autárquica e fundacional e as empresas estatais dependentes poderão adquirir bens e contratar serviços e obras considerando critérios e práticas de sustentabilidade objetivamente definidos no instrumento convocatório, conforme o disposto neste Decreto.  
Parágrafo Único. A adoção de critérios e práticas de sustentabilidade deverá ser justificada nos autos e preservar o caráter competitivo do certame (grifo nosso).

Adiante, no inciso I, do artigo 4º, do Decreto nº 7.746/2012<sup>6</sup>, o legislador estabeleceu diretrizes para a administração pública seguir nos procedimentos licitatórios sustentáveis, tais como: menor impacto sobre os recursos naturais como flora, fauna, ar, solo e água; dar preferência a materiais, tecnologias e matérias-primas de origem local; buscar maior eficiência na utilização de recursos naturais, como água e energia; gerar empregos, preferencialmente com mão de obra local; proporcionar maior vida útil e menor custo de manutenção do bem e da obra; uso de inovações que reduzam a pressão sobre recursos naturais; origem ambientalmente regular de recursos naturais utilizados nos bens, serviços e obras.

Para que haja influência em uma mudança cultural dos empresários, fornecedores dos bens e serviços, a administração pública deverá se preocupar em adquirir bens e serviços por meio da aplicação de critérios de sustentabilidade, e isso está previsto nas normas em vigor. Sobre essa influência, Murilo Giordan Santos (2011, p. 121) explica que “a boa performance econômica e social e ambiental exige profunda mudança na cultura e na gestão empresarial, porque o negócio sustentável demanda muito mais que o retorno financeiro e a valorização das ações”.

Dessa forma, para que seja demonstrada a preocupação da empresa com o meio ambiente sustentável, deve-se observar a utilização de maneira eficiente e racional dos recursos naturais em sua gestão, independentemente do porte do segmento em que atua.

Juarez Freitas (2012, p. 198) salienta que a administração pública deve atuar “como protagonista no processo de mudança visando à inserção de uma cultura de – sustentabilidade perene –, de ações planejadas e sopesadas em contraste com a insaciabilidade patológica calcada no hiperconsumismo compulsivo”. Por isso, a administração pública, por meio do seu poder de compras, deve procurar promover o desenvolvimento de políticas públicas, programas e projetos voltados para a redução dos impactos ambientais e para a valorização dos direitos humanos. Inclui-se nessas ações estabelecer

6 Art. 4º – São diretrizes de sustentabilidade, entre outras:

- I – menor impacto sobre recursos naturais como flora, fauna, ar, solo e água;
- II – preferência para materiais, tecnologias e matérias-primas de origem local;
- III – maior eficiência na utilização de recursos naturais como água e energia;
- IV – maior geração de empregos, preferencialmente com mão de obra local;
- V – maior vida útil e menor custo de manutenção do bem e da obra;
- VI – uso de inovações que reduzam a pressão sobre recursos naturais;
- VII – origem ambientalmente regular dos recursos naturais utilizados nos bens, serviços e obras.

critérios de sustentabilidade nos editais de licitações públicas.

A proposta de praticar um consumo público sustentável passou a ser inserida de forma expressa na legislação brasileira. Assim, tornou-se uma observância obrigatória, inclusive como meio de concretização do dever constitucional imposto ao Poder Público de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Visa-se a garantia do bem-estar da coletividade, consoante o disposto no artigo 225 da Constituição Federal de 1988, ao dispor que “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (BRASIL, 1988).

Cumprir destacar que a preocupação do Estado com as questões ambientais é que motivou as várias alterações nas normas legais quanto ao consumo sustentável. Nele se deve observar a escolha dos produtos e dos serviços, o seu custo desde a extração dos recursos para a sua produção até sua aquisição pelo destinatário final.

Nesse sentido, a licitação sustentável objetiva integrar critérios ambientais, sociais e econômicos em toda tomada de decisão no processo licitatório. Para avaliação desses critérios, deve ser considerada a real necessidade de aquisição do produto ou serviço, a disponibilidade de estudos e tecnologias sustentáveis, o ciclo de vida e o descarte.

Ao discorrer sobre compras públicas, Juarez Freitas (2012, p. 257) entende que as licitações sustentáveis são consideradas como procedimentos administrativos que

a Administração Pública convoca interessados – no seio de certame isonômico, probo e objetivo – com a finalidade de selecionar a melhor proposta, isto é, a mais sustentável, quando almeja efetuar pacto relativo a obras e serviços, compras, alienações, locações, arrendamentos, concessões e permissões, exigindo, na fase de habilitação, as provas indispensáveis para assegurar o cumprimento das obrigações avençadas.

Dessa forma, as licitações sustentáveis são consideradas como um processo por meio do qual a administração pública não deverá escolher a proposta mais vantajosa somente adotando critérios simplistas, mas sim, mediante a inserção obrigatória nos editais de critérios sociais, ambientais e econômicos.

Na mesma linha, em trecho extraído da Cartilha da Agenda Ambiental na Administração Pública, Santos (2013, p. 15) considera compras sustentáveis aquelas em que o uso dos recursos materiais seja o mais eficiente possível, integrando os aspectos ambientais em todas as etapas do processo de compra, de evitar compras desnecessárias a identificar produtos mais sustentáveis que cumpram as especificações de uso requeridas. Logo, não se trata de priorizar produtos apenas devido ao seu aspecto ambiental, mas também de considerar seriamente tal aspecto juntamente com os tradicionais critérios de especificações técnicas do objeto que será licitado.

As licitações sustentáveis, na definição de Santos e Barki (2011), devem ser entendidas como fato que gerará uma nova forma de análise dos institutos jurídicos tradicionais das licitações públicas, como menor preço, igualdade entre os licitantes, a economicidade e a ampla competitividade à luz da sustentabilidade ambiental. Portanto, trata-se da implantação de um novo paradigma a ser assumido pelos gestores públicos, uma consciência ambientalmente preocupada e responsável com o impacto que o consumo decorrente das compras públicas tem causado ao meio em que se vive ao contribuir para o consumo excessivo de bens e serviços que degradam o meio ambiente.

Ainda, Santos e Barki (2011) enfatizam que uma licitação, para ser considerada sustentável, deverá observar os critérios socioambientais em todas as fases da contratação: previamente no planejamento do que e como contratar; na opção por um bem ou serviço; na exigência do cumprimento da legislação ambiental; na execução e fiscalização contratual; e, por fim, na destinação adequada dos resíduos originados da contratação.

Esse entendimento é corroborado nas orientações descritas no manual do ICLEI Europa (GVces, 2008, p. 21), ao dispor que “a licitação sustentável é uma solução para integrar considerações ambientais e sociais em todos os estágios do processo da compra e contratação dos agentes públicos (de governo) com o objetivo de reduzir impactos à saúde humana, ao meio ambiente e aos direitos humanos”.

A realização de compras públicas sustentáveis permite atender às necessidades específicas do Poder Público por meio da aquisição do produto que oferece o maior número de benefícios ambientais e, conseqüentemente, sociais. Biderman e outros (2008, p. 30) apresentam os seguintes pressupostos:

- Responsabilidade de consumidor: se os consumidores estivessem somente interessados em pagar o menor preço possível, isso poderia conduzir a uma espiral descendente com condições cada vez piores da saúde, danos ambientais e da qualidade dos produtos.
- Comprando somente o necessário: a melhor maneira para evitar os impactos negativos associados às compras de produtos e à contratação de serviços é limitar o consumo ao atendimento de necessidades reais, sem desperdício.
- Promovendo a inovação: a solução mais inteligente é comprar um produto com menor impacto negativo e utilizá-lo de maneira eficiente, impedindo ou minimizando a poluição ou a pressão sobre os recursos naturais, desenvolvendo, por sua vez, produtos e serviços inovadores.
- Abordagem do ciclo de vida: para evitar a transferência de impactos ambientais negativos de um meio ambiente para outro, e para incentivar melhorias ambientais em todos os estágios da vida do produto.

A mudança de atitude governamental, enquanto consumidor e garantidor do desenvolvimento sustentável, fornece mecanismos que atuam como suportes à produção pautada na sustentabilidade. Por isso, as contratações públicas tornam-se importante instrumento de política de inclusão social e de promoção aos direitos humanos.

Objetivando evitar a infringência da ampla competição entre as empresas interessadas em contratar com a administração pública, os aspectos citados devem ser introduzidos nas licitações públicas de forma gradual.

### 3 PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO E DA PRECAUÇÃO

As discussões sobre a ideia de bem ambiental o “res nullius”, a preocupação com a preservação dos recursos naturais<sup>7</sup>, bem como uma introdução

7 A proteção e a defesa dos recursos naturais ganhou maior proporção com a promulgação da Lei n° 6.938, de 31 de agosto de 1981. Nessa lei, estabelece-se a Política Nacional do Meio Ambiente, que objetiva harmonizar a preservação ambiental ao desenvolvimento socioeconômico e à proteção da dignidade da vida humana, conforme dispõem os seguintes artigos:

Art. 2° A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana [...].

Art. 4° A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

I – à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do

sobre o risco ambiental pode-se dizer que iniciou no Brasil, após a promulgação da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, recepcionada posteriormente pela Constituição Federal de 1988.

Em relação ao direito ambiental brasileiro, Colombo (2004, p. 2) explica a base teórica de vários princípios aplicados para “orientar o desenvolvimento e a aplicação de políticas ambientais as quais servem como instrumento fundamental de proteção ao meio ambiente e, conseqüentemente, à vida humana”.

Entre esses princípios, está o princípio da precaução, conforme já citado neste estudo. Sobre ele, Bottini (2007, p. 64) explica que “a incapacidade da ciência em oferecer respostas diante dos novos contextos tecnológicos não exime o gestor de riscos de empreender sua tarefa”.

Estudos apontam que os riscos de caráter ambiental podem ocorrer sob duas formas: risco concreto ou potencial, quando visível e previsível pelo conhecimento técnico-científico; e risco abstrato, quando invisível e imprevisível pelo conhecimento técnico-científico. Essas categorias são determinadas conforme o nível observado de conhecimento científico conjugado com o nível de incerteza (BECK, 1997). O Estado, enquanto “moderador” desses riscos, atua como gestor da interação entre a sociedade e o meio ambiente.

A prevenção se prescreve para o risco concreto, enquanto a precaução atua como remédio para o risco abstrato. Isso porque nesse risco – no abstrato – está-se diante da evidência da invisibilidade e da imprevisibilidade, da atual incapacidade humana de compreensão do risco no caso concreto, de sua natureza, de suas causas e origens e extensão dos seus efeitos.

Bottini (2007, p. 61) explica que

a não comprovação do risco não implica sua inexistência, a incerteza dos resultados de um empreendimento não significa sua segurança. Logo, cabem decisões estratégicas sobre a realização de tais atividades e sobre quais as medidas de contenção aplicáveis. O conjunto de decisões de gestão que optem pela restrição de atividades sobre cujo risco não existe conhecimento científico está diretamente ligado ao chamado princípio da precaução.

Mesmo com algumas definições doutrinárias sobre esses dois princípios, no desenvolvimento da pesquisa bibliográfica, percebe-se que há di-

vergência entre os doutrinadores quanto a sua definição no âmbito das licitações sustentáveis. Alguns doutrinadores adotam o princípio da prevenção, outros preferem adotar o princípio da precaução e, ainda, há os que utilizam ambas as expressões, supondo ou não diferenças entre elas.

Para fins de esclarecimento sobre o princípio da prevenção e precaução, Édís Milaré (2011, p. 169) utiliza a diferenciação tratando-os de forma separada, pois,

Com efeito, há cambiantes semânticos entre essas expressões, ao menos que se refere à etimologia. Prevenção é substantivo do verbo prevenir (do latim prae = antes e venire = vir, chegar), e significa ato ou efeito de antecipar-se, chegar antes; induz uma conotação de generalidade, simples antecipação no tempo, é verdade, mas com intuito conhecido.

Precaução é substantivo do verbo precaver-se (do latim prae = antes e cavere = tomar cuidado), e sugere cuidados antecipados com o desconhecido, cautela para que uma atitude ou ação não venha a concretizar-se ou a resultar em defeitos indesejáveis.

Nesse sentido, pode-se interpretar que a prevenção trata de riscos ou impactos já conhecidos pela ciência. Já a precaução se destina a gerir riscos ou impactos desconhecidos. Ainda na concepção do autor, o princípio da prevenção aplica-se quando o perigo é certo e quando se têm elementos seguros para afirmar que uma determinada atividade é efetivamente perigosa. Ou seja, diante da pouca valia da simples reparação, a prevenção é a melhor, quando não a única solução, tendo em vista que muitos danos ambientais são compensáveis, mas irreparáveis sob a ótica da ciência e da técnica.

Juarez Freitas (2012, p. 251) traça a linha distintiva entre os dois princípios afirmando que o princípio da precaução designa ações de proteção contra o perigo abstrato ambiental, ou seja, em momento anterior à identificação da lesão, em atividade cujos efeitos danosos ainda não estão determinados pela ciência e tecnologia, mas há verossimilhança da produção de tais efeitos nocivos. Entende o autor que o princípio da prevenção, diferentemente, trabalha com o perigo já diagnosticado, conhecido, em que a ciência e a tecnologia já possuem elementos e dados preciosos sobre o comportamento ou ação perigosa que se pretende praticar.

Seguindo o entendimento explicitado por Freitas (2012), no parágrafo anterior, será analisado o princípio da precaução nas compras públicas.

Assim, considera-se, neste trabalho, o princípio da precaução como aquele que determina que uma ação pode originar um dano irreversível público ou ambiental, na ausência de consenso científico irrefutável.

Na realização da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD), sediada no Rio de Janeiro, em 1992, foi aprovada a “Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento”<sup>8</sup>. Essa Declaração é composta por 27 princípios, que procuram “orientar a formulação de políticas e de acordos internacionais que respeitem o interesse de todos, o desenvolvimento global e a integridade do meio ambiente” (BRASIL, 1992).

Entre os princípios aprovados, destaque-se o princípio 15, abaixo em relevo, o qual dispõe:

Princípio 15: De modo a proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deve ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com as suas capacidades. Quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

Devido à inevitabilidade dos riscos que acompanham a sociedade atual e como medida essencial desenvolver ações específicas quanto a danos ambientais ainda incertos, o princípio da precaução passou a ser categoria de regra do direito internacional<sup>9</sup>, sendo considerado por muitos autores como um princípio fundamental do direito ambiental internacional<sup>10</sup>.

A prevenção é considerada como dever jurídico de evitar a consumação de danos, consoante o entendimento de Paulo Afonso Leme Machado (2010, p. 96), diante de uma situação que se sabe resultará em dano. Assim, há obrigação estatal de intervir a fim de evitá-lo, porque “aplica-se a impactos ambientais já conhecidos e dos quais se possa, com segurança estabelecer um conjunto de nexos de causalidade que seja suficiente para a identificação

8 Importante consignar que, devido à importância da aplicabilidade dos princípios da precaução e da prevenção na administração pública, eles foram incluídos na Declaração do Rio – Eco 92.

9 O princípio da precaução ao ser incluído na Declaração do Rio como um resultado da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – RIO/92 passou a ser considerado como um princípio fundamental de direito ambiental internacional.

10 Entre os autores que consideram a importância do princípio da precaução para o direito internacional do meio ambiente estão Sands, Machado e Rios, entre outros.

dos impactos futuros mais prováveis”.

Já a precaução está intimamente relacionada com o dever de cautela, ou seja, diante de uma situação em que se possui fundada possibilidade – mas não há a certeza – de dano, também se legitima a intervenção estatal, a fim de evitar inclusive o risco.

Assim, presentes os dois pressupostos, é possível evitar os resultados insustentáveis ao meio ambiente. Enfatiza-se que, no caso de inércia ou omissão do Estado em desenvolver políticas públicas de prevenção e precaução, este poderá ser responsabilizado juridicamente pelos danos causados à população e ao meio ambiente.

Importante consignar que os conceitos de precaução e de prevenção são próximos, porém não se confundem.

Ao apresentar uma análise sobre os princípios da prevenção e da precaução, Veridiana Bertogna (2011, p. 77) explica que

A adoção de tais princípios pelo texto constitucional é expressa em todo o art. 225. Assim é que o inciso IV de seu § 1º exige para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade. No mesmo sentido, o inciso V determina ao Poder Público que não se omita no exame das técnicas e métodos utilizados nas atividades humanas que ensejem risco para a saúde humana e o meio ambiente. O zoneamento ambiental, descrito no inciso III, também materializa as medidas de controle e gestão exigidas pelo princípio da precaução e da prevenção na conservação do meio ambiente.

Assim, entende-se que a aplicação do princípio da precaução pode ser manifestada de forma apropriada na formulação de políticas públicas ambientais que tenham como objetivo promover a defesa do meio ambiente e o afastamento ou diminuição de risco de danos ambientais.

A autora argumenta que caberá ao governo o empenho no desenvolvimento de tais políticas públicas. A ele incumbe determinar as tarefas de programar pesquisas relacionadas ao meio ambiente, melhorar o desenvolvimento de tecnologias sustentáveis, construir um sistema para observar as mudanças ecológicas ocorridas, impor mais objetivos para a política ambiental que devem ser alcançados em médio e longo prazos, fortalecer os órgãos

estatais competentes no intuito de melhorar a execução dos programas socioambientais, bem como desenvolver textos legislativos com vistas a uma efetiva organização da legislação de proteção ambiental.

Como consequência e também derivação do princípio da prevenção ao dano ambiental, o princípio da precaução sugere que sejam tomadas pelos Estados e empreendedores as medidas necessárias para se evitar a ocorrência de danos. Sua base se constitui da urgência e da prudência como instrumentos para se tratarem as causas e as consequências dos danos ambientais causados pelos mais diversos fatores: contaminação dos recursos naturais, poluição do ar, desmatamento etc.

Essa noção de sustentabilidade baseia-se na garantia de recursos para as gerações futuras. Reforça-se que deve haver um esforço concentrado governamental para que seja estabelecido um novo modelo de desenvolvimento, em que a gestão priorize os resultados econômicos, sociais e ambientais, denominados de pilares da sustentabilidade (DALLARI; VENTURA, 2002).

Assim, a ação governamental pode inserir dispositivos que minimizem as ameaças ao ambiente, como por meio de seus editais de licitação, e levando-se em conta o princípio da precaução. Essas ameaças se fazem presentes na degradação local, regional e global, no aquecimento global e nas mudanças climáticas, no acúmulo de substâncias perigosas no ambiente, na degradação das florestas, na poluição, na escassez de água, entre tantos outros. A maioria desses problemas, resultante do desenvolvimento tecnológico, mesmo que presentes no dia a dia da sociedade, não têm seus efeitos globais previsíveis (BECK, 2011).

Por meio de um procedimento administrativo – a licitação –, as compras e as contratações públicas são realizadas, conforme inciso XXI, do artigo 37<sup>11</sup> da Constituição Federal Brasileira. Conforme a Lei no 8666/1993, a seleção da proposta mais vantajosa ao interesse público mediante o atendimento dos requisitos estabelecidos. Sobre o interesse público, Biderman et al. (2008, p. 21) asseveram que “a licitação sustentável é uma solução para

---

11 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

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. (Regulamento)

integrar considerações ambientais e sociais em todos os estágios do processo da compra e contratação dos agentes públicos (de governo) com o objetivo de reduzir impactos à saúde humana, ao meio ambiente e aos direitos humanos”.

Dessa forma, a administração pública, amparada na lei, exerce um crivo no interesse da gestão coletiva. Submete as ofertas dos potenciais fornecedores às especificações e regulamentos, visando à seleção das propostas mais vantajosas. Entende-se, aqui, proposta vantajosa como aquela que atende plenamente aos interesses da coletividade.

Diante desse cenário, por meio da Instrução Normativa no 01/2010 do MPOG, o Estado deve estabelecer que os gestores públicos insiram critérios de sustentabilidade ambiental na elaboração de editais públicos e também ao longo do processo licitatório das contratações públicas. No momento de preparação do termo de referência ou do projeto básico – fase interna –, o administrador público deve deliberar levando em conta o impacto ambiental de suas solicitações, assim como o princípio da precaução. Tanto a demanda da gestão governamental, quanto a quais critérios o objeto de contratação/aquisição visa a atender, e a consciência dos efeitos do consumo governamental devem estar expostos de forma objetiva.

Pode ser observado que o princípio da precaução, juntamente com o da eficiência, tem forte aplicação no instituto das compras públicas sustentáveis. Isso porque estabelece uma gestão proativa, a qual visa a alterar o modelo de consumo. A cadeia de fornecimento e produção, dessa forma, é afetada. Exemplo de que isso é possível está no relatório do Ministério de Planejamento Orçamento e Gestão, em que informa que entre os anos 2010 e 2012, o crescimento de fornecedores que participam das licitações sustentáveis foi de 10%. As informações divulgadas reforçam o poder de compra que o Estado tem e sua força em mudar os paradigmas nas licitações públicas.

As compras públicas sustentáveis ampliam o conceito de contratação mais vantajosa nas licitações, o que permite que o Estado adquira itens menos danosos ao ambiente. Mesmo que o princípio da precaução traga, em um primeiro momento, critérios mais rígidos nas licitações, as vantagens ambientais se revelam menos onerosas no longo prazo. Isso ocorre devido ao fato de minimizar os gastos governamentais com a reparação dos danos ambientais, consumir menos energia e materiais e, assim, incentivar o surgimento de novos mercados (JESUS; CHRISPINO; SOUZA, 2013).

Há muitas outras vantagens em se realizar compras públicas sustentáveis, visando a alcançar a minimização do impacto de resíduos; instrumento de ação pela integração de critérios ambientais em todos os estágios do processo de produção; promoção de mecanismos inovadores para inclusão de critérios ambientais e sociais em processos e produtos. Quando a eficiência e a redução de desperdício são priorizadas, tem-se como resultado economia para o consumidor, além de melhorar a imagem da autoridade pública por transmitirem responsabilidade aos cidadãos, e por serem ambiental, social e economicamente eficientes (MPOG, CURSO CPS, 2011).

Todas as vantagens apresentadas têm como base a aplicação do princípio da precaução. Quando esse princípio é empregado de forma efetiva nas compras públicas, passa-se de uma obrigação de vigilância para um estado de responsabilidade política e econômica. Jesus, Chrispino e Souza (2013, p. 10-11) afirmam que “a própria ação do Estado em seu poder de consumo, no contexto da ação e decisão, é orientada para aliar esforços de mercado na minimização de impactos econômicos, sociais e ambientais”.

Dessa forma, constata-se que o Governo assume o papel importante de indutor do mercado, pois os critérios são estabelecidos por ele, que detém o recurso e define o objeto. Isso porque deve visar sempre a contratação mais vantajosa e, no caso concreto das licitações públicas, ambientalmente sustentáveis.

#### **4 CONCLUSÃO**

O presente artigo objetivou apresentar uma abordagem sobre as licitações sustentáveis à luz do princípio da precaução, por meio de uma revisão bibliográfica dos temas relacionados, como a sustentabilidade e a gestão pública. Partiu-se da obrigatoriedade prevista no art. 3º, da Lei nº 8.666/1993, de inclusão de critérios de sustentabilidade nas licitações públicas, e uma análise das características e pontos comuns entre os princípios da prevenção e precaução.

Observou-se que as decisões políticas devem envolver questões sociais, econômicas e ambientais. Esse novo posicionamento do Estado advém de decisões internacionais, bem como da exigência da própria sociedade

para que se legisle com o intuito de garantir meios de produção e desenvolvimento sustentáveis.

Devido à busca de produção em larga escala e o consumo exorbitante, o risco ao meio ambiente está presente na sociedade. Porém, há meios de se gerir essa situação em um nível tolerável, se a administração pública inserir em sua gestão medidas amenizadoras, sobretudo a potenciais danos de suas ações administrativas e decisões políticas, bem como a possibilidade de se evitarem danos perpassa pelo princípio da precaução, quando se buscam a sustentabilidade e uma gestão responsável em relação ao meio ambiente.

O Estado demanda um consumo considerável de bens e serviços no atendimento das necessidades da sociedade. Dessa forma, o princípio ora estudado deve permear a administração pública, a qual, utilizando-se de seu poder de compra, deve incluir nos processos licitatórios, critérios ambientais, visando às compras públicas sustentáveis.

Os gestores públicos têm aderido às compras públicas sustentáveis, mesmo que por força da lei. O resultado consiste em uma nova forma de produção e distribuição de produtos e serviços por parte dos fornecedores. Por isso, o Governo tem a possibilidade de regular e atuar no mercado consumidor, conseqüentemente também de reduzir os danos ao ambiente devido a sua forma sustentável de consumo.

Por meio do estudo realizado, foi possível identificar contribuições significativas quando da adoção do princípio da precaução nas decisões governamentais, especialmente nas decisões que envolvem as licitações para compras públicas sustentáveis. Podem-se citar a adesão dos gestores públicos no que se refere à redução dos riscos ao ambiente e à sociedade e um repensar sobre os padrões de consumo, o que resulta na adoção de critérios para sua própria demanda, que é significativa.

O resultado dessa nova postura evidencia-se, principalmente, em uma gestão da administração pública mais eficiente e participativa, em que a relação risco/benefício constitui-se na base das decisões políticas.

## REFERÊNCIAS

ABREU, G. M. R. **O princípio da precaução e o Controle Externo pelo Tribunal de Contas da União em matéria ambiental.** Porto Alegre-RS, 2008. Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universi-

dade Católica do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055762.PDF>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

BARKI, T.a V. P. **Curso: Contratações públicas sustentáveis**. Curitiba, 2011.

BECK, U. **A Reinvenção da política: rumo a uma teoria da modernização reflexiva**. In: BECK, U.; GIDDENS, A.; LASH, S. Modernização reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna. São Paulo: Ed. Universidade Estadual Paulista, 1997.

BECK, U. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade**. Tradução Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

BERTOIGNA, V. **Princípios constitucionais ambientais aplicáveis às licitações sustentáveis: Licitações e contratações públicas sustentáveis**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

BIDERMAN, R. (Org.) **Guia de compras públicas sustentáveis: uso do poder de compra do governo para a promoção do desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

BOTTINI, P. C. **Crimes de perigo abstrato e princípio da precaução na sociedade de risco**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **A Rio + 20. Desenvolvimento (CNUMAD), sediada no Rio de Janeiro em 1992**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/rio20/a-rio20.aspx>>. Acesso em: 5 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.746**, de 5 de junho de 2012. Regulamenta o art. 3o da Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993, para estabelecer critérios, práticas e diretrizes para a promoção do desenvolvimento nacional sustentável nas contratações realizadas pela administração pública federal, e institui

a Comissão Interministerial de Sustentabilidade na Administração Pública – CISAP. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/decreto/d7746.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7746.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.349**, de 15 de dezembro de 2010. Altera as Leis no 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.958, de 20 de dezembro de 1994, e 10.973, de 2 de dezembro de 2004; e revoga o § 1º do art. 2º da Lei no 11.273, de 6 de fevereiro de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12349.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12349.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação & Governos Locais pela Sustentabilidade. **Curso de compras e contratações públicas sustentáveis no Governo Federal**. Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação & Governos Locais pela Sustentabilidade. **Informativo de Compras Públicas Sustentáveis**. COMPRASNET, 2012.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **A Rio +20**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/rio20/a-rio20.aspx>>. Acesso em: 23 nov. 2015

COLOMBO, S. R. B. **Políticas públicas e aplicação do princípio da precaução**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, VIII, n. 21, maio 2005. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=521](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=521)>. Acesso em 23 nov. 2015.

DALLARI, S. G.; VENTURA, D. F. L. **O princípio da precaução: dever**

**do Estado ou protecionismo disfarçado?** Perspec, São Paulo, v. 16, no 2, p. 53-63. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v16n2/12111.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

FIORILLO, C. A. P. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 11. ed. ver. ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

FREITAS, J. **Sustentabilidade direito ao futuro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GVCES. **Centro de Estudos em Sustentabilidade (GVces) da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV/EAESP)**. 2008. Disponível em: <<http://www.fgv.br/ces/inova>>. Acessado em: 23 nov. 2015.

HAMMERSCHMIDT, D. **O risco na sociedade contemporânea e o princípio da precaução no direito ambiental**. Sequência de estudos jurídicos e políticos, v. 23, no 45, p. 97-122, 2010. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15317>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

ICLEI. **Governos Locais pela Sustentabilidade. Guia de compras públicas sustentáveis**. 2008. Disponível em: <<http://cpsustentaveis.planejamento.gov.br/assets/conteudo/uploads/compraspublicas2aed5aprova.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

JESUS, C. S.; CHRISPINO, A.; SOUZA, C. G. **Compras Públicas Sustentáveis e o Princípio da Precaução: uma Abordagem Teórica**. In: X Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2013, Resende-RJ. X Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2013.

MACHADO, P. A. L. **Direito Ambiental Brasileiro**. 13. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MILARÉ, É. **Direito do Ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005.

MIRANDA, B. C. **Do procedimento da licitação sustentável como instrumento de eficácia do princípio da precaução em defesa do meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado.** Monografia (graduação). Direito da Universidade Católica de Brasília. 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ucb.br/jspui/bitstream/10869/2127/1/Barbara%20Cardoso%20Miranda.pdf>>. Acesso em: 23. nov. 2015.

SANTOS, M. G. **Licitações e contratações públicas sustentáveis.** Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SANTOS, M. G.; BARKI, T. V. P. (Coord.) **Licitações e contratações públicas sustentáveis.** Belo Horizonte: Fórum, 2011.

TRENNEPHOL, N. D. **Gestão de riscos e seguro ambiental no Brasil: garantia de reparação de danos causados ao meio ambiente.** 2006. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp021642.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

VARELLA, M. D.; PLATIAU, A. F. B. **Princípio da Precaução.** Editora Del Rey e Escola Superior do Ministério Público da União. Disponível em: <[http://marcelodvarella.org/marcelodvarella.org/Meio\\_Ambiente\\_files/versao\\_del\\_rey\\_1.pdf](http://marcelodvarella.org/marcelodvarella.org/Meio_Ambiente_files/versao_del_rey_1.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2015.

## Transparência na Gestão Fiscal nos Municípios do Estado do Ceará

Transparency in Fiscal Management in the Municipalities of the State of Ceará

**Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior<sup>1</sup>**

**Vanessa Aragão de Goes Salgueiro<sup>2</sup>**

### RESUMO

O objetivo desta pesquisa é verificar o cumprimento das determinações estabelecidas na legislação brasileira sobre a tempestividade e regularidade do padrão mínimo de divulgação de informações nos portais dos municípios do Estado do Ceará, buscando analisar as principais características que justifiquem a obediência ou não do dispositivo legal. Como metodologia foi utilizada uma pesquisa bibliográfica seguida de uma pesquisa de campo sobre a situação das práticas de evidenciação dos municípios. Para tanto, utilizou-se a avaliação promovida pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE). A partir da aferição da transparência segundo as avaliações do TCM-CE, buscou-se estabelecer relações com outras variáveis, principalmente através do coeficiente de correlação linear de Pearson. O resultado da pesquisa apontou que aproximadamente 25% dos municípios do Estado do Ceará cumpre fielmente o disposto na legislação, sendo que as maiores desconformidades encontradas nas demais cidades se referem à tempestividade na divulgação em tempo real das informações sobre a gestão pública. Revelou-se ainda o Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM) como a característica que mais pode influenciar na melhor divulgação do município, entretanto, o coeficiente de correlação de Pearson apontou que o grau de correlação não é forte. Desta forma, é necessário o aprofundamento dos estudos, incrementando, por exemplo, os parâmetros de evidenciação dos municípios.

**Palavras-Chave:** Evidenciação. Transparência. Correlação. Municípios. Estado do Ceará.

1 Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) e Professor da Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: manuel@tce.ce.gov.br.

2 Especialista em Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE). E-mail: vanessaaragao@tcm.ce.gov.br.

## ABSTRACT

The objective of this research is to verify if the criteria established by Brazilian legislation on the timing and minimum standard of regular information disclosure on the portals of the State of Ceará municipalities are being met, trying to analyze the main features that justify the fulfillment of the legal provision. As a methodology, a bibliographical research was used followed by a field research on the situation of disclosure practices of municipalities. For this purpose, was used the evaluation promoted by the Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE). From the measurement of the transparency according to TCM-CE assessments, sought to establish relations with other variables, primarily through linear correlation coefficient of Pearson. The result of the survey showed that approximately 25% of the State of Ceará municipalities faithfully comply with legislation, and the highest nonconformities found in other cities refer to the timing in real-time dissemination of information on public management. The result of research indicated the Municipal Development Index (MDI) as the trait that most can influence better dissemination of the municipality, however, the Pearson correlation coefficient showed that the correlation is not strong. Thus, it is necessary to deepen the studies, increasing, for example, the disclosure parameters of municipalities.

**Keywords:** Disclosure. Transparency. Correlation. Municipalities. State of Ceará.

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo desta pesquisa é verificar se as determinações estabelecidas na legislação sobre a tempestividade e regularidade do padrão mínimo de divulgação de informações nos portais dos municípios do Estado do Ceará estão sendo cumpridas, buscando analisar as principais características que justifiquem o cumprimento ou não do dispositivo legal.

Os objetivos específicos estabelecidos foram os seguintes: identificar os principais aspectos legais que fundamentam a divulgação tempestiva de informações no portal da transparência dos municípios; identificar o grau de aderência a essa legislação nos municípios do Estado do Ceará; e analisar as principais características que eventualmente expliquem o cumprimento ou não da legislação pertinente.

Justifica-se o presente trabalho pela constatação de que as fraudes no setor público brasileiro parecem ser comuns, haja vista o grande número de denúncias que corriqueiramente são divulgadas pela imprensa e, considerando que as contas públicas interessam a todos os integrantes da sociedade, torna-se evidente a importância de um estudo que vise trazer esse tema à discussão, uma vez que a transparência pública, objeto deste estudo, é o canal que possibilita de forma efetiva à sociedade fiscalizar as entradas e saídas de recursos dos órgãos públicos.

Soma-se a isso o fato de que a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 acrescentou dispositivos à Lei Complementar 101, de 4 de Maio de 2000, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, e que essas novas normas criadas com o propósito de propiciar transparência das informações precisam ser evidenciadas ao máximo, de modo que toda a sociedade tome conhecimento de quais informações devem estar disponíveis para os cidadãos nos portais dos governos em geral e adquira o hábito de fiscalizá-las e cobrar providências dos governantes.

Assim, delimitado quanto à extensão, às informações divulgadas nos portais dos municípios do Estado do Ceará, quanto ao assunto, e ao contexto das finanças públicas, este trabalho busca oferecer resposta a um problema que pode ser expresso pelo seguinte questionamento: quais as características que podem influenciar o cumprimento ou não do dispositivo legal que exige a apresentação de informações tempestivas nos portais dos municípios do Estado do Ceará?

As hipóteses a serem testadas se referem às influências das características demográficas e socioeconômicas dos municípios estudados, tais como população, área, Produto Interno Bruto (PIB), Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), entre outros aspectos mais bem detalhados na metodologia.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Controle social e transparência das informações públicas**

Atualmente, quando uma nova realidade econômica e social se apresenta, o foco é configurar um modelo de Administração Pública Gerencial partindo da premissa que o objetivo do estado deve ser o cidadão.

O conceito de cidadania está ligado aos direitos pertinentes a uma sociedade que devem ser exercidos, intervindo nos negócios públicos do Estado e participando direta e indiretamente da sua administração, ou seja, fiscalizando o estado. Para que isso se concretize, o governo deve ser o mais transparente possível, permitindo o acesso às informações, objeto fundamental em um estado democrático.

A forma mais eficiente para os cidadãos participarem e ficarem atualizados a respeito do setor público é a transparência, pois, através dela, é possível acompanhar a gestão em cada área e identificar as corrupções que possam estar ocorrendo.

Nesse sentido, o artigo 37 da Constituição Federal Brasileira de 1998 cita os cinco princípios básicos que devem reger a administração pública:

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...

[...]

§ 1º A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Ainda nessa esteira Afonso (apud Wlassak, 2002, p. 87) diz que: “A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo”.

Entretanto, o conceito de transparência é bem mais abrangente que o da publicidade, pois uma informação pode ser pública, mas não ser relevante.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e possui um capítulo intitulado “Transparência, controle e fiscalização”, o que possibilitaria ao cidadão avaliar, através da informação disponibilizada em relatórios, o grau de sucesso obtido pela gestão pública.

Esse dispositivo legal é considerado por muitos autores um marco nas

finanças públicas do Brasil, principalmente por ter estabelecido a transparência das informações como um dos seus pilares, possibilitando um acompanhamento das contas públicas pela sociedade.

Conclui-se que os órgãos públicos devem obedecer aos princípios da publicidade e transparência necessitando, assim, prestar contas para a sociedade.

A Lei Complementar nº 131/2009 adicionou normas à LRF e modificou o parágrafo único do seu art. 48 e, em especial, o inciso II: “A transparência será assegurada também mediante [...] II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, **em tempo real**, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, **em meios eletrônicos de acesso público**” (grifo nosso).

A internet é uma poderosa ferramenta para divulgação de informações. É um meio encontrado de aproximar o estado e a sociedade e, por sua vez, reforçando as democracias representativas e participativas.

Rheinhold (apud Teixeira, 2004, p. 28) considera que as comunicações mediadas por computadores são um novo tipo de espaço social com um grande potencial libertador. Diz que a tecnologia por ela utilizada possibilita aos cidadãos poderes intelectual, social, comercial e político.

Mesmo que de forma excludente, o potencial da internet é muito grande e o crescimento de seu uso no Brasil ocorre em escala significativa. Se todos os usuários da internet no Brasil se conscientizarem da necessidade de participar do combate à corrupção, pela ética e política, isso seria um grande passo para a introdução de um modelo para se fazer política.

A internet está aliada com outros meio de comunicação (jornais, revistas, murais, folhetos, diário oficial, reuniões comunitárias, audiências públicas, horário eleitoral, publicidade e pronunciamentos oficiais) tendo como pano de fundo os já citados princípios básicos da administração pública.

Reportando-se ainda à nova redação dada ao artigo 48 da LRF, a avaliação de regularidade realizada pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) se concentra exatamente na tempestividade das informações divulgadas nos Portais dos Municípios, verificando se os dados estão sendo divulgados em tempo real.

O entendimento acerca de tempo real foi destacado no Decreto nº 7.185/2010, em seu artigo 2º, § 2º, II, quando se estabelece o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil como prazo limite para sua divulgação.

Quanto ao detalhamento dos registros contábeis, o artigo 7º identifica

um padrão mínimo de informações a serem divulgadas:

- I – quanto à despesa:
  - a) o valor do empenho, liquidação e pagamento;
  - b) o número do correspondente processo da execução, quando for o caso;
  - c) a classificação orçamentária, especificando a unidade orçamentária, função, subfunção, natureza da despesa e a fonte dos recursos que financiaram o gasto;
  - d) a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento, inclusive nos desembolsos de operações independentes da execução orçamentária, exceto no caso de folha de pagamento de pessoal e de benefícios previdenciários;
  - e) o procedimento licitatório realizado, bem como à sua dispensa ou inexigibilidade, quando for o caso, com o número do correspondente processo; e
  - f) o bem fornecido ou serviço prestado, quando for o caso;
- II – quanto à receita, os valores de todas as receitas da unidade gestora, compreendendo no mínimo sua natureza, relativas a:
  - a) previsão;
  - b) lançamento, quando for o caso; e
  - c) arrecadação, inclusive referente a recursos extraordinários.

Destaca-se que o referido Decreto pode ser aplicado aos municípios, tendo em vista que, em seu preâmbulo e em seu artigo 1º, é feita referência ao padrão mínimo de qualidade a ser seguido por cada ente da Federação, conforme artigo 1º, § 3º da LRF, que cita a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Dessa forma, o TCM-CE busca identificar o cumprimento dessa legislação, observando periodicamente o atendimento ao padrão mínimo de qualidade e à tempestividade das informações divulgadas.

## 2.2 Fatores que influenciam a transparência dos municípios

A partir da análise de pesquisas recentes sobre o assunto, foi possível constatar que existe uma provável relação entre o nível de desenvolvimento socioeconômico dos municípios e suas práticas de transparência das informações sobre a gestão pública.

Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2010) realizaram pesquisa nos portais eletrônicos dos grandes municípios brasileiros e identificaram que, apesar

dos baixos níveis de transparência, existiu associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações. Foram apresentadas correlações entre o grau de transparência e a localização dos municípios em relação a capital, Produto Interno Bruto (PIB) per capita, Receita Orçamentária, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) Municipal, Taxa de Alfabetização, Índice FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – de Desenvolvimento Municipal (IFDM), Índice de Potencial de Consumo (IPC) e dinamismo municipal.

Por outro lado, não foram confirmadas hipóteses de influência da região do Brasil em que se encontram os municípios, do vínculo partidário, da participação em redes de integração e acessibilidade do site.

Gallego-Álvarez, Rodríguez-Domínguez e García-Sánchez (2010), em pesquisa com 81 municípios de vários países, observam que, em nível internacional, os municípios apresentam uma tendência comum a respeito do conteúdo informativo nos seus portais. Indicaram também que a complexidade dos órgãos governamentais e o montante do orçamento influenciam no desenvolvimento de um e-governo participativo e dinâmico.

Jacques, Quintana e Macagnan (2013), em outro estudo, analisam a gestão das prefeituras no sul do país. Foram identificadas correlações positivas em relação ao PIB dos municípios. Também foi possível perceber que população, PIB e receita arrecadada são variáveis que, se analisadas em conjunto, servem para definir grupos de municípios que apresentam situações similares em relação à transparência.

Barros e Fonseca (2015) realizaram pesquisa acerca dos fatores determinantes da transparência nos municípios do Estado do Paraná. Foi possível identificar que existe relação positiva com as variáveis Taxa de Alfabetização, População Total, PIB *per capita*, Receita Arrecadada e Índice de Desenvolvimento Humano Municipal. Os autores destacam ainda que os municípios com maior população têm transparência fiscal mais efetiva.

Essas pesquisas indicam que é provável existir uma correlação positiva e forte com o nível de desenvolvimento econômico e social dos municípios. Essa premissa foi utilizada como parâmetro norteador para definir as hipóteses desta pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

O método de pesquisa escolhido foi a pesquisa bibliográfica combinada com uma pesquisa de campo. Com relação à pesquisa bibliográfica, Marconi e Lakatos (2010, p. 166) citam que:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação oral: rádio, gravações em fita magnética e audiovisual: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

A partir da citação apresentada, depreende-se que a pesquisa bibliográfica possibilita ao pesquisador o aprofundamento sobre o conteúdo, corroborando para o embasamento científico necessário para efetuar a posterior análise de dados, propiciando possíveis descobertas sobre o tema.

A pesquisa de campo, segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 169): “é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles”.

Com base no exposto, deduz-se que a pesquisa de campo representa a fase de coleta de dados sobre o tema, buscando responder à questão de pesquisa em análise.

Para este trabalho, foram consideradas as avaliações realizadas pelo TCM-CE nos 184 municípios do estado do Ceará durante o exercício de 2014. O resultado dessas análises é disponibilizado mensalmente no endereço eletrônico do TCM-CE (2014).

Nessas avaliações realizadas pelo referido órgão de controle externo foi observado o atendimento aos requisitos de tempestividade e de padrão mínimo de qualidade das informações divulgadas nos Portais da Transparência dos Municípios que compõem o Estado do Ceará. A cada requisito não cumprido, ao longo de 2014, a nota do município era reduzida proporcio-

nalmente, tendo sido atribuída nota 10 àqueles municípios que atenderam plenamente aos dois requisitos ao longo dos 12 meses do referido exercício.

Em seguida, buscou-se estabelecer a correlação entre as notas atribuídas aos municípios e muitas variáveis, como: “Área do Município”; “Distância da Capital”; “População”; “Quantidade de salas de aula utilizadas”; “Quantidade de professores”; “Renda da população”; “Quantidade de empregos”; “População fora da faixa da pobreza”; “Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM)”; “Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)”; “Produto Interno Bruto (PIB)”; “Receita tributária”; e “Despesas Empenhadas”. No intuito de observar a variação entre as notas atribuídas e as variáveis, foi calculado o coeficiente de correlação linear de Pearson.

Também se buscou realizar uma análise comparativa entre as notas atribuídas aos municípios e a sua representação política, obtida a partir de dados divulgados pelo Tribunal Regional Eleitoral do Ceará – TRE-CE (2012) e TRE-CE (2014).

### *Hipóteses Testadas*

A partir da questão de pesquisa apresentada, foram elencadas várias hipóteses que representam características demográficas e socioeconômicas dos municípios estudados com o intuito de averiguar eventuais correlações existentes. O Quadro 1 explicita as variáveis que nortearam a definição das hipóteses.

Quadro 1: Resumo das variáveis eleitas e hipóteses para pesquisa

<b>Variável</b>	<b>Descrição</b>
Avaliação do TCM-CE	Variável dependente que reflete uma nota variando de 0 a 10, atribuída com base nas avaliações do TCM-CE a respeito de tempestividade (“Tempo Real”) e “Padrão Mínimo de Qualidade” das informações divulgadas pelos municípios acerca da gestão pública.

Área do Município	Variável dependente que reflete o espaço territorial ocupado pelo município. H1: Quanto maior a área ocupada, maior a transparência nas informações.
Distância da Capital	Variável dependente que reflete a distância em linha reta entre o município e a capital do Estado do Ceará, Fortaleza. H2: quanto mais próximo da capital, maior a transparência nas informações.
População	Variável dependente que reflete a estimativa da população residente no município. H3: Quanto maior a população, maior a transparência nas informações.
Quantidade de Salas de Aula Utilizadas	Variável dependente que reflete a quantidade de salas de aula existentes e utilizadas no município para os alunos. H4: quanto maior a quantidade de salas de aula utilizadas, maior a transparência nas informações.
Quantidade de Professores	Variável dependente que reflete a quantidade de professores contratados pelo município. H5: quanto maior a quantidade de professores, maior a transparência nas informações.
Renda da População	Variável dependente que reflete o valor do rendimento nominal médio mensal (em reais). H6: quanto maior a renda da população, maior a transparência nas informações.
Quantidade de Empregos	Variável dependente que reflete o número de empregos formais no município. H7: quanto maior a quantidade de empregos, maior a transparência nas informações.
População fora da faixa da pobreza	Variável dependente que reflete a população deduzindo-se os habitantes considerados extremamente pobres no município. H8: quanto maior a população fora da faixa da pobreza, maior a transparência nas informações.
Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM)	Variável dependente que reflete o Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM) dos municípios. H9: quanto maior o IDM, maior a transparência nas informações.
Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)	Variável dependente que reflete o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos municípios. H10: quanto maior o IDH, maior a transparência nas informações.
Produto Interno Bruto (PIB)	Variável dependente que reflete o Produto Interno Bruto (PIB) dos municípios. H11: quanto maior o PIB, maior a transparência nas informações.
Receita Tributária	Variável dependente que reflete a Receita Orçamentária realizada pelos municípios. H12: quanto maior a receita tributária, maior a transparência nas informações.

Despesas Empenhadas	Variável dependente que reflete a Despesa orçamentária empenhada pelos municípios. H13: quanto maior as despesas empenhadas, maior a transparência nas informações.
---------------------	---

Fonte: Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE, 2014)

Os dados referentes às variáveis dependentes foram obtidos através de consulta ao Anuário Estatístico do Ceará 2014, do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE, 2015) e a maioria das informações se concentra no período de 2010 a 2012.

Para se estabelecer a relação entre as variáveis independentes (x) e a variável dependente (y) foi utilizado o coeficiente de correlação de Pearson, que pode ser calculado com a seguinte expressão:

$$r = \frac{\sum x.y - n.\bar{X}.\bar{Y}}{\sqrt{(\sum x^2 - n\bar{X}^2)(\sum y^2 - n\bar{Y}^2)}}$$

O resultado obtido (r) pode variar de 1 a -1 e quanto mais próximo dos extremos, maior será a intensidade da correlação. O sinal indicará se a relação é positiva ou negativa.

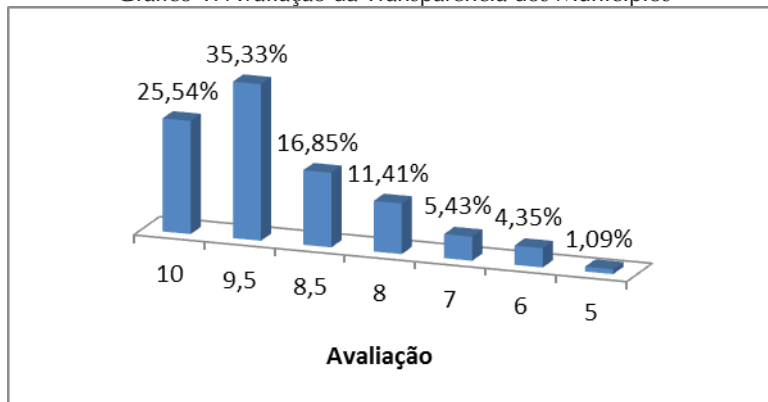
A partir da identificação de um forte grau de correlação, pode ser calculado o Coeficiente de Determinação (r<sup>2</sup>). A elaboração dessa análise foi obtida utilizando a ferramenta de Análise de Dados do software Microsoft Excel. Os resultados estão apresentados no tópico a seguir.

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

### 4.1 Panorama

A partir da coleta de dados disponibilizada pelo TCM-CE foi possível observar que grande parte dos municípios do Estado do Ceará mantiveram, ao longo do ano de 2014, o padrão mínimo de qualidade de informações prestadas e a tempestividade na apresentação dessas informações. O Gráfico 1 evidencia a análise.

Gráfico 1: Avaliação da Transparência dos Municípios



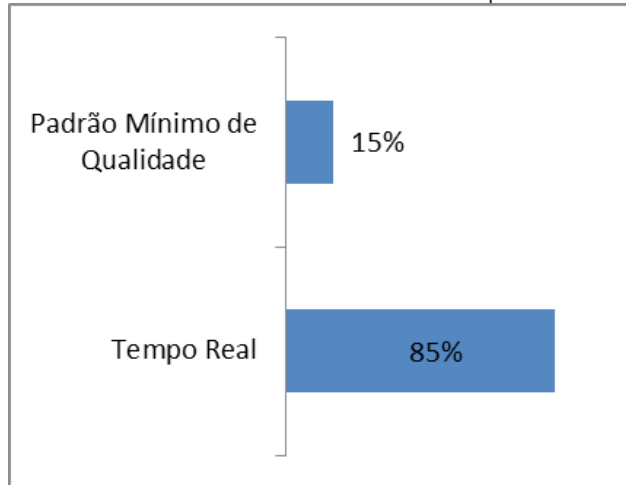
Fonte: Elaborado pela autora com base em TCM-CE (2014)

O Gráfico 1 demonstra que cerca de 25% foram perfeitos, sem apresentar qualquer inconsistência ao longo do período estudado, e que pouco mais de 35% registraram apenas uma falha nos 12 meses examinados. O restante dos municípios, aproximadamente 40%, assinalou pelo menos duas falhas ao longo do ano de 2014.

Apesar de o percentual não ser alto (1,09%), dois dos municípios se destacaram negativamente, tendo descumprido a legislação em 6 dos 12 meses pesquisados, auferindo um escore de 5,00 de 10,00 pontos possíveis.

Foi possível identificar ainda que a maior parte das desconformidades se deveu à não disponibilização em tempo real dos dados dos municípios, como pode ser observado no Gráfico 2.

Gráfico 2: Desconformidades nos Municípios



Fonte: Elaborado pela autora com base em TCM-CE (2014)

O Gráfico 2 indica que 85% das inconsistências se devem à falta de tempestividade dos municípios e que os 15% restantes se referem ao padrão mínimo de qualidade das informações divulgadas.

Notou-se ainda que, no exercício de 2014, a maior parte das desconformidades ocorreu no início do ano. No caso do critério de “Tempo Real”, 53,18% das ocorrências se deram nos meses de janeiro e fevereiro.

Importante destacar que, apesar do cenário positivo, apresentado especialmente no Quadro 1, cada ponto perdido representa uma ilegalidade praticada pelo município, tornando-o, dessa forma, vulnerável a sanções. Portanto, deve se buscar sempre a nota máxima.

#### 4.2 Possíveis correlações

O Quadro 2 evidencia o resultado do cálculo do coeficiente de correlação de Pearson para as variáveis citadas no Quadro 1.

Quadro 2: Resultado do coeficiente de correlação de Pearson

Variáveis Dependentes	Coeficiente de Pearson (r)	Coeficiente de Determinação (r <sup>2</sup> )
Área do Município	-0,041688	0,001738
Distância da Capital	0,026597	0,000707
População	0,114458	0,013101
Quantidade de salas de aula utilizadas	0,116899	0,013665
Quantidade de Professores	0,122228	0,014940
Renda da população	0,185647	0,034465
Quantidade de empregos	0,097899	0,009584
População fora da faixa da pobreza	0,113177	0,012809
Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM)	0,249987	0,062493
Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)	0,149303	0,022291
Produto Interno Bruto (PIB)	0,104676	0,010957
Receita Tributária	0,091239	0,008325
Despesas Empenhadas	0,110344	0,012176

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com os resultados apresentados, identifica-se que o maior nível de correlação existente é com a variável IDM, com coeficientes de 0,249987 (r) e 0,062493 (r<sup>2</sup>), seguido pela Renda da População, com coeficientes de 0,185647 (r) e 0,034465 (r<sup>2</sup>).

Entretanto, é importante destacar que os resultados dos coeficientes apresentados, por serem mais próximos a zero e distantes dos extremos, indicam que o grau de correlação não é forte. Para se considerar uma correlação moderada e positiva, é necessário que o resultado do coeficiente de Pearson figure igual ou acima de 0,70 (STEVENSON, 1986, p. 369).

Dessa forma, não é possível aceitar as hipóteses testadas e, conseqüentemente, não se pode afirmar que as análises realizadas pelo TCM-CE acerca da evidenciação dos municípios em 2014 ocorreram em função das variáveis examinadas.

Vale destacar que, assim como a aceitação das hipóteses não seria uma análise determinante, a rejeição também não deve ser encarada como uma abordagem definitiva sobre a correlação entre os temas, até mesmo porque outros estudos já mostraram que a conexão entre elas é possível.

Sendo assim, conclui-se pela necessidade do aprofundamento dos estudos, incrementando, por exemplo, os parâmetros de evidenciação dos municípios.

## 5 CONCLUSÃO

A análise das fundamentações legais acerca das informações da gestão pública a serem divulgadas obrigatoriamente e as avaliações realizadas pelo TCM-CE quanto à tempestividade e ao padrão mínimo de qualidade dessas informações permitiu que fossem feitos os testes necessários para tentar identificar as principais características que justifiquem o comportamento das práticas de evidenciação dos municípios do Estado do Ceará, propiciando assim que fosse atingido o objetivo geral deste estudo.

O resultado da pesquisa apontou que aproximadamente 25% dos municípios do Estado do Ceará cumprem fielmente o disposto na legislação, sendo que as maiores desconformidades encontradas nas demais cidades se referem à tempestividade na divulgação em tempo real das informações sobre a gestão pública.

Observou-se ainda que a característica que mais pode influenciar na melhor divulgação do município é o Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM), entretanto, o coeficiente de correlação de Pearson ( $r$ ) de 0,249987 e o Coeficiente de Determinação ( $r^2$ ) de 0,062493 indicaram que o grau de correlação não é forte, sendo necessário o aprofundamento dos estudos, incrementando, por exemplo, os parâmetros de evidenciação dos municípios.

O resultado da pesquisa é importante, pois demonstra a necessidade de aprofundar as pesquisas quanto à melhor forma de identificar as práticas de evidenciação dos municípios, propiciando novos testes de hipóteses que as caracterizem ou expliquem.

## REFERÊNCIAS

BARROS, L. M. FONSECA, M. W. A Transparência Fiscal Eletrônica nos Municípios do Estado do Paraná: avaliação do índice de transparência e as possíveis relações nesse processo. In: IX Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), 2015. **Anais...** Curitiba, ANPCONT, 2015. Disponível em: <http://

congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/cpt239.pdf> . Acesso em: 21 nov. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1998). Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> . Acesso em: 21 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 101/2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: 2000. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> . Acesso em: 21 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 131/2009**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm)> . Acesso em: 20 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.185/2010**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm)> . Acesso em: 21 nov. 2015.

CRUZ, C. F. et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, vol. 46, nº 1, Rio de Janeiro, Jan./Fev. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v46n1/v46n1a08.pdf>. Acesso em 21 nov. 2015.

GALLEGO-ÁLVAREZ, I.; RODRÍGUEZ-DOMÍNGUEZ, L.; GARCÍA-SÁNCHEZ, I. Are determining factors of municipal E-government common

to a worldwide municipal view? An intra-country comparison. **Government Information Quarterly**, 27, Elsevier, p. 423-430. 2010. Disponível em: < [http://igup.urfu.ru/docs/Bank%20English\\_Transleted%20Articles/English/HR%20Management/Are%20determining%20factors%20of%20municipal%20E-government%20common.pdf](http://igup.urfu.ru/docs/Bank%20English_Transleted%20Articles/English/HR%20Management/Are%20determining%20factors%20of%20municipal%20E-government%20common.pdf) > . Acesso em: 21 nov. 2015.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ – IPECE (2015). **Anuário Estatístico do Ceará 2014**. Fortaleza: IPECE, 2015. Disponível em: <http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/anuario/anuario2014/index.htm>. Acesso em: 21 nov. 2015.

JACQUES, F. V. S.; QUINTANA, A. C.; MACAGNAN, C. B. Transparência em Municípios da Região Sul do Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ANPAD), 2013. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2013. Disponível em [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013\\_EnANPAD\\_CON402.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnANPAD_CON402.pdf). Acesso em 21 nov. 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RHEINHOLD, H. La Comunidad Virtual. Una sociedad sin fronteras. In: TEIXEIRA, A. **Governar inovando: os desafios contemporâneos da gestão pública**. Fortaleza: Omni, 2004.

STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. São Paulo: Habra, 1986.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ, **Lei da transparência – LC 131/2009, Fiscalização e Orientações**. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/institucional/noticias/2013/materia11.php#.VYrzjvlVikp>. Acesso em: 21 nov. 2015.

WLASSAK, T. **O princípio da publicidade: considerações sobre forma e conteúdo**. 2002. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/3425/o-principio-da-publicidade>. Acesso em: 21 nov. 2015.

## Redução ao Valor Recuperável de Ativos: uma Análise no Setor Público Federal no Brasil

Reduction to Recoverable Value of Assets: an Analysis in the Federal Public Sector in Brazil

Aline Roberta Halik<sup>1</sup>

### RESUMO

A globalização gerou um estreitamento entre os países. Com essa interligação, a contabilidade foi obrigada a se adequar a um padrão global para que os reflexos contábeis sejam semelhantes entre os países e o Brasil possa se tornar mais competitivo. Esse processo de convergência das normas contábeis internacionais trouxe a obrigação de realizar o teste de *impairment* às unidades. Diante desse quadro, será analisada a redução ao valor recuperável no setor público, e para tanto se procederá nas seções iniciais ao estudo do histórico do processo de *impairment*, abordando a seguir a redução ao valor recuperável no setor público e, posteriormente, a mensuração de ativos no setor público federal.

**Palavras-Chave:** Setor Público. Contabilidade. *Impairment*.

### ABSTRACT

Globalization has generated a narrowing among countries. With this interconnection, the accounting was forced to adapt to a global standard so that the accounting effects are similar among the countries, and so that Brazil becomes more competitive. This process of convergence of international accounting standards has brought the obligation to perform the impairment test in the units. Given this situation, the impairment in the public sector will be reviewed, and for that the study of the history of the impairment process will be performed in the first sections, dealing next with the impairment in the public sector, and subsequently the measurement of assets in the federal public sector.

**Keywords:** Public Sector. Accounting. *Impairment*.

<sup>1</sup> Especialista em Auditoria Pública pela Faculdade Fortium, Brasília-DF. Economista e contadora graduada pela Universidade Federal do Tocantins UFT. É analista em Ciência e Tecnologia do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI). E-mail: aline.halik@mcti.gov.br.

## 1 INTRODUÇÃO

No presente cenário da economia mundial, com a interligação entre os países gerada pela globalização, adequar a contabilidade a um mesmo padrão global para que os reflexos contábeis sejam semelhantes será um item imprescindível aos países que desejam se tornar mais competitivos no mercado mundial.

A contabilidade pública no Brasil está em um processo de convergência com as normas internacionais, e essa adequação no sistema contábil está desencadeando um grande ajuste nos procedimentos contábeis usuais; um desses procedimentos é a redução ao valor recuperável.

O setor público iniciou o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no ano de 2008, quando anunciou, através da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da portaria MF nº 184, que iria se adequar aos padrões internacionais de contabilidade.

O *impairment* representa um dano econômico, uma diminuição no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço. Para identificá-lo, a empresa precisa aplicar o *impairment test* (teste de recuperabilidade do custo). Se o valor contábil do ativo for superior ao seu valor recuperável (por uso ou venda), registra-se uma perda por *impairment* (*impairment loss*) (CARVALHO et al., 2010, p. 6).

O teste de *impairment* permite que a entidade mantenha um ativo pelo valor justo, ou seja, permite que a o ativo reflita o valor real dos bens, pode-se dizer que a redução ao valor recuperável permite um reconhecimento da perda sofrida no bem além do valor já descontado na depreciação.

Ora, diante desse cenário, torna-se pertinente questionar quais serão os impactos que o *impairment* pode causar no resultado das Demonstrações Contábeis do setor público. O presente trabalho se destina justamente a responder a essa questão, para tanto, será utilizada a pesquisa exploratória e descritiva, tanto por meio de técnica de bibliografia quanto de pesquisa documental.

Diante do assunto apresentado e ainda pouco explorado no setor público federal no Brasil, este artigo se propõe a demonstrar como a redução ao valor recuperável está sendo realizada nos ativos que pertencem a esse setor.

Este artigo está estruturado em cinco seções. Na segunda seção será de-

envolvido um breve histórico. Na terceira seção trataremos sobre a redução ao valor recuperável no setor público. A quarta seção fará uma análise sobre a mensuração de ativos no setor público federal no Brasil, e na última seção será feita a conclusão.

## 2 BREVE HISTÓRICO

O cenário global tem exigido dos países uma adequação constante à uniformização contábil, o Brasil, então, tem se esmerado na tarefa de se adequar aos padrões contábeis exigidos, visto que a linguagem contábil deve servir a usuários de vários países, e para que isso ocorra, as informações contábeis devem convergir para o mesmo padrão.

A qualidade informacional da Contabilidade deve ser compreensível aos usuários e imprescindível, também no setor público, em decorrência de a principal finalidade dos demonstrativos contábeis é a de servir como ferramenta para o exercício do controle e acompanhamento das políticas públicas (CARLIN, 2008).

O processo de convergência da contabilidade tem se mostrado um grande desafio ao Brasil. As discussões sobre o processo começaram na década de 1990, mas após 15 anos do início delas, a contabilidade pública ainda precisa adequar alguns quesitos, porém já houve um grande avanço no setor público: a introdução do novo plano de contas do setor público em janeiro de 2015.

O primeiro órgão internacional a tratar sobre o tema foi o Governmental Standards Board (GASB) em 2003, o segundo foi o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) em 2004 e 2008, e, posteriormente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, em 2008, dois pronunciamentos sobre a exigência do teste de *impairment* para o setor público. E mesmo diante da exigência em realizar o teste de *impairment* no setor público, pouco tem se debatido sobre o tema.

Pode-se afirmar que, no Brasil, em um primeiro momento, apenas o setor privado se adequou aos padrões internacionais de contabilidade. Por sua vez, no que se refere ao setor público, somente em 2008 foi anunciado pela Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da portaria MF nº 184 de 2008, que este iria se adequar aos padrões internacionais de contabilidade. De fato,

esse processo se consolidou de forma definitiva em janeiro de 2015, com a implantação do novo plano de contas do setor público, mas ainda existem muitas adequações no sistema contábil do setor público que precisam ser aperfeiçoadas.

### 3 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL NO SETOR PÚBLICO

No ano de 2003, o Governmental Accounting Standards Board (GASB), órgão que edita as normas contábeis para o setor governamental nos Estados Unidos, aprovou o *Statement 42 accounting and financial reporting for impairment of capital assets and for insurance recoveries*. Esse pronunciamento definiu as normas para o teste de *impairment* de ativos do setor público.

O conceito principal do *impairment* é trazer ao balanço patrimonial o valor real dos itens do ativo. O conceito de *impairment* é equivalente à regra do custo ou mercado, e o menor valor será o adotado para o ativo.

O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS) também publicou dois pronunciamentos sobre a redução ao valor recuperável do ativo no setor público, ou *impairment* no setor público. O primeiro em 2004, o IPSAS 21 *Impairment of non cash generation assets* que estabelece o *Impairment* para ativos que não geram caixa e o segundo o IPSAS 26 *Impairment of cash generation assets*, para ativos que geram caixa.

No Brasil, foi publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público–, essa norma fala da necessidade de o setor público realizar o teste de redução ao valor recuperável do ativo, porém não estabelece os parâmetros para realização do *impairment*.

Para realizar o teste de *impairment* é necessário para adequar os valores do ativo. Para isso, deve-se diminuir do custo original do produto o valor da depreciação, exaustão e amortização e o valor da redução ao valor recuperável; somente após essa retificação nas contas do ativo é que o valor do bem alcançará o valor justo.

Algumas pesquisas estudaram sobre a redução ao valor recuperável no setor público. Carvalho et al. (2010) estudaram as particularidades de normas nacionais e internacionais balizadoras do *impairment* no setor público: o GASB 42, as IPSAS 21 e 26 e a NBC T 16.10. As conclusões da pesquisa

apontaram que, apesar da NBVT 16.10 já estar em vigor há muito tempo no país, os bens do setor público ainda precisam ser depreciados e reavaliados para que o teste de imparidade seja aplicado.

Carvalho e Lima (2012) pesquisaram o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público, em particular a implantação dos padrões internacionais de contabilidade para reconhecimento, determinação dos valores contábeis e valores de perdas por desvalorização dos ativos da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

Como afirma Uliano et al. (2014), o valor do item deve ser o montante do custo incorrido no instante da aquisição menos os valores das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão.



Figura 1: Valor contábil do bem  
Fonte: Uliano et al. (2014)

Para o IPSAS 21 e 26 são necessários alguns indicadores para realizar o teste de *impairment*, são eles: danos físicos, alteração na maneira ou expectativa de duração do uso, interrupção de construção, evidência disponível de relatório interno que indique que a execução de um ativo será pior que o esperado, suspensão dos serviços fornecidos pelo ativo, significativa mudança de longo prazo com um efeito adverso sobre a entidade, declínio no valor de mercado, mudanças significativas de mercado, tecnológicas ou econômicas e aumento nas taxas de juros ou outras taxas de retorno sobre o investimento.

No entanto, a lista não é exaustiva, é necessário uma análise mais profunda por profissionais da área para identificar uma perda por *impairment*

dentro de um órgão público federal, dessa maneira, o critério para reconhecimento da redução ao valor recuperável deve necessariamente se basear em parâmetros específicos.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*). Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação (MPCASP, parte II, 2014, p. 156).

#### 4 MENSURAÇÃO DE ATIVOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL

A justificativa para realizar o teste de *impairment* é garantir que os ativos que estão contabilizados demonstrem um valor justo, ou seja, o valor contabilizado possa de fato ser recuperado por uso ou venda. De maneira simplificada, a perda por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo for menor (CARVALHO et al., 2010, p. 843).

Mensurado o valor recuperável de um ativo (ou da UGC), se este for menor do que seu valor contábil, este deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo e, portanto, há *impairment*. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, exceto para aqueles ativos que foram objeto de reavaliação, que terão suas perdas registradas em reservas de reavaliação no patrimônio líquido (DOMINGUES, GODOY, 2012, p. 355).

A análise da recuperabilidade visa assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por seu uso ou por venda. Assim, caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, deve-se imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas (*impairment*) (FERREIRA, 2012, p. 384).

O critério para mensuração dos ativos imobilizados deve ser consistente no setor público, de modo a determinar o valor econômico do bem, este

conceito se equivale ao *fair value*<sup>2</sup> (valor justo), esse conceito representa o benefício líquido futuro decorrente do uso.

Dessa forma, o *impairment* é um conceito conservador que procura manter o *fair value* do ativo, porém reconhecendo somente perdas, e não ganhos, decorrentes de uma variação no benefício econômico esperado do ativo ou no seu potencial de serviço (CARVALHO et al., 2010, p. 5-06).

Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos a sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla (MPCASP, parte II, 2014, p. 156).

Desde 2008, quando emitiu um pronunciamento afirmando que o setor público no Brasil iria se adequar aos padrões contábeis internacionais, ele vem se ajustando a esses padrões contábeis, e já em 2010 começou a realizar a depreciação, exaustão e amortização dos bens do ativo.

No setor público federal, a redução ao valor recuperável pode ser aplicada tanto a ativos que geram caixa como aqueles que não geram caixa; trata-se de um instrumento utilizado para adequar o valor registrado à real capacidade do bem em gerar retorno econômico. Quando ocorre uma perda por *impairment*, a entidade demonstra também que houve um declínio na utilidade desse ativo, esse ativo não tem mais potencial de serviços para a unidade.

Dessa forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo (MPCASP, 2014, p. 156).

---

2 Ludicibus e Martins, 2008, p. 10 definem que o “Valor Justo é o montante pelo qual um determinado item poderia ser transacionado entre participantes dispostos e conhecedores do assunto, numa transação sem favorecimento”.

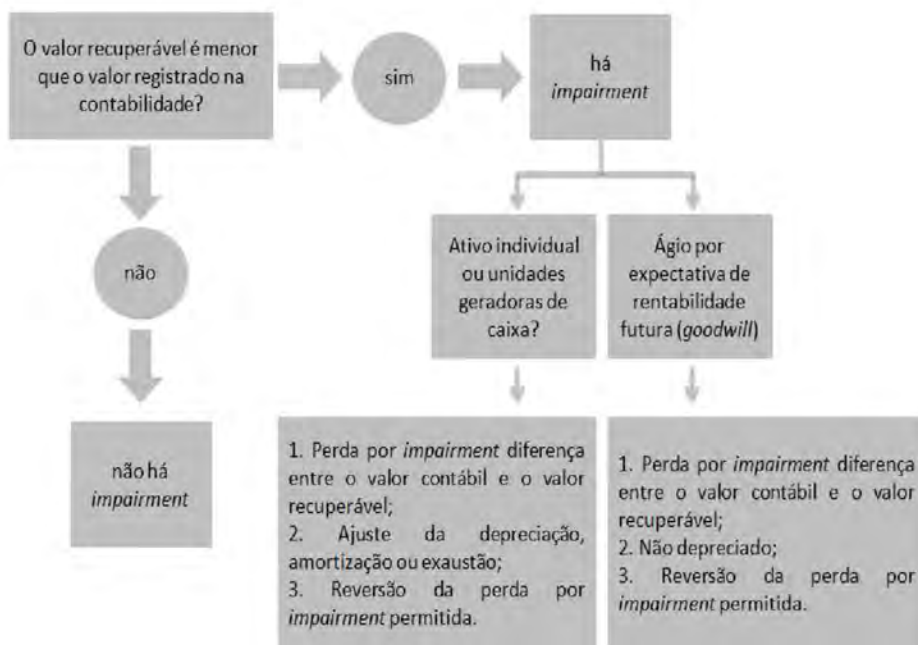


Figura 2: Teste de redução ao valor recuperável conforme CPC 01 que pode ser adequado ao setor público  
Fonte: Barbosa (2014)

O teste de recuperabilidade (teste de *impairment*) é utilizado para impossibilitar que um ativo possua um valor no balanço superior ao seu valor recuperável, possibilitando, assim, que os valores declarados no balanço reflitam o valor real do ativo.

Os indicadores de *impairment* são eventos ou mudanças nas circunstâncias que afetam o ativo de capital, indicando a eminência de *impairment* — e que é evidente ou conhecido pelo governo (CARVALHO *et al.*, 2010, p. 853).

Segundo Carvalho (2010, p. 834) “caso a atribuição de novo valor ao ativo acarretar acréscimo de valor, então tem-se uma reavaliação. Todavia, resultando em decréscimo de valor, tem-se uma redução ao valor recuperável”.

“Se o valor contábil apresentar valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível dizer que esse ativo

está em imparidade (*impairment*)” (SILVA, 2009, p. 142).

Silva (2009) alerta para o cuidado que deve-se tomar ao determinar a perda por *impairment*, visto que, muitas vezes, a perda é somente aparente, e pode ser solucionada com uma alteração na vida útil remanescente ou o cálculo da depreciação com o seu valor residual.

Quadro 1: Reflexos patrimoniais da Redução ao Valor Recuperável

Reflexos Patrimoniais da Redução ao Valor Recuperável	
Demonstração das Variações Patrimoniais (VPD)	Balanco Patrimonial (BP)
Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
Redução ao Valor Recuperável	(-) Redução ao Valor Recuperável
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o ativo e o patrimônio líquido, quando da redução do resultado do exercício

Fonte: Elaboração própria baseada no MPCASP (2014, parte II)

Observa-se que há dois tipos distintos de impactos advindos da redução ao valor recuperável, sendo que uma visão é a patrimonial e a outra se refere às variações diminutivas advindas do lançamento contábil.

Segundo Chase e Roybark (2006) “uma perda por *impairment* só deve ser reconhecida se a desvalorização do ativo for considerada permanente. Apesar da maioria das desvalorizações ser considerada permanente, o governo pode fornecer evidências contrárias”.

A contabilidade pública está no início de um profundo processo de adequação às normas internacionais, e muitas vezes, os conceitos do setor privado têm que ser adequados à realidade do setor público, fazendo com que as normas do setor privado acabem ditando as regras ao setor público por falta de legislação no setor.

Para identificar se é necessária a redução ao valor recuperável, a entidade deve avaliar ao final de cada exercício social se existe alguma indicação que o ativo pode ter sofrido desvalorização, se a perda for constatada, deve-se calcular o valor recuperável do bem.

É no balanço patrimonial do setor público que as contas de redução ao valor recuperável são evidenciadas, essas contas aparecem como contas retificadoras e sua natureza contábil é uma conta credora. Ao visualizar as contas que compõem o plano de contas do setor público, verifica-se que há várias contas de redução ao valor recuperável adequadas a cada situação:

- Redução ao valor recuperável de participações permanentes;
- Redução ao valor rec. de propriedades para investimentos;
- Redução ao valor recuperável de investimentos do rpps;
- Redução ao valor recuperável de demais invest. perm.;
- Redução ao valor recuperável de bens móveis;
- Redução ao valor recuperável de bens imóveis;
- Redução ao valor recuperável de softwares;
- Redução ao valor recuperável de marcas, direitos e pat.;
- Redução ao valor recuperável direito de uso de imóveis.

Essas contas serão acionadas por meio de situações no novo CPR e através de nota de lançamento (NL), desse modo, aciona-se os eventos que contêm o roteiro contábil e as contas que serão creditas e debitadas.

Ao consultar a tabela de eventos<sup>3</sup> no SIAFI<sup>4</sup> Tela Preta 2015 verifica-se que, para realizar a redução ao valor recuperável, existem alguns eventos já destinados a essa função, os eventos descritos abaixo devem ser registrados por NL:

– Para baixar os bens imóveis, utiliza-se o evento 58.0.326, que faz o seguinte lançamento contábil:

D-3.6.1.5.1.02.00 REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS IMÓVEIS

C-1.2.3.9.1.02.00 REDUÇÃO AO VALOR RECUP. DE IMOBILIZADO-IMÓVEIS

– Para baixar os bens móveis, utiliza-se o evento 58.0.353, que faz o seguinte lançamento contábil, no lançamento de crédito o 6º nível está aberto, permitindo assim um rol de maior de contas a serem escolhidas pelo gestor:

D-3.6.1.1.1.01.00 REAVALIAÇÃO DE BENS MÓVEIS

C-1.2.3.9.1.KK.00

3 A tabela de eventos do SIAFI é o resumo do roteiro contábil que será acionado quando o gestor realizar algum ato ou fato no sistema.

4 É o sistema informatizado que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) disponibiliza aos usuários para registro, controle e acompanhamentos das execuções governamentais.

– Para baixar os bens intangíveis, utiliza-se o evento 58.0.354, no lançamento de crédito e débito o 6º nível está aberto, permitindo assim um rol de maior de contas a ser escolhido pelo gestor, esse evento faz o seguinte lançamento contábil:

D- 3.6.1.6.1.XX.00

C- 1.2.4.9.1.XX.00

– Para realizar a redução ao valor recuperável referente aos anos anteriores, utiliza-se a situação IMB020- REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS – DE EXERCÍCIOS ANTERIORES no SIAFI web, o evento que essa situação aciona é o 59.1.401, esse evento faz somente um lançamento a crédito, visto que, como a redução ao valor recuperável é uma conta retificadora do ativo, não há como retificar o exercício já encerrado, percebe-se que a conta contábil está aberta no 6º nível para permitir reduzir ao valor recuperável contas do ativo de bens móveis e imóveis, esse evento faz o seguinte lançamento contábil:

C- 1.2.3.9.1.XX.00

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo realizar uma análise sobre o processo de redução ao valor recuperável (*impairment*) no setor público federal no Brasil. A redução ao valor recuperável permite que o setor público demonstre o valor justo de seus ativos, visto que, a depreciação, a amortização e a exaustão não permitem que seja apontada a perda de valor econômico dos ativos, mas a redução ao valor recuperável permite demonstrar claramente a perda de valor econômico do ativo. Desse modo, a contabilidade governamental traz seu enfoque sobre o patrimônio da entidade, e esse enfoque está de acordo com os padrões internacionais contábeis.

Na verdade, já era mais que necessária a adoção pelo Brasil do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade. Apenas dessa maneira, utilizando as práticas contábeis que

estão sendo adotadas no mundo todo, o país se torna mais transparente e passa a ser reconhecido pela comunidade internacional, podendo refletir em seus balanços o valor real de seus bens ativos, demonstrando, com isso, ser um país que preza pela transparência em suas demonstrações contábeis.

Durante muito tempo a contabilidade pública foi vista como uma contabilidade orçamentária, um instrumento de acompanhamento de receitas e despesas, enquanto o patrimônio era um item menosprezado. Ocorre que, com a convergência da contabilidade pública, veio uma mudança de paradigmas, e patrimônio público, antes menosprezado, passou a ser o foco da contabilidade pública. Com essa mudança de paradigmas, o setor público começa a utilizar ferramentas que antes eram pouca ou quase nada exploradas, como o teste de *impairment* que permite uma abordagem diferente no processo de avaliação de ativos no setor público, e, portanto, uma apuração do seu valor justo.

Constatou-se que, no setor público federal no Brasil, poucas unidades realizaram o teste de *impairment* em seus ativos até o mês de maio de 2015, e ainda não houve uma cobrança mais efetiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) sobre esse assunto às unidades gestoras.

O teste de *impairment* pode impactar de modo significativo o balanço no setor público, mas é fundamental que esse teste seja realizado por todos os órgãos e o balanço consolidado possa de fato refletir o valor real dos ativos no setor público.

De fato, o processo de mudança ainda é excruciante para o setor público, pois se trata de uma remodelação de anos de práticas legalistas, isto é, a contabilidade pública ficou estagnada durante muitos anos e toda mudança de paradigmas exige um grande esforço. Nesse sentido, a recompensa de todo esforço alçará o país ao nível contábil da maioria dos países desenvolvidos. Desse modo, os reflexos decorrentes dessa mudança atingirão toda uma geração e trarão informações tempestivas e confiáveis sobre o patrimônio público.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, J. S.; CONSONI, S.; SCHERER, L. M.; CLEMENTE, A. *Impairment no Goodwill: uma análise baseada na divulgação contábil*. **Revista**

**de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, p. 159-179, 2014.

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**, v. 6, p. 8-27, 2014.

CARVALHO, L. N.; COSTA, P. S.; OLIVEIRA, A. T. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 1-20, 2010.

CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; L. O. G. F. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, p. 62-81, 2012.

CARLIN, D. O. Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 8, set., 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Set. 2007. 42 p. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>> Acesso em: 18 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público** – NBCASP (Resoluções do CFC nº 1.128 a 1.137, de 21 de novembro de 2008).

CHASE, B. W.; ROYARK, H. M. Hurricanes, tornadoes and other disasters: reporting their effect applying GASB 42. **Journal of Government Finan-**

**cial Management**, Summer, 2006, p. 47-53.

DOMINGUES, J. C. A.; GODOY, C. R. Redução ao Valor Recuperável de Ativos: um Estudo nas Empresas do Setor Petrolífero Mundial. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, p. 329, 2012.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade Avançada**: inclui a nova estrutura conceitual comentada – CPC 00. 5ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. 2009. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (Aplicável às demais sociedades) – Suplemento 2. ed. São Paulo: Atlas.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária**. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010. p. 230, 235-240, 380.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 9-18, 2008.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 6ª edição, 2014.

MACHADO, E. A.; CRUZ, A. P. C.; TAKAMATSU, R. T.; LIMA, G. A. S. F. Evidências de disclosure de valor recuperável de ativos em firmas listadas no mercado acionário brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 9, p. 86-103, 2013.

MAZZIONI, S.; POLITELO, L.; MOREIRA, W. J.; KLANN, R. C. **Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) em empresas listadas na BM&FBOVESPA**. Base (São Leopoldo. Online), v. 11, p. 276-291, 2014.

MORAES, C. P. **Redução ao valor recuperável de ativos pertencentes ao setor público.** (2011). Tese de Graduação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

MENDES, Wagner. **Redução ao Valor Recuperável de Ativo (Impairment) e Ajuste ao Valor Presente (AVP).** São Paulo: IOB, 2010.

PONTE, V. M. R.; DE LUCA, M. M. M.; SOUSA, H. V.; CAVALCANTE, D. S. Práticas de Divulgação do Teste de Redução ao Valor Recuperável de Ativos pelas Companhias Abertas Listadas na BM&FBOVESPA. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, p. 113-144, 2011.

SANTOS, J. D. F.; CRUZ, J. H. N.; TAVARES, M. F. N. Um estudo sobre os modelos de mensuração do *impairment test* dos ativos imobilizados e intangíveis das empresas da BM&FBovespa listadas na NYSE. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 2, p. 1-15, 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** Brasília, 2015.

SILVA, L. M. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v. 1, nº 1, art. 3, p. 25-38, jan./fev., 2007.

SILVA, R. L. M. **Adoção completa das IFRS no Brasil: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio.** 2013. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 8. Ed, São Paulo: Atlas, 2009.

ULIANO, A. L. P.; DONÁ, A. L.; GONCALVES, M. N. Disclosure da

perda por *impairment* aplicado ao ativo imobilizado: análise nas companhias do IBrX-50. **Enfoque**, v. 33, p. 1/1-18, 2014.

TAVARES, M. F. N. et al. **Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01 – redução ao valor recuperável de ativos. 2010. 16f. Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v.5, nº 1, jan/jun. 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrij/article/viewFile/810/803>> Acesso em: 18 nov. 2015.

## Tomada de Contas Especial e a Reparação do Dano

Special Rendering of Accounts and Compensation for Damages

Ana Clara Oliveira da Silva<sup>1</sup>

### RESUMO

A Tomada de Contas Especial constitui-se em um instrumento de controle administrativo que visa a sanar os eventuais danos ao erário provenientes do mau uso dos recursos públicos, sendo a mesma uma medida de exceção, ou seja, só deverá ser utilizada nas situações especificamente previstas na legislação, quando não for possível sanar o dano por outros meios à disposição do administrador público. Contudo, ressalto o caráter de subsidiário em relação aos demais instrumentos administrativos. Dessa forma, vale enfatizar que o objetivo da TCE é a apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis e a quantificação dos danos, sendo de interesse da Administração que sejam sanadas as irregularidades antes que o mesmo seja encaminhado ao Tribunal de Contas para julgamento.

**Palavras-Chave:** Tomada de Contas Especial. Danos ao erário. Determinação. Contas. Julgamento.

### ABSTRACT

The Special Rendering of Accounts is an administrative control instrument that aims to remedy any damage to the treasury from the misuse of public resources, constituting an exception measure, i.e. should only be used in situations specifically under the laws, when you cannot remedy the damage through other means at the disposal of the public administrator. However we highlight the subsidiary character in relation to other administrative instruments. Thus, it is worth emphasizing that the purpose of the TCE (Special rendering of accounts, in the Portuguese abbreviation) is to find the facts, identify those responsible and quantify the damages, being of interest to the Administration that the irregularities be remedied before it is forwarded to the Audit Court for trial.

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Faculdade Nordeste (Fanor/Devry). Especialização (em andamento) em Direito Público na Damásio Educacional. E-mail: aclarinhasilva@hotmail.com

**Keywords:** Special Rendering of Accounts. Damage to the treasury. Determination. Accounts. Trial.

## 1 INTRODUÇÃO

A Tomada de Contas Especial é um processo devidamente formalizado, dotado de rito próprio, que objetiva apurar a responsabilidade daquele que der causa à perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário, devendo ser instaurada somente após esgotadas as providências administrativas internas com vistas à recomposição do Tesouro Estadual<sup>2</sup>.

A Carta Magna de 1988 determina a prestação de contas em relação ao dinheiro público, em seu § único, do art. 70.

Ressalto que muitas vezes esses processos são instaurados não em função de desvio de dinheiro público, mas também devido à falta de conhecimento da legislação aplicável, a desorganização administrativa e o insucesso na comprovação dos recursos. Seu curso de desenvolvimento tem duas fases: a interna, na qual é mero procedimento em relação ao órgão que ocorreu o suposto dano; e a externa, na qual é o verdadeiro processo, ou seja, o julgamento das contas especiais.

Ao administrador público incumbe a vigilância e o zelo na condução dos negócios públicos, cabendo-lhe a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento dos danos causados ao erário, visando sempre a pautar-se pelos princípios da Administração Pública. O gestor responsável por essa obrigação tem o dever de prestar contas dos recursos recebidos, caso contrário será penalizado com a competente instauração da Tomada de Contas Especial – TCE, observando os princípios da Administração Pública.

Dessa forma, faz-se necessário aprofundar a responsabilização civil decorrente de dano causado aos cofres públicos estaduais e ao seu regime de reparação aos cofres públicos.

Após a apuração e as tentativas de solucionar o motivo que resultou na instauração, o processo é encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado, uma vez que cabe àquela Corte o julgamento das contas, talvez sendo a competência mais relevante conferida ao Tribunal, conforme previsão constitucional, visando a apurar irregularidades ao erário com a indicação dos responsáveis e as punições cabíveis.

2

CEARÁ, FORTALEZA. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº. 02, 16/03/2005, art. 3º.

## 2 CONVÊNIOS

Convênio é uma forma de ajuste entre o Poder Público e as entidades públicas e privadas, para a realização de objetivos de interesse comum, mediante mútua colaboração. É ainda um acordo de vontades com características próprias, sendo um dos instrumentos de que o Poder Público se utiliza para associar-se com outras entidades públicas ou privadas, conforme leciona Maria Sylvania Zanella Di Pietro<sup>3</sup>.

Segundo Celso Bandeira de Mello<sup>4</sup>, convênio é um acordo, mas não um contrato, pois no contrato as partes possuem interesses opostos, enquanto no convênio existe o interesse comum.

A Lei Federal nº 8666/93 determina, em seu art. 116, que suas normas se aplicam aos convênios administrativos no que lhes couber. Ou seja, os convênios não têm natureza contratual, e sim ato coletivo, pois as partes têm os mesmos interesses, querem a mesma coisa.

Verifica-se que no convênio não há obrigações a serem assumidas, mas sim cumpridas conforme firmado entre as partes. Os entes conveniados têm objetivos institucionais comuns, mútua colaboração, suas vontades se somam e atuam paralelamente, podendo assumir várias formas, como repasse de verbas, uso de equipamentos, de materiais, imóveis e outros<sup>5</sup>. Maria Sylvania Zanella<sup>6</sup> sobre a legislação aplicável aos convênios:

Os convênios podem ter objeto a prestação de serviços contínuos, desde que estejam presentes as características apontadas com relação aos ajustes dessa natureza, não se admitindo a interpretação restritiva do art. 116 da Lei Federal nº. 8666/93, uma vez que ele tem que ser analisado dentro de todo o ordenamento jurídico em que se inserem, suas exigências devem ser cumpridas em tudo que seja compatível com a ideia do Convênio a ser celebrado, já que o objetivo evidente é o de estabelecer normas sobre a aplicação e controle de recursos repassados.

Fica evidente que as partes que firmam os convênios têm o mesmo

3 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella, Direito Administrativo. 24ª edição: São Paulo, 2011.

4 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 12 ed. São Paul: Malheiros.

5 Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Disponível em <<http://www.tce.ce.gov.br>>

6 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella, Direito Administrativo. 24ª edição: São Paulo, 2011.

propósito, ou seja, aquele objeto sendo concluído trará para as partes os mesmos benefícios. Para o eminente administrativista Jacoby<sup>7</sup>, observa-se que:

os convênios são um ajuste administrativo celebrado por pessoas públicas realizadas por estas pessoas ou por pessoas de natureza privada, na consecução de objetivos e interesses comum dos convenientes, ou seja, podem participar pessoas públicas de qualquer espécie ou pessoas privadas, sejam físicas ou jurídicas, mas dada a natureza administrativa é necessário que um dos partícipes seja pessoa pública.

Porém, para a execução desses convênios, faz-se necessário o repasse de verba a ser liberado, pela União ou pelo Estado, para a execução do objeto firmado. Como se falou anteriormente, existe, dessa forma, a necessidade de uma pessoa pública para caracterizar o repasse, no qual será necessária para cada parte da execução a prestação de contas daqueles recursos recebidos pela parte executória.

No entanto, após a formalização e durante a execução do objeto conveniado, detectam-se problemas na prestação de contas do que foi repassado e também no andamento desses convênios, uma vez que muitos deles não são aprovados, e dessa forma são remetidos à Tomada de Contas Especial para julgamento quando a devolução dos recursos ou a obrigatoriedade da execução forem firmadas dentro das normas aplicáveis, como veremos a seguir.

### 3 A PRESTAÇÃO DE CONTAS

A prestação de contas é um dever constitucional expressamente determinado. Conforme já visto no art. 70 da CF/88, o cumprimento desse dever se concretiza por meio de um processo regular de prestação de contas, e deverá ser apresentado no prazo de até 60 (sessenta) dias após o encerramento da vigência. Ocorrendo alguma irregularidade, o ordenador de despesas notificará a entidade responsável para sanar ou devolver os recursos, conforme art. 35 da Lei Complementar nº 119/2004. Dessa forma, a apresentação das

7 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tomada de contas especial: processo e procedimento nos tribunais de contas e na administração pública. 2 ed. Brasília: Brasília Jurídica.

contas verifica a correta e regular aplicação dos recursos no objeto conveniado, sendo de responsabilidade daquele que recebeu o recurso, ou seja, o gestor municipal que assinou o convênio ou seu sucessor, uma vez que os recursos, após serem transferidos, ainda continuam sendo públicos, conforme leciona Maria Sylvania Zanella<sup>8</sup>:

no contrato, o valor pago a título de remuneração passa a integrar o patrimônio da entidade que o recebeu, sendo irrelevante para o repassador a utilização que será feita do mesmo; no **convênio**, se o conveniado recebe determinado valor, este fica vinculado à utilização prevista no ajuste; assim, se um particular recebe verbas do poder público em decorrência de convênio, esse valor não perde a natureza de dinheiro público, só podendo ser utilizado para os fins previstos no convênio; por essa razão, a entidade está obrigada a prestar contas de sua utilização, não só ao ente repassador, como ao Tribunal de Contas. (grifo nosso)

Entretanto, na transição de gestores, deve-se ficar atento a quem executou os recursos, se o atual gestor tem condições de apresentar as contas, e até onde vai a responsabilidade do gestor atual.

A Súmula 230 do Tribunal de Contas da União (TCU) determina que se o gestor atual tiver impossibilidade de prestar contas, deverá agir como se segue:

Compete ao prefeito sucessor apresentar as contas referentes aos recursos federais recebidos por seu antecessor, quando este não o tiver feito ou, na impossibilidade de fazê-lo, adotar as medidas legais visando ao resguardo do patrimônio público com a instauração da competente Tomada de Contas Especial, sob pena de co-responsabilidade.

Dessa forma, há de se apresentar a correta e regular aplicação dos recursos recebidos, com o objetivo do resguardo do patrimônio público, e responsabilizando aquele que der causa ao suposto dano ao erário.

#### 4 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AOS CONVÊNIOS ESTADUAIS

8 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito Administrativo. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

O órgão constitucionalmente competente para julgar as contas daqueles que derem causa de dano ao erário estadual é o Tribunal de Contas do Estado (TCE), conforme dispõe o art. 1º da Lei nº 12.509/95:

**Art. 1º** - Ao Tribunal de Contas do Estado, órgão de Controle Externo, compete, nos termos das Constituições Federal e Estadual:

I – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos das unidades administrativas dos Poderes do Estado e do Ministério Público e das entidades da administração indireta, incluídas fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual, bem como as contas daquelas que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário.

O Tribunal de Contas do Estado é responsável pela Administração Pública Estadual, julga as contas de todos os gestores verificando quanto à sua regularidade, baseada nos pilares da Lei nº 12.509/95, Instrução Normativa nº 02/2005 TCE, Lei Complementar nº 119/2012 e suas alterações, e o Decreto nº 31.621/14.

Os referidos dispositivos dispõem ainda sobre a instauração de tomada de contas especial para prestações de contas reprovadas, e ainda evidencia a necessidade de que sejam esgotadas todas as vias administrativas para a sua regularização prestação de contas. Ou seja, a instauração da TCE é uma exceção. Conforme o art. 44 da Lei Complementar nº 119/14, vejamos:

**Art. 44.** Cientificada da situação de inadimplência, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá adotar providências com vistas à instauração da Tomada de Contas Especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

**Parágrafo único.** Previamente à instauração da Tomada de Contas Especial, de que trata o caput, deverão ser exauridas as medidas administrativas para saneamento das pendências, observado o seguinte:

I - notificação do conveniente para saneamento das pendências no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento da notificação, podendo ser prorrogado por até 30 (trinta) dias;

II - apreciação e decisão pelo concedente quanto ao saneamento da pendência no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contados

do recebimento das informações apresentadas pelo convenente;  
**III** - notificação ao convenente para ressarcimento ou devolução de valores, no caso de não saneamento da pendência, no prazo máximo de 15 (quinze) dias da notificação.

Dessa forma, a Instrução Normativa nº 02/2005 do Tribunal de Contas do Estado dispõe sobre a instauração e organização de processos de tomada de contas especial, e dá outras providências. No art. 1º já se pode notar que o órgão repassador do recurso deve providenciar a instauração da TCE, com vistas ao ressarcimento do dano. Vejamos:

**Art. 1º** – Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou, ainda da prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano aos cofres públicos, a autoridade administrativa competente que tiver conhecimento do fato, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e imediato ressarcimento ao erário.

**§1º** - A não adoção das providências referidas no caput deste artigo, no prazo máximo de cento e oitenta dias, caracterizará grave infração à norma legal, sujeitando a autoridade administrativa competente à imputação das sanções cabíveis, sem prejuízo da responsabilização solidária.

A referida instrução normativa do Tribunal ainda ressalta que ao administrador público incumbe a vigilância e o zelo na condução dos negócios públicos, cabendo-lhe a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento dos danos causados ao erário, independentemente das providências a cargo desse Tribunal (nº 02/2005 – TCE).

Ressalta ainda que o Tribunal de Contas do Estado, na condição de instância superior para julgamento das contas dos administradores públicos e demais responsáveis que, de alguma forma, tragam dano ao erário, somente deve ser acionado após esgotadas as providências cabíveis no âmbito administrativo interno, com vistas à recomposição dos danos (nº. 02/2005 – TCE).

## 5 A TOMADA DE CONTAS ESPECIAL

### 5.1 Conceitos e objetivos da Tomada de Contas Especial

Segundo leciona o administrativista Jacoby<sup>9</sup> sobre a Tomada de Contas Especial e a prestação de contas, “A tomada de contas e a prestação de contas nada mais são que um conjunto de demonstrativos contábeis e gerenciais elaborados pelo órgão de contabilidade com a participação do controle interno e do gestor ou gestores responsáveis.”

O art. 2º da Instrução Normativa TCU nº 71/2012, e o art. 82 da Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 507/2011, definem a TCE, a seguir:

#### Instrução Normativa TCU n.º 71/2012

Tomada de Contas Especial é um processo administrativo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento.

#### Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 507/2011

A Tomada de Contas Especial é um processo devidamente formalizado, dotado de rito próprio, que objetiva apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano causado ao erário, visando ao seu imediato ressarcimento.

Na trilha de pensamento de Jacoby<sup>10</sup> sobre a Tomada de Contas Especial, “Tomada de contas especial é um processo excepcional de natureza administrativa que visa apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano causado ao erário”.

Ainda nesse mesmo entendimento, o referido administrativista leciona sobre as fases da Tomada de Contas Especial, “[...] é, na fase interna, um procedimento de caráter excepcional que visa determinar a regularidade na guarda e na aplicação de recursos públicos e, diante da irregularidade, na

9 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tomada de contas especial: processo e procedimento nos tribunais de contas e na administração pública. 2 ed. Brasília: Brasília Jurídica.

10 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tomada de contas especial: processo e procedimento nos tribunais de contas e na administração pública. 3ª edição

fase externa, um processo para julgamento da conduta dos agentes públicos”.

Fica evidenciado que a Tomada de Contas Especial são aquelas elaboradas pelos órgãos de controle interno, apreciadas e julgadas pelos Tribunais de Contas, em virtude da não aplicação correta dos recursos repassados pelo Estado, da omissão do dever de prestar contas, da ocorrência de desfalque, do desvio de dinheiro ou de qualquer ato ilícito que resulte em dano ao erário.

Cabe ao sistema de controle interno de cada Poder proceder às fiscalizações necessárias, com o objetivo de verificar e regular a aplicação dos recursos públicos.

Saliento o que leciona Ubiratan Aguiar<sup>11</sup> sobre o entendimento de regular aplicação dos recursos públicos:

Quando se diz correta e regular aplicação dos recursos públicos, vale dizer que não cabe ao gestor apenas afirmar que desviou as importâncias recebidas, ou que foram essas aplicadas em benefício da comunidade; há que se ter provas irrefutáveis, por meios idôneos, da boa e regular aplicação de recursos públicos, na forma indicada pela legislação que rege a matéria. (AGUIAR, 2005, p.65).

Nessa trilha de entendimento, Augusto Sherman<sup>12</sup> orienta que a correta e regular aplicação dos recursos públicos deverá ser instruída com elementos necessários à sua comprovação. Vejamos:

Instaurada a tomada de contas especial, e sendo este um procedimento de exceção, a comprovação da aplicação dos recursos deve estar acompanhada de todos os elementos que motivaram os pagamentos, como notas fiscais, recibos, procedimentos licitatórios, contratos, extratos bancários, cópias de cheques e/ou ordens de pagamentos, enfim, os elementos necessários e suficientes que levem ao convencimento da boa e regular aplicação dos recursos.

Dessa forma, o gestor público, não conseguindo comprovar a regular aplicação dos recursos públicos, ou ainda não apresentando a prestação de

11 AGUIAR, Ubiratan Diniz. Convênios e tomadas de contas especiais: manual prático. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.65.

12 CAVALCANTI, Augusto Sherman. O Processo de Contas no TCU: O Caso de Gestor Falecido. Revista do TCU, nº 81. Brasília.

contas devida, será julgado pelo tribunal à reparação do dano, perante responsabilidade civil, ou seja, aquele que à época era responsável pelo dinheiro público.

Cabe evidenciar que o administrador público tem o dever de adotar medidas para o ressarcimento de dano aos cofres públicos ou em função da omissão no dever de prestar contas. Tais medidas administrativas devem ser providenciadas no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data fixada, para apresentação da prestação de contas. Esgotadas as medidas cabíveis, sem obtenção do ressarcimento pretendido, a autoridade competente deve providenciar a imediata instauração de TCE.

Quando as contas forem julgadas com irregularidade, o Tribunal condenará o responsável, individual ou solidariamente, à quitação da dívida com valor atualizado monetariamente e acrescida de juros, podendo ainda crescer multa. Já no âmbito estadual, depois de instaurada a TCE, o processo deve ser instruído com todos os elementos necessários à comprovação do ressarcimento do dano e ao possível responsável, conforme dispõe o art. 4º da Instrução Normativa nº 02/2005 – TCE:

Art.4º Integram o processo de tomada de contas especial, ressalvado o disposto no §1º do Art.7º desta Instrução Normativa:

I – ficha de qualificação do responsável, indicando:

- a) nome;
- b) número do CPF;
- c) endereço residencial, profissional e número de telefone;
- d) cargo, função e matrícula, se servidor público;

II – termo formalizado da avença, quando for o caso, contendo:

- a) demonstrativo da existência de dotação específica;
- b) demonstrativo da observância do disposto no inciso X do Art.167 da Constituição;
- c) comprovação, por parte do beneficiário (conveniente, se for o caso), de:

1. que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos definidos ao transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

2. cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação

e à saúde;

3. observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em restos a pagar e de despesa total com pessoal;

4. previsão orçamentária de contrapartida, se for o caso.

5. que atendeu aos requisitos da gestão fiscal quanto à instituição, previsão e efetiva arrecadação dos impostos da sua competência constitucional.

III – demonstrativo financeiro do débito, indicando:

a) valor original;

b) origem e data da ocorrência;

c) parcelas recolhidas e respectivas datas de recolhimento, se for o caso;

IV – relatório do tomador das contas indicando, de forma circunstanciada, as providências adotadas pela autoridade competente inclusive quanto aos expedientes de cobrança de débito remetidos ao responsável;

V – certificado de auditoria emitido pelo órgão de Controle Interno competente, acompanhado do respectivo relatório que trará manifestação acerca dos seguintes quesitos:

a) adequada apuração dos fatos, indicando inclusive as normas ou regulamentos eventualmente infringidos;

b) correta identificação do responsável;

c) precisa quantificação do dano e das parcelas eventualmente recolhidas;

VI – pronunciamento do Secretário de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, na forma do Art.55 da Lei no 12.509, de 06 de dezembro de 1995;

VII – cópia do relatório da comissão de sindicância ou de inquérito, se for o caso;

VIII – cópia das notificações expedidas relativamente a cobrança, acompanhadas de aviso de recebimento ou qualquer outra forma que assegure a certeza da ciência do interessado;

IX – informação do gestor quanto à inclusão ou não do nome do responsável no Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual – CADINE, na forma prevista na Lei Estadual no 12.411/95;

X – outro elemento que permita ajuizamento acerca da responsabilidade pelo dano ao erário.

§1º Quando se tratar de recurso relativo à convênio, a acordo, a ajuste ou a outros instrumentos congêneres, o certificado e o relatório de auditoria tratados no inciso V devem conter manifestação sobre observância das normas legais e regulamentares pertinentes, por parte do concedente, com relação à celebração do termo, avaliação do plano de trabalho, fiscalização do cumprimento do objeto e instauração tempestiva da tomada de contas especial e demais documentos constantes da solicitação de recursos, em especialmente as previstas no Art.116 da Lei Federal no 8.666/93.

§2º Nos casos de omissão do dever de prestar contas de recursos repassados mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos similares, bem como à conta de subvenções, auxílio e contribuições, além da notificação ao responsável prevista no inciso VIII, também deve integrar o processo a notificação da entidade beneficiária.

Art.5º O Tribunal de Contas do Estado poderá, a qualquer tempo, determinar a instauração de tomada de contas especial, independentemente das medidas administrativas internas e judiciais adotadas, se entender que o fato motivador possui relevância para ensejar a apreciação por seus órgãos colegiados.

Observa-se que a TCE objetiva o resguardo da integridade dos recursos públicos, e não é julgada pela autoridade administrativa que a instaura. O julgamento da TCE no âmbito federal é competência constitucional originária do TCU (art. 71, inciso II, da CF/88).

Dessa forma, vale ressaltar que, segundo o Supremo Tribunal Federal (STF) a Tomada de Contas Especial é uma medida que protege a coisa pública. Vejamos:

A tomada de contas especial não consubstancia procedimento administrativo disciplinar. Tem por escopo a defesa da coisa

pública, buscando o ressarcimento do dano causado ao erário. Precedente (MS 25.880, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 7-2-2007, Plenário, DJ de 16-3-2007).

## 5.2 Procedimentos internos da Tomada de Contas Especial

Tendo em vista tudo o que foi falado sobre os conceitos de Tomada de Contas Especial, se faz essencial entender a definição do procedimento e suas fases. As fases do Processo Administrativo no órgão instaurador são: instauração, instrução, relatório e julgamento.

A instauração ocorre por intermédio de portaria, ato exclusivo do gestor maior, o qual contém, sempre que possível, a precisa indicação do fato que constitui objeto do processo administrativo e as garantias do contraditório e da ampla defesa, princípios esses pilares da Administração Pública.

A instrução é marcada pela produção de provas, com a notificação à parte interessada e apuração dos fatos a áreas responsáveis, sendo a fase necessária para a finalização dos procedimentos.

Por fim, é emitido o relatório final dos trabalhos da Tomada de Contas Especial, que tanto poderá ser um único agente ou uma comissão instruída para o ato, quando assim a Lei exigir. Esse relatório é uma peça opinativa de instrução das apurações do processo administrativo, uma vez que a autoridade competente não tem competência para julgar. O julgamento é um ato vinculado à Administração Pública, e ocorrerá pelo Tribunal responsável, como já supracitado.

## 5.3 Fases da Tomada de Contas Especial

A Tomada de Contas Especial classifica-se em duas fases: **a fase interna**, que é um procedimento com o objetivo de regularizar a aplicação dos recursos públicos. Começa desde a sua instauração pelos órgãos repassadores de recursos e por solicitação do ordenador de despesas; e **a fase externa**, que é um processo para julgamento da conduta dos agentes causadores pelo suposto dano ao erário. No âmbito federal se processa exclusivamente no TCU e no âmbito estadual no Tribunal de Contas.

Saliento o art. 47 da Lei Orgânica do TCU (nº 8.443/92), o qual me extingue a fase interna, uma vez que o próprio TCU é competente para ins-

taurar um processo de Tomada de Contas Especial, *in verbis*:

Art. 47. Ao exercer a fiscalização, se configurada a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário, o Tribunal ordenará, desde logo, a conversão do processo em tomada de contas especial, salvo a hipótese prevista no art. 93 desta Lei.

Parágrafo único. O processo de tomada de contas especial a que se refere este artigo tramitará em separado das respectivas contas anuais.

**Na fase interna** o objetivo principal é a apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. A autoridade competente, após esgotadas as vias administrativas para sanar as irregularidades da prestação de contas, e atendendo a todas as recomendações dos normativos tratados neste trabalho, tem a obrigação de adotar a instauração da TCE em até 180 (cento e oitenta) dias, com o objetivo no êxito da recomposição do suposto dano.

O administrativista Ubiratan Aguiar<sup>13</sup> leciona que a TCE não é o único instrumento processual para se apurar as irregularidades, conforme se observa, “O administrador público poderá instaurar outro procedimento administrativo – sindicância, auditoria, inspeções – antes de formalizar o processo de tomada de contas especial”.

As tentativas de sanar as irregularidades, conforme citado acima, cabem às notificações do responsável em conceder um prazo máximo de 30 (trinta) dias, para que o mesmo apresente a prestação de contas ou recolha o débito imputado corrigido até o dia da devolução, evitando assim a instauração da TCE, uma vez que a mesma se configura como exceção, conforme se pode verificar na Lei Complementar nº 119/14.

Já na fase externa, a TCE é desenvolvida nos Tribunais (independente de onde se originou). Nos tribunais, os mesmos serão recebidos e julgados, e respeitarão todos os passos da fase interna, concedendo-lhes o direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme art. 5º da CF/88.

Quando o processo for para a fase de julgamento pelo colegiado do Tribunal que o julgará, antes ainda será facultado ao responsável apresentar

13 AGUIAR, Ubiratan Diniz. Convênios e tomadas de contas especiais: manual prático. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

defesa, conforme explica Ubiratan Aguiar<sup>14</sup>:

Apresentar, mais uma vez, de forma resumida, os fundamentos com que pretende demonstrar a sua inocência, mediante a apresentação de sustentação oral perante os Ministros e o representante do Ministério Público. Trata-se de instrumento importante para qualquer responsável que pretende um julgamento favorável do TCU.

O livro “Convênios e Tomadas de Contas Especial”<sup>15</sup> relata as fases externa e interna, conforme leciona Ubiratan Aguiar:

Não obstante a mesma denominação, a TCE, em sua fase interna e na sua fase externa, se diferencia de forma substancial. Na fase interna, é simples procedimento administrativo, assemelhado ao inquérito, que se movimenta por vontade exclusiva daqueles que possuem competência para instaurá-la – administrador público e os respectivos tribunais de contas.

Na fase externa, entretanto, adquire as feições de processo, ainda que de caráter administrativo especial, por meio do qual o responsável pelas supostas irregularidades apuradas na fase interna, em observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa, será chamado a apresentar alegações de defesa ou recolher o valor do débito que lhe está sendo atribuído. Exceto por alguma medida saneadora que precise ser realizada, na fase externa a TCE se desenvolve exclusivamente no âmbito dos tribunais de contas.

[...]

A fase interna tem como objetivo precípuo a apuração dos fatos, a identificação dos responsáveis e a quantificação do valor do dano. Tanto no que se refere à Administração quanto no que diz respeito ao TCU, o requisito básico para instauração de tomada de contas especial é a existência de um possível dano ao erário, seja por ato doloso seja por ato culposos.

[...]

Na fase denominada externa, a tomada de contas especial adquire as feições de processo e se desenvolve exclusivamente no âmbito do Tribunal de Contas da União, nos termos fixados na Lei nº 8.443/92 e demais normas processuais da Corte, sendo

14 AGUIAR, Ubiratan Diniz. Convênios e tomadas de contas especiais: manual prático. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

15 AGUIAR, Ubiratan. MARTINS, Ana Cláudia. MARTINS, Paulo Roberto Wiechers. SILVA, Pedro Tadeu. Convênios e Tomadas de Contas Especiais, Belo Horizonte, Editora Forum, 2005, 2ª ed.

utilizado subsidiariamente outras normas processuais, independentemente de sua origem: se instaurada pelo próprio TCU ou por autoridade administrativa.

## 6 A REPARAÇÃO DO DANO

Como já foi dito, o órgão que tem competência para julgar as contas daqueles que causam dano ao erário são os Tribunais: no âmbito federal, o Tribunal de Contas da União (TCU), e no âmbito estadual, o Tribunal de Contas do Estado.

Na fase interna, quando um processo de TCE finaliza com irregularidade nas contas apresentadas, desfalques ou outros danos, o órgão repassador, por solicitação do ordenador de despesas, deverá sugerir e quantificar o dano e o responsável. Já na fase externa, o Tribunal julga, já qualifica o dano e identifica o responsável, aplicando-lhe multa, se necessário. Vejamos:

Lei nº 8.443, de 16/07/1992 (Lei Orgânica do TCU)

Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

Parágrafo único. Não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nas alíneas a, b e c do inciso III, do art. 16, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do art. 58, desta Lei.

Art. 57. Quando o responsável for julgado em débito, poderá ainda o Tribunal aplicar-lhe multa de até cem por cento do valor atualizado do dano causado ao Erário.

Lei nº 12.509, de 06/12/1995 (Lei Orgânica do TCE/CE)

**Art. 18** - Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no Art. 61 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

**Parágrafo único.** Não havendo débito, mas comprovada qual-

quer das ocorrências previstas nas alíneas a, b e c do inciso III do art. 15 desta Lei, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do art. 62 desta Lei.

**Art. 61** - Quando o responsável for julgado em débito, poderá ainda o Tribunal aplicar-lhe multa de até 100% (cem por cento) do valor atualizado do dano causado ao Erário.

Cabe salientar que para Jacoby<sup>16</sup> o objetivo da Tomada de Contas Especial é identificar o dano causado ao erário, certificando a regularidade das contas, como se segue:

O objetivo da TCE é apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano causado ao erário; certificar a regularidade ou irregularidade das contas e identificar, no âmbito da Administração Pública, lato sensu, o agente público responsável por: omissão no dever de prestar contas; prestação de contas de forma irregular; dano causado ao erário.

A Lei Orgânica do TCU especifica, em seu art. 8º, hipóteses de dano causado ao erário, conforme já detalhados alguns neste trabalho, e a imputação da responsabilidade solidária pelo não cumprimento, *in verbis*:

Art. 8º. Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta lei, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

Há de se falar que o dever de ressarcir o dano causado ao erário público é sempre a pessoa física, ou seja, é o gestor executor (o agente público) que terá que reparar o dano causado ao patrimônio do Estado/município, uma vez que o ressarcimento tem uma função de compensação e uma repa-

16 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tomada de Contas Especial: processo e procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica

ração civil, fazendo com que o dinheiro retorne aos cofres lesados:

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:

[...]

§4º. Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

§5º. A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento.

As jurisprudências dos tribunais já evidenciam que os cofres públicos serão ressarcidos quando houver dano por parte de agentes públicos, seja com convênios ou contratos, conforme segue Acórdão<sup>17</sup>:

A inexecução contratual da qual decorre dano ao erário federal só interessa ao TCU quando estiver presente uma conduta dolosa ou culposa de algum agente público, havendo responsabilidade solidária da entidade privada e dos agentes públicos envolvidos.

Para o Tribunal de Contas da União<sup>18</sup>, após a abertura do processo de TCE, a administração pública deverá sempre pautar-se no princípio da proteção ao erário, buscando, até que se esgotem todos os meios, a devolução dos recursos aos cofres públicos, uma vez que se esse princípio se extingue com a finalização do processo, ou seja, quando o julgamento ocorre e o responsável é qualificado:

Tomada de Contas Especial. Processual. O dano aos cofres públicos é pressuposto de constituição da tomada de contas especial.

VOTO

17 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2343/2006.

18 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1683/2011.

Após examinar as alegações de defesa carreadas aos autos pelos responsáveis, anuo aos lúdimos fundamentos expendidos na instrução da unidade técnica acerca da descaracterização do débito originalmente apontado, haja vista a devida comprovação da execução parcial do abrangente objeto contratado. E o não pagamento pelos serviços efetivamente prestados - previamente pactuados - representaria enriquecimento sem causa da administração pública.

Não se pode olvidar que a tomada de contas especial (TCE) “é um processo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal e obtenção do respectivo ressarcimento” (grifo meu).

Assim ela é definida no art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 56/2007. Tem-se, portanto, que o dano ao erário é condição necessária para se avaliar, em sede de tomada de contas especial, a gravidade da conduta dos possíveis responsáveis pela sua ocorrência e, com isso, decidir sobre o mérito do julgamento de suas contas. Por conseguinte, uma vez afastado o dano aos cofres públicos - pressuposto de constituição da TCE -, carece de sentido lógico o exame da reprovabilidade dos atos perpetrados pelos agentes que supostamente lhe teriam dado causa, isso para fim de julgamento de suas contas especiais, simplesmente porque estas já não mais subsistem no mundo jurídico. Art. 212. O Tribunal determinará o arquivamento do processo de prestação ou de tomada de contas, mesmo especial, sem julgamento do mérito, quando verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo. Não obstante as irregularidades atinentes ao aludido contrato (pagamento antecipado de despesa; necessidade de definição clara e precisa do objeto no instrumento convocatório e no termo contratual; e obrigatoriedade de execução direta dos serviços pelo contratado nos casos de dispensa de licitação fundamentada no art. 24, XIII, da Lei nº 8.666/93) não podem ser, pelos motivos acima expostos, examinadas nesta TCE, impende destacar que elas já foram objeto de análise nos autos do processo TC 011.765/1999-2, quando da apreciação do pré-falado relatório de auditoria.

#### ACÓRDÃO

acolher as alegações de defesa apresentadas pela Fundação para o Desenvolvimento Tecnológico da Engenharia (FDTE) e pelos Srs. [omissis] e [omissis] acerca da inexistência de dano aos cofres da Codesp; Com fundamento no art. 212 do Regimento Interno deste Tribu-

nal, determinar o arquivamento dos presentes autos, sem julgamento do mérito, ante a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

No entanto, o Tribunal poderá julgar as contas especiais, conforme rege os artigos abaixo (Lei Orgânica):

Lei nº 12.509, de 06/12/1995 (Lei Orgânica do TCE/CE)

**Art. 14** - Ao julgar as contas, o Tribunal decidirá se estas são regulares, regulares com ressalvas ou irregulares.

**Art. 15** - As contas serão julgadas:

**I** – regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

**II** – regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário;

**III** – irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas, se dela resultar inviável a correspondente tomada de contas;
- b) grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) injustificado dano ao erário, decorrente de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

**§ 1º** - O Tribunal poderá julgar irregulares as contas no caso de reincidência ou descumprimento de determinação de que o responsável, em processo de tomada ou prestação de contas, tenha tido ciência.

**§ 2º** - Nas hipóteses das alíneas c e d do inciso III deste artigo, o Tribunal, ao julgar irregulares as contas, fixará a responsabilidade solidária:

- a) do agente público que praticou o ato irregular; e
- b) do terceiro que, como contratante e ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado.

§ 3º - Verificada a ocorrência prevista no parágrafo anterior deste Artigo, o Tribunal providenciará a imediata remessa de cópia da documentação pertinente à Procuradoria Geral do Estado e ao Ministério Público, para ajuizamento das ações civis e penais cabíveis.

§ 4º - Na ocorrência de contas irregulares previstas na alínea d do inciso III deste Artigo, o Tribunal dará conhecimento imediato de sua decisão à Assembléia Legislativa.

**Art. 19** - As contas serão consideradas iliquidáveis quando caso fortuito ou de força maior, comprovadamente alheio à vontade do responsável, tornar materialmente impossível o julgamento de mérito a que se refere o Art. 15 desta Lei.

**Art. 20** - O Tribunal ordenará o trancamento das contas que forem consideradas iliquidáveis e o conseqüente arquivamento do processo.

§ 1º - Dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contados da publicação da decisão terminativa no Diário Oficial do Estado, o Tribunal poderá, à vista de novos elementos que considere suficientes, autorizar o desarquivamento do processo e determinar que se ultime a respectiva tomada ou prestação de contas.

§ 2º - Transcorrido o prazo referido no parágrafo anterior sem que se tenha havido nova decisão, as contas serão consideradas encerradas, com baixa na responsabilidade do administrador.

Salienta-se que, para a reparação do dano aos cofres públicos, a decisão que julga as contas irregulares tem eficácia de título executivo judicial, obedecendo aos trâmites do art. 71, § 3º, da Constituição Federal, e o art. 585, VII, do CPC.

Sendo dessa forma, no âmbito federal, o responsável será notificado após o julgamento para no prazo de 15 (quinze) dias recolher o débito atualizado ou a multa aplicada aos cofres públicos, uma vez que o mesmo, não atendendo às determinações, será formalizado em um processo de cobrança

executiva, para que os órgãos competentes promovam a cobrança judicial ou arresto dos bens (art. 22 até o art. 30 da Lei nº 8.443, de 16/07/1992).

Entretanto, no âmbito estadual, o responsável será notificado após o julgamento para no prazo de 30 (trinta) dias recolher o débito atualizado ou a multa aplicada aos cofres públicos, uma vez o mesmo, não atendendo às determinações, será formalizado em um processo de cobrança executiva, para que os órgãos competentes promovam a cobrança judicial ou arresto dos bens (art. 21 até o art. 28-A da Lei nº 12.509, de 06/12/1995).

## 7 JURISPRUDÊNCIAS SOBRE TCE E A REPARAÇÃO DO DANO

A Tomada de Contas Especial e o desvio de recursos consistem em análise de contas irregulares pelo Tribunal de Contas da União (Acórdão 1800/2005):

### **TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. DESVIO DE RECURSOS FEDERAIS. CONTAS IRREGULARES.**

Julgam-se irregulares as contas e em débito o responsável, com aplicação de multa, em face do desvio de recursos federais, consistente na construção de açude que não atende ao interesse público. Sumário

Tomada de Contas Especial. Convênio. Edificação de açude público. Realização da obra em propriedade particular. Execução parcial da avença. Citação. Não-comprovação do regular emprego dos recursos públicos federais nos fins previamente colimados pelo convênio. Desmembramento e doação da área do açude ao Município. Construção sem garantia da destinação pública, uma vez que, mesmo com o desmembramento e a doação, o terreno no qual foi edificada a obra é confrontado por terras particulares e não está acessível às comunidades locais, conforme laudos de vistoria do órgão concedente e do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Irregularidade das Contas. Débito. Multa. Autorização para cobrança judicial. Remessa de cópia dos autos ao Ministério Público da União e ao Juízo de Direito da Comarca de Baturité.[...]

Mesmo que o ex-gestor comprove a utilização de recursos federais transferidos à conta do aludido convênio, conforme demonstram os documentos e extratos enfileirados pelo responsá-

vel, ainda assim, é insuficiente para elidir a mácula que recai sobre a presente prestação de contas, porquanto a construção do açude Serra Verde não atende ao interesse público no caso concreto. Todas essas evidências apontam para a grave ocorrência de desvio de recursos federais, o que afasta a boa-fé do responsável. Portanto, com fulcro no art. 202, § 6º, do Regimento Interno, poderá o TCU julgar, desde logo, pela irregularidade das contas do ex-gestor e condená-lo ao ressarcimento do valor integral transferido pela União, devidamente atualizado e acrescido dos consectários legais.

O entendimento do Tribunal de Contas da União (Acórdão 473/2009), no qual o TCU reprovava gastos que não se associam com os objetivos institucionais das entidades públicas, implicando o ressarcimento dos valores gastos.

É irregular a realização de despesas não vinculadas à atividade fim do órgão/entidade com solenidades, festividades, eventos comemorativos e quaisquer congêneres, e a consequente impossibilidade de se realizar despesas desta natureza à conta dos cofres públicos em virtude da falta de amparo legal.

O entendimento do Tribunal de Contas da União (Acórdão 651/2004) sobre a responsabilidade do dano recai sobre a pessoa jurídica:

O entendimento jurisprudencial desta Corte é firme no sentido de que as pessoas jurídicas de direito público interno, no caso os Municípios, podem responder pelos débitos originados da aplicação de recursos federais com desvio de finalidade, quando esses recursos reverteram-se de alguma forma em proveito da comunidade. Esse entendimento, destaque, está baseado na Constituição Federal, em seu art. 70, parágrafo único, o qual prevê que tanto as pessoas físicas como as jurídicas, inclusive as de direito público, devem prestar conta ao TCU; e no seu art. 71, o qual estabelece que cabe a esta Corte fiscalizar os recursos federais repassados aos municípios.

Ressarcimento de dano ao erário, imputação ao gestor sucessor, uma vez que o mesmo tinha responsabilidade pela aplicação dos recursos:

**Ementa:** ADMINISTRATIVO. JULGAMENTO DE TOMADA DE CONTAS PELO TCU. APLICAÇÃO IRREGULAR DE RECUR-

SOS. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO PREFEITO SUCESSOR. IMPOSSIBILIDADE. SOLIDARIEDADE. INOCORRÊNCIA. 1. Os artigos 1º, inciso I, 5º, inciso VII e 19 da Lei 8.443/92 estabelecem que se sujeitará à prestação de contas a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos. 2. Não se aplica à espécie as disposições trazidas pela Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), porquanto os fatos sob análise se deram no ano de 1988, não podendo, pois, a referida Lei retroagir para alcançar fatos pretéritos. 3. Estando incontroverso o fato de ter sido o sr. Ivo Moreira Suzart quem firmou convênio com a CODEVASF para combate à seca no município de Queimadas/BA, na ordem de, à época, CR\$ 2.000.000,00 (dois milhões de cruzados), recairá sobre ele, como responsável pela aplicação e gerenciamento dos recursos, a legitimidade para figurar no pólo passivo de processo de **Tomada de Contas** perante o TCU, e não ao prefeito que lhe sucedeu. 4. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ) – RECURSO ESPECIAL REsp 867374 BA 2006/0153001-5.

A seguir, o entendimento do Tribunal de Contas da União sobre o objeto concluído sem a finalidade alcançada (Acórdão 1800/2005):

TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. DESVIO DE RECURSOS FEDERAIS. CONTAS IRREGULARES. Julgam-se irregulares as contas e em débito o responsável, com aplicação de multa, em face do desvio de recursos federais, consistente na construção de açude que não atende ao interesse público. Sumário. Tomada de Contas Especial. Convênio. Edificação de açude público. Realização da obra em propriedade particular. Execução parcial da avença. Citação. Não-comprovação do regular emprego dos recursos públicos federais nos fins previamente colimados pelo convênio. Desmembramento e doação da área do açude ao município. Construção sem garantia da destinação pública, uma vez que, mesmo com o desmembramento e a doação, o terreno no qual foi edificada a obra é confrontado por terras particulares e não está acessível às comunidades locais, conforme laudos de vistoria do órgão concedente e do Tribunal de Contas dos municípios do Estado do Ceará. Irregularidade das Contas. Débito. Multa. Autorização para cobrança judicial. Remessa de cópia dos autos ao Ministério Público da União e ao Juízo de Direito da Comarca de Baturité. [...] Mesmo que o ex-gestor comprove a utilização de recursos federais transferidos à conta do aludido

convênio, conforme demonstram os documentos e extratos enfileixados pelo responsável, ainda assim, é insuficiente para elidir a mácula que recai sobre a presente prestação de contas, porquanto a construção do açude Serra Verde não atende ao interesse público no caso concreto. Todas essas evidências apontam para a grave ocorrência de desvio de recursos federais, o que afasta a boa-fé do responsável. Portanto, com fulcro no art. 202, § 6º, do Regimento Interno, poderá o TCU julgar, desde logo, pela irregularidade das contas do ex-gestor e condená-lo ao ressarcimento do valor integral transferido pela União, devidamente atualizado e acrescido dos consectários legais.

Ressalto ainda o entendimento do supracitado Tribunal (Acórdão 2343/2006) sobre a responsabilidade pelos danos causados ao erário. Vejamos:

TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. CONTRATO. INEXECUÇÃO. PROCESSUAL. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DOS GESTORES. IMPRUDÊNCIA E NEGLIGÊNCIA. FALTA DE CAUTELA E ZELO. CULPA IN ELIGENDO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTAS IRREGULARES E REGULARES COM RESSALVA.

1. A inexecução contratual da qual decorre dano ao erário federal só interessa ao TCU quando estiver presente uma conduta dolosa ou culposa de algum agente público, havendo responsabilidade solidária da entidade privada e dos agentes públicos envolvidos.

2. A responsabilidade dos administradores de recursos públicos segue a regra geral da responsabilidade civil, pois trata-se de responsabilidade subjetiva, a despeito de o ônus de provar a correta aplicação dos recursos caber àqueles.

O Tribunal de Contas da União julga a comprovação da boa aplicação dos recursos em Convênios (Acórdão nº 296/2010) a seguir:

6. O principal ponto questionado nesta TCE, conforme registrei no Relatório precedente, refere-se à falta de demonstração do nexo de causalidade entre os recursos federais oriundos do Convênio n. 024/1997 e as despesas realizadas.

7. Note-se que não foram acostadas aos autos, a título de prestação de contas, notas fiscais referentes aos pagamentos que teriam sido feitos com vistas à implementação das ações objeto do

ajuste em comento. [...]

8. Dessa forma, sem as notas fiscais relativas ao pagamento de despesas relacionadas ao plano de trabalho pactuado, não é possível confrontá-las com os extratos da conta bancária específica do Convênio n. 024/1997, não se podendo, em consequência, estabelecer o liame entre os recursos públicos oriundos do aludido ajuste e as despesas realizadas para a consecução do objeto do ajuste.

O Acórdão 923/2006/TCU evidencia que a TCE deverá ser instruída com todos os elementos necessários para a comprovação da aplicação dos recursos. Segue:

Instaurada a tomada de contas especial, e sendo este um procedimento de exceção, a comprovação da aplicação dos recursos deve estar acompanhada de todos os elementos que motivaram os pagamentos, como notas fiscais, recibos, procedimentos licitatórios, contratos, extratos bancários, cópias de cheques e/ou ordens de pagamentos, enfim, os elementos necessários e suficientes que levem ao convencimento da boa e regular aplicação dos recursos.

Alguns relatores julgam que o desvio de objeto não implica dano ao erário, aprovando as contas com ressalvas, podendo ainda aplicar a multa prevista na Lei, segundo a jurisprudência do TCU (Acórdão 360/2009), conforme segue:

Em regra, nos casos em que se configura desvio de objeto em benefício da comunidade, o Tribunal vem consolidando seu entendimento no sentido de considerar tal prática como falha formal, afastar a ocorrência de débito e, em consequência, julgar as contas dos responsáveis regulares com ressalvas.

## 8 CONCLUSÃO

Conforme demonstrado neste artigo, a Constituição Federal determina que prestará contas todo aquele que tenha em posse dinheiro público. Dessa forma, resta claro que o agente público deverá zelar pela correta aplicação

dos recursos repassados com uma finalidade, ou seja, tudo aquilo que foi formalizado durante o convênio.

O convênio administrativo, como transcrito no começo deste trabalho, é diferente do contrato administrativo por diversos motivos. Um deles é que as partes desejam alcançar o mesmo objetivo, com a vontade mútua e a mesma finalidade.

O órgão instaurador da TCE precede com uma instauração, na fase interna como relato no trabalho, aplicando todas as determinações contidas nas Leis e Normativos apresentados, e finaliza com a emissão de um relatório ao Tribunal, que julgará procedente ou não aquela análise.

Restou claro também que o processo de Tomada de Contas Especial é uma exceção, e só poderá ser instaurado depois de sanadas todas as tentativas por via administrativa, para a correção das possíveis irregularidades nas contas apresentadas a entes públicos.

Porém, o excesso de instauração de TCE, tanto no âmbito federal como no Estadual, só confirma a falta de zelo pelo dinheiro público. Ou seja, tudo aquilo que é formalizado no convênio perde-se com as irregularidades durante a execução, seja por meio de prestação de contas ou pela não conclusão do objeto.

Ficou também evidenciada nas pesquisas aos sites dos Tribunais a quantidade de falhas e ocorrências em relação à irregularidade na execução dos convênios, tanto entre Estado como União, e a demora pelos trâmites que antecedem o julgamento, causando o atraso no ressarcimento aos cofres públicos, implicando aos Tribunais a necessidade de repensar uma agilidade na aplicação de sanções, uma vez que o órgão no qual o agente público deu perda não poderá se manifestar na aplicação de sanções.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, U. D. et al. **Convênios e tomadas de contas especiais: manual prático**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de direito administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Manual de instrução sobre Tomada de Contas Especial**. Agosto/2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 17 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 1 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Secretaria Federal do Controle Externo. **Manual de Tomada de Contas Especial**. Controladoria Geral da União – CGU, 2013.

\_\_\_\_\_. **Tribunal de Contas da União**. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 1 abr. 2014.

CAVALCANTI, A. S. O processo de contas no TCU: o caso de gestor falecido. **Revista do TCU**. Brasília, v. 30, n. 81, pg 17-27, jul/set 1999.

CEARÁ. **Tribunal de Contas do Estado**. Instrução Normativa nº 2. art. 3º, 16/03/2005. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br>>. Acesso em: 5 nov. 2015.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_, M. S. Z. **Direito administrativo**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERNANDES, J. U. J. Tomada de Contas Especial: processo e procedimento nos Tribunais de contas e na administração pública. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

\_\_\_\_\_. **Tomada de Contas Especial: processo e procedimento nos tribunais de contas e na administração pública**. 3ª ed. Ver. atual. e rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários à Lei de licitações e contratos administrativos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, J. J. **Responsabilidade civil por dano ao erário**. 2009. 111 f. Monografia (Especialização em Direito Civil e Processual Civil) – Pós-Graduação em Direito. Instituto de Desenvolvimento Cultural, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal>>. Acesso em 10 abril 2014.

## Princípio da Transparência no Novo Direito Administrativo

Principle of Transparency in the New Administrative Law

Mariana Oliveira de Carvalho<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente artigo aborda o tema do princípio da eficiência no âmbito do Novo Direito Administrativo. Esse princípio vem sendo cada vez mais utilizado nesse ramo do direito em decorrência das enormes transformações ocorridas na Administração Pública nos últimos anos. Todavia, ele não deve ser interpretado isoladamente, mas, sim, complementando os princípios já existentes nesse ramo do direito. A utilização da transparência pela Administração Pública ganhou mais importância nas áreas de contratação pública e de regulação, tendo em vista a grande participação privada nesses setores, mas, atualmente, tem sido aplicada em toda a Administração Pública, possibilitando um maior controle por parte dos cidadãos da gestão pública. Entretanto, a aplicação plena desse princípio tem enfrentado alguns desafios, como a possível afronta ao direito da intimidade e a falta de educação que possibilite aos cidadãos compreender as informações públicas disponibilizadas.

**Palavras-Chave:** Princípio da Transparência. Novo Direito Administrativo. Controle Social. Direito à Intimidade.

### ABSTRACT

This article discusses the principle of efficiency in the context of the New Administrative Law. This principle has been increasingly used in this branch of law due to the huge transformations in Public Administration in recent years. However, this principle should not be interpreted separately, but should complement the existing principles in Law. The use of transparency by the government has gained more importance in the areas of public procurement and regulation, considering the large private participation in these sectors, but it has currently been applied throughout the Public Administration, enabling

<sup>1</sup> Mestranda em Direito Administrativo na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: marianatce@gmail.com

greater citizen control of the public management. However, full implementation of this principle has faced some challenges, such as the possible affront to the right to privacy and the lack of education of citizens that allows the comprehension of the available public information.

**Keywords:** Principle of Transparency. New Administrative Law. Social Control. Right to Privacy.

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos ramos do direito público é o Direito Administrativo, que se ocupa de estudar a Administração Pública (RIVERO, 1981, p. 13). Esta é o conjunto de atividades ligadas à segurança e ao bem-estar das pessoas, cuja realização está a cargo de entidades públicas territoriais ou de outras entidades designadas pela lei para exercer atribuições dessas entidades territoriais, ou que delas recebam delegação ou concessão para tal exercício (CAETANO, 2010, p. 40).

Nos últimos anos, um reequacionar do equilíbrio envolvendo o binômio liberdade e autoridade fez com que a Administração Pública e o seu ordenamento regulador sofressem mais alterações nas últimas décadas do que nos últimos vinte séculos, dando origem à instalação de uma paulatina revolução administrativa (OTERO, 2013, p. 127).

Essa revolução administrativa fez surgir o que a doutrina tem chamado de Novo Direito Administrativo – NDA, que trouxe ao mundo jurídico novos conceitos e princípios vinculados à Administração Pública e a suas relações com os indivíduos, formando um conjunto de transformações significativas às formas de atividade administrativa tradicional (TAVARES DA SILVA, 2010, p. 12).

Entre esses novos princípios, destaca-se o princípio da transparência.

## 2 CONCEITO

O termo “transparência” refere-se à propriedade de um corpo que se deixa atravessar pela luz e permite distinguir, por meio da sua espessura, os objetos que se encontram atrás. Nesse sentido, a transparência administrativa

significa que atrás do invólucro formal de uma instituição se perfilam relações concretas entre indivíduos e grupos que são percebidos pelo observador (CHEVALIER, 1988, p. 251). A transparência pode ser analisada sob várias óticas, podendo significar divulgação ativa de informações (OLIVER, 2004, p. 2), divulgação de escolhas políticas (FOX, 2007, p. 24), ou ainda a disponibilidade e o aumento do fluxo para o público de informações de forma oportuna, abrangente, relevante, de alta qualidade e confiáveis relativamente às atuações governativas (FERRANTI, 2009, p. 7).

### 3 PRINCÍPIOS DA TRANSPARÊNCIA E PRINCÍPIOS PRÓXIMOS

A transparência é um princípio a prosseguir constante e permanentemente, devendo ser realizado de acordo com o contexto de referência (MERLONI, 2008, p. 102). Admitem-se diversas interpretações do que possa ser a concretização aplicativa desse princípio, porém, o objetivo de evitar atividades sombrias à lei pode considerar-se um denominador comum a todas elas.

O princípio da transparência não pode ser estudado de forma isolada, uma vez que ele, apesar de ser relativamente novo no âmbito do direito administrativo, pode ser encontrado na realização de outros princípios, tais como os princípios da publicidade, motivação, imparcialidade, eficiência e legalidade.

Parte da doutrina tradicional insiste em estudar o princípio da transparência, não como um princípio independente, mas como *parte do princípio da publicidade*, entendendo que uma das funções do princípio da publicidade é o dever administrativo de manter plena transparência dos comportamentos das entidades públicas, não podendo haver, em um Estado Democrático de Direito, ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p. 117). Porém, o princípio da transparência difere do princípio da publicidade, já que, por meio desse último, as entidades públicas são obrigadas a divulgarem os seus atos e nem sempre essa divulgação de informações é realizada de forma transparente.

Outro princípio também próximo ao princípio da transparência é o *princípio da motivação*, o qual está formalmente ligado ao princípio da publicidade, haja vista que esse princípio nada mais seria do que a transpa-

rência, ou seja, a ausência de decisões secretas e a possibilidade de dar ciência das decisões da administração e das razões que as justificam (DI PIETRO, 1996, p. 74).

Em relação à ligação entre o princípio da transparência e o princípio da *imparcialidade*, pode-se destacar que a transparência do procedimento decisório, no seu todo, constitui uma importante garantia da imparcialidade. Atuar com transparência contribui para a objetividade, isenção e equidistância dos interesses em presença, projetando para o exterior um sentimento de confiança (NUNES DE ALMEIDA, 2014, p. 102). Logo, a transparência tem uma dupla função quanto à imparcialidade da Administração Pública, pois garante que esta exista e que os particulares possam confiar nela (RIBEIRO, 1996, p. 191).

Quanto ao *princípio da eficiência*, considerando que a transparência administrativa é uma tendência da nova administração, tendo em vista a considerável melhoria do exercício dos órgãos e agentes públicos, pode-se afirmar que dentro da ideia de eficiência formal da administração se encontra a necessidade de transparência das atividades dos órgãos e agentes públicos (GONÇALVES, 2013).

Por último, a transparência se apresenta, por vezes, como um sinônimo do princípio clássico da legalidade, uma vez que o princípio da transparência promove, em grande parte, os mesmos valores (ou valores similares) que o princípio da legalidade, ou seja, a exigência de uma base jurídica para a ação do governo. Em seus valores subjacentes, a transparência está intimamente relacionada à legalidade; portanto, pode desempenhar um papel crucial na lei e processos de decisão política, em que o princípio da legalidade está fora do alcance e não faz sentido – nomeadamente, no caso de novas maneiras não ortodoxas de tomada de decisão, que muitas vezes se caracterizam por um alto grau de informalidade.

Todavia, isso não significa que o princípio clássico da legalidade possa ser descartado. Ele ainda é um dos pilares dos nossos sistemas jurídicos e certamente continuará a ser. No entanto, o princípio da transparência vem cumprindo as mesmas funções ou funções similares, que são cruciais para a sustentação jurídico-política de certas medidas, particularmente nos casos em que o princípio da legalidade não pode ser operativo (BIJSTERVELD, 2004, p. 24).

## 4 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO

O princípio da transparência tem ganhado efetividade nos últimos anos, contribuindo para a regulamentação, em instrumentos normativos internacionais, do direito de acesso à informação por parte dos cidadãos<sup>2</sup>, impondo-se assim um *standard* máximo de transparência possível.

O direito de acesso à informação é um instrumento normativo que garante aos cidadãos a possibilidade de participação na vida política do Estado, por meio do controle direto. Trata-se, portanto, de um direito instrumental de outros direitos, como o direito de petição perante os órgãos públicos em defesa de interesses individuais, coletivos ou difusos.

Como forma de respeitar o princípio da transparência, no âmbito dos procedimentos administrativos, a administração é obrigada a divulgar informações, seja antes, durante ou após a respectiva decisão, mostrando a todos de forma clara os caminhos percorridos (TAVARES DA SILVA, 2010a, p. 94). Além disso, qualquer indivíduo tem o direito a aceder aos procedimentos e processos que se lhe refiram (TAVARES DA SILVA, 2010b, p. 33).

A transparência é muitas vezes confundida com a *mera divulgação de informações*, porém deve distinguir-se desta no sentido de que a informação transferida não deve ser apenas observável, mas também relevante para a pessoa que a recebe e, além disso, tem de ser confiável e suficientemente precisa (FORSSBÆCK; OXELHEIM, 2014, p. 35).

Conclui-se que o simples acesso à informação por parte do cidadão nada vale se esta não for clara e transmitida em uma linguagem de fácil compreensão. Não se pode considerar garantido o acesso à informação se aquele dado apenas puder ser entendido por técnicos ou especialistas.

Acresce ainda que o princípio da transparência torna possível a *responsabilização* dos agentes públicos, na medida em que ao dar publicidade aos atos de gestão pública, permite que os governos sejam responsabilizados pelas atuações e pelas políticas adotadas em função dos fundamentos apresentados (RUBINSTEIN, 2011, p. 881). Nesse contexto, a transparência pode ajudar a tornar os governos mais responsáveis, minar o poder dos interesses especiais e, assim, potenciar melhores políticas e instituições públicas de

2 Essa tendência mundial surgiu após a publicação da Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, da Organização das Nações Unidas (ONU), a qual preceitua, por meio do seu art. XIX, que “Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras” (ONU, 1948).

maior qualidade (GLENNERSTER; SHIN, 2008, p. 184). Outrossim, quando a transparência é assimilada nas práticas sociais, ela pode ser uma arma poderosa contra a corrupção<sup>3</sup> e promotora da governança e da *accountability* (INTOSAI, 2010, p. 4).

## 5 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLE DA ATUAÇÃO PÚBLICA

A tendência mundial para assegurar a transparência dos atos públicos, bem como a autonomização de uma nova dimensão de um Estado Democrático de Direito, no sentido de permitir o controle sobre o dinheiro e bens públicos por parte dos cidadãos, tem contribuído para o aumento do número de ordenamentos jurídicos que consagram o princípio da transparência de forma expressa.

Um desses exemplos é a recente Lei nº 73/2013, editada em Portugal, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, trazendo, como um dos seus princípios fundamentais, o princípio da transparência, e o conceituando no sentido de que este se traduz num dever mútuo de informação entre as entidades locais e o Estado, bem como no dever de divulgar aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, a informação sobre a sua situação financeira (PORTUGAL, 2013).

No Brasil, ressalta-se a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na promoção de maior transparência fiscal dos atos públicos, incluindo, por meio de um dos seus dispositivos<sup>4</sup>, o incentivo à participação popular como forma de garantir a transparência. Nesse contexto, a transparência da administração apresenta-se como uma ferramenta indispensável do controle moral e social do erário e também da atuação daquela parcela da população que efetivamente assume posicionamento ativo e preocupado com as questões políticas e financeiras, assumindo-se como agente de con-

3 O art. 10 da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, de 2003, dispõe: "Tendo em conta a necessidade de combater a corrupção, cada Estado Parte, em conformidade com os princípios fundamentais de sua legislação interna, adotará medidas que sejam necessárias para aumentar a transparência em sua Administração Pública, inclusive no relativo a sua organização, funcionamento e processos de adoção de decisões, quando proceder" (ONU, 2003).

4 O art. 48 da LRF (Lei Complementar nº 101/2000) dispõe que "são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos" (BRASIL, 2000).

trole social (PÍTSICA, 2012, p. 172) e de fiscalização dos gestores públicos (TORRES, 2004, p. 12).

É dessa forma que a transparência é considerada um dos alicerces básicos do Estado Democrático do Direito e da moderna Administração Pública, pois, pelo acesso à informação e pela participação na gestão da “coisa pública”, é possível reduzir os espaços do sigilo, da ineficiência e do arbítrio (MARTINS JÚNIOR, 2010, p. 35).

A informação por via da transparência possibilita a organização dos cidadãos e a sua luta na reivindicação de mudanças de governo, assim como uma valorização dos procedimentos democráticos, contribuindo para que as escolhas dos representantes sejam mais informadas ou mesmo para o afastamento de dirigentes da administração governamental (VAUGHN, 2011, p. 974). Além disso, contribui para o desenvolvimento da cidadania política.

A democracia representativa significa que os cidadãos têm o direito de escolher os seus líderes, por meio de eleições, nas quais votam baseados no conhecimento e nas informações de que dispõem sobre os candidatos ao governo. Por essa razão, o governo democrático pressupõe um eleitorado informado, ou seja, um eleitorado “armado” pelas informações disponibilizadas e sobre as propostas para o futuro governo (METCALFE, 2014, p. 249).

Como já referido, apesar de a transparência ser muitas vezes reconduzida à divulgação de informações, ela não pode ser resumida a isso, haja vista que essas informações devem ser divulgadas de modo que a população as compreenda. Uma dimensão que é igualmente essencial nesse contexto da passagem para o NDA, em que se assiste à transmutação do cidadão em cliente.

Destaca-se também o fato de o princípio da transparência reunir *funções materiais e instrumentais*, tais como: 1) aperfeiçoamento do caráter democrático do Estado, contribuindo para a legitimidade do exercício do poder e da função pública; 2) concretização da dignidade da pessoa humana, haja vista que as pessoas são tratadas com mais respeito uma vez que os agentes públicos devem ser transparentes e prestar contas à sociedade; 3) restauração da confiança na Administração Pública, pois existe a possibilidade de acesso e participação da população nos procedimentos administrativos; 4) existência de controle do devido processo legal, possibilitando um controle por parte dos órgãos de controle e da sociedade; 5) garantia dos direitos dos administrados, uma vez que a Administração Pública é obrigada a exercer

todas as suas obrigações, incluindo a garantia dos direitos dos administrados; 6) maior adesão e consenso dos administrados às decisões administrativas, já que os administrados têm como acompanhar de forma transparente as decisões e fundamentações da Administração Pública. (MARTINS JUNIOR, 2010, p. 47).

## 6 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTRATAÇÃO PÚBLICA

O princípio da transparência tem também uma relevância especial no domínio da contratação pública. Com efeito, é um princípio que está presente nos diplomas legislativos que disciplinam essa matéria<sup>5</sup> e que é requisito de validade dos próprios atos procedimentais aí praticados.

A transparência na contratação pública é assegurada, primeiramente, pelo dever de publicitação da intenção de contratar, por parte das entidades adjudicantes e das condições essenciais do contrato (caderno de encargos), para permitir que todos os interessados apresentem uma proposta ou candidatura. Além disso, deve-se também exigir uma publicação das regras de cada procedimento concursal (programa do concurso), que devem ser claras e estar consagradas no documento normativo adequado, para evitar surpresas aos operadores econômicos.

O princípio da transparência também exige uma definição clara e precisa das regras das principais decisões procedimentais, designadamente, dos requisitos de acesso, das condições de qualificação dos candidatos e dos critérios e fatores de adjudicação, de modo a minimizar a discricionariedade das entidades adjudicantes em matérias concorrentialmente essenciais, cujo exercício não seja, em termos práticos, passível de um controle adequado por parte dos concorrentes e dos tribunais, e de modo também a permitir aos interessados uma correta formação da sua vontade de concorrer (ou não), bem como a adoção de uma estratégia concorrential informal e consciente.

Por último, o princípio da transparência reclama a existência de meios destinados a controlar a legitimidade das decisões procedimentais, como a fundamentação dos atos administrativos e a audiência prévia (ESTEVES DE

5 O n.º. 4 do artigo 1º do Código dos Contratos Públicos Português dispõe que “à contratação pública são especialmente aplicáveis os princípios da transparência, da igualdade e da concorrência”. O §3º do artigo 3º da Lei nº 8.666/93 (Lei das Licitações Públicas Brasileira) ressalta que: “A licitação não será sigilosa, sendo públicos e acessíveis ao público os atos de seu procedimento, salvo quanto ao conteúdo das propostas, até a respectiva abertura” (BRASIL, 1993).

OLIVEIRA, 2008, p. 101).

O princípio da transparência exerce um papel importantíssimo na fase pré-contratual, uma vez que garante os interesses em caso de eventuais ilegalidades e neutraliza exigências desrazoáveis, capazes de afetar outros princípios importantes, como os da concorrência e da igualdade. Além disso, no caso de se registrarem irregularidades, se a fase pré-contratual decorrer de forma transparente, os interessados terão meios para reagir. Caso contrário, se esses procedimentos não forem transparentes, é o próprio funcionamento dos mercados que é afetado, assim como a confiança e os interesses legítimos dos agentes econômicos (ESTEVES DE OLIVEIRA, 2011, p. 222).

## 7 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E REGULAÇÃO

A regulação é responsável pelo surgimento de novas formas de intervenção do Estado na economia (TAVARES DA SILVA, 2010, p. 45). Aqui, os conceitos e princípios estão muito ligados ao setor econômico, afastando-se das concepções clássicas de serviço público, em especial dos modelos de prestação de serviços prestados diretamente pelo Estado.

No domínio do Estado Regulador, o princípio da transparência é também de grande valia, uma vez que agiliza a regulação, facilitando o acesso dos interessados, no âmbito das relações jurídicas de mercado e dos contratos, às informações relevantes sobre o setor econômico em questão. Possibilita ainda assegurar aos interessados (clientes e novos entrantes) a possibilidade de compreensão total das características da prestação, no montante exato das contrapartidas ou dos termos de execução do contrato, sem que estes tenham que se socorrer de apoio técnico especializado (RIBEIRO, 2007, p. 78).

### 7.1. Transparência e investimento

O princípio da transparência tem igualmente dimensões de concretização aplicativa no domínio do investimento, onde aporta exigências para todos os participantes do processo de investimento (UNCTAD, 2004, p. 3). Transparência seria, nessa acepção, fornecer informações de risco aos investidores (HORWITZ, 2004, p. 268).

Além disso, é também conhecida a importância do princípio da trans-

parência para a facilitação do fluxo de investimento e o crescimento econômico, contribuindo para o fortalecimento da credibilidade das instituições democráticas, neutralizando situações de desordem, insegurança e até mesmo de criminalidade (GEBRAN NETO, 2007).

A transparência é um princípio básico subjacente à liberalização econômica e à promoção do comércio internacional (à globalização). A remoção de barreiras ao comércio só faz sentido na medida em que os interessados saibam quais as leis, regulamentos, procedimentos e decisões administrativas que afetam ou podem afetar os seus interesses, e lhes seja garantida a participação nos processos administrativos que as aplicam; garantia que deve abranger a revisão da aplicação de algumas daquelas disposições no âmbito do direito interno.

Segundo o Código de boas práticas na transparência (APEC, 2007, p. 1), publicado pelo Fundo Internacional Monetário, garantir a transparência é emitir as informações necessárias para o público de uma forma compreensível, acessível e em tempo útil.

## **8 LIMITES AO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA**

A efetivação do princípio da transparência pode pressupor ou implicar algumas medidas de duvidosa conformidade jurídico-constitucional, tais como: 1) obrigar os titulares de cargos públicos à condição de prévia renúncia ao sigilo bancário, fiscal, nas comunicações e outros; 2) à justificação de ofertas recebidas ou mesmo à proibição de recebimento de ofertas acima de certo valor; 3) à admissão de videovigilância no ambiente de trabalho ou até no domicílio; 4) na titularidade de certos cargos, à obrigatoriedade de uso de residências e de veículos oficiais, para permitir o controle da movimentação e dos relacionamentos desses agentes; 5) ao respeito de períodos mais ou menos longos de interdição de funções públicas e privadas após a cessação da titularidade de um cargo público (SOUTO, 2007, p. 296).

Aparentemente, algumas dessas medidas poderiam significar a “perda” do direito à reserva da intimidade da vida privada, mas não é, nem pode ser, esse o objetivo da aplicação do princípio da transparência, que apenas busca zelar pela clareza das atuações públicas. Impõe-se, por isso, em todos esses casos, uma ponderação entre a restrição legítima do direito e a prossecução

do interesse público que não afete o núcleo essencial do primeiro.

Os agentes públicos atuam em nome dos cidadãos, incumbindo-lhes o legislador um dever de zelo pela “coisa pública” superior àquele que razoavelmente é pressuposto na administração de bens e interesses privados, razão pela qual se entenda legítima (autorizada, proporcional e razoável) a restrição de direitos fundamentais (GEBRAN NETO, 2007). Todavia, deve igualmente assegurar-se que a transparência não exceda o necessário para a garantia do cumprimento do interesse público que lhe está subjacente, e, sobretudo, para que se assegurem os direitos do cidadão “a ser deixado só” (WARREN, 1890, p. 2).

A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, art. 41º/2b, limita a aplicação do princípio da transparência pelo respeito devido aos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial.

## 8.1 Transparência e o caso Wikileaks

Ainda quanto aos limites da aplicação do princípio da transparência, não se pode negar que a tecnologia da informação tem sido o maior aliado na efetivação da transparência. Todavia, ela deve ser utilizada de maneira cautelosa.

O binômio transparência/segredo (sigilo) deve ser analisado e regulado de forma responsável, já que existem informações confidenciais ou sigilosas, que não devem ser divulgadas, seja por estarem relacionadas exclusivamente à vida íntima das pessoas, seja pela sua função na garantia da segurança nacional.

O caso mais recente e de maior repercussão foi o da organização Wikileaks, que divulgou, por meio da internet, milhares de segredos militares e diplomáticos norte-americanos, entre os anos de 2010 e 2011 (FENSTER, 2012, p. 758). O *website* do Wikileaks defende que a publicação dessas informações melhora a transparência, criando uma sociedade melhor, reduzindo a corrupção e fortalecendo a democracia em todas as instituições sociais, incluindo o governo, corporações e outras organizações (WIKILEAKS, 2011).

A divulgação de informações sem limites, pelos meios eletrônicos, levou alguns autores a cunhar esses fenômenos como uma nova era da transparência, ou seja, uma supertransparência ou até mesmo uma “transparência radical” (SIFRY, 2011, p. 10). Contudo, estas fugas de informações revela-

ram-nos antes os obstáculos que existem no aumento da transparência, mesmo na era digital (ROBERTS, 2011, p. 2).

## 8.2 Transparência e o caso Stock Act's

Outro caso também emblemático que ocorreu recentemente foi o do Stock Act's, por meio do qual o Congresso Americano, em 2012, criou um banco de dados que mantinha as informações financeiras dos membros do Congresso, altos funcionários daquele órgão e 28.000 (vinte e oito mil) funcionários do poder executivo.

Esse caso também teve enormes repercussões, obrigando o Congresso Americano a solicitar à National Academy of Public Administration (NAPA) um estudo sobre o problema. Seguidamente, em 11 de abril de 2013, o Congresso Americano rejeitou, por unanimidade, as medidas de transparência impostas no *Stock Act*, e nem sequer aceitou debater o assunto (CLARK; EMBREE, 2014, p. 212). Essa atitude deu origem a uma discussão sobre a medida em que a transparência pode ser imposta aos cidadãos, mesmo aos agentes públicos, sem atingir a intimidade ou até mesmo colocar em risco as suas vidas.

Apesar de alguns defenderem, em nome do princípio da transparência, que estas informações deveriam ser fornecidas aos cidadãos, fundamentando a sua posição na ideia de que “o poder vigia o cidadão e o cidadão pouco vigia o poder” (BRIN, 1998, p. 273), faz-se importante que a divulgação deste tipo de informações deva ser feita de forma prudente, sem colocar em risco a intimidade das pessoas e até mesmo a segurança interna dos países.

## 9 CONCLUSÃO

O princípio da transparência é relativamente novo no âmbito do direito administrativo, porém com uma importância imensa para garantir a evolução da Administração Pública, principalmente, perante os desafios que esta tem enfrentado nos últimos anos.

Por meio da transparência é possível efetivar a realização das políticas públicas que atendam ao interesse público, já que os cidadãos estarão hábeis a fazer o controle social, tendo em vista o acesso a informações fidedignas.

O Brasil tem se destacado ultimamente na transparência de seus atos públicos, todavia, deve-se primeiramente conscientizar os cidadãos acerca da importância do controle social, e ensiná-los a utilizar as ferramentas que existem para a realização dessa fiscalização.

Apesar de atualmente o princípio da transparência estar enfrentando desafios, tais como um possível confronto com o direito da intimidade, é salutar que o interesse público deve prevalecer, todavia a intimidade da pessoa humana deve ser preservada, devendo ser balizado sempre de forma a encontrar a melhor solução.

A transparência dos atos públicos é uma das soluções para o combate à corrupção, porém essa transparência deve vir acompanhada da educação da população, a fim de que esta compreenda as informações disponibilizadas, possibilitando melhores escolhas na hora de irem às urnas escolherem seus representantes.

## REFERÊNCIAS

APEC. 2007. **Report on the implementation of APEC transparency standards**. Disponível em: <[http://www.apec.org/~media/Files/Groups/Transparency/07\\_cti\\_ctirpt\\_Appdx6.pdf](http://www.apec.org/~media/Files/Groups/Transparency/07_cti_ctirpt_Appdx6.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2015.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013.

BIJSTERVELD, S. van. **Transparency in the European Union: A crucial link in shaping the new social contract between the citizen and the EU**. Holanda, 2004. Disponível em: <<http://www.bigwobber.nl/wp-content/uploads/2009/01/transparenciaineuropeii.pdf>>. Acesso em: 16 de set. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 17 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37,

inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 5 nov. 2015.

BRIN, D. **The transparent society: will technology force us to choose between privacy and freedom?** Cambridge: Basic Books, 1998.

CAETANO, M. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo.** Coimbra: Almedina, 2010.

CHEVALIER, J. **Le mythe de la transparence Administrative. Centre Universitaire de Recherces Administratives et Politiques de Picardie, Informacion et Transparence Administrative,** Paris: Presses Universitaires de France (PUF), 1988.

CLARK, K.; EMBREE, C. Faux transparency: ethics, privacy and the demise of the STOCK Act's massive online disclosure of employees' finances. In: ALA'I, P.; VAUGHN, R. G. **Research Handbook on Transparency.** Massachusetts: EE, 2014.

DI PIETRO, M. S. Z. Necessidade de Motivação do ato de dispensa do servidor celetista. **Revista Trimestral de Direito Público,** São Paulo, n. 13, 1996.

ESTEVES DE OLIVEIRA, M.; ESTEVES DE OLIVEIRA, R. **Concursos e outros procedimentos de contratação pública.** Coimbra: Editora Almedina, 2011.

ESTEVES DE OLIVEIRA, R. **Estudos da Contratação Pública — I.** Coimbra: Editora Coimbra, 2008.

FENSTER, M. **Disclosure's Effects: WikiLeaks and Transparency.** Iowa Law Review, v. 97, 2012. Disponível em: < <http://ssrn.com/abstract=1797945> >. Acesso em: 5 fev. 2015.

FERRANTI, D. et al. **How to improve Governance: a new framework for analysis and action.** Washington, DC: Brookings Institution, 2009.

FORSSBÆCK, J.; OXELHEIM, L. **The Multi-Faceted Concept of Transparency**. Research Institute of Industrial Economics. Sweden: 2014.

FOX, Justin. **Government Transparency and Policymaking**. In: Public Choice, Apr2007, Vol. 131 Issue 1/2, p. 23-44.

GEBRAN NETO, J. P. **Transparência pública**. Disponível em: <<http://www.ibrajus.org.br/revista/artigo.asp?idArtigo=37>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

GLENNERSTER, R.; SHIN, Y. Does Transparency Pay? **IMF Staff Papers**, Washington, DC, v. 55, n. 1, 2008.

GONÇALVES, L. A. **Direitos sociais: cidadania, política e justiça**. Rio de Janeiro: Sinergia, 2013.

HORWITZ, R. **Hedge fund risk fundamentals: solving the risk management and transparency challenge**. Princeton: Bloomberg Press: 2004.

INTOSAI. **Principles of transparency and accountability**. Disponível em: <[http://www.issai.org/media/12930/issai\\_20\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf)>. Acesso em: 16 set. 2015.

MARTINS JÚNIOR, W. P. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MERLONI, F. et al. **La Trasparenza Amministrativa**. Milão: Giuffrè, 2008.

METCALFE, D. J. The history of government transparency. In: ALA'I, P.; VAUGHN, R. G. **Research Handbook on Transparency**. Massachusetts: EE, 2014.

NUNES DE ALMEIDA, J. R. **Transparência e proporcionalidade no Financiamento dos Serviços de Interesse Econômico Geral**. Porto: Vida Econômica, 2014.

CONVENÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO, 2003, México. Disponível em: <[http://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics\\_corruption/Publicacoes/2007\\_UNCAC\\_Port.pdf](http://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics_corruption/Publicacoes/2007_UNCAC_Port.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: <[http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR\\_Translations/por.pdf](http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2015.

PÍTSICA, G. B. P. Cidadania, transparência, proteção do erário e os Tribunais de Contas. **Revista Controle**. v. X, n. 2, Jul-Dez 2012.

PORTUGAL. **Código de Contratos Públicos**. DL nº 18, de 29 de janeiro de 2008. Disponível em: <[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2063&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2063&tabela=leis)>. Acesso em: 17 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 73**, de 3 de setembro de 2013. Estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais. **Lex**: Diário da República, 1ª série, n. 169, 2013.

RIBEIRO, J. de S. **Direito dos Contratos**: Estudos. Coimbra: Coimbra, 2007.

RIBEIRO, M. T. de M. **O Princípio da Imparcialidade da Administração Pública**. Coimbra: Almedina, 1996.

RIVERO, J. **Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1981.

ROBERTS, A. **Wikileaks: The Illusion of transparency**. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1801343>>. Acesso em: 16 set. 2015.

RUBINSTEIN, F. **Notas sobre a Transparência fiscal no direito financeiro**. São Paulo: Ed. RT, 2011.

OLIVER, R. W. **What is Transparency?** Nova Iorque: The McGraw-Hill Companies In, 2004.

OTERO, P. **Manual de Direito Administrativo vol.1**. Coimbra: Almedina, 2013.

SIFRY, M. **Wikileaks and the Age of Transparency**. Berkeley: Counterpoint Press, 2011.

SOUTO, M. J. V. **Direito Administrativo Brasil-Argentina: Estudos em homenagem a Agustín Gordillo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

TAVARES DA SILVA, S. **Direito Administrativo Europeu**. Coimbra: Editora Coimbra, 2010b.

TAVARES DA SILVA, S. **Um novo direito Administrativo?** Coimbra: Editora Coimbra, 2010a.

TORRES, M. D. de F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

UNCTAD. **Transparency**. Disponível em: <[http://unctad.org/en/docs/iteiit20034\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteiit20034_en.pdf)>. Acesso em: 16 set. 2015.

UNIÃO EUROPEIA. **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2015.

WARREN, S.; BRANDEIS, L. D. The right to privacy. **Havard Law Review**, v.4, 1890.

WIKILEAKS. **About**. Disponível em: <<http://wikileaks.org/About.html>>. Acesso em: 17 set. 2015.

VAUGHN, R. G. Transparency in the Administration of Laws: The Relationship Between Differing Justifications for Transparency and Differing Views of Administrative Law. **American University International Law Review**, v. 26, n. 4, 2011, p. 969-982.

## Aspectos Contábeis do Fundeb

Accounting Aspects of Fundeb

Augusto Alves de Oliveira Neto<sup>1</sup>

### RESUMO

Este artigo irá analisar pormenorizadamente a Contabilidade Pública aplicada a esse importante fundo educacional brasileiro que traz uma mudança significativa às políticas públicas brasileiras, mais precisamente à educação básica. O objetivo é analisar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), pensando em perspectivas futuras no sentido de propor melhorias em termos técnicos e operacionais aos aspectos contábeis, haja vista que durará até 2020. Além disso, iremos entender como funciona esse fundo contábil formado com recursos de todos os entes da federação, oriundos da soma de recursos estaduais e municipais, posto que são 27 fundos, um para cada estado e para o Distrito Federal; e de que forma a Contabilidade pode contribuir para fortalecer a gestão desses recursos públicos. Dessa forma, a boa prática contábil é necessária para a confiabilidade no Fundeb enquanto política pública de promoção à educação no Brasil. Assim, a Contabilidade fornece elementos que auxiliam na fiscalização da aplicação dos recursos desse importante fundo.

**Palavras-Chave:** Fundeb. Contabilidade Pública. Recursos Públicos. Educação Básica. Fiscalização.

### ABSTRACT

This article will analyze in detail the Public Accounts applied to this important Brazilian educational fund that brings a significant change to the Brazilian public policy, specifically to basic education. The purpose is to analyze the Fund for the Maintenance and Development of Basic Education and Enhancement of Education Professionals (Fundeb, in the Portuguese acronym), thinking

<sup>1</sup> Licenciado em História pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e graduando no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na Universidade Estadual do Ceará (UECE). Servidor da Secretaria de Educação do Ceará, atua como membro do Multimeios da Escola de Ensino Fundamental e Médio Otacílio Colares. E-mail: [augusto.contabeis@hotmail.com](mailto:augusto.contabeis@hotmail.com)

about future prospects to propose improvements in technical and operational terms to the accounting aspects, given that it will last until 2020. In addition, we will understand how this accounting fund works, formed with resources of all federal entities, derived from the sum of state and municipal resources, since there are 27 funds, one for each state and the Federal District, as well as in which way Accounting can contribute to strengthen the management of these public funds. Thus, good accounting practice is needed for the reliability of Fundeb as a public policy to promote education in Brazil. Therefore, Accounting provides elements that help in monitoring the use of resources of this important fund.

**Keywords:** Fundeb. Public Accounting. Public Funds. Basic Education. Inspection.

## 1 INTRODUÇÃO

Nos pleitos eleitorais, inclusive o que acontecera recentemente (no segundo semestre de 2014), o debate sobre vários aspectos da sociedade brasileira chama atenção. Entretanto, a educação sempre foi e vem sendo o foco dos postulantes aos cargos do Legislativo e Executivo seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

Ora, é possível termos políticas educacionais sem pensarmos nas suas respectivas fontes de financiamento? Será que já não houve um investimento público pensado para a educação do país no sentido de impulsionar o desenvolvimento nacional? E o atual fundo educacional, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, não cumpre esse papel de alavancar a educação brasileira com mais recursos por parte da União aos estados e municípios? De que forma a Contabilidade pode e deve contribuir para a verdadeira aplicação desses recursos públicos à educação básica? Qual é a importância da Contabilidade no combate aos desvios de verbas públicas à educação a partir de vários instrumentos, como os registros contábeis?

O objetivo deste trabalho é analisar o Fundeb, pensando em perspectivas futuras para propor melhorias em termos técnicos e operacionais aos aspectos contábeis, haja vista que ele durará até 2020.

Logo, iremos entender como funciona esse Fundo contábil formado com recursos de todos os entes da federação, posto que são 27 fundos, um

para cada estado e Distrito Federal, e de que forma a Contabilidade pode contribuir para fortalecer a gestão desses recursos públicos.

Este artigo terá a seguinte sistematização: primeiramente será abordado um breve histórico do surgimento do Fundeb para entendermos o seu processo de implantação. Em seguida, entenderemos quais são os impostos que compõem o Fundeb. Em seguida perceberemos quais são os critérios de distribuição (destinação) desses recursos públicos. Por fim, mergulharemos efetivamente nos procedimentos contábeis a ser adotados e referendados legalmente por Portarias e Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público.

## 2 DESENVOLVIMENTO

### 2.1 Fundeb, um pequeno histórico

A formação do Fundeb passou por alguns momentos críticos e apreensivos no sentido da verdadeira viabilização da sua lei. Inicialmente houve um debate intenso da proposta com o Executivo entre março de 2004 e junho do ano seguinte, e, dessa forma, a tramitação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) perdurou entre junho de 2005 e dezembro de 2006, que a partir daquele instante criava um novo fundo. E, por fim, tramitou uma Medida Provisória (MP), que o regulamentou.

Antecipando a criação do Fundeb, as suas diretrizes foram avaliadas pela União Nacional dos Dirigentes de Educação – Undime e pelo Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Educação – CONSED. Elas serviram de base para o MEC elaborar o projeto de criação do Fundeb que foi encaminhado à presidência da República e posteriormente ao poder Legislativo para votação (FAÇANHA, 2006, p. 18).

Destaca-se ao longo desse processo a atuação dos movimentos sociais e da sociedade civil, cabendo uma menção especial ao Movimento “FUNDEB PARA VALER”, que teve como primeiro desafio incluir as creches como ponto agregador, algo não incluído nos debates iniciais.

Desde então, uniram-se os políticos e a opinião pública no propósito de sensibilizar sobre a importância do financiamento da educação básica às creches, institutos empresariais, ativistas dos direitos das crianças, movimen-

tos de mulheres, feministas, advogados(as) que se somaram aos ativistas da educação. Dessa forma, a discussão em torno da ampliação dos recursos dos fundos para a educação pública ganha força (LOPES, 2008, p. 40).

A aprovação do Fundeb não foi um processo fácil, a sociedade civil conduziu intenso debate no Legislativo, apoiou e combateu algumas propostas do Governo Federal, construiu parcerias e procurou despertar a opinião pública. Com o slogan “Direito à educação começa no berço e é para toda vida”, o Movimento “FUNDEB PARA VALER” ganha força.

Em junho de 2006 havia uma lentidão no Congresso por conta das eleições gerais e pela Copa do Mundo na Alemanha naquele ano. Como solução a campanha articulou uma ação intitulada “Um Gol Pela Educação”, envolvendo importantes esportistas pelo país, duas semanas depois a matéria foi votada e aprovada no Senado Federal e voltou para aprovação final na Câmara Federal.

O temor era grande, uma vez que em 2007 o Congresso teria outro formato por conta das eleições. Por isso, a pressa em concluir a primeira fase de votação em 2006. A aprovação da emenda trouxe um dilema, a regulamentação da lei, que traria o direcionamento para o funcionamento do fundo. Todavia, devido à urgência da matéria o Governo Federal decidiu regulamentar o fundo por meio de medida provisória.

Somando-se a esses fatores, o novo fundo acabou resultando de uma ampla e longa discussão nacional notadamente por meio da Campanha Nacional de Educação, com utilização de videoconferência e debates em todo país (GOMES, 2008, p. 29).

Vigorando desde 2007, o artigo 1º da Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007 preconiza o Fundeb em termos legais, posto que

é instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

A vigência é estabelecida para o período que vai de 2007 a 2020. Porém, sua implantação se deu de forma paulatina, começando em 1º de janeiro de 2007 e sendo concluída plenamente em 2009, quando o total de alunos matriculados na rede pública foi considerado na distribuição dos

recursos, e o percentual de contribuição dos estados, Distrito Federal e municípios para a formação do fundo atingiu o patamar de 20%.

O Fundeb parece ter resgatado o conceito de educação básica como um direito, incluindo as diferentes etapas e modalidades da educação básica (Creche, Educação Infantil, Ensino Fundamental, regular e especial, Médio e EJA), assim como indígena e quilombola.

No decorrer deste artigo veremos qual é a composição do Fundeb, isto é, os impostos que possuem sua arrecadação vinculada a esse fundo contábil, quer dizer, as suas respectivas fontes de recursos.

## 2.2 Composição do Fundeb: impostos que possuem arrecadação vinculada

A composição do Fundeb é formada, na quase totalidade, por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, vinculados à educação por força do disposto no artigo 212 da Constituição Federal. Além disso, há uma complementação de recursos por parte da União, sempre que, em cada Estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

Ou seja, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, a complementação da União está definida em, no mínimo: dois bilhões de reais em 2007; três bilhões de reais em 2008; quatro bilhões e meio de reais em 2009 e, por fim, dez por cento do valor total do fundo a partir de 2010 (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO. v. III. p. 13).

De acordo com o Portal do Ministério da Educação (MEC) em cada estado, o Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica é composto por percentuais das seguintes receitas: Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp), Desoneração das Exportações (LC nº 87/96), Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cota parte de 50% do Imposto Territorial Rural (ITR) devida aos municípios. Também compõem o fundo as receitas da dívida ativa e de juros e multas incidentes sobre as fontes já relacionadas.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, 25% das receitas dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios se encontram vinculados à Educação.

A aplicação desses recursos pelos gestores estaduais e municipais deve ser direcionada levando-se em consideração a responsabilidade constitucional que delimita a atuação dos Estados e Municípios em relação à educação básica. No caso do Distrito Federal, entretanto, essa regra é adaptada à especificidade prevista no Parágrafo Único, art. 10 da LDB (Lei nº 9.394/96), que estabelece a responsabilidade do governo distrital em relação à educação básica.

No próximo capítulo entraremos nos critérios de destinação dos recursos do Fundeb no que se refere aos percentuais a ser aplicados de acordo com a legislação em vigor.

### 2.3 Critérios de destinação dos recursos do Fundeb

Os recursos do Fundeb se destinam unicamente ao financiamento de ações e manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública, independente da modalidade em que o ensino é oferecido (regular, especial ou EJA), da sua duração, da idade dos alunos, do turno de atendimento e da localização da escola (zona urbana, zona rural, área indígena ou quilombola) (LOPES, 2008, p. 45).

Há um fracionamento do total desses recursos distribuídos, onde 60% são destinados à remuneração dos profissionais do magistério da educação básica pública, e 40% em despesas de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública. É o que preceitua (Ibidem) sobre a destinação dos recursos, posto que “no mínimo 60% dos recursos devem ser empregados na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica pública. O restante, em outras despesas de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública”.

Como pode ser observado existe um valor mínimo de recursos para a remuneração dos profissionais do magistério, não havendo, portanto, uma limitação máxima, podendo utilizar até 100% dos recursos para tal finalidade.

Lembrando que não se enquadram como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, isto é, não são custeadas com os recursos do

Fundeb obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar e a aquisição de gêneros alimentícios a ser utilizados na merenda escolar.

A máxima que vale é a relação direta com beneficiamentos e melhorias direcionadas à escola. Existindo ligação com o atendimento aos educandos (as) pode ser enquadrado como “despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino”. Por outro lado, ocorrendo relação de melhorias à comunidade, extrapolando os muros escolares, já não existe a permissão legal.

A capacitação dos profissionais do magistério pode ser realizada com recursos advindos do Fundeb, tais como cursos de capacitação, na perspectiva da formação continuada (voltada para a atualização, sistematização e/ou aprofundamento de conhecimentos), ou cursos de formação inicial (cursos regulares de formação de profissionais em nível médio ou superior, em instituições credenciadas). Entretanto, é importante atentar para o fato de que a formação inicial deve ser direcionada apenas aos professores (Ibidem, p. 50).

Nem a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF pode ser um empecilho para a aplicação dos 60%, uma vez que uma lei abaixo da Magna Carta não pode interferir na Constituição Federal de 1988, de onde emana a afirmação para pagamento da remuneração do magistério, como demonstra (Ibidem, p. 51) na seguinte passagem:

A obrigação de se aplicar o mínimo de 60% do FUNDEB na remuneração do magistério não é impossibilitada pela LRF? A obrigação de estados e município destinarem o mínimo de 60% do FUNDEB para pagamento da remuneração do magistério emana da CF. Portanto, não pode ser atingida por nenhuma lei abaixo da Constituição.

A distribuição dos recursos do fundo ocorre com base no número de alunos da educação básica pública, de acordo com dados do último Censo Escolar, sendo computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme art. 211 da Constituição Federal. Ou seja, os Municípios receberão os recursos do Fundeb com base no número de alunos da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e os Estados com base no número de alunos do Ensino Fundamental e Médio. (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. v. III. p. 14)

Os recursos do fundo devem ser totalmente utilizados durante o exer-

cício em que sejam creditados, admitindo-se que eventual saldo (não comprometido) possa ser utilizado no primeiro trimestre do exercício subsequente, mediante abertura de crédito adicional, desde que não ultrapasse 5% do valor recebido durante o exercício, incluído aí o valor relativo à complementação da União. (Ibidem, p. 17).

Por fim, existe uma situação – o pagamento sob a forma de abono, que não deve ser recorrente. Geralmente acontece nos municípios quando o total da remuneração do conjunto dos profissionais do magistério de Educação Básica não alcança o mínimo exigido legalmente, isto é, os 60% do Fundeb.

No próximo capítulo iremos analisar os aspectos contábeis do Fundeb, principalmente concernentes a algumas orientações específicas para esse importante fundo educacional. Os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e as portarias referentes aos registros contábeis nos orientarão para verificarmos pormenorizadamente a Contabilidade do Fundeb.

## 2.4 Procedimentos contábeis do Fundeb

A partir desse momento abordaremos as referências concernentes à Contabilidade do Fundeb. De início iremos fazer menção à Portaria n. 48, de 31 de janeiro de 2007, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional, vinculada ao Ministério da Fazenda, que é o órgão central de contabilidade da União, bem como o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal.

Em seu artigo, primeiro há o direcionamento necessário para as movimentações contábeis no âmbito do Fundeb, pois estabelece diretrizes a ser adotadas nos registros dos recursos destinados ao fundo educacional, adentrando na necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2007, p. 1), uma vez que vai

estabelecer, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos contábeis para registro dos recursos destinados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, bem como aqueles originários do Fundo.

Inicialmente, é válido destacar que as receitas relativas ao impos-

to sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação, imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e a parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício de competência que lhe é atribuída pelo inciso I do art. 154 da Constituição, prevista no art. 157, inciso II, da Constituição deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de receitas orçamentárias. (Ibidem)

Por outro lado, os impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, tendo como competência para arrecadação o ente federativo, “serão registrados no grupo de contas ‘1100.00.00 – Receita Tributária’, devendo ser observado o detalhamento específico da conta de receita”. (Ibidem)

No grupo de contas “1720.00.00 – Transferências Intergovernamentais” deverão ser registradas as transferências que tratam os incisos IV, V, VI, VII, VIII e IX, bem como as transferências para Municípios, decorrentes da arrecadação dos impostos estaduais constantes dos incisos II e III:

IV – parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício de competência que lhe é atribuída pelo inciso I do art. 154 da Constituição, prevista no art. 157, inciso II, da Constituição;

V – parcela do produto da arrecadação do imposto territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no art. 158, inciso II, da Constituição;

VI – parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados, devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE, prevista no art. 159, inciso I, alínea “a”, da Constituição;

VII – parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados, devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM, prevista no art. 159, inciso I, alínea “b”, da Constituição;

VIII – parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, devida aos Estados e ao Distrito Federal, prevista no art. 159, inciso II, da Constituição e na Lei Complementar nº. 61, de 26 de dezembro de 1989;

IX – montante de recursos financeiros transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme disposto na Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996. [...]

II – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação previsto no art. 155, inciso II, combinado com o art. 158, inciso IV, da Constituição;

III – imposto sobre a propriedade de veículos automotores, previsto no art. 155, inciso III, combinado com o art. 158, inciso III da Constituição; (BRASIL, 2007. p. 1)

No código de receita “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” serão registrados os valores do Fundeb distribuídos aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Não podendo ser confundido com a conta “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb”, que faz referência ao montante creditado na conta do Fundeb relativo à complementação de seu valor pela União.

A riqueza dessa Portaria emitida pela STN ainda apresenta de forma bastante didática os procedimentos de registros contábeis no seu Anexo I, relacionando os entes da federação e as origens das receitas, tipos de receitas e a posterior exemplificação dos registros contábeis, considerando o percentual de 20% utilizado atualmente no Fundeb.

Acerca desse percentual de 20% aplicado, houve uma espécie de escalonamento em que os percentuais foram gradativamente aumentando desde o ano de vigência do fundo até chegar aos 20% aplicados, como pode ser observado na nota emitida pela STN:

Para os dois primeiros anos de vigência do FUNDEB, para cálculo dos recursos destinados ao FUNDEB, deverão ser considerados os percentuais definidos na Emenda Constitucional nº 53/2006. Para o primeiro ano de vigência do fundo: 6,66% para os impostos e transferências constantes dos incisos I, III, IV, V e 16,66% para os constantes dos incisos II, VI, VII, VIII e IX. Para o segundo ano de vigência: 13,33% para os impostos e transferências constantes dos incisos I, III, IV, V e 18,33% para os

constantes dos incisos II, VI, VII, VIII e IX. (Ibidem, p. 4)

No Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) temos a complementação dessas informações, posto que o Fundeb começou a vigorar em 1º de janeiro de 2007, sendo

realizada de forma gradual, alcançando a plenitude em 2009, sendo que o fundo está funcionando em sua plenitude em 2009 [...] com todo universo de alunos da educação básica pública presencial e os percentuais de receitas que o compõem terão alcançado o patamar de 20% de contribuição. (BRASIL, 2009, p. 12)

Desse modo, iremos demonstrar essa relação entre os entes federativos nessa difícil administração dos recursos públicos oriundos dos mais variados tributos. A Tabela 1 (BRASIL, 2007) é muito didática e ajuda o leitor a ter uma ideia do caminho percorrido entre a arrecadação do imposto até a destinação direcionada à formação do Fundeb, bem como as orientações dos registros contábeis a ser realizados desde o crédito da transferência, do imposto ou da complementação da União até o valor a ser deduzido na formação do Fundeb nos respectivos estados.

Reforçando que serão considerados os 20% na formação do fundo educacional, já que estamos adotando na sua totalidade os recursos públicos desde 2009.

Formarão o Fundeb cotas-partes do Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp), Desoneração do ICMS (Lei Complementar n. 87/1996 – Lei Kandir) – Estados e Municípios; Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – Estados e Cotas-partes do ICMS e IPVAexp dentre outros.

Tabela 1: Origem, entes beneficiários, tipo de receitas e registros contábeis para o Fundeb.

Origem das receitas	Entes beneficiários	Tipo de receitas	Registros contábeis (os exemplos consideram o percentual de 20% a ser utilizado a partir do terceiro ano de vigência do Fundeb)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-partes do FPE, FPM, ITR, IPIExportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/1996 – Lei Kandir).	<p><b>Pelo crédito da transferência</b> Debitar: Ativo Disponível .....100% Creditar: Receita Bruta – Conta 1721.XX.XX—100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> Debitar: Dedução de Receita – conta 9721.XX.XX.20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
ESTADOS	ESTADOS	Impostos/ Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos	<p><b>Pelo crédito do imposto</b> Debitar: Ativo Disponível.....100% Creditar: Receita Bruta – conta 1112.07.00.....100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> Debitar: Dedução de Receita – Conta 9112.07.00...20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
		ICMS	<p><b>Pelo crédito do imposto</b> Debitar: Ativo Disponível.....100% Creditar: Receita Bruta – conta 1113.02.00.....100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> Debitar: Dedução de Receita – Conta 9113.02.00.....20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
		IPVA	<p><b>Pelo crédito do imposto</b> Debitar: Ativo Disponível.....100% Creditar: Receita Bruta – conta 1112.05.00.....100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> Debitar: Dedução de Receita – Conta 9112.05.00...20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>
	MUNICÍPIOS	Cotas-partes do ICMS, IPVA e IPIExportação (LC nº 61/1989).	<p><b>Pelo crédito da transferência</b> Debitar: Ativo Disponível .....100% Creditar: Receita Bruta – Conta 1722.01.XX –100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> Debitar: Dedução da Receita – Conta 9722.01.XX.20% Creditar: Ativo Disponível.....20%</p>

TRANSFE- RÊNCIAS MULTIGO- VERNA- MENTAIS DE ENTI- DADES E/ OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	<b>Pelo recebimento de recursos do Fundeb</b> Debitar: Ativo Disponível ..... 100% Creditar: Transf. do FUNDEB – Conta 1724.01.00.100%
		Transferência de complementação de recursos do Fundeb	<b>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb</b> Debitar: Ativo Disponível..... 100% Creditar: Transf. de Comp. ao FUNDEB-Conta 1724.02.00.....100%

Fonte: Portaria n. 48, de 31 de janeiro de 2007, emitida pela STN. p. 4

De maneira mais prática, procuraremos evidenciar uma exemplificação sobre a contabilização dos procedimentos relacionados ao Fundeb. Na página web do CONFAZ<sup>2</sup> – Conselho Nacional de Política Fazendária – os dados mais atualizados apontam que o ICMS arrecadado no mês de junho de 2015 em valor corrente no Estado do Ceará foi de R\$ 807.175,00.

Desse valor iremos fazer uma contabilização inicial para os cofres públicos alencarinos da seguinte maneira:

#### **A) Pelo crédito do imposto**

D – ICMS

C – Receita Bruta (1113.02.00)      R\$ 807.175,00

#### **B) Pelo valor deduzido para a formação do Fundeb**

D – ICMS

C – Dedução de Receita (9113.02.00)      R\$ 161.435,00

Contudo, do valor total arrecadado de ICMS no Estado do Ceará (R\$ 807.175,00), por força da legislação vigente, 20% têm que ser destinado à composição do Fundeb cearense (R\$ 161.435,00). Essa é a parte do caminho da receita pública relacionada à arrecadação do ICMS (9113.02.00) para a formação do Fundeb, correspondente à classificação de receita 1113.02.00 – ICMS.

Desse modo, como pode ser observado, as características multigovernamentais dos recursos destinados ao Fundeb com a necessidade de proporcionar melhor classificação e maior transparência das etapas de movimenta-

ção dos recursos entre os entes da federação contribuem sobremaneira no melhor controle das respectivas aplicações.

A contabilização dos créditos dos impostos e transferências que compõem a base de cálculo do Fundeb e das respectivas deduções para a formação dos fundos para os entes que não utilizam a sistemática da conta-corrente contábil, no âmbito de cada estado, foi demonstrada na tabela já citada.

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de Variações Patrimoniais Aumentativas, no momento do fato gerador da receita tributária. De acordo com a estrutura do Plano de Contas aplicado ao Setor Público, os impostos são registrados no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos”, desde que a competência para arrecadação seja do ente federativo, devendo ser observado o detalhamento específico da conta. As transferências são registradas no grupo de contas “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências Governamentais”, devendo ser observado o devido detalhamento da conta contábil. No momento do recebimento do tributo ou transferência, além do registro da entrada do disponível, ocorre a contabilização da conta de receita orçamentária, na classe de Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, cuja natureza de receita deve ser informada como detalhamento da conta contábil ou com o uso da conta-corrente (BRASIL, 2009).

Os valores percentuais deduzidos da arrecadação das receitas e aqueles retidos automaticamente das transferências, ambos destinados à formação do Fundeb, são registrados em conta contábil de dedução da variação patrimonial aumentativa, acompanhados de estorno parcial da receita orçamentária realizada no valor da parcela deduzida (Ibidem).

Em seguida, iremos demonstrar a tabela encontrada no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, volume III, que acrescenta informações contábeis relevantes nessa caminhada do entendimento sobre o Fundeb e as movimentações financeiras entre União, Estados e Municípios, vinculadas a

este importante fundo que contribui para formar as bases sólidas à educação brasileira.

Informações contidas nesta tabela, complementar a anterior, trazem alguns termos novos, como as Receitas Orçamentárias a Realizar e a Realizada, assim como as Variações Patrimoniais (Transferências Governamentais e Deduções), seguindo a mesma lógica entre as movimentações tributárias entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Tabela 2: Origem, entes beneficiários, tipo de receitas, registros e acréscimos de informações contábeis para o Fundeb.

Origem das receitas	Entes Beneficiários	Tipo de Receitas	Registros contábeis (os exemplos consideram o percentual de 20% a ser utilizado a partir do terceiro ano de vigência do Fundeb)
UNIÃO	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Cotas-partes do FPE, FPM, ITR, IPI Exportação e Desoneração do ICMS (LC nº. 87/1996 – Lei Kandir).	<p><b>Pelo reconhecimento do crédito</b></p> <p>D: Créditos em Circulação-----100%</p> <p>C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências Governamentais-----100%</p> <p><b>Pelo crédito da transferência</b></p> <p>D: Ativo Disponível-----80%</p> <p>C: Créditos em Circulação-----80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100%</p> <p>C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b></p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada-----20%</p> <p>C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20%</p> <p>C: Créditos em Circulação-----20%</p>

ESTADOS	ESTADOS	Impostos/ Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direitos	<p><b>Pelo reconhecimento do crédito</b></p> <p>D: Créditos em Circulação ————— 100%</p> <p>C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos — 100%</p> <p><b>Pelo crédito da transferência</b></p> <p>D: Ativo Disponível ————— 80%</p> <p>C: Créditos em Circulação ————— 80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar ————— 100%</p> <p>C: Receita Orçamentária Realizada ————— 100%</p> <p><b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b></p> <p>D: Receita Orçamentária Realizada ————— 20%</p> <p>C: Receita Orçamentária a Realizar ————— 20%</p> <p>D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções — 20%</p> <p>C: Créditos em Circulação ————— 20%</p>
		ICMS	<p><b>Pelo reconhecimento do crédito</b></p> <p>D: Créditos em Circulação ————— 100%</p> <p>C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos — 100%</p> <p><b>Pelo crédito da transferência</b></p> <p>D: Ativo Disponível ————— 80%</p> <p>C: Créditos em Circulação ————— 80%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar ————— 100%</p> <p>C: Receita Orçamentária Realizada ————— 100%</p>

ESTADOS	ESTADOS	ICMS	<b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%  D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%
		IPVA	<b>Pelo reconhecimento do crédito</b> D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Impostos-----100%  <b>Pelo crédito da transferência</b> D: Ativo Disponível-----80% C: Créditos em Circulação-----80%  D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%  <b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%  D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%
ESTADOS	MUNICÍPIOS	Cotas-partes do ICMS, IPVA e IPI Exportação (LC nº61/1989)	<b>Pelo reconhecimento do crédito</b> D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências-----100%  <b>Pelo crédito da transferência</b> D: Ativo Disponível-----80% C: Créditos em Circulação-----80%  D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%  <b>Pelo valor deduzido para formação do Fundeb</b> D: Receita Orçamentária Realizada-----20% C: Receita Orçamentária a Realizar-----20%  D: Variação Patrimonial Aumentativa – Deduções-----20% C: Créditos em Circulação-----20%

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, v. III, p. 18-20

Os recursos dos fundos são distribuídos proporcionalmente ao número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública

presencial, levando em conta as diferenças entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento.

Os valores do Fundeb distribuídos aos entes devem ser registrados como “Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências” no momento da ocorrência do fato gerador e na conta de receita orçamentária realizada no código de receita orçamentária como “1724.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” no momento do recebimento do recurso. Quando constar do montante creditado na conta do Fundeb parcela de complementação de seu valor pela União, o código de receita orçamentária passa a ser “1724.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb” (BRASIL, 2009, p. 20).

A contabilização dos impostos e transferências que compõem a base de cálculo do Fundeb deverão ser registrados contabilmente pelos seus valores brutos. Entretanto, na contabilização das transferências ao Fundeb, os valores destinados à sua formação pelos Estados, Distrito Federal e Municípios deverão ser registrados patrimonialmente como variação patrimonial diminutiva (VPD) e orçamentariamente como dedução da receita orçamentária realizada (BRASIL, 2014, p. 192).

Agora verificaremos como são os procedimentos contábeis referentes aos recebimentos dos recursos distribuídos pelos fundos.

Tabela 3: Procedimentos contábeis referentes aos recebimentos dos recursos distribuídos pelos fundos.

TRANSFERÊNCIAS MULTIGOVERNAMENTAIS DE ENTIDADES E/OU FUNDOS	ESTADOS, DF e MUNICÍPIOS	Transferência do Fundeb	<p><b>Pelo reconhecimento do crédito</b></p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências-----100%</p> <p><b>Pelo recebimento de recursos do Fundeb</b></p> <p>D: Ativo Disponível-----100% C: Créditos em Circulação-----100%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p>
		Transferência de comple- mentação de recursos do Fundeb	<p><b>Pelo reconhecimento do crédito</b></p> <p>D: Créditos em Circulação-----100% C: Variação Patrimonial Aumentativa – Transferências-----100%</p> <p><b>Pelo recebimento de complementação da União aos recursos do Fundeb</b></p> <p>D: Ativo Disponível-----100% C: Créditos em Circulação-----100%</p> <p>D: Receita Orçamentária a Realizar-----100% C: Receita Orçamentária Realizada-----100%</p>

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, v. III, p. 21

Vejamos como ficam os lançamentos nas situações descritas:

### **A) Transferências do Fundeb**

Recebimento das transferências do Fundeb pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: patrimonial

D: 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C: 4.5.2.2.4.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFFS – Estado

Recebimento das transferências do Fundeb pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: orçamentária

D: 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C: 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da Receita 1724.01.00 – Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

Os recursos destinados ou recebidos do Fundeb devem ser classificados como “Inter OFSS – Estado”, ainda que o ente transferidor ou receptor seja o próprio Estado. Isso ocorre porque, apesar de o fundo ser definido como fundo contábil de âmbito estadual, ele não é contabilizado pelo Estado, sendo gerido pelo Banco do Brasil. Ainda, para fins de consolidação das contas nacionais, é necessário excluir as contas “3.5.2.2.4.XX.XX – Transferências ao Fundeb” e “4.5.2.2.4.XX.XX – Transferência do Fundeb” para ser eliminadas duplicidades, conforme estabelecido da Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

#### **B) Complementação da União**

Recebimento da complementação da União pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: patrimonial

D: 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C: 4.5.2.2.4.xx.xx Transferências do Fundeb – Inter OFFS – União  
Recebimento de complementação da União pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Natureza da informação: orçamentária

D: 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C: 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da Receita 1724.02.00 – Transferências de Recursos de Complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

É algo precioso e que necessita ser apregoadado e sedimentado a partir de normatizações que auxiliem os profissionais da contabilidade nesse processo, padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Por fim, seguindo-se esses procedimentos relacionados à Contabilidade Pública, não há dúvida de que existe uma probabilidade bem maior das demonstrações contábeis serem consolidadas e padronizadas com base no

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e esse conjunto de informações ser um instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil nas operações típicas do Setor Público, destacando-se o Fundeb.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nestes fundos educacionais, FUNDEF e o Fundeb, tivemos avanços consideráveis, como aponta Lopes (2008), em termos de descentralização dos encargos educacionais, referendada na implantação do processo de redistribuição dos recursos do FUNDEF (até 2006) e do Fundeb (a partir de 2007), sendo um avanço significativo à realidade educacional brasileira.

Quero tornar público o quanto foi instigante conhecer um pouco mais, através deste artigo, o Fundeb e poder percorrer desde a arrecadação dos impostos até a sua redistribuição entre os entes da federação.

A questão que se coloca é se existe um preparo por parte dos diversos entes da federação em lidar com essa responsabilidade financeira que perpassa necessariamente pela esfera da Contabilidade Pública, bem como um acompanhamento mais rigoroso por parte dos órgãos de fiscalização e controle para que não aconteçam casos de desvios de verbas de uma parcela significativa do financiamento da Educação Básica brasileira.

Inegavelmente a Contabilidade fornece elementos que auxiliam na fiscalização da aplicação dos recursos desse importante fundo por parte das Cortes de Contas dos Estados e Municípios.

Além disso, quando os recursos federais adentram na composição de um fundo em determinado estado, a Contabilidade novamente se faz necessária para os órgãos responsáveis pela fiscalização do erário da União, como o Tribunal de Contas de União e a Controladoria Geral da União, por exemplo.

Por fim, o papel da União ainda é muito esparso, apesar de ter um sobressalto na participação desse fundo em relação ao FUNDEF, e necessita ser mais transparente e vincular impostos arrecadados para a composição do Fundeb. Basta estendermos que o maior volume de impostos que compõem o Fundeb é do ICMS, imposto de competência estadual.

Conforme se aproxima 2020, último ano de vigência do Fundeb, quem sabe se nas novas discussões presentes no Legislativo, Executivo, ou até mesmo na sociedade civil, sindicatos, escolas, Universidades, entre outros espaços, a participação da União se concretize de forma mais clara, pensando-se em um fundo federal com uma composição e critérios de distribuição de forma bem explícitos por meio de uma lei que regulamente tal ação.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 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 – Fundeb, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretária do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**: procedimentos contábeis específicos. 2. ed. v. 3. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009. 222p.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)**. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014. 350p.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 48, de 31 de janeiro de 2007. Estabelece procedimentos contábeis para registro dos recursos destinados ao Fundeb e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais da Contabilidade** – Resolução CFC nº 750/93. Brasília: CFC, 1993.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.128/08**. Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.129/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.130/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.131/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.132/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.133/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.134/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.136/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.137/08.** Brasília: CFC, 2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.268/09.** Brasília: CFC, 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.366/11.** Brasília: CFC, 2011.

\_\_\_\_\_. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.**

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 750/93.** Brasília: CFC, 1993.

FAÇANHA, R. C. O. **O financiamento da educação, as perdas e os ganhos entre o Fundeb e o FUNDEF.** 2006. Monografia (Especialização em Gestão Escolar) – Centro de Educação, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2006.

GOMES, F. C. S. **A prática dos fundos no financiamento da Educação brasileira, do FUNDEF ao Fundeb.** 2010. 54f. Monografia (Especialização em Gestão Escolar) – Centro de Educação, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2010.

LOPES, C. **A década da educação e o Fundeb: conquistas e desafios.** Brasília, 2008.

OLIVEIRA NETO, A. A.. O conhecimento contábil frente à ação dos órgãos de controle no setor público. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 10, n. 2, p. 323-338, jul./dez. 2012.

# Aspectos Importantes da Fase Interna da Licitação: uma Análise sobre o Conjunto de Elementos Necessários e Suficientes para a Caracterização do Objeto do Processo Licitatório

Important Aspects of the Internal Phase of the Public Tender: an Analysis on the Set of Necessary and Sufficient Elements to Characterize the Subject of the Bidding Process

Eber dos Santos Chaves<sup>1</sup>

## RESUMO

É indispensável a disseminação de conhecimentos relacionados ao processo licitatório a gestores e servidores públicos. As principais falhas nas contratações decorrem da falta de planejamento, culminado com o fracionamento de dispensas de licitação em razão do valor, contratações emergenciais por desídia, alterações contratuais desnecessárias, dentre outros problemas que podem ensejar a responsabilização do gestor e de todos os envolvidos no processo. Por esse motivo, o presente artigo analisou a importância do projeto básico e do termo de referência para a efetividade do processo licitatório na administração pública. Primeiramente, explicitou-se a importância do planejamento nas contratações públicas, descrevendo os procedimentos a serem realizados na fase interna do processo licitatório; em seguida, detalhou-se o objeto de estudo, o projeto básico e o termo de referência; e ainda foi sugerida e detalhada uma sequência de procedimentos para instrução da fase interna do processo licitatório, bem como um modelo de termo de referência e projeto básico. Concluiu-se que os instrumentos, projeto básico e termo de referência são de grande importância para o sucesso do processo licitatório, sugerindo-se assim que os gestores de órgãos públicos reforcem investimentos em treinamentos e capacitação dos responsáveis na elaboração do projeto básico e do termo de referência.

**Palavras-Chave:** Processo licitatório. Fase interna. Termo de referência. Projeto básico. Contratações. Administração pública.

<sup>1</sup> Bacharel em Administração pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. Pós-Graduado pela Faculdade Montenegro – especialização lato sensu em inovação na administração pública. Técnico de nível médio – Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista/BA. E-mail: eber.chaves79@gmail.com

## ABSTRACT

The dissemination of knowledge related to the bidding process for managers and civil servants is essential. The main failures in contracts stem from the lack of planning, culminating in bid waivers fragmented because of value, emergency contracting caused by negligence, unnecessary contract changes, among other problems that could lead to the accountability of managers and everyone involved in the process. Therefore, this article analyzed the importance of the basic project and the term of reference for the effectiveness of the bidding process in public administration. First, it explained the importance of planning in public contracts, describing the procedures to be performed in the internal phase of the bidding process; then, it detailed the subject of study, the basic project and the term of reference; and also suggested and detailed a procedure sequence for the instruction of the internal phase of the bidding process, as well as a model of the Term of Reference and the Basic Project. It was concluded that the instruments, the basic project and the term of reference are of great importance for the success of the bidding process, suggesting thus that managers of public agencies strengthen the investments in training and qualification of those responsible for the development of the basic project and the term of reference.

**Keywords:** Bidding process. Internal phase. Term of reference. Basic project. Contracting. Public administration.

## 1 INTRODUÇÃO

Licitação é um procedimento administrativo formal, isonômico, de observância obrigatória pelos órgãos/entidades governamentais, realizado anteriormente à contratação, que, obedecendo à igualdade entre os participantes interessados, visa a escolher a proposta mais vantajosa à administração com base em parâmetros e critérios antecipadamente definidos em ato próprio (instrumento convocatório). Ao fim do procedimento, a administração em regra celebrará um contrato administrativo com o particular vencedor da disputa para a realização de obras, serviços, concessões, permissões, compras, alienações ou locações.

A licitação deve desenvolver-se em sequência lógica, a partir da existência de determinada necessidade pública a ser atendida. O início desse

procedimento se dá com o planejamento, e avança até a assinatura do respectivo contrato ou a emissão de documento correspondente, em duas fases distintas: a *fase interna* ou *preparatória*, na qual são delimitadas e determinadas as condições do ato convocatório antes de trazê-las ao conhecimento público; e a *fase externa* ou *executória*, que tem início com a publicação do edital ou com a entrega do convite, e termina com a contratação do fornecimento do bem, da execução da obra ou da prestação do serviço.

As leis que regem as licitações públicas determinam a maneira pela qual a administração deve anunciar o que ela necessita comprar e/ou contratar, ou seja, o objeto do processo licitatório. Este deve ser elaborado por meio do projeto básico ou do termo de referência que constará como anexo ao edital do certame e estará disponível para acesso ao público, com a finalidade de garantir transparência e credibilidade à administração.

O projeto básico é exigido para as contratações de obras e serviços quando realizadas na modalidade de licitação tipificadas na Lei nº 8.666/93 e nas contratações diretas (dispensas e inexigibilidade de licitação). O termo de referência deverá ser utilizado nas contratações visando ao fornecimento de bens ou de prestação de serviços comuns, realizadas na modalidade pregão.

Este artigo tem por objetivo geral analisar o conjunto de elementos necessários e suficientes para a caracterização do objeto a ser licitado, oferecendo assim orientações elementares de normas e procedimentos de acordo com as legislações específicas, trazendo de maneira clara e objetiva informações sobre a instrução dos processos licitatórios em sua fase preparatória, com enfoque na elaboração do Termo de Referência e Projeto Básico, documentos primordiais que embasam o edital de aquisição/contratação, aspectos relevantes para a efetividade do processo licitatório da administração pública.

Cabe salientar que este artigo não tem a pretensão de esgotar as dúvidas acerca dos procedimentos de aquisição e contratação pela administração. Todavia, busca cooperar com o trabalho dos agentes públicos que atuam na formulação e instrução dos processos de aquisição/contratação no âmbito da administração pública.

## 2 O PLANEJAMENTO NAS CONTRATAÇÕES

Para que a administração pública consiga êxito nas aquisições e contratações, é crucial que ela se planeje, tanto no que diz respeito ao objeto a ser adquirido ou contratado, com a definição de especificações que realmente venham a atender o interesse público, quanto aos prazos a serem observados, para que sejam obtidos dentro de um tempo hábil.

A falta de planejamento é responsável pelas principais falhas nas contratações da administração pública, culminado com dispensas em razão do valor fracionadas, contratações emergenciais por desídia, alterações contratuais desnecessárias, dentre outros problemas que podem ensejar a responsabilização do gestor e de todos os envolvidos no processo.

A fim de que sejam evitados problemas relacionados às contratações, é necessário um acurado planejamento que permita aos órgãos públicos:

a) Identificarem suas principais necessidades, englobando objetos de mesma natureza que possam ser licitados conjuntamente;

b) Definirem adequadamente os quantitativos que serão necessários para atender a demanda, primando-se pela economia de escala e evitando-se tanto o excesso quanto a falta;

c) Constatarem o cabimento do Sistema de Registro de Preços, em face do objeto, da periodicidade da contratação e das condições de fornecimento e/ou execução;

d) Delimitarem adequadamente o objeto, definindo as características mínimas que atendam à necessidade, sem restringir indevidamente a competitividade;

e) Realizarem ampla pesquisa de mercado para estimar o preço da contratação, a fim de constatar a existência de recursos orçamentários, bem como para que a Comissão de Licitação tenha parâmetros para desclassificar propostas excessivas ou inexequíveis.

A elaboração do termo de referência e do projeto básico se faz necessária para a consecução dos objetivos pretendidos, na medida em que são nesses instrumentos que os órgãos públicos circunscrevem o objeto que será contratado, justificam sua necessidade e definem as principais obrigações das partes. A elaboração do termo de referência ou do projeto básico deve ser precedida de estudos e análises acerca da necessidade a ser atendida e do próprio mercado, para que se defina um objeto compatível com o interesse

da entidade e que também possa ser encontrado no mercado.

### **3 PROCEDIMENTOS PARA ABERTURA DO PROCESSO LICITATÓRIO**

O processo licitatório se inicia com o Termo de Referência ou Projeto Básico, que são os documentos de base para a elaboração dos editais de licitação, elaborados, em regra, pela unidade requisitante do objeto do processo licitatório, e devem estabelecer as condições relativas à aquisição ou à prestação de serviço pretendida.

A fase interna (ou preparatória) do procedimento relativo a licitações públicas observará a seguinte sequência de atos preparatórios:

- a) Solicitação expressa do setor requisitante interessado, com a indicação de sua necessidade;
- b) Elaboração do termo de referência ou projeto básico e, quando for o caso, do projeto executivo;
- c) Aprovação da autoridade competente para o início do processo licitatório devidamente motivada e analisada sob a ótica da oportunidade, conveniência e relevância para o interesse público;
- d) Autuação do processo correspondente, que deverá ser protocolizado e numerado;
- e) Elaboração da especificação do objeto de forma precisa, clara e sucinta, com base no termo de referência ou projeto básico apresentado;
- f) Estimativa do valor da contratação mediante comprovada pesquisa de mercado;
- g) Indicação dos recursos orçamentários para fazer face à despesa;
- h) Verificação da adequação orçamentária e financeira, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, quando for o caso;
- i) Definição da modalidade e do tipo de licitação a serem adotados;
- j) Elaboração da minuta de contrato;
- k) Elaboração do edital de licitação;
- l) Elaboração de parecer jurídico.

## 4 DO PLANEJAMENTO E DOS PRAZOS

Os administradores públicos, bem como os servidores responsáveis pelos procedimentos para contratações públicas, devem estar atentos aos prazos de realização de cada etapa, tanto para a instauração do procedimento licitatório como para a realização da licitação.

São sugestionados, a seguir, alguns prazos aproximados para a tramitação do processo licitatório em sua fase interna, após o recebimento do Termo de Referência/Projeto Básico pelo setor responsável.

### 4.1 Fase interna da licitação nas modalidades pregão eletrônico e presencial

Prazos estimados a contar do recebido do Termo de Referência pelo setor competente	Tempo
Análise prévia do Termo de Referência.	2 dias úteis
Havendo adequações a serem feitas no Termo de Referência.	2 dias úteis
Realização da pesquisa mercadológica. O prazo vai variar de acordo com a complexidade do objeto a ser adquirido/contratado. Obs.: Havendo alteração no Termo de Referência, no tocante a quantitativos e/ou especificações, o setor responsável realizará nova pesquisa.	5 a 10 dias corridos
Análise das propostas comerciais recebidas e elaboração do mapa de preços.	3 dias úteis
Certificação orçamentária. Obs.: O prazo vai variar de acordo com tempo que as secretarias levarão para disponibilizar os recursos.	2 a 3 dias úteis
Elaboração da minuta do Edital.	2 dias úteis
Elaboração da minuta contratual.	2 dias úteis
Aprovação do Termo de Referência e envio dos autos ao Setor Jurídico.	2 dias úteis
Emissão do Parecer Jurídico.	Até 7 dias corridos
Se houver adequações a serem feitas nas minutas do Termo de Referência, Edital e/ou Contrato sugeridas pelo Setor Jurídico, deve-se, então, computar os prazos para reencaminhamento do processo com as correções efetivadas.	2 dias úteis
Havendo necessidade de revalidação das pesquisas de mercado.	2 dias úteis
Aprovação do Termo de Referência e autorização da autoridade competente para abertura de processo licitatório.	2 dias úteis

## 4.2 Fase interna para aquisição/contratação por dispensa/inexigibilidade

<b>Prazos estimados a contar do recebido do Termo de Referência pelo setor competente</b>	<b>Tempo</b>
Análise prévia do Termo de Referência.	2 dias úteis
Havendo adequações a serem feitas no Termo de Referência.	2 dias úteis
Realização da pesquisa mercadológica. O prazo vai variar de acordo com a complexidade do objeto a ser adquirido/contratado. Obs.: Havendo alteração no Termo de Referência, no tocante a quantitativos e/ou especificações, o setor responsável realizará nova pesquisa. Obs.: No caso de inexigibilidade, a pesquisa mercadológica será realizada junto aos órgãos da adm. pública.	10 dias úteis
Análise das propostas comerciais recebidas.	3 dias úteis
Certificação orçamentária. Obs.: O prazo vai variar de acordo com o tempo que as secretarias levarão para disponibilizar os recursos.	2 a 3 dias úteis
Elaboração da minuta do Termo de Inexigibilidade/Dispensa.	2 dias úteis
Elaboração da minuta contratual.	2 dias úteis
Aprovação do Termo de Referência e envio dos autos ao Setor Jurídico.	2 dias úteis
Emissão do Parecer Jurídico.	Até 7 dias corridos
Se houver adequações a serem feitas nas minutas do Termo de Referência e/ou contrato, sugeridas pelo Setor Jurídico, deve-se, então, computar os prazos para reencaminhamento do processo com as correções efetivadas.	2 dias úteis
Havendo necessidade de revalidação das pesquisas de mercado.	2 dias úteis
Aprovação do Termo de Referência e autorização da autoridade competente para realização da dispensa/inexigibilidade.	2 dias úteis

## 4.3 Fase interna para contratação de obras e serviços

<b>Prazos estimados a contar do recebido do Projeto Básico pelo setor competente</b>	<b>Tempo</b>
Análise prévia do Projeto Básico.	2 dias úteis
Havendo adequações a serem feitas no Projeto Básico.	2 dias úteis
Realização da pesquisa mercadológica. O prazo vai variar de acordo com a complexidade do objeto a ser adquirido/contratado. Obs.: Havendo alteração no Projeto Básico, no tocante a quantitativos e/ou especificações, o setor responsável realizará nova pesquisa. Obs.: No caso de contratação de obras ou serviços de engenharia, também poderá ser utilizada, como parâmetro para os preços, a tabela SINAPI.	10 dias úteis

Análise das propostas comerciais recebidas e/ou dos valores da tabela SINAPI e elaboração do mapa de preços.	3 dias úteis
Certificação orçamentária. Obs.: O prazo vai variar de acordo com tempo que as secretarias levarão para disponibilizar os recursos.	2 a 3 dias úteis
Elaboração da minuta do Edital.	2 dias úteis
Elaboração da minuta contratual.	2 dias úteis
Aprovação do Projeto Básico e envio dos autos ao Setor Jurídico.	2 dias úteis
Emissão do Parecer Jurídico.	Até 7 dias corridos
Se houver adequações a serem feitas nas minutas do Projeto Básico, Edital e/ou contrato, sugeridas pelo Setor Jurídico, deve-se, então, computar os prazos para reencaminhamento do processo com as correções efetivadas.	2 dias úteis
Havendo necessidade de revalidação das pesquisas de mercado.	2 dias úteis
Aprovação do Termo de Referência e autorização da autoridade competente para a abertura de processo licitatório.	2 dias úteis

## 5 O TERMO DE REFERÊNCIA

O processo licitatório inicia-se com o pedido formal da contratação, documento no qual serão determinados o objeto, a estimativa do seu valor e os recursos para atender à despesa com a conseqüente autorização e à qual serão juntados oportunamente todos os documentos pertinentes, a partir do instrumento convocatório, até o ato final de adjudicação.

O Termo de Referência é o documento que deverá conter elementos capazes de propiciar a avaliação de custo pela administração diante de orçamento detalhado, definição de métodos, estratégia de suprimento, valor estimado em planilhas de acordo com o preço de mercado, cronograma físico-financeiro (se for o caso), critério de aceitação do objeto, deveres do contratado e do contratante, procedimentos de fiscalização e gerenciamento do contrato, prazo de execução e sanções, de forma clara, concisa e objetiva. (art. 9º, §2º, do Decreto nº 5.450/05).

A elaboração do termo de referência é considerada uma das etapas mais importantes do procedimento de licitação, já que esse instrumento servirá de parâmetro para a confecção do edital, para a definição dos critérios de julgamento das propostas e dos requisitos de habilitação, influenciando, assim, as demais fases do processo. Portanto, fica evidente que o sucesso ou

o fracasso da licitação está relacionado com o termo de referência. É importante lembrar que o objeto mal descrito, por exemplo, muito genericamente, poderá impedir a Comissão de Licitação de selecionar a proposta mais vantajosa por ausência de requisitos mínimos que possam respaldar uma eventual desclassificação das ofertas. Cabe destacar ainda que erros na estimativa de preços poderão induzir propostas excessivas ou inexequíveis, acarretando sérios prejuízos à contratante.

Em resumo, é presumível concluir que erros no termo de referência podem acarretar:

- a) Propostas que não condizem com a realidade de mercado, em virtude de equívocos na descrição do objeto;
- b) Falhas na composição dos custos pelos licitantes;
- c) Restrição à competitividade;
- d) Dificuldade na fiscalização dos contratos;
- e) Acréscimos ou supressões indevidas por falta de planejamento.

É sabido que os setores/unidades requisitantes, frequentemente, têm encontrado dificuldades na elaboração do termo de referência, muitas vezes por falta de conhecimento do próprio objeto ou do mercado. Assim, é importante conhecer a necessidade a ser atendida, as especificidades do objeto e o mercado no qual ele é ofertado, com o intuito de selecionar a proposta mais vantajosa (entendida numa relação custo  $\times$  benefício), sem restringir indevidamente a competitividade.

## **6 O PROJETO BÁSICO**

O Projeto Básico é o documento que deverá garantir que a administração conheça o objeto que se quer licitar de forma detalhada, clara e precisa. Deve permitir aos licitantes as informações necessárias à boa elaboração de sua proposta. Conforme conceitua a Lei 8666/93 em seu artigo 6º, inciso IX, transcrito abaixo:

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. (BRASIL, Lei 8.666, de 21 de junho de 1993).

O Projeto Básico evidenciará a viabilidade e a conveniência de sua execução, demonstrando, dentre outros aspectos, que os custos são compatíveis com as disponibilidades orçamentárias; que todas as soluções técnicas possíveis foram cogitadas, tendo sido selecionada a melhor alternativa, e que os prazos para execução foram calculados. Tem por objetivo demonstrar como deverá ser executado o objeto da licitação, relativamente à definição dos principais parâmetros envolvidos na contratação, tais como quantidade, prazos, condições de fornecimento, forma de pagamento e forma de execução da garantia.

Para Justen Filho (2002, p. 118) “o projeto básico deve ser colocado à disposição dos interessados em participar da licitação, evitando que o projeto seja elaborado em momento posterior ao início da licitação”. No mesmo sentido, posiciona-se o Tribunal de Contas da União (2010, p. 167): “o projeto básico é um documento prévio ao procedimento licitatório, que serve de base para elaboração do ato convocatório”.

O anexo II da resolução T.C. Nº 0003/2009, do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, conceitua:

Projeto Básico é o conjunto de desenhos, memoriais descritivos, especificações técnicas, orçamento, cronograma e demais elementos técnicos necessários e suficientes à precisa caracterização da obra a ser executado, atendendo às Normas Técnicas e à legislação vigente, elaborado com base em estudos anteriores que assegurem a viabilidade e o adequado tratamento ambiental do empreendimento. (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PERNAMBUCO, 2009).

A Lei geral de licitações, 8666/93, em seu artigo 6º, determina que o projeto básico contenha seis elementos, que são:

- a) desenvolvimento da solução escolhida de forma a fornecer visão global da obra e identificar todos os seus elementos constitutivos com clareza;
- b) soluções técnicas globais e localizadas, suficientemente detalhadas, de forma a minimizar a necessidade de reformulação ou de variantes durante as fases de elaboração do projeto executivo e de realização das obras e montagem;
- 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;
- d) informações que possibilitem o estudo e a dedução de métodos construtivos, instalações provisórias e condições organizacionais para a obra, sem frustrar o caráter competitivo para a sua execução;
- e) subsídios para montagem do plano de licitação e gestão da obra, compreendendo a sua programação, a estratégia de suprimentos, as normas de fiscalização e outros dados necessários em cada caso;
- f) orçamento detalhado do custo global da obra, fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados. (BRASIL, Lei 8.666, de 21 de junho de 1993).

A falta ou inconsistência de um dos elementos exigidos para a elaboração do Projeto Básico poderá ocasionar prejuízos expressivos à licitação. Dessa maneira, o projeto básico deve explicitar de forma clara e minuciosa o real desejo da administração, ou seja, o conhecimento pleno do objeto que almeja licitar, e consequentemente facilitará aos licitantes a elaboração da proposta de preços.

## **7 ALGUMAS DELIBERAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU ACERCA DO TERMO DE REFERÊNCIA E DO PROJETO BÁSICO**

Na fase preparatória dos pregões, atente para a útil elaboração do termo de referência, de que trata o art. 8º do Decreto 3.555/2000, de modo que o documento expresse a adequação do objeto licitado aos preços praticados no mercado. (Acórdão 2947/2004 – Primeira Câmara).

Elabore pesquisa de mercado quando da execução de procedi-

mento licitatório na modalidade Pregão, bem como, termo de referência contendo elementos capazes de propiciar a avaliação do custo pela Administração, por meio de orçamento detalhado, considerando os preços e as especificações em prática no mercado, conforme preconiza o art. 8º do anexo I do Decreto nº 3.555, de 08/08/2000.

(Acórdão 90/2004 – Segunda Câmara).

O projeto básico ou termo de referência dotam o processo licitatório de maior transparência e dão mais segurança ao gestor de que esta contratando o produto conforme necessita, além de permitir que o licitante tenha informações e elementos necessários à boa elaboração das propostas. Já o orçamento estimado em planilhas de preços unitários serve de balizamento para a análise das propostas das licitantes, e é um importante instrumento para a análise de possíveis repactuações. Assim, a ausência ou fragilidades nesses procedimentos pode prejudicar o processo licitatório. (Acórdão 768/2013 – Plenário).

[...] as alterações contratuais ocorridas estão mais ligadas às inconsistências do projeto básico do que a modificações decorrentes de aprimoramentos técnicos do projeto. Consigne-se, ainda, que não ocorreram os alegados fatos supervenientes e imprevisíveis relativos ao terreno onde seria realizada a obra.

(Acórdão 888/2005 – Primeira Câmara).

Abstenha-se de licitar obra ou serviço sem a prévia aprovação de projeto básico, que defina as características, referências e demais elementos necessários à perfeita compreensão, pelos interessados, dos trabalhos a realizar, em atendimento às exigências do art. 7º, §2º, inciso I, da Lei n.º 8.666/1993.

(Acórdão 717/2005 – Plenário).

Licite a contratação de obras e serviços observando as exigências do art. 7º da Lei 8.666/1993, descrevendo, no projeto básico, adequadamente o objeto deles: inciso IX do art. 6º da mesma Lei, e a contratação das compras com as exigências do art. 14 daquela Lei, descrevendo, também, adequadamente o objeto delas.

(Acórdão 628/2005 – Segunda Câmara).

Analise individualmente os custos unitários de propostas apresentadas em licitações realizadas sob o regime de empreitada por preço global, de forma a viabilizar a aferição do preço glo-

bal proposto e sua compatibilidade com os valores de mercado, zelar pelo princípio da economicidade e cumprir o disposto no art. 43, inciso IV, da Lei n.º 8.666/1993.

(Acórdão 195/2005 – Plenário)

É evidente que a imprecisão do projeto básico tipifica ofensa ao estatuto licitatório e enseja, por sua gravidade, a apenação do agente responsável. Contudo, nas circunstâncias retratadas nos autos, não me parece que atenda ao interesse público anular o contrato já firmado, onerando com isso a administração (inclusive com despesas indenizatórias) e retardando o usufruto, pela população, dos benefícios do empreendimento.

(Acórdão 1658/2003 – Plenário).

## 8 DEFINIÇÃO DO OBJETO

O setor competente (unidade requisitante), ao verificar uma necessidade a ser atendida, deve descrever de forma clara e precisa o objeto que pretende contratar. É necessária muita cautela por ocasião da descrição do objeto, no intento de delimitar, com exatidão, o que a unidade requisitante necessita para a consecução do interesse público, sendo vedadas as condições que frustrem a competitividade e não guardem relação com a finalidade almejada com a instauração do certame.

Conforme a Lei de Licitações, não é permitido, na definição do objeto, optar por produtos ou serviços de marcas específicas. Porém, essa não é uma imposição absoluta, na medida que a indicação de marca poderá ser aceitável desde que exista uma justificativa técnica plausível, como, por exemplo, a indicação de marca como mera determinação do padrão de qualidade minimamente aceitável, admitindo a apresentação de marcas similares.

Ainda sobre o objeto, é importante salientar que, mesmo nas licitações do tipo menor preço, é imprescindível que o Termo de Referência ou o Projeto Básico contemplem a descrição precisa do objeto, de modo que a Comissão de Licitação possa, no momento do julgamento das propostas, avaliar se elas atendem aos requisitos mínimos de qualidade exigidos.

Assim sendo, o fato de apenas o preço ser considerado para fins de julgamento não significa que a entidade possa deixar de especificar as condições mínimas que o objeto deva conter. Ao contrário, todas as condições

mínimas e necessárias para a obtenção de um produto de qualidade que atenda à finalidade visada pela entidade devem estar consignadas no Termo de Referência e no Edital, e o licitante terá que atendê-las, sob pena de ter sua proposta desclassificada.

## 9 PESQUISA DE PREÇOS

Com a finalidade de se aferir a existência de recursos para atender à despesa, bem como a exequibilidade das ofertas apresentadas, deve-se estimar o valor da contratação. A adequada estimativa de preços será obtida por meio de pesquisa de mercado. Assim, ela se faz pertinente, para que se possa definir, aproximadamente, o valor da futura contratação, bem como para que esse valor de referência seja utilizado em um momento posterior, na análise das propostas dos licitantes, e ainda para que a administração pública possa averiguar a existência de recursos orçamentários suficientes para a cobertura de tais despesas.

Ao efetuar a pesquisa de mercado, o setor responsável ou unidade requisitante deve avaliar também a variação que ocorre em razão da qualidade do produto, do local da prestação do serviço ou entrega do bem e o volume a ser adquirido, uma vez que quanto maior a quantidade, em regra, menor é o preço. Os critérios a serem utilizados na pesquisa devem ser previamente estudados e estabelecidos, levando-se em conta as especificações do objeto, a fim de evitar a utilização de um preço que, na verdade, refere-se a um objeto com especificações diversas.

É importante verificar também a existência de uma eventual tabela oficial que regulamente os preços aplicáveis a determinados segmentos, a exemplo da tabela SINAPI, para obras e serviços de engenharia. Cabe lembrar, porém, que tais tabelas devem ser utilizadas apenas como referenciais, não afastando a necessidade de pesquisa de mercado junto às empresas do ramo.

A fim de evitar falhas na estimativa do valor, já que muitas empresas, quando são demandadas a apresentar orçamentos, acabam superfaturando os valores, justamente por saberem que tal orçamento servirá de parâmetro para o preço estimado da licitação, é recomendável que o setor responsável ou unidade requisitante busque também outros parâmetros em suas pesqui-

sas (extratos de contratos publicados na imprensa oficial, atas de registro de preços, tabelas oficiais, entre outros).

A respeito disso, o Tribunal de Contas da União, em Acórdão proferido para o SESCOOP, no Acórdão 868/2013-Plenário, TC 002.989/2013-1, relator Ministro-Substituto Marcos Bemquerer Costa, 10.4.2013, menciona:

A deflagração de procedimentos licitatórios exige estimativa de preços que pode ser realizada a partir de consultas a fontes variadas, como fornecedores, licitações similares, atas de registros de preço, contratações realizadas por entes privados em condições semelhantes, entre outras. No entanto, os valores obtidos por meio dessas consultas que sejam incapazes de refletir a realidade de mercado devem ser desprezados.

## 10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As alterações contratuais constituem, na maioria das vezes, em um fruto da má especificação do objeto do contrato, ou da falta de profissionalismo dos agentes públicos. Afinal, a administração deve planejar adequadamente obras, serviços e compras (art. 7, §º 2 e art. 15, § 7º da Lei 8.666/93), definindo o seu objeto da melhor forma possível. Uma atitude contrária significa deixar uma porta permanentemente aberta para o desvio de poder, o que vai contra o interesse público.

A realidade que circunda a administração pública mostra que grande parte dos servidores ou das áreas que realizam as solicitações de compras, obras ou serviços, não dão a importância devida ao Termo de Referência e ao Projeto Básico, fazendo, muitas vezes, requisições genéricas e superficiais aos setores de licitação, deixando a responsabilidade pelas aquisições e contratações a cargo dos pregoeiros e demais membros da equipe de apoio.

Contudo, como já vimos, o Termo de Referência e o Projeto Básico são uns dos primeiros documentos a serem confeccionados na etapa interna do processo licitatório, e exigem um trabalho minucioso, devendo ser elaborados em conjunto entre os servidores da unidade requisitante do setor responsável pela realização da licitação e do setor jurídico da entidade.

Um Projeto Básico/Termo de Referência bem elaborado é valioso para a administração, por possibilitar não só a tomada de decisão pelo ordenador de despesas em função da estimativa do custo, da necessidade, conveniên-

cia, oportunidade e dos resultados esperados com a contratação, mas também por possibilitar ao ente público contratante o perfeito acompanhamento e fiscalização da execução contratual e o recebimento adequado do bem ou serviço contratado.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 5.450/05**, de 31 de maio de 2005. Regulamenta o pregão, na forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm)>. Acesso em: 13 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da administração pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 868/2013-Plenário**, TC 002.989/2013-1, relator Ministro-Substituto Marcos Bemquerer Costa, 10.4.2013. Disponível em: <[www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/.../AC\\_0868\\_12\\_13\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/.../AC_0868_12_13_P.doc)>. Acesso em: 17 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU /Tribunal de Contas da União**. 4. ed. rev., atual e ampl. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2057620.PDF>>. Acesso em: 15 set. 2015.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários à Lei de licitações e contratos administrativos**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Resolução T.C. Nº 0003**, de 1 de abril de 2009. Disponível em: <<http://www.tce.pe.gov.br/resolucaovirtual/2009/r032009.htm>>. Acesso em: 17 set. 2015.

## Anexo I

Modelo de termo de referência para aquisição de bens permanentes, materiais de consumo ou contratação de serviços.

### 1. Objeto

Descrever, de forma sucinta, precisa e clara, o que se pretende contratar e/ou adquirir.

### 2. Justificativa da contratação

Registrar a justificativa da necessidade da aquisição de bens (material permanente), material de consumo ou da prestação do serviço (por que contratar?), devidamente fundamentada, objetivando subsidiar a aprovação do Termo de Referência pela autoridade competente; devem ser descritos todos os argumentos que indiquem a necessidade da contratação, com comentários a respeito do que vem ocorrendo no setor solicitante, o que se espera com a contratação, quantificando/qualificando os ganhos e o que pode ocorrer se não houver a contratação.

### 3. Especificações dos bens ou serviços

Indicar todos os requisitos desejados para o bem ou serviço, com suas descrições detalhadas com precisão e clareza, incluindo suas características básicas.

**Unidade:** informação da unidade do serviço e/ou bem a ser adquirido (exemplo: pacote, bloco, unidade, caixa etc).

**Quantidade:** prever a quantidade dos bens e dos serviços a serem contratados.

**Valor:** valor estimado do objeto, obtido através de pelo menos três cotações de preços para o Termo de Referência.

<b>Tabela I – Especificação dos equipamentos/material permanente/material de consumo</b>			
Material (especificação técnica)	Unidade	Quantidade	Valor

<b>Tabela II – Especificação dos serviços de terceiros – Pessoa física</b>			
Profissionais que serão contratados	Unidade	Quantidade	Valor

<b>Tabela III – Especificação dos serviços de terceiros – Pessoa jurídica</b>			
Especificação do serviço	Unidade	Quantidade	Valor

#### **4. Prazo e condições de execução ou entrega**

Indicar o(s) prazos, o(s) local(is), horário(s) e as condições da execução dos serviços e/ou do fornecimento dos bens (material permanente/material de consumo).

#### **5. Prazo e condições de garantia**

Indicar as condições e prazos de garantia (quando houver) dos serviços e/ou do fornecimento dos bens (material permanente/material de consumo).

#### **6. Obrigações do contratante**

Indicar as obrigações do Contratante a serem consignadas no contrato (quando houver).

#### **7. Obrigações do contratado**

Indicar as obrigações do Contratado a serem consignadas no contrato (quando houver).

#### **8. Qualificação técnica**

Indicar a qualificação técnica mínima a ser exigida, limitada ao artigo 30 da Lei 8.666/93.

### **9. Prazo e condições de pagamento**

Indicar o(s) prazos e condições de pagamento dos serviços e/ou do fornecimento dos bens (material permanente/material de consumo).

### **10. Condições de reajuste**

Informar a possibilidade de haver reajuste de preços, informando o índice e as condições necessárias.

### **11. Acompanhamento da execução**

Indicar um servidor para o acompanhamento e a fiscalização do contrato.

### **12. Condições de recebimento**

Definir as regras para recebimento provisório e definitivo, indicando o responsável e a forma como será realizado

### **13. Penalidades**

Sugestões ou ressalvas às sanções usualmente propostas, se for o caso.

### **14. Disposições gerais/informações complementares**

Incluir outros itens julgados necessários à contratação/aquisição, considerando a especificidade dos serviços e/ou bens.

Local e data.

RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO

Nome/função/cargo

À Consideração Superior (se for o caso).

Nome/função/cargo

De acordo.

Nome/função/cargo

## Anexo II

Modelo de projeto básico para compras, obras e serviços.

### 1. Objeto

Descrever, de forma sucinta, precisa e clara, o que se pretende contratar e/ou adquirir.

### 2. Justificativa da contratação

Registrar a justificativa da necessidade da aquisição de bens (material permanente), material de consumo ou contratação da obra ou da prestação do serviço (por que contratar?) devidamente fundamentada, objetivando subsidiar a aprovação do projeto básico pela autoridade competente; devem ser descritos todos os argumentos que indiquem a necessidade da contratação, com comentários a respeito do que vem ocorrendo no setor solicitante, o que se espera com a contratação; quantificando/qualificando os ganhos e o que pode ocorrer se não houver a contratação.

### 3. Quantitativo/especificações técnicas/valores referenciais de mercado

Indicar todos os requisitos desejados para o bem ou serviço, com suas descrições detalhadas com precisão e clareza, incluindo suas características básicas.

**Unidade:** informação da unidade do serviço e/ou obra a ser contratada (exemplo: metro, unidade etc).

**Quantidade:** prever a quantidade dos itens e dos serviços a serem contratados.

**Valor:** valor estimado do objeto, obtido através de pelos menos três cotações de preços de empresas e/ou uso da tabela SINAPI (no caso de obras e serviços de engenharia) para o projeto básico.

**Tabela I** – Especificação dos equipamentos/material permanente/material de consumo

Material (especificação técnica)	Unidade	Quantidade	Valor

<b>Tabela II – Especificação dos serviços de terceiros – Pessoa física</b>			
Profissionais que serão contratados	Unidade	Quantidade	Valor

<b>Tabela III – Especificação dos serviços de terceiros – Pessoa jurídica</b>			
Especificação do serviço	Unidade	Quantidade	Valor

**4. Prazo e condições de execução ou entrega**

Indicar o(s) prazos, o(s) local(is), horário(s) e as condições da execução da obra ou dos serviços e/ou do fornecimento dos bens (material permanente/material de consumo).

**5. Regime de execução (no caso de obras e serviços de engenharia)**

Indicar o regime de execução (direta ou indireta). No caso da escolha pela execução indireta, indicar o regime: empreitada por preço global; empreitada por preço unitário; tarefa ou empreitada integral.

**6. Prazo e condições de garantia**

Indicar as condições e prazos de garantia (quando houver) da obra ou dos serviços e/ou do fornecimento dos bens (material permanente/material de consumo).

**7. Obrigações do contratante**

Indicar as obrigações do contratante a serem consignadas no contrato.

**8. Obrigações do contratado**

Indicar as obrigações do contratado a serem consignadas no contrato.

**9. Qualificação técnica**

Indicar a qualificação técnica mínima a ser exigida.

#### **10. Prazo e condições de pagamento**

Indicar o(s) prazos e condições de pagamento da obra ou dos serviços e/ou do fornecimento dos bens (material permanente/material de consumo).

#### **11. Condições de reajuste ou repactuação**

Informar a possibilidade de haver reajuste ou repactuação de preços, informando o índice e as condições necessárias.

#### **12. Cronograma de execução (etapa/fase)**

Detalhar as etapas ou fase da obra ou serviço.

#### **13. Acompanhamento da execução**

Indicar um servidor para o acompanhamento e a fiscalização do contrato.

#### **14. Condições de recebimento**

Definir as regras para recebimento provisório e definitivo, indicando o responsável e a forma como será realizado.

#### **15. Penalidades**

Sugestões ou ressalvas às sanções usualmente propostas, se for o caso.

#### **16. Disposições gerais/informações complementares**

Incluir outros itens julgados necessários à contratação/aquisição, considerando a especificidade dos serviços e/ou bens.

Local e data.

RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO

Nome/função/cargo

À Consideração Superior (se for o caso).

Nome/função/cargo

De acordo.

Nome/função/cargo

# A Sistemática do Suprimento de Fundos no Âmbito do Estado do Ceará

The Operation of the Fund Supply within the State of Ceará

Álison José Maia Melo<sup>1</sup>

## RESUMO

A pesquisa estuda em detalhes o instituto do suprimento de fundos, com enfoque concentrado nas regras legais estabelecidas no âmbito do Estado do Ceará, assim como as orientações dos Tribunais de Contas da União e do Estado do Ceará. São analisados os aspectos relacionados ao conceito do instituto e às hipóteses de cabimento, às regras específicas para concessão, inclusive as vedações aos servidores e o respeito ao valor máximo, à forma de aplicação dos recursos e, por fim, o controle contábil e a prestação de contas dos recursos.

**Palavras-Chave:** Direito financeiro. Realização de despesas. Suprimento de fundos. Estado do Ceará.

## ABSTRACT

The research examines in detail the funds supply institute with focus on the legal rules established by the State of Ceará, as well as the guidelines of the Audit Courts of the Union and of the State of Ceará. It analyses aspects related to the concept of institute and the application cases, the specific rules for granting, including public servers prohibitions and the respect to value limits, the means of applying the resources and, lastly, the control and accountability of the resources.

**Keywords:** Public financial law. Expenditures undertaking. Fund supply. State of Ceará.

<sup>1</sup> Doutorando pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (PPGD/UFC). Analista de Regulação da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE). Professor universitário. E-mail: alisson.melo@gmail.com.

## 1 INTRODUÇÃO

O suprimento de fundos, na execução orçamentária dos entes públicos federais, estaduais e municipais, configura-se em um mecanismo de realização de despesas mais informal e que, por conta disso, merece um cuidado especial quanto a sua utilização e controle. O suprimento de fundos tem assento legal, no âmbito do Estado do Ceará, na Lei nº 9.809, de 18 de dezembro de 1973, que “dispõe sobre os atos e fatos administrativos da gestão financeira e patrimonial do Estado” (CEARÁ, 1973), mais conhecida como Código de Contabilidade do Estado (doravante *Código*). Dedicando um capítulo exclusivo para tratar do tema, determina o art. 147 qual decreto regulamentará a matéria. Atualmente, a matéria ainda é objeto de disciplina pelo Decreto nº 14.222, de 26 de dezembro de 1980 (CEARÁ, 1980), que aprova instruções para o serviço de execução orçamentária (doravante *Instruções*), e, mais recentemente, pelo Decreto nº 22.448, de 18 de março de 1993 (CEARÁ, 1993).

Propõe-se nesta oportunidade a analisar tal legislação, principalmente a partir da hermenêutica das normas legais e regulamentares aplicáveis, com especial apoio da jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), sem prejuízo de orientações de instâncias administrativas. Assim, embora a pesquisa seja exploratória, não há, a princípio, a utilização de material bibliográfico, mas particularmente a documental.

O estudo está dividido em seis partes: além desta introdução (seção 1), são abordados o conceito do suprimento de fundos e as hipóteses de sua aplicação, inclusive com as orientações fornecidas pelo TCU (seção 2), para, em um segundo momento, observar diversos aspectos relacionados com a concessão de numerário nessa modalidade (seção 3). Com a análise das regras de aplicação dos recursos (seção 4) e as relativas ao controle contábil e à prestação de contas (seção 5), apresentam-se um arremate final acerca do estudo (seção 6).

## 2 CONCEITO E HIPÓTESES DE APLICAÇÃO

Dispõe o art. 120 do Código que o suprimento de fundos corresponde

à “entrega de numerário autorizada pelo ordenador da despesa, a servidor público, para ocorrer a dispêndios não atendíveis pela via bancária ou para atender casos excepcionais” (CEARÁ, 1973). Para as Instruções, enquadram-se nessa modalidade os pagamentos em “que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação” (CEARÁ, 1980). O art. 91, § 1º, do Código (CEARÁ, 1973) ressalta a excepcionalidade da utilização do suprimento de fundos para pagamentos. Considerando-se que a dispensa de licitação por valor, nos termos do art. 24, inc. II, da Lei nº 8.666/93, já se configura como uma exceção à exigência constitucional de licitação, atualmente processada mediante cotação eletrônica (Decreto nº 28.397, de 21 de setembro de 2006, art. 2º)<sup>2</sup>, o suprimento de fundos, como regime de adiantamento no qual se admite contrato verbal, nos termos do art. 60, parágrafo único, da Lei nº 8.666/93<sup>3</sup>, configura-se exceção qualificada<sup>4</sup>. Tal característica vai acarretar várias repercussões em termos de requisitos e limites, interpretação e aplicação da legislação. Quanto às hipóteses concessivas, o próprio art. 123 se encarrega de estabelecer as balizas para análise:

Art. 123 – São despesas especiais processáveis pelo regime de suprimento de fundos:

I – de pequeno vulto e de pronto pagamento;

II – de viagem ou para atender a diligências, bem assim as de caráter secreto ou reservado;

III – que devam ser feitas em locais não servidos pela rede bancária autorizada. (CEARÁ, 1973)

As Instruções repetem em quatro incisos essa classificação, separando as despesas de viagem ou para atender a diligências das despesas de caráter secreto ou reservado. A noção de despesas de “pequeno vulto” tem disciplina atualizada pelo Decreto nº 22.448/93 (CEARÁ, 1993), nos termos do art. 1º:

2 Art. 2º Os Órgãos da Administração Pública Estadual Direta, os Fundos Especiais, as Autarquias, as Fundações, as Empresas Públicas, as Sociedades de Economia Mista e as demais entidades controladas direta ou indiretamente pelo Estado, deverão, obrigatoriamente, utilizar-se da Cotação Eletrônica para as aquisições de bens e serviços comuns de valor não superior a 10% do limite previsto para a modalidade convite de que trata a alínea “a”, do inciso II do Art. 23 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (CEARÁ, 2006).

3 Art. 60. [...] Parágrafo único. É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea “a” desta Lei, feitas em regime de adiantamento. (BRASIL, 1993)

4 Aliás, o próprio Decreto nº 28.397, de 21 de setembro de 2006, no art. 2º, § 3º, exclui da sistemática da cotação eletrônica “as compras realizadas por suprimento de fundos” (CEARÁ, 2006).

Art. 1º – Serão processadas sob o regime especial de Suprimento de Fundos, no âmbito do Poder Executivo, as despesas cujos valores não ultrapassem o limite de 5% (cinco por cento) do estabelecido para a compra e outros serviços com dispensa de licitação pela legislação pertinente, editada pela Secretaria de Administração Federal da Presidência da República. (grifos nossos)

Logo, em caso de despesas de pequeno vulto, o valor da contratação não pode exceder a quantia de R\$ 400,00 (quatrocentos reais). Já quanto às despesas de pronto pagamento, as Instruções (CEARÁ, 1980) estabelecem o seguinte critério:

6.03 São despesas de pronto pagamento as que, por sua natureza, exijam imediata satisfação e que não excedam, por espécie de material, ou unidade de serviço, a uma vez e meia o maior valor de referência de atualização monetária. (grifos nossos)

O Código já estipulava como despesa de pronto pagamento a que não excedesse, “por espécie de material, ou unidade de serviço a quantia correspondente a 1 1/2 (um e meio) salário-mínimo vigente no Estado” (CEARÁ, 1973). A rigor, as duas referências normativas, especialmente na parte relativa à definição de valor, perderam eficácia, tendo em vista a impossibilidade de vinculação a salário-mínimo e à inexistência atual de valores de referência equivalentes, vigendo no Estado do Ceará indicador diverso (Ufirce) (Lei nº 13.083, de 29 de dezembro de 2000, art. 4º)<sup>5</sup>. Em virtude não apenas do baixo valor do índice, mas, principalmente, por conta da natureza e da composição distintas da Ufirce<sup>6</sup>, torna-se inviável sua inserção por analogia, sob pena de inutilidade do instituto do suprimento de fundos.

A Lei Federal nº 8.666/93 (BRASIL, 1993), que rege as licitações e os contratos administrativos, estabelece no art. 60, parágrafo único, que se entende por “pequenas compras de pronto pagamento”, “aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea ‘a’ desta Lei, feitas em regime de adiantamento”. Aliás, o “regime de adiantamento” mencionado na lei federal nada mais é do que a própria sistemática de suprimento de fundos. Assim, pela legislação federal, que serve

5 Art. 4º Fica criada a Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará (UFIRCE), que será adotada no âmbito do Estado do Ceará. (CEARÁ, 2000)

6 O instituto da unidade fiscal de referência tem propósito distinto do salário mínimo: enquanto este tem por conteúdo a remuneração por trabalho prestado (despesas), aquele se configura como medida de estipulação de penalidades e taxas do Estado (receitas).

como referência subsidiária, despesa de pronto pagamento é aquela de valor até R\$ 400,00 (quatrocentos reais). Dessa forma, resta, além da limitação a R\$ 400,00 por pagamento, a exigência de imediata satisfação que caracterize o pronto pagamento. Deve-se ressaltar que o Decreto nº 22.448/93 ressalva a limitação de R\$ 400,00 (quatrocentos reais) apenas para a hipótese de despesas de pequeno vulto e pronto pagamento, não se aplicando tal limitação para as demais situações, conforme parágrafo único do art. 1º.

## 2.1 Caracterização da excepcionalidade – Orientações dos Tribunais de Contas

A caracterização da excepcionalidade da despesa é tema frequente no âmbito do TCU. De um modo geral, determina-se que “se abstenha de executar, mediante a modalidade de suprimento de fundos, despesas de caráter não excepcional, que possam se subordinar aos procedimentos normais de aplicação” (Acórdão nº 1338-09/10, 2ª Câmara, Relator Ministro André Luís de Carvalho). No mesmo sentido, constam deliberações do TCE/CE, na Ata nº 17/2013 da Segunda Câmara (Relator Conselheiro Substituto Itacir Todeiro) e no Acórdão nº 0083/2011 (Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo). Não se caracterizam dentro da excepcionalidade despesas “que se apresentem passíveis de planejamento” (Acórdão nº 2.731-30/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Marco Vinícios Vilaça; Acórdão nº 4.929-31/09, 1ª Câmara, Relator Ministro Valmir Campelo; Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo), cabendo à Administração Pública planejar “com antecedência a necessidade de aquisição/contratação de bens/serviços com vistas a não utilizar o [...] suprimento de fundos para despesas que possam se submeter ao modo regular de aquisição” (Acórdão nº 2.057-22/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Guilherme Palmeira).

Em análise dos Acórdãos do TCU, verifica-se que um dos elementos relevantes para a descaracterização da excepcionalidade está na continuidade da necessidade administrativa e regularidade das contratações: “Em algumas situações, o volume anual gasto foi bem superior a esse limite e demonstrou continuidade ao longo dos períodos, o que corrobora o caráter de relevância e previsibilidade dessas despesas. Logo, infere-se que houve utilização indevida de suprimento de fundos” (Acórdão nº 1.688-32/08, Plenário, Relator

Ministro Ubiratan Aguiar). Ademais, é sempre oportuno ressaltar que “situações de emergência provocadas por falta de planejamento são passíveis de responsabilização” (Acórdão nº 2.057-22/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Guilherme Palmeira). Assim, é imprescindível que, antes da concessão do suprimento de fundos, a potencial necessidade da Administração Pública seja analisada, ainda que em rito sumário. Para tanto, faz-se necessária consulta ao setor financeiro a respeito da execução orçamentária no exercício financeiro atual e nos anteriores em relação ao tipo de bem a ser adquirido ou serviço a ser contratado e da existência de contrato ou de licitação em andamento, bem como exposição de justificativa pelo interessado relativamente à excepcionalidade da situação que demande o afastamento dos procedimentos normais de realização de despesa. No mesmo sentido, o TCU já decidiu que “a concessão de suprimento de fundos, sempre precedida de motivação que evidencie a necessidade e excepcionalidade da utilização do referido instrumento, somente é admissível após formalização da demanda a ser atendida, discriminados, sempre que possível, os objetos a serem adquiridos, especialmente em relação às despesas de pequeno vulto” (Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo).

Aliás, a Norma Operacional nº 1, de 9 de fevereiro de 2012, da Secretaria-Geral de Administração da Advocacia Geral da União (SGA/AGU), que serve de referência a despeito de seus efeitos serem meramente internos, indica no art. 17 (AGU, 2012), como condições para a concessão de suprimento de fundos, algumas que dependem de informações do setor financeiro e patrimonial, como:

- I – inexistência temporária ou eventual no almoxarifado ou depósito do material;
- II – impossibilidade, inconveniência ou inadequação econômica de estocagem do material;
- III – inexistência de cobertura contratual;
- IV – [...] aquisição de um mesmo objeto, possível de planejamento, e que, ao longo do exercício, possa vir a ser caracterizado como fracionamento de despesa; e
- V – [...].

Já quanto às hipóteses de suprimento de fundos, a NO SGA/AGU nº 1/12 arrola no art. 18 (AGU, 2012) algumas em que considera possível a concessão, a saber:

- I – despesas imprevisíveis em viagem, durante a locomoção a serviço, que não sejam cobertas pelas diárias;
- II – custas judiciais;
- III – cópias não cobertas por contratos;
- IV – pedágios;
- V – vaga em estacionamento;
- VI – passagens para deslocamento que não possam ser emitidas pela empresa contratada pela AGU para estes fins;
- VII – combustível para os veículos em viagem a serviço;
- VIII – despesas de pequeno vulto, de caráter emergencial, de manutenção e/ou reparos em bens móveis e/ou imóveis e as despesas de caráter excepcional previamente autorizadas pelo ordenador de despesas; e
- IX – aquisições emergenciais de materiais diversos, eventualmente não disponíveis em almoxarifado, para pronto atendimento.

Por outro lado, o TCU, em diversas manifestações, pontuou hipóteses em que *não* se enquadram como justificáveis para pagamento por suprimento de fundos, incluindo-se:

- a) “contratação de serviços de manutenção preventiva e corretiva ou pequenos reparos”, devendo ser realizado “mediante licitação ou dispensa, dependendo da estimativa do valor dos serviços” (Acórdão nº 2.846-51/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo, grifos nossos);
- b) “aquisição de combustível” (Acórdão nº 2.731-30/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Marcos Vinícios Vilaça, grifos nossos);
- c) “despesa como licenciamento de veículos” (Acórdão nº 4.929-31/09, 1ª Câmara, Relator Ministro Valmir Campelo, grifos nossos);
- d) “despesas com hotelaria” (Acórdão nº 96-01/10, 2ª Câmara, Relator Ministro José Jorge, grifos nossos);
- e) “custeio de despesas com alimentação e hospedagem de servidores [...] contemplados com diária” (Acórdão nº 435-02/10, 1ª Câmara, Relator Ministro Marcos Bemquerer, grifos nossos);
- f) “adquirir material permanente” (Acórdão nº 435-02/10, 1ª Câmara, Relator Ministro Marcos Bemquerer, grifos nossos);
- g) “despesas com material de expediente” (Acórdão nº 4.084-27/09, 2ª Câmara, Relator Ministro André Luís de Carvalho, grifos nossos).

A rigor, as listas aqui apresentadas são meramente exemplificativas. O TCE/CE acrescenta ainda outras situações, como:

h) despesas “cujo objeto é diverso da missão institucional do órgão” (Acórdão nº 0030/2012, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo, grifos nossos);

i) “compra de materiais de construção” (Acórdão nº 0053/2013, Relator Conselheiro Edilberto Pontes, grifos nossos);

j) “gastos com cartões natalinos” (Acórdão nº 0027/2011, Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero, grifos nossos).

Mas, como já ponderou o mesmo TCE/CE na Resolução nº 2.505/2012, em resposta à consulta formulada pelo Procurador-Geral de Justiça, é “impossível a elaboração de um rol exaustivo de tais despesas”. Nada obstante, elas servem como referência para a inclusão ou exclusão de outras hipóteses.

No cotejo entre as listas de hipóteses, que, aliás, em certos casos se contradizem (nomeadamente, manutenção e reparos, aquisição de combustível e material permanente e de expediente), fica ressaltada, nas situações em que há previsibilidade da despesa, a prevalência da caracterização da situação emergencial para fins de excepcionalização da despesa. Para esse grupo, valem praticamente as mesmas orientações para caracterização da situação emergencial prevista no art. 24, inc. IV, da Lei nº 8.666/93<sup>7</sup>, em síntese, com base em entendimentos do TCU, o atendimento das seguintes justificativas: a) indicação de (risco de) prejuízo irreparável ou de difícil reparação; b) urgência concreta; c) imprevisibilidade da situação emergencial; d) necessidade e adequação da contratação para solução da situação (ausência de outros meios para solucionar a situação); e) caracterização da medida solicitada como suficiente para solução da situação. Deve-se lembrar que a aplicação do suprimento de fundos na hipótese de situação emergencial deve ser enquadrada em uma das hipóteses do art. 123 do Código. Caso contrário, aplica-se o art. 24, inc. IV, da Lei nº 8.666/93.

7 Art. 24. [...] IV – nos casos de emergência ou de calamidade pública, quando caracterizada urgência de atendimento de situação que possa ocasionar prejuízo ou comprometer a segurança de pessoas, obras, serviços, equipamentos e outros bens, públicos ou particulares, e somente para os bens necessários ao atendimento da situação emergencial ou calamitosa e para as parcelas de obras e serviços que possam ser concluídas no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias consecutivos e ininterruptos, contados da ocorrência da emergência ou calamidade, vedada a prorrogação dos respectivos contratos;

### 3 CONCESSÃO

O art. 122 do Código estipula que o suprimento de fundo (entrega de dinheiro em espécie) “deverá sempre ser precedido da extração do empenho, em nome do beneficiado” (CEARÁ, 1973), ou seja, do servidor público. Nos termos das Instruções, o suprimento de fundos “será sempre precedido do empenho na dotação adequada e registrado como despesa realizada” (item 6.04) (CEARÁ, 1980).

A competência para concessão do suprimento de fundos, embora já mencionada no art. 120 do Código, é reiterada no art. 72, inc. III, ou seja, compete ao ordenador de despesas “requisitar suprimento de fundos” (CEARÁ, 1973). Segundo entendimento do TCU, a concessão de suprimento de fundos deve ser feita “a critério do ordenador de despesas e sob sua inteira responsabilidade” (Acórdão nº 2.846-51/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo). Nos termos do art. 124 do Código (CEARÁ, 1973), a realização de empenho a título de suprimento de fundo é condicionada à emissão de ato concessivo, que deverá indicar:

Art. 124. [...]:

- I – exercício financeiro;
- II – classificação completa da despesa, por conta do crédito orçamentário ou adicional;
- III – nome, cargo ou função do servidor a quem deve ser entregue o suprimento;
- IV – indicação, em algarismo e por extenso, da importância do suprimento;
- V – período de aplicação e prazo para comprovação;
- VI – espécie do pagamento a realizar.

O ato concessivo, por ser um ato individual realizado pelo ordenador de despesa, poderá assumir o formato de portaria, devendo ser publicada no Diário Oficial, como condição prévia para a emissão da Nota de Empenho. Convém analisar alguns aspectos de cada um dos requisitos anteriormente citados.

#### 3.1 Exercício financeiro

A regra geral do suprimento de fundos é que ele seja utilizado em face

de despesas realizadas no mesmo exercício financeiro em que foi concedido. Nesse sentido, o art. 145 do Código dispõe vedação para concessão de suprimento de fundos no último mês do exercício, ou seja, em dezembro. No entanto, o Código ressalva, no parágrafo único do mesmo dispositivo: excepcionalmente, será permitida a concessão de suprimento de fundos em dezembro, mas, nesse caso, “a importância a suprir não será superior à estrita necessidade de seu objetivo” (CEARÁ, 1973). Surge, por conseguinte, o ônus de fundamentação específica da necessidade que justifique a concessão nesse período.

### 3.2 Classificação da despesa

No tocante ao inc. II (classificação completa da despesa), é imprescindível que o ato indique a conta da dotação orçamentária pela qual correrá o suprimento de fundos. Não deve haver previsão de rubrica orçamentária específica para dotações a título de suprimento de fundos de qualquer natureza. A especificação da classificação da despesa presta-se, por um lado, para vincular o suprimento de fundos à finalidade da sua concessão, e, por outro, para controlar as despesas realizadas pelo suprido. Aliás, o próprio TCE/CE já consignou a vedação de realização de gastos “com despesas divergentes do elemento de despesa constante na nota de empenho” (Ata nº 17/2013, Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero).

O ordenador de despesa pode consignar mais de uma rubrica orçamentária para um mesmo ato de suprimento de fundos, desde que estabeleça expressamente os valores destinados a cada uma das rubricas. Conforme item 3.11 das Instruções (CEARÁ, 1980), permite-se “o empenho por estimativa para a despesa a ser realizada por meio de suprimento de fundos”, cabendo ao suprido fazer a apuração do valor devido e efetuar o pagamento.

### 3.3 Servidor – Vedações

Conforme orienta a Agência de Defesa Agropecuária do Estado do Ceará (Adagri) sobre a matéria, *a priori*, “não há óbice legal para que qualquer servidor público [...] não possa receber suprimento de fundos” (ADAGRI, 2006). No entanto, nos termos do Código (CEARÁ, 1973), é vedada a concessão de suprimento de fundos para:

a) servidor em alcance (art. 125), entendido como aquele que ou (1) não prestou tempestivamente as contas de suprimento de fundo anterior, ou (2) não teve as contas aprovadas – para o TCU, a concessão a servidor nessa hipótese implica a responsabilização do ordenador de despesa “pela restituição do valor relativo à concessão indevida” (Acórdão nº 283-06/07, 2ª Câmara, Relator Ministro Aroldo Cedraz);

b) servidor responsável por dois suprimentos (art. 125), subentendendo uma limitação quantitativa para concessão por servidor – é oportuno ressaltar que, na interpretação do TCU das normas federais sobre a matéria, não deve o ordenador de despesa realizar “a abertura de novo suprimento de fundos para servidor com suprimento em aberto” (Acórdão nº 2.149-23/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Valmir Campelo), o que, trazendo para a esfera estadual, configura-se como uma recomendação de abrir o segundo suprimento para o mesmo servidor somente na ausência de outra pessoa;

c) servidor responsável pela guarda ou utilização do material adquirido (art. 145), situação em que a pessoa do suprido se confundiria com a do beneficiário, contrariando o chamado “princípio da segregação de funções”, salvo se não houver outro servidor.

Além das hipóteses do Código, outras são arroladas pelo TCU, vedando a concessão de suprimento de fundos para:

d) o próprio ordenador de despesa, situação em que a pessoa do suprido se confundiria com a do ordenador, vedada com base no princípio da segregação de funções, inclusive segundo entendimento do TCU (Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo; Acórdão nº 4.084-27/09, 2ª Câmara, Relator Ministro André Luís de Carvalho);

e) pessoas não pertencentes ao quadro funcional (Acórdão nº 4.404-29/09, 2ª Câmara, Relator Ministro Aroldo Cedraz; Acórdão nº 2.846-51/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo), vale dizer, o suprimento de fundos deve ser concedido preferencialmente a servidores concursados e, excepcionalmente, a servidores ocupantes de cargos comissionados.

E, por ilação lógica, mencionada pela NO SGA/AGU nº 1/12, também é vedada a concessão de suprimento de fundos a:

f) servidor que esteja respondendo por sindicância, processo administrativo disciplinar ou tomada de contas especial;

g) servidor que não esteja em efetivo exercício.

### 3.4 Valor máximo – Fracionamento

A respeito do inc. IV (indicação da importância do suprimento), é oportuno ressaltar a limitação constante no art. 2º do Decreto nº 22.448/93 (CEARÁ, 1993):

Art. 2º O valor máximo de cada liberação de Suprimento de Fundos na modalidade de “Pequeno Vulto e Pronto Pagamento” não poderá ultrapassar, em hipótese alguma, a 100% (cem por cento) do limite fixado para a dispensa de licitação de compras e outros serviços.

Ou seja, para a hipótese do inc. I do art. 123 do Código (despesa de pequeno vulto e pronto pagamento), o valor de cada liberação de suprimento de fundos deverá limitar-se a R\$ 8.000,00 (oito mil reais), sendo que cada pagamento será de no máximo R\$ 400,00 (quatrocentos reais). Concatenando essa informação com as considerações relativas ao exercício financeiro (seção 3.1) e à identificação da classificação da despesa (seção 3.2), reitera-se a possibilidade de que o valor total do ato concessivo seja superior ao limite individual de contratação (R\$ 400,00), desde que ou (1) se refiram a despesas de naturezas distintas, indicadas separadamente os valores das rubricas, ou (2) se trate de situação nova, relativa a despesa de mesma natureza daquela estabelecida em suprimento, ocorrida ainda no seu prazo de aplicação.

Problema tormentoso diz respeito à constatação de fracionamento de despesa. A partir de diversas decisões do TCU, embora nem sempre explícitas, indica-se como limite para realização de suprimento de fundos para contratações de uma mesma natureza, dentro de um mesmo exercício financeiro, o definido para dispensa de licitação (R\$ 8.000,00) (Acórdão nº 1.688-32/08, Plenário, Relator Ministro Ubiratan Aguiar). Ademais, alerta-se para realizar o controle de gastos “de forma a evitar a ocorrência de fracionamento de despesas” (Acórdão nº 2.846-51/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo). Um dos indícios dessa prática encontra-se na “concentração excessiva de gastos nos subelementos de despesa” (Acórdão nº 1.688-32/08, Plenário, Relator Ministro Ubiratan Aguiar); no mesmo sentido, a “aquisição, por uma mesma unidade gestora, de bens ou serviços mediante diversas compras em um único exercício e para idêntico subelemento de despesa, cujo valor total supere os limites dos incisos I ou II do art. 24 da Lei 8.666/1993, constitui fra-

cionamento de despesa” (Acórdão nº 4.404-29/09, 2ª Câmara, Relator Ministro Aroldo Cedraz). Também configura indício de fracionamento de despesa “a abertura de suprimentos de fundos a beneficiários diferentes, com mesma justificativa e prazos de aplicação concomitantes” (Acórdão nº 5.329-36/09, 2ª Câmara, Relator Ministro José Jorge).

No mesmo sentido, a NO SGA/AGU nº 1/12, no art. 21 (AGU, 2012) veda o fracionamento da despesa ou da nota fiscal para se adequar aos limites autorizados, e ressalta, no parágrafo único, a caracterização de fracionamento nos casos já mencionados (“concentração excessiva de despesa em determinado subitem contábil, seja por um agente suprido ou por vários dentro da mesma Unidade administrativa”).

Em arremate, no âmbito do Estado do Ceará, ficam vedados:

a) o fracionamento do pagamento, mediante emissão de tantas notas fiscais quantas necessárias para adequação de uma mesma contratação no limite de R\$ 400,00 (quatrocentos reais);

b) a abertura de suprimento de fundos com a mesma justificativa e prazos de aplicação concomitantes;

c) a apresentação das mesmas justificativas para a concessão de um novo suprimento de fundos para o mesmo tipo de contratação dentro do mesmo exercício financeiro;

d) o extrapolamento, no mesmo exercício financeiro, do limite de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) para pagamentos realizados por suprimento de fundos (limitação idêntica aos contratos celebrados mediante cotação eletrônica).

### 3.5 Período de aplicação e prazo para comprovação

A questão do período de aplicação e prazo para comprovação tem assento regulamentar nos termos do art. 3º do Decreto nº 22.448/93 (CEARÁ, 1993):

Art. 3º – Os recursos entregues ao servidor a título de Suprimento de Fundos deverão ser aplicados no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias e a prestação de contas correspondente apresentada no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contados da data do correspondente crédito.

O teor do dispositivo regulamentar revoga a previsão anterior, cons-

tante no item 6.09 das Instruções, e deve ser interpretado como de prazos fixos. Ressalte-se que a contagem dos prazos deve se dar a partir da data do creditamento, e não da emissão ou publicação do ato concessivo. Outro detalhe é que a prestação de contas poderá ser realizada a qualquer tempo, não estando vinculada ao término do prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, mas desde que realizado o pagamento pelo qual foi concedido o suprimento, ou esgotada a importância.

### 3.6 Espécie de pagamento

Os incs. I a V são reiterados no Decreto nº 14.222/80, omitindo-se a previsão do inciso VI (espécie de pagamento). Deverá ser indicada a modalidade do suprimento de fundos, entre uma daquelas previstas no art. 123 do Código, a saber: (1) de pequeno vulto e pronto pagamento, (2) de viagem ou para diligência, (3) de caráter secreto ou reservado, ou (4) feitas em locais não servidos pela rede bancária autorizada. Ademais, o suprimento de fundos deve ser concedido com finalidade específica, caracterizada a potencial necessidade previamente à concessão e atribuída a rubrica orçamentária, e, como indica o art. 122, parágrafo único, “não poderá ter aplicação diferente daquela prevista no empenho” (CEARÁ, 1973), conforme também estabelecem as Instruções (item 6.07) (CEARÁ, 1980).

## 4 APLICAÇÃO

A legislação não é clara a respeito de como se procede ao recebimento das importâncias. Embora o Código fale em “entrega de numerário” (art. 120) (CEARÁ, 1973), é razoável, até por conta dos avanços tecnológicos, que possa ocorrer em conta corrente em favor do suprido. Como se deduz de decisão do TCE/CE (Acórdão nº 0086/2012, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo), é possível ainda (e, aliás, recomendável) a abertura de conta específica para realização suprimento de fundos. O que indicam as Instruções é que haverá emissão de Nota de Empenho e, por consequência, da Nota de Pagamento ao servidor suprido (CEARÁ, 1980).

Mesmo já concedido o suprimento de fundos, especialmente na modalidade de pequeno valor e pronto pagamento, deverá o suprido, previamente

à contratação, cercar-se das cautelas necessárias para caracterização da eventualidade ou excepcionalidade, no caso concreto, mediante preenchimento dos requisitos especiais para a aplicação do regime de adiantamento, como a verificação da inexistência temporária ou eventual no almoxarifado, devidamente justificada, a inexistência de contrato vigente e a estimativa para contratação à vista de licitação, de modo a se constatar a excepcionalidade da contratação e a impossibilidade de ser submetida ao processo normal de aplicação (seção 2.1). Segundo decisões do TCE/CE, deverá “constar, nos processos relativos a despesas realizadas com suprimento de fundos, documentos que apresentem as justificativas da excepcionalidade do gasto” (Acórdão nº 0083/2011, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo), tendo sido considerada irregularidade a despesa “com recursos de Suprimento de Fundos, durante a vigência de contrato específico” (Acórdão nº 0028/2011, Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero). Algumas orientações para fins de aplicação dos recursos de suprimento de fundos são estabelecidas pelo Código, e reproduzidas nas Instruções (CEARÁ, 1980):

- 6.15 O responsável não pode pagar a si mesmo.
- 6.16 Os recibos deverão ser passados em nome do responsável pela aplicação do suprimento e por quem prestou o serviço, forneceu o material ou executou a obra, indicando-se o respectivo Órgão.
- 6.17 Quando o interessado não souber ou não puder escrever, tomar-se-á a impressão digital do polegar direito, indicando-se no próprio recibo o número do documento de identidade oficial, ou o que lhe substitua.
- 6.18 Os recibos em folhas de pagamento podem ser passados por procuração, devendo constar a declaração de que a mesma foi apresentada ao pagador, que providenciará o seu arquivamento na Repartição competente.
- 6.19 Nos casos de aquisição de material ou de qualquer outra operação sujeita a tributo, nenhum pagamento poderá ser admitido quando desacompanhado do documento fiscal próprio.
- 6.20 Só serão aceitos documentos de pagamento feito em data a partir do recebimento do quantitativo, pelo responsável.
- 6.21 Deverá constar dos comprovantes ou recibos o atestado de que o material foi recebido pela Repartição, ou prestados os serviços, passado por servidor que não o responsável pelo suprimento.

O TCU orienta que, na utilização do suprimento de fundos deve ser

atendido o critério de intransferibilidade e pessoalidade, ou seja, que o suprido seja quem de fato efetua o pagamento quando da realização da despesa (Acórdão nº 2.848-32/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Guilherme Palmeira). Conforme assevera o item 6.20 das Instruções (CEARÁ, 1980), a realização das despesas somente poderá ocorrer dentro do período de 45 (quarenta e cinco) dias após o recebimento do numerário, sob pena de glosa e consequente responsabilização individual do suprido.

Ademais, antes da realização da despesa, o suprido deve realizar pesquisa de preços, ainda que simples (três propostas), como comprovação do valor de mercado e a fim de garantir o caráter vantajoso da contratação para a Administração. Em determinado caso, o TCU já chegou a determinar a inclusão “nos processos de prestação de contas de suprimento de fundos, como comprovação de pesquisa de preços e referência, os valores orçados, o nome e CNPJ das pessoas jurídicas que teriam oferecido os orçamentos, além da data em que foram oferecidos os orçamentos” (Acórdão nº 5.184-35/09, 2ª Câmara, Relator Ministro José Jorge); embora a legislação estadual não faça tal exigência, é recomendável que o suprido instrua, como anexo da prestação de contas, os orçamentos utilizados para cotação de preço, que indiquem as pessoas que os ofereceram e a data compatível com a contratação.

Deverão ser tomadas cautelas, no que toca ao princípio da impessoalidade, para não serem feitos pagamentos sempre ao mesmo fornecedor ou prestador, salvo devidamente comprovado o caráter vantajoso, sem prejuízo da atenção quanto à vedação de fracionamento de despesa em relação ao mesmo suprimento (cf. seção 3.4). Segundo o TCU, “a realização de dispêndios mediante suprimento de fundos com direcionamento a determinados fornecedores constitui afronta ao princípio da impessoalidade, consagrado no art. 37 da Constituição Federal” (Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo).

O suprido deverá sempre tomar recibos e notas fiscais das despesas realizadas, devendo tais documentos conter todas as formalidades legais. Aliás, para o TCU, não serão aceitos “documentos inidôneos ou sem valor fiscal” (Acórdão nº 3.121-40/07, 2ª Câmara, Relator Ministro Benjamin Zymler), as despesas “devem ser comprovadas por documento fiscal específico, emitido pelo fornecedor do material ou prestador de serviço, com declaração de recebimento da importância paga” (Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo) e “preenchidos com todas as formalidades legais,

[...] em letra legível, sem rasuras, emendas ou entrelinhas, contendo a discriminação completa do material adquirido ou do serviço prestado” (Acórdão nº 2.848-32/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Guilherme Palmeira) e “indicando a sua data de emissão, de forma a dar efetivo cumprimento ao dever de prestar contas” (Acórdão nº 2.687-30/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Valmir Campelo). O TCE/CE, em sentido similar, já decidiu que se “discrimine nos comprovantes, de forma clara e objetiva, as despesas realizadas por meio de suprimento de fundos” (Acórdão nº 0083/2011, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo). Diversamente do sistema federal, no âmbito do Estado do Ceará, os recibos devem ser emitidos no nome do servidor suprido, com indicação da respectiva instituição, conforme art. 131 do Código (CEARÁ, 1973) e item 6.16 das Instruções (CEARÁ, 1980); o TCE/CE identificou irregularidade em virtude de os recibos de pagamentos terem sido emitidos em nome de entidade “ao invés de ser no nome do Concessionário” (Acórdão nº 0029/2013, Relator Conselheiro Substituto Paulo César de Souza). No que tange às notas fiscais, as regras estaduais são silentes quanto as suas formalidades, razão pela qual não se vislumbram óbices para a emissão no nome da própria instituição. Para hipóteses excepcionais de documentos comprobatórios, elas limitam-se à disciplina das Instruções anteriormente citadas.

O recebimento do objeto do contrato (realização de serviço ou recebimento de material) deverá sempre ser atestado (TCE/CE, Acórdão nº 0083/2011, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo), preferencialmente no recibo e na nota fiscal. O atesto deve ser feito por outro servidor (art. 136 do Código, item 6.21 das Instruções), em atenção ao “princípio básico de controle interno conhecido por segregação de funções” (Acórdão nº 5.529-33/10, 2ª Câmara, Relator Ministro José Jorge). O TCU, novamente, reitera essa exigência, de que “o atesto do recebimento de material ou da prestação de serviço deve ser efetuado por servidor distinto da pessoa do suprido” (Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo) “que tenha conhecimento das condições em que o fornecimento foi efetuado” (Acórdão nº 2.687-30/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Valmir Campelo), vedando-se “que os próprios supridos atestem as notas fiscais comprobatórias das despesas realizadas” (Acórdão nº 7.697-39/10, 1ª Câmara, Relator Ministro Valmir Campelo) inclusive mediante designação de “servidores diferentes para as funções de suprimento e responsável pelo atesto das despesas realizadas nas prestações de contas, em observância ao princípio da segregação de

funções, de modo que o agente público que ateste a realização da despesa não seja o mesmo que efetue o pagamento” (Acórdão nº 3.281-36/08, 1ª Câmara, Relator Ministro Marcos Bemquerer). Aliás, em virtude do mesmo princípio da segregação de funções, o servidor responsável pelo atesto das despesas deve ser distinto do ordenador de despesa, do beneficiário, e de eventual responsável pela guarda ou depósito dos bens.

Ao final do prazo de suprimento de fundos, as Instruções (CEARÁ, 1980) estabelecem o procedimento adequado à devolução dos valores, a depender da data de encerramento da vigência:

6.22O saldo do suprimento, se houver, será recolhido, no mesmo exercício de sua concessão, à conta bancária do Órgão concedente, por meio da GD [Guia de Depósito], ou, quando em exercício posterior, como receita orçamentária do Estado, na forma prevista no item 5.19.

## 5 CONTROLE CONTÁBIL E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Nos termos do item 6.05 das Instruções (CEARÁ, 1980), caberá ao órgão ou entidade realizar “controle contábil dos responsáveis por suprimento de fundos”. O TCU, em voto específico, já se pronunciou acerca do controle contábil dos suprimentos, no âmbito federal, o que pode servir de baliza para a aplicação no Estado do Ceará:

31. O controle contábil dos suprimentos é efetivado de forma a evidenciar a despesa realizada e a responsabilidade do suprido até que este preste contas. Em razão da determinação contida no art. 45 do Decreto nº 93.872/1986, a despesa é reconhecida no ato de concessão do suprimento e a responsabilidade do suprido é inscrita no Ativo Compensado. A baixa contábil da responsabilidade ocorre na prestação de contas da aplicação dos recursos, ocasião em que também se registra o montante da aplicação nos subelementos de despesa próprios. Caso ocorra a devolução de recursos, a despesa é estornada e os valores retornam à disponibilidade financeira da unidade gestora.

32. Além do controle antes mencionado, a contabilidade também registra no Passivo Compensado o montante da despesa liquidada na modalidade suprimento de fundos. A partir do exercício de 2007, esse registro passou a ser realizado de forma

detalhada por classificação orçamentária. Tal procedimento proporciona maior transparência, uma vez que é possível verificar o montante da despesa por subelemento, realizada por meio de suprimento de fundos e pelas demais modalidades de licitação (Voto no Acórdão nº 1.276-26/08, Plenário, Relator Ministro Valmir Campelo).

Deverá ser realizado um acompanhamento dos suprimentos concedidos, constando, além das informações já existentes da portaria de concessão, a identificação da Nota de Empenho e as datas da entrega do numerário, de encerramento do período de utilização dos recursos e do prazo para prestação de contas. Ao suprimento, nasce, imediatamente ao recebimento dos valores a título de suprimento de fundos, o ônus de prestar contas, dentro do prazo de 60 (sessenta dias). Subsidiariamente, caberá à Administração realizar de ofício a tomada de contas, imediatamente após a ultrapassagem do prazo, nos termos do art. 128 do Código (CEARÁ, 1973) e do item 6.10 das Instruções (CEARÁ, 1980). A prestação de contas consiste de processo administrativo, no qual o suprimento deverá apresentar ao responsável pelo controle interno da gestão financeira (no caso da Arce, a GAF) os documentos exigidos no item 6.11 das Instruções (CEARÁ, 1980):

6.11A comprovação da aplicação de suprimento de fundos será constituída dos seguintes documentos:

- I – cópia do ato concessivo;
- II – a primeira via da NE [Nota de Empenho];
- III – balancete de débito e crédito;
- IV – os comprovantes da despesa, devidamente classificados e numerados seguidamente;
- V – o comprovante do recolhimento do saldo, se houver;
- VI – expedientes relativos às licitações porventura realizadas.

A junta da primeira via da Nota de Empenho equivale à indicação da data da entrega do suprimento, prevista no art. 129, inc. I, do Código (CEARÁ, 1973). Em relação ao balancete de débito e crédito, o item 6.12 das Instruções (CEARÁ, 1980) consigna que no balancete “serão lançadas, a débito, a importância recebida, e a crédito as importâncias despendidas e o saldo, se houver”. Para os comprovantes, as Instruções (CEARÁ, 1980) também trazem ressalva no item 6.13, no sentido de que, “Em caso de documentação numerosa, os comprovantes da despesa poderão ser relacionados

à parte, lançando-se na demonstração do crédito o respectivo resumo”, e, no item 6.14, veda expressamente a validade da Nota de Pagamento para comprovação de despesas. É recomendável que sejam emitidos modelos de documentos, como o balancete, para facilitar a prestação de contas. Em relação ao inciso VI, tal dispositivo refere-se à apresentação de justificativas para a configuração da eventualidade ou excepcionalidade da situação. O TCE/CE complementa a lista, informando que, no processo de prestação de contas, deve constar ainda “Extrato bancário discriminando todo período de aplicação (crédito em conta, movimentação dos saques e saldo zerado)” (Acórdão nº 0086/2012, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo).

Os documentos deverão ser examinados e encaminhados para deliberação pelo ordenador de despesa para aprovação da prestação de contas. O exame dos documentos – consistente na verificação da regularidade do suprimento de fundos, da adequação das despesas realizadas e da regularidade formal dos recibos e dos atestados – deverá levar em consideração o atendimento das condições, limites e ressalvas já apresentadas neste parecer. A esse respeito, o TCU recomenda, “quando da análise dos futuros processos de prestação de contas de suprimento de fundos concedidos, glosar despesas realizadas antes e após o período de aplicação, bem como as fragmentadas em diversos documentos comprobatórios para fugir ao limite máximo de despesas, a serem restituídas pelos supridos por aplicação indevida” (Acórdão nº 0283-06/07, 2ª Câmara, Relator Ministro Aroldo Cedraz).

Ademais, nos termos do item 6.23 das Instruções (CEARÁ, 1980):

6.23 Examinada a prestação de contas, a Autoridade Ordenadora, mediante despacho, aprová-la-á, ou, em caso de irregularidade, determinará as providências cabíveis para saná-las e, se for o caso, assegurar o respectivo ressarcimento, encaminhando o processo, posteriormente, em qualquer hipótese, à Inspeção Estadual de Finanças, para os procedimentos que lhe competem.

Para o TCE/CE, deverá constar no processo de prestação de contas o despacho com o “Posicionamento do controle interno do órgão que comprova a aprovação ou não da prestação de contas” (Acórdão nº 0086/2012, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo). Atualmente, as competências de controle interno no âmbito do Estado do Ceará são centralizadas na Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado. Em interpretação analógica do item

6.24 das Instruções (CEARÁ, 1980), os processos de prestações de contas deverão ficar devidamente arquivados e “à disposição dos agentes incumbidos do controle externo, de competência do Tribunal de Contas”.

Situação especial diz respeito aos suprimentos de fundos cujo prazo de aplicação ultrapassa o exercício financeiro. Nos termos do item 6.25 das Instruções (CEARÁ, 1980), “A importância aplicada até 31 de dezembro será comprovada nos quinze primeiros dias de janeiro seguinte”. Os arts. 140 e 141 do Código (CEARÁ, 1973) complementam:

Art. 140 – Cabe aos detentores de suprimento de fundos fornecer indicação precisa dos saldos em seu poder em 31 de dezembro, para efeito de contabilização e reinscrição em data posterior, observados os prazos fixados pelo ordenador da despesa.

Art. 141 – A contabilização referida no artigo anterior será efetuada pela Inspeção Estadual de Finanças sempre precedida de despacho da autoridade ordenadora.

Por fim, o art. 142 do Código (CEARÁ, 1973) traz ainda algumas providências que devem ser tomadas quando do encerramento do exercício:

Art. 142 – No encerramento do exercício deverão ser tomadas as seguintes providências:

I – apropriação das despesas pagas até 31 de dezembro e baixa de responsabilidade do recebedor de suprimento, em face da aprovação da prestação de contas;

II – registro do total ou do saldo do suprimento não comprovado a débito do servidor, conta essa que será regulamentada quando da prestação de contas, observado o prazo assinalado pelo ordenador da despesa.

Verifica-se, portanto, a existência de um rígido controle normativo das despesas realizadas através da modalidade de suprimento de fundos, sendo inclusive objeto de exame especial por parte das cortes de contas nacionais.

## 6 CONCLUSÕES

Em arremate, podem-se resumir as conclusões do presente estudo acerca da sistemática de suprimento de fundos, sem prejuízo dos detalhes apre-

sentados no presente parecer, nos seguintes pontos:

a) a adoção de suprimento de fundos, em regime de adiantamento, configura-se modalidade de contratação excepcionalíssima, inserida já dentro de um contexto de exceção. Sua aplicação, especialmente na hipótese de suprimento de fundos para despesas de pequeno vulto e pronto pagamento, deve restringir-se a hipóteses em que restam caracterizadas:

a.1) a eventualidade da contratação, ou seja, que não se trate de despesas regulares e cujo interesse público seja contínuo; ou

a.2) no caso de contratação não eventual, com previsibilidade da necessidade e planejamento, a excepcionalidade da contratação, desde que devidamente justificada;

b) o suprimento de fundos, que pode ser solicitado por qualquer servidor, desde que devidamente fundamentado, após prévia verificação do enquadramento, será concedido por portaria emitida pelo ordenador de despesas a servidor de carreira, observadas as vedações, em valor de até R\$ 8.000,00 (oito mil reais), com vinculação a rubricas orçamentárias e vigência de 45 (quarenta e cinco) dias do recebimento do numerário, para pagamentos de contratos cujo valor, no caso de suprimento de fundos para despesas de pequeno vulto e pronto pagamento, não ultrapasse R\$ 400,00 (quatrocentos reais);

c) o servidor suprido, a partir do recebimento das importâncias, deverá, após a tomada das cautelas para a realização das despesas no caso concreto e consulta de preços no mercado, realizar pessoalmente os pagamentos das despesas, em conformidade com o ato concessivo, e deverá colher recibos e notas fiscais, emitidos em seu nome, mas com indicação da instituição, contendo todas as formalidades legais, que permitam identificar claramente o objeto do contrato em seus detalhes, o valor pago, a data do recebimento e o pagamento dos tributos devidos, colher do servidor competente os respectivos atestados de recebimento dos objetos contratados, e, ao final do prazo concedido, proceder à devolução dos valores restantes;

d) em virtude do princípio da segregação de funções, não poderá haver confusão entre o servidor que solicita / beneficiado pela contratação, o ordenador de despesas, o servidor suprido, o servidor responsável pelo recebimento do objeto do contrato, e o servidor eventualmente responsável pela guarda ou utilização de bens adquiridos;

e) compete à Administração a realização do controle contábil dos su-

primentos de fundos concedidos, e ao servidor suprido o dever de prestar contas, no prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias contados da concessão, sob pena de abertura de ofício de tomada de contas, devendo apresentar toda a documentação exigida pela legislação, de modo a que seja possível à fiscalização verificar a regularidade das despesas realizadas e a regularidade formal dos recibos e dos atestados, com possibilidade de glosa de despesas irregulares.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA DE DEFESA AGROPECUÁRIA DO ESTADO DO CEARÁ (ADAGRI). **Orientações quanto à utilização de suprimento de fundos**. Fortaleza: Adagri, 2006. Disponível em: <<http://www.adagri.ce.gov.br/index.php/downloads/category/55-documentos?download=608%3Autilizacao-de-suprimento-de-fundos>>. Acesso em: 19 nov. 2015.

ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO (AGU). Secretaria Geral. **Norma Operacional nº 1, de 9 de fevereiro de 2012**. Estabelece procedimentos operacionais para a execução de despesas por meio de suprimentos de fundos, no âmbito da Advocacia-Geral da União (AGU). Brasília-DF: AGU, 2012. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/9391275>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial (República Federativa do Brasil)**, Brasília-DF, ano CXXXI, n. 116, seção I, p. 8269-8281, 22 jun. 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm)>. Acesso em: 19 nov. 2015.

CEARÁ. Lei nº 9.809, de 18 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os atos e fatos administrativos da gestão financeira e patrimonial do Estado e dá outras providências. **Diário Oficial (Estado do Ceará)**, Fortaleza, ano XLI, n. 11.255, p. 8841-8861, 28 dez. 1973. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 14.222, de 26 de dezembro de 1980. Aprova as instruções para o serviço de execução orçamentária dos Órgãos da Administração Centralizada e dá outras providências. **Diário Oficial (Estado do Ceará)**, ano XLVII, nº 12.997, Parte I, p. 9-22, 29 dez. 1980. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 22.448, de 18 de março de 1993. Fixa valor limite para as despesas que indica e dá outras providências. **Diário Oficial (Estado do Ceará)**, ano LIX, n. 16.015, p. 1, 22 mar. 1993. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 28.397, de 21 de setembro de 2006. Dispõe sobre o procedimento de cotação eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns de pequeno valor, e dá providências correlatas. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 2, ano IX, n. 182, p. 1-4, 25 set. 2006. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.083, de 29 de dezembro de 2000. Cria a Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará (UFIRCE) e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 2, ano III, n. 247, p. 5-6, 29 dez. 2000. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Plenário. **Acórdão nº 1.276-26/08**. Relator Ministro Valmir Campelo. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1.688-32/08**. Relator Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2.846-51/08**. Relator Ministro Valmir Campelo. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Primeira Câmara. **Acórdão nº 435-02/10**. Relator Ministro

Marcos Bemquerer. Brasília-DF: TCU, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2.057-22/08**. Relator Ministro Guilherme Palmeira. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2.149-23/08**. Relator Ministro Valmir Campelo. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2.687-30/08**. Relator Ministro Valmir Campelo. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2.731-30/08**. Relator Ministro Marco Vinícios Vi-  
laça. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2.848-32/08**. Relator Ministro Guilherme Palmeira. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 3.281-36/08**. Relator Ministro Marcos Bemquerer. Brasília-DF: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 4.929-31/09**. Relator Ministro Valmir Campelo. Brasília-DF: TCU, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 7.697-39/10**. Relator Ministro Valmir Campelo. Brasília-DF: TCU, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1338-09/10**. Relator Ministro André Luís de Car-

valho. Brasília-DF: TCU, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 96-01/10**. Relator Ministro José Jorge. Brasília-DF: TCU, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 283-06/07**. Relator Ministro Aroldo Cedraz. Brasília-DF: TCU, 2007. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Segunda Câmara. **Acórdão nº 3.121-40/07**. Relator Ministro Benjamin Zymler. Brasília-DF: TCU, 2007. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 4.084-27/09**. Relator Ministro André Luís de Carvalho. Brasília-DF: TCU, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 4.404-29/09**. Relator Ministro Aroldo Cedraz. Brasília-DF: TCU, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 5.184-35/09**. Relator Ministro José Jorge. Brasília-DF: TCU, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 5.329-36/09**. Relator Ministro José Jorge. Brasília-DF: TCU, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 5.529-33/10**. Relator Ministro José Jorge. Brasília-DF: TCU, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. Acórdão nº

0027/2011. Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano III, n. 054, p. 95-96, 21 mar. 2011. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Acórdão nº 0028/2011. Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano III, n. 077, p. 193-194, 25 abr. 2011. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Acórdão nº 0083/2011. Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano III, n. 191, p. 239, 5 out. 2011. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Acórdão nº 0030/2012. Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano IV, n. 096, p. 153-155, 22 maio 2012. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Acórdão nº 0086/2012, Relator Conselheiro Alexandre Figueiredo. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano V, n. 130, p. 186-187, 16 jul. 2013. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Acórdão nº 0029/2013. Relator Conselheiro Substituto Paulo César de Souza. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano V, n. 100, p. 134-135, 31 maio 2013. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Acórdão nº 0053/2013. Relator Conselheiro Edilberto Pontes. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano V, n. 212, p. 78-80, 11 nov. 2013. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 2.505/2012**. Relator Conselheiro Alexandre Fi-

gueiredo. Fortaleza: TCE, 10 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Segunda Câmara. Processo nº 04157/2011-0. Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero. In: \_\_\_\_\_. Ata nº 017. Sessão ordinária de quarta-feira, 20 de novembro de 2013. **Diário Oficial do Estado (Ceará)**, Fortaleza, série 3, ano V, n. 226, p. 167-170, 2 dez. 2013. Disponível em: <<http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br>>. Acesso em: 27 abr. 2015.

# A Importância do Planejamento Tributário nas Micro e Pequenas Empresas

The Importance of Tax Planning in Micro and Small Businesses

Lucilaine Escobar Teixeira Sampaio<sup>1</sup>  
Heitor Romero Marques<sup>2</sup>

## RESUMO

O objetivo geral deste estudo é demonstrar a importância do planejamento tributário para as micro e pequenas empresas (MPE) no Brasil. Já os alvos específicos são: identificar as formas de tributação existentes que podem ser utilizadas pelas MPE e verificar qual é a mais viável. Para atingir os objetivos deste estudo, foi realizada pesquisa bibliográfica a partir de artigos e livros do acervo da Faculdade Anhanguera, da Universidade Católica Dom Bosco (UCDB) e de acervos pessoais, bem como de artigos de periódicos e legislação disponíveis na internet e manuais de pesquisa no site do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). Dos resultados encontrados, verificou-se que as MPE possuem papel relevante para a economia e, por esse motivo, o governo, nas últimas décadas, tem proporcionado vários incentivos visando estimular a abertura de mais empresas desse porte, bem como evitar que muitas entrem em falência, tendo em vista que pesquisas realizadas, principalmente pelo Sebrae, demonstram que é alto o índice de MPE que entram em falência todos os anos. Nas últimas décadas, após os incentivos adotados, entre eles a criação do Simples, nova forma de tributação especial para as MPE, verificou-se uma redução no fechamento de empresas desse porte, porém, o índice continua elevado. Várias são as causas para a falência das MPE, e dentre elas se destaca a alta carga tributária. Dessa forma, torna-se imprescindível que os empresários invistam na realização do planejamento tributário, a fim de escolher a melhor forma de tributação para evitar a falência.

**Palavras-Chave:** Microempresas. Pequenas Empresas. Planejamento Tributário.

1 Bacharel em Ciências Contábeis. Acadêmica do curso de pós-graduação em Controladoria e Gestão Tributária oferecido pelo Instituto Nacional de Pesquisas e Estudos Tributários (INPET). E-mail: laine-sampaio@hotmail.com.

2 Licenciado em Ciências e Pedagogia, especialista em Filosofia e História da Educação, mestre em Educação, doutor em Desenvolvimento Local. Professor orientador do curso de pós-graduação em Controladoria e Gestão Tributária oferecido pelo Instituto Nacional de Pesquisas e Estudos Tributários (INPET). E-mail: heiroma@ucdb.br.

## ABSTRACT

The general objective of this study is to demonstrate the importance of tax planning for micro and small businesses (MPE, in the Portuguese abbreviation) in Brazil. The specific targets are: to identify the forms of taxation that can be used by MPEs and to verify which of them is the most viable. To reach the goals of this study, a literature search was performed through articles and books from Anhanguera University, Dom Bosco Catholic University (UCDB), and personal collections, as well as in journal articles and legislation available on the internet and research manuals available in the Brazilian Micro and Small Business Support Service (Sebrae) website. From the results, it was verified that the MPEs play a relevant role to the economy and, therefore, the government in recent decades has provided several incentives to encourage the opening of more companies of this size, as well as prevent many from filing for bankruptcy, given that researches conducted mainly by Sebrae show a high index of MPEs that go bankrupt every year. In recent decades, after the adopted incentives, including the creation of Simples, a new form of special taxation for MPEs, there was a reduction in the closing of companies of this size, however, the index remains high. There are several causes for the bankruptcy of MPEs, among which stands out the high tax burden. Thus, it is essential that entrepreneurs invest in the implementation of tax planning in order to choose the best form of taxation to avoid bankruptcy.

**Keywords:** Micro Businesses. Small Businesses. Tax Planning.

## 1 INTRODUÇÃO

Por muito tempo houve uma desvalorização das micro e pequenas empresas (MPE). Entretanto, a partir de 1970, essa realidade começou a mudar, invertendo-se a tendência de concentração de mão de obra nas grandes empresas. A admiração pelas grandes empresas chegou ao extremo de haver a profecia que haveria o desaparecimento das microempresas.

A crise energética ocorrida durante os anos 1970 afetou consideravelmente o potencial até então alcançado pelas grandes empresas, e estas, em meio à crise, foram obrigadas a demitir grande parte de sua mão de obra. Dentro desse contexto, emergem as MPE como fonte de crescimento e geração de renda.

A partir de então, as MPE passaram a ter atenção especial. Inclusive, de acordo com Dieste (1997), a Comissão da Comunidade Europeia, no ano de 1980, em uma nota enviada ao Parlamento Europeu, enfatizava a importância das pequenas empresas, por estas apresentarem considerável dinamismo e vitalidade, contribuindo significativamente com a economia na geração de empregos.

Uma forte tendência em promover as MPE desenvolveu-se em vários países. No Brasil também a presença da microempresa tornou-se relevante após a década de 1970. Esse fato que pode ser verificado pelos dados apresentados pelo Sebrae (2005) constatou que o número de microempresas no Brasil, entre 1996 e 2002, evoluiu de 2.956.749 para 4.605.607, com crescimento acumulado de 55,8%.

Esse aumento significativo das microempresas tem acontecido porque a Constituição Federal de 1988 (CF/88) passou a oferecer tratamento diferenciado a elas. Segundo a Constituição Federal: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (CF/88, Art. 179).

Uma das importantes iniciativas adotada pelo governo a fim de promover a expansão das MPE foi a criação, no ano de 1997, da Lei do Simples – Imposto Único para MPE, que tem por objetivo simplificar o cumprimento de suas obrigações, no que se refere ao aspecto tributário.

A alta carga tributária brasileira é um dos grandes entraves ao progresso das MPE, fato que tem gerado preocupação constante entre empresários e que mesmo com incentivos fiscais oferecidos para elas, o quadro geral não tem mudado muito, já que se sabe que muitas micro e pequenas empresas são obrigadas a fechar as portas.

Dessa forma, torna-se imprescindível a realização do planejamento tributário que consiste em um conjunto de medidas e atos tomados pela empresa a fim de organizar sua vida econômico-fiscal, visando a uma menor carga tributária possível.

O último levantamento realizado pelo Sebrae/SP (2008) indica que 27% das empresas fecham no primeiro ano, 38% encerram suas atividades até o segundo ano, 46% fecham antes do terceiro ano, 50% não concluem

o quarto ano, 62% fecham até o quinto ano e 64% encerram suas atividades antes de completar seis anos de atividade, cuja causa principal é alta carga tributária.

Dessa forma, esse trabalho de pesquisa se justifica, já que trata de uma questão amplamente discutida no meio empresarial, mas que é pouco compreendida pelo cidadão comum. O objetivo geral desse estudo é demonstrar a importância do planejamento tributário para as micro e pequenas empresas no Brasil, desdobrados nos seguintes objetivos específicos: identificar as formas de tributação existentes que podem ser utilizadas pelas MPE e verificar qual a forma mais viável para a MPE. Em termos metodológicos, a pesquisa adotou a revisão bibliográfica, a partir da literatura já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias e teses.

A revisão de literatura foi realizada a partir de artigos de diferentes bases de dados, legislação específica, dados de pesquisas de sites do Sebrae e livros retirados das bibliotecas da Universidade Católica Dom Bosco (UCDB) e Anhanguera, Campus de Campo Grande/MS. A justificativa para utilização do acervo das bibliotecas citadas dá-se pela facilidade de acesso. Os livros e artigos consultados foram devidamente fichados.

## **2 IMPORTÂNCIA DAS MPE PARA A ECONOMIA BRASILEIRA**

No Brasil, a presença da microempresa tornou-se relevante após a década de 1970, fato que pode ser verificado pelos dados apresentados pelo Sebrae (2005), que constatou que o número de microempresas no Brasil, entre 1996 e 2002, evoluiu de 2.956.749 para 4.605.607, com crescimento acumulado de 55,8%, passando a participação percentual no total de empresas de 93,2%, em 1996, para 93,6%, em 2002.

Além disso, de acordo com o Sebrae (2005) as micro e pequenas empresas responderam, em 2002, por 99,2% do número total de empresas formais, por 57,2% dos empregos totais e por 26,0% da massa salarial. O número total de pessoas ocupadas nas microempresas passou de 6.878.964 para 9.967.201, com crescimento de 44,9% entre os dois anos, elevando a participação percentual no total de ocupações nas empresas de 31,8% para 36,2%.

Ainda segundo o Sebrae (2005), em 2004, no Brasil, havia 5.110.285 estabelecimentos no setor privado. Desse total, 5.028.318 estabelecimentos eram de MPE, ou seja, 98% do total de estabelecimentos e 81.967 estabelecimentos de médias e grandes empresas (2% dos estabelecimentos).

Vale destacar também que a importância econômica e social das micro e pequenas empresas não se limita a uma determinada região ou a um país específico, mas é conhecida no cenário mundial, nas mais distintas áreas, e tem, por isso, despertado o interesse de estudos e pesquisas na atualidade. Não resta dúvida que, por causa da demanda de crescimento das microempresas nas últimas décadas, a importância destas para a economia do país é significativa.

Segundo o IBGE (2003), uma enorme contribuição das microempresas para a economia do país é o importante impacto que possui em relação ao desemprego, já que, como verificado no decorrer desse estudo, elas empregam um grande contingente de trabalhadores, ou seja, 57,2% dos trabalhadores formais, aproximadamente 15,5 milhões de pessoas.

As microempresas são importantes também porque representam a possibilidade de muitas pessoas que não possuem um trabalho fixo abrirem o seu próprio negócio e, além de manterem a sua própria subsistência, oferecerem trabalho para outras pessoas que possuem pouca qualificação e não conseguem emprego em empresas maiores. Segundo o Sebrae (2006) são mais de 4,8 milhões de MPE, gerando renda e ocupação para os empregados e os sócios. Sobre esse aspecto Viapiana (2001, p. 03) ressalta que:

As pequenas empresas desempenham um papel de importância fundamental no crescimento e maturação de uma economia saudável. É expressiva a contribuição que elas prestam ao gerar oportunidades para o aproveitamento de uma grande parcela da força de trabalho e ao estimularem o desenvolvimento empresarial.

No ano de 2011, a geração de emprego e renda das microempresas também foi significativa. Segundo a Revista Pequenas Empresas Grandes Negócios (2014) as micro e pequenas empresas (MPE) contrataram 157.247 profissionais com carteira de trabalho assinada, 56% do volume total registrado no País no período (280.799).

### 3 INCENTIVOS FISCAIS PARA AS MPE

Os incentivos fiscais, como o próprio nome sugere, são benefícios concedidos a fim de que um empreendedor tenha facilidade em estabelecer o seu negócio e de conseguir bons resultados com ele.

De acordo com o Sebrae (2014), desde o ano de 1984 as microempresas brasileiras passaram a ter atenção especial das três esferas governamentais: federal, estadual e municipal. Antes mesmo de entrar em vigor a Carta Magna brasileira que iria trazer em evidência o tratamento diferenciado dispensado às micro e pequenas empresas, a Lei n° 7.256/84 instituiu normas que favoreciam essas empresas, tanto em relação ao campo administrativo, trabalhista, tributário, previdenciário, quanto também junto aos bancos em relação aos créditos.

No entanto, foi com a Constituição Federal de 1988 que as micro e pequenas empresas conseguiram de fato usufruir de todos os benefícios concedidos anteriormente pela Lei n° 7.256/84. “Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (CF/88, Art. 170, IX). Ainda, segundo a Constituição Federal de 1988:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (CF/88, Art. 179).

Verifica-se, portanto que, na Constituição, que é a Lei maior, que o país revestiu a pequena empresa de muitos incentivos, desde administrativos até tributários, o que só confirma a sua importância para a economia do país. No ano de 1999, uma nova lei foi criada, reafirmando o que se encontrava elencado na Constituição Federal de 1988, a Lei n° 9.841/99, que estabelecia um novo regulamento para a pequena e média empresa que, e em contíguo com a Lei do SIMPLES, ampliou de maneira legal o tratamento distinto e os benefícios para as MPE.

A citada Lei, criou o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIM-

PLES) e determinou a efetivação de 29 (vinte e nove) mudanças nos regulamentos de tributação para as pequenas empresas. Essa nova regulamentação solidificou os distintos regimes especiais atribuídos às micro e pequenas empresas, facilitando o pagamento dos tributos, e expandiu o benefício da diminuição da carga tributária.

No ano 2000, foi criado o Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, por meio do Decreto n° 3.474, de 19 de maio de 2000, que regulamenta a Lei n° 9.841, de 5 de outubro de 1999. Este, composto por órgãos do governo, representantes de empresas diversas e instituições de apoio, constitui, na atualidade, outro instrumento voltado necessariamente à orientação e ao assessoramento na criação e coordenação da política nacional de incremento das microempresas e empresas de pequeno porte.

Assim como a Constituição Federal, a Lei Complementar n° 123/2006, estabelece incentivos às micro e pequenas empresas com o intuito de promover o empreendedorismo e beneficiar o desenvolvimento econômico, diminuir o desemprego, aumentar a renda e aprimorar o bem-estar social (BRASIL, 2006).

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) também tem acreditado no potencial das microempresas e tem criado nos últimos anos linhas de financiamentos para obtenção de bens voltados ao estabelecimento das mesmas.

Tendo em vista os incentivos voltados para a implementação das micro e pequenas empresas presentes na Constituição Federal, é que a partir de 1988 estas começaram a apostar no associativismo, que constitui um componente de fortalecimento e um eficaz caminho de interlocução junto aos governos e às instituições, apropriado para o desenvolvimento de uma base sólida para o crescimento das microempresas.

Visando ainda dar mais força e sustentabilidade às micro e pequenas empresas, foram criadas várias entidades representativas como: o Sindicato das Micro e Pequenas Empresas da Indústria (Simpí) e o Sindicato das Micro e Pequenas Empresas do Comércio (Simpec), ambas com representações em unidades da Federação como a Associação Nacional dos Sindicatos das Micro e Pequenas Empresas da Indústria (Assimpí) e a Associação Nacional dos Sindicatos das Micro e Pequenas Empresas do Comércio (Assimpec) (IBGE, 2003).

Somando-se ao já exposto, publicações em revistas como a *Época Negócios*, em novembro de 2004, destinou suplemento especial às micro e pequenas empresas, dando ênfase aos dados da pesquisa desenvolvida pelo Sebrae sobre a participação das micro e pequenas empresas no mercado e ao potencial de empregabilidade das mesmas.

#### **4 FATORES CONTRIBUINTES PARA O FECHAMENTO DAS MPE**

As causas dos fechamentos das empresas são várias e podem estar relacionadas tanto aos fatores externos quanto internos, explica Xavier et al. (2014). Os problemas podem ser de distintas ordens como: gerenciais, logísticas, econômicas, aspectos jurídicos, políticas públicas, conjunturais, dentre outras. Assim, em certos casos, o empreendedor sabe qual foi a principal causa que levou ao fechamento da empresa, porém, em outros casos fica difícil identificar qual foi de fato a causa, porque pode ocorrer o fechamento pela junção de vários fatores.

A literatura traz várias causas para os fechamentos das MPE baseadas principalmente nas pesquisas realizadas pelos Sebrae (2008) junto às mesmas. Nesses últimos dez anos, ele tem realizado pesquisas junto às empresas procurando identificar as principais causas de fechamento. O Sebrae tem verificado que, nos últimos anos, tem havido uma queda em relação ao fechamento das empresas que possuem de 1 a 4 anos de atividade.

No ano de 2005, uma pesquisa realizada pelo referido instituto em empresas paulistas com 1 a 5 anos de atividade apontou como principais causas: a falta de capital, com um percentual de 25%; falta de pagamento dos clientes 19%; causas particulares e planejamento inadequado 11%; problema em relação à sociedade 9%, problemas judiciais 7%, concorrência acirrada e pouca lucratividade 6%, falta de cliente 4%, alta carga tributária 2%, demais motivos 6% (SEBRAE, 2005).

Analisando outra pesquisa também realizada pelo Sebrae no ano de 2007 em nível nacional, constata-se que os motivos para fechamentos das MPE são praticamente os mesmos verificados em empresas de São Paulo, a diferença é que foram apresentadas mais causas, sendo que as que se destacam como as principais também são diferentes. Assim, segundo o Sebrae (2007) a carga tributária é apresentada como a principal causa para o fecha-

mento das MPE. De acordo com 71% dos empresários entrevistados que ainda possuem empresas em atividade, o bloco de políticas do governo é um dos maiores entraves para as MPE, seguido pelas causas econômicas (70%).

Por outro lado, ao entrevistar os empresários que já fecharam as portas de suas empresas, 68% apontaram como principal causa de fechamento as falhas gerenciais, incluindo os seguintes aspectos: local inadequado, falta de conhecimento sobre administração, gerenciamento inadequado (falhas gerenciais) e também fatores econômicos (SEBRAE, 2007).

Além das mencionadas, foram apontadas também como causas de fechamento das MPE: forte concorrência, falta de crédito bancário, problemas com a fiscalização, inadimplência, problemas financeiros, falta de clientes, recessão econômica do país, falta de capital de giro, desconhecimento do mercado, qualidade do produto/serviço, logística empresarial, falta de mão de obra qualificada, instalações inadequadas. O Sebrae explica ainda que, por mais que a falta de capital apareça como o principal fator de fechamento das MPE, não há como desconsiderar os demais, pois todos os outros fatores, mesmo sendo diferentes, fazem parte de um mesmo problema, porque a falta de capital está diretamente relacionada à inadimplência dos clientes, da falta de planejamento ou mesmo de uma gestão ineficiente.

Didaticamente, alguns autores preferem subdividir as causas de fechamento das empresas, como é o caso de Moraes e Souza (2014) que as subdividem em:

1. Falhas Gerenciais: estão inclusas aqui a falta de capital de giro, problemas financeiros e a falta de conhecimentos gerenciais;
2. Causas econômicas conjunturais: falta de clientes, inadimplência dos clientes, recessão econômica no país;
3. Logística operacional: local inadequado, instalações impróprias, falta de mão de obra qualificada;
4. Políticas Públicas e arcabouço legal: falta de crédito bancário, problemas com a fiscalização, carga tributária elevada.

## 5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O tributo é conceituado pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo va-

lor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, Art. 3º).

Lukik (2012) explica que, no contexto do planejamento tributário, os conceitos de tributo podem aparecer de distintas formas, dependendo sempre de quem o está utilizando no momento. O contribuinte, na maioria das vezes, o enxerga como algo indesejado, como uma intervenção do Estado no seu patrimônio. Pode ser entendido como uma norma de rejeição social. Por esse motivo o tributo é cobrado seguindo-se rigorosamente os princípios da legalidade estrita e tipicidade, ou seja, aquilo que não estiver estritamente previsto em lei, não poderá ser cobrado do contribuinte a título de tributo.

Lukik (2012) ainda explica que existem inúmeras razões para se realizar o planejamento tributário, dentre elas, talvez a mais importante, a de ordem econômica, por exemplo o significativo aumento da carga tributária no Brasil nas duas últimas décadas. O aumento expressivo da carga tributária pode ser melhor compreendido a partir dos números.

Assim, enquanto no ano de 2004 a carga fiscal representava 35,61%, oito anos mais tarde, ou seja, em 2012, ela ficou em 36,37%, em 2013, 36,42%, havendo, portanto, uma leve expansão de 0,05 pontos porcentual. Verifica-se, assim, que a tendência é aumento da carga tributária a cada novo ano.

Segundo o levantamento, os impostos e tributos pagos pelos brasileiros e pelas empresas no país correspondem a 36,3% do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Na Argentina, essa proporção é de 37,3%. No Uruguai, terceiro no ranking, a carga tributária é de 26,3%.

O quadro a seguir dá uma visibilidade geral dos valores dos tributos cobrados em alguns países da América Latina, verificando-se que o Brasil é o segundo no ranking em relação à carga tributária.

Quadro 1: Carga tributária dos países latino-americanos. (Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados apresentados pelo G1 Economia)

País	Carga Tributária	País	Carga Tributária
Argentina	37,3%	Colômbia	19,6%
Brasil	36,3%	Nicarágua	19,5%

Uruguai	26,3%	Panamá	18,5%
Bolívia	26,0%	Peru	18,1%
Costa Rica	21,0%	Paraguai	17,6%
Chile	20,8%	Honduras	17,5%
Equador	20,2%	El Salvador	15,7%
México	19,6%	Venezuela	13,7%

As principais razões para a alta da carga tributária nas últimas duas décadas, segundo Lukik (2012), são as seguintes:

A – utilização da tributação como instrumento de política fiscal: com os objetivos principais de ajustar as contas públicas nacionais, bem como enfrentar problemas financeiros. O aumento na carga tributária brasileira aconteceu tanto pelo aumento dos valores dos tributos já existentes bem como pela criação de novos tributos como: Finsocial (1982), IPMF (1993), CPMF (1997), Cofins (1991) e CIDE Combustíveis (2001).

B – crescimento da economia: a produção industrial em alta, a lucratividade das empresas e volume geral de vendas no varejo necessariamente levaram a um aumento da carga tributária.

C – impacto das novas tecnologias: nos últimos anos, um enorme aparato tecnológico foi criado para auxiliar a arrecadação, fiscalização e recolhimento do imposto, tais como: declaração eletrônica do IR, sistema SISCO-MEX, nota fiscal eletrônica, SPED, entre outros. Esses instrumentos trouxeram facilidade na fiscalização e arrecadação, diminuição da burocracia, sonegação e evasão fiscal.

A preocupação com o aumento da carga tributária no Brasil é preocupante porque está muito acima da média latino-americana – como se verificou no Quadro 1 – e bem perto da dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Tendo em vista esse aumento preocupante da carga tributária brasileira, torna-se imprescindível a realização do planejamento tributário.

Andrade Filho (2008, p. 764) define planejamento tributário – também denominado por alguns autores como elisão fiscal ou como a “escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visam diminuir ou reduzir o ônus tributário dentro dos limites legais”.

Verifica-se, de acordo com a definição proposta, que, planejamento

tributário constitui-se em uma atividade legal que pesquisa dentre várias alternativas aquela ou aquelas que proporcionem uma menor carga tributária. Ação que deve ser adotada antes da ocorrência do fato gerador.

Pode-se dizer também que o planejamento tributário é uma medida de prevenção, já que busca descobrir mecanismos que possibilitem reduzir o montante de tributos a que se deve pagar. O objetivo primordial é impedir a incidência tributária, com a finalidade de evitar o evento do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.

Alves (2003) conceitua o planejamento tributário como conjunto de medidas e atos tomados pelo contribuinte no sentido de organizar sua vida econômico-fiscal a fim de possibilitar que a gama de negócios, investimentos e lucros dessa pessoa jurídica sofram, dentro da esfera da legalidade, a menor carga tributária possível.

Planejamento Tributário é definido por Oliveira et al. (2004) como uma forma jurídica legal de amortizar a carga fiscal, porém, estabelece elevado preparo técnico e grande senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Para Latorraca (2000), Planejamento Tributário é a prática empresarial que preventivamente esquematiza os atos e fatos administrativos com a finalidade de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais.

Para que se tenha uma visão melhor sobre o planejamento tributário, destaca-se que o este tem os seguintes objetivos:

- 1.Reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas, evitando-se que se concretizem operações tributáveis e/ou reduzindo-se a base de tributação;
- 2.Adiar o pagamento de tributos, por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa;
- 3.Eliminação de contingências tributárias, por meio da manutenção de adequados controles internos e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária;
- 4.Redução do custo burocrático, por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos.

Segundo Zangirolami (2010) para realizar um bom planejamento tributário, é necessário que sejam diariamente analisados: a legislação tributária

ria; a possibilidade de compensação de tributos; se os produtos produzidos ou comercializados pela empresa têm ou não substituição tributária (ICMS, IPI, PIS e COFINS); o ramo de atuação da empresa; o perfil dos clientes; as operações financeiras. Portanto, realizar o planejamento tributário envolve vários aspectos que vão desde a legislação tributária que normatiza os aspectos relacionados aos vários tipos de tributações existentes até os aspectos empresariais.

## 6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

O planejamento tributário é um direito, mas também pode ser considerado um dever. A Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) em seu artigo 153, define que “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios” (BRASIL, 1976).

Nesse sentido, de acordo com Andrade Filho (2008), o administrador eleito para dirigir uma empresa deve adotar todas as medidas que, de acordo com a lei e o direito, tragam as maiores vantagens possíveis para a empresa. Sobre a necessidade de planejamento tributário para as empresas, Malkowski (2000, p. 19) expõe que:

O planejamento da carga tributária deve fazer parte da rotina de qualquer empreendimento, na medida da imposição legal ao administrador do dever de empregar todos os recursos que estiverem ao seu alcance, no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa.

Verifica-se, portanto, que o planejamento tributário constitui-se não somente em um dever, mas também um direito do empresário que deve cuidar para manter sempre as suas obrigações tributárias em dia, observando-se qual a melhor maneira de tributar para a empresa, de forma que o pagamento dos tributos não interfira nos resultados negativamente, colocando em risco o bom funcionamento da empresa, já que se sabe que os tributos altos são uma das principais causas de fechamento de muitas MPE.

Como comentado no início desse estudo, as MPE ao longo do tempo

foram beneficiadas com vários incentivos fiscais que têm contribuído para que as mesmas permaneçam competitivas no mercado em relação às grandes empresas, tendo em vista que elas são extremamente importantes para a economia. Um desses incentivos é em relação à carga tributária.

Em relação as MPE, o sistema tributário mais utilizado no Brasil é o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES). É um regime tributário diferenciado e simples criado especificamente para as MPE (RECEITA FEDERAL, 2014). Aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), nos termos definidos na LC 123/06.

Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [...]. (BRASIL, 2006, Art. 1º).

Essa lei foi criada com o intuito de estabelecer o que determina o disposto no Art. 179 da Constituição Federal de 1988:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (BRASIL, 1988, Art. 179).

O SIMPLES é, portanto, uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta.

Apesar de pagar tributo diferenciado das grandes empresas, a alta carga tributária é uma das queixas frequentes dos micro e pequenos empresários, isso porque, no Brasil, a carga tributária é extremamente alta, e mesmo possuindo certos benefícios quanto a ela, muitas MPE ainda passam por sérios transtornos no momento de cumprir com os tributos, visto que constantemente existem atualizações neles.

Outras vezes, ocorre que muitos empresários, por desconhecimento, não conseguem enquadrar a sua empresa na carga tributária específica, tor-

nando complicada a sobrevivência da empresa. Assim, não raras vezes o empreendedor não vê outra saída a não ser sonegar impostos, que, no momento, pode parece ser a alternativa mais viável, porém, a longo prazo, acaba-se tornando um problema de grandes proporções (SOUZA et al. 2014).

Os autores explicam que a medida mais viável para os empreendedores é realizar previamente o planejamento tributário a fim de verificar se o sistema escolhido é ou não viável, se pode ou não adotá-lo. É necessário realizar um estudo minucioso e profundo sobre as regras que regem os sistemas tributários, de forma a auxiliar na tomada de decisão.

De acordo com Padoveze (2007, p. 130), o profissional habilitado para desempenhar esse estudo é o contador, que saberá definir quais informações são importantes e devem constar no sistema de informação contábil da empresa. Além do SIMPLES, as micro e pequenas empresas podem optar pelos seguintes regimes tributários:

1. Lucro Real – os empresários que optam pela escolha desse regime podem escolher por um enquadramento trimestral ou anual com antecipações mensais em bases estimadas, tomando como base de cálculo o lucro fiscal (lucro líquido), apurados pela contabilidade no exercício ajustados pelas adições ou compensações autorizadas. Fazem parte dos tributos federais o Imposto de Renda (IR), que tem alíquota básica de 15% e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquota de 10% e de 9%. É a única forma de tributação em que o Fisco exige a apuração do resultado das empresas.

2. Lucro Presumido – é uma forma de tributação simplificada para determinar a base de cálculo do IR e da CSLL das pessoas jurídicas, que não estiverem obrigadas, no ano calendário à apuração pelo Lucro Real. A base de cálculo é obtida por meio da aplicação de um percentual específico sobre cada receita obtida pela empresa. As alíquotas variam de 1,6 a 36% para o IR e de 9% para a CSLL.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dos resultados encontrados por meio da pesquisa bibliográfica realizada verificou-se que as MPE possuem papel significativo na economia e, por esse motivo, nas últimas décadas, o governo tem criado vários incentivos

para empresas a fim de evitar o seu fechamento, já que dados de pesquisas realizadas pelo Sebrae têm demonstrado que, apesar de ter diminuído nas últimas décadas, o índice de fechamento das MPE ainda é bastante expressivo.

Constatou-se também que são várias as causas que levam ao fechamento das MPE e muitas vezes não é possível sequer identificar qual o principal fator ou quais foram os fatores responsáveis, tendo em vista que os mesmos possuem uma inter-relação. O fato é que a união de vários fatores leva a empresa ao fracasso e, conseqüentemente, ao fechamento.

Dentre os fatores de maior relevância para o fechamento das MPE está a alta carga tributária, o que torna imprescindível realizar o planejamento tributário, que se constitui em uma forma de analisar qual o melhor sistema tributário a ser utilizado no caso da tributação das MPE.

Vários autores sugerem que a forma de tributo mais viável para essa modalidade de empresas é o SIMPLES, já que as empresas optantes por esse sistema têm comprovado que o gasto em tributos é verdadeiramente menor, mas a diferença é quase que insignificante e, portanto, é imprescindível realizar um planejamento a fim de medir as vantagens e desvantagens da opção. A necessidade de um planejamento tributário é que a empresa terá as informações necessárias para tomar decisões acertadas em relação à forma de tributação, para diminuir o valor despendido em tributos, mantendo-se estritamente dentro dos parâmetros legais.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 15 nov. 201.

\_\_\_\_\_. Constituição Federal de 1988. In: ANGER, A. J. (Org). **Vade Mecum**: acadêmico de direito. 10. ed. São Paulo: Rideel, 2010, p. 23-94.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.474, de 19 maio de 2000.** Regulamenta a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, que institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e dá outras providenciais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3474.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3474.htm)> Acesso em: 15 nov. 2015.

DIESTE, J. F. **Relações de trabalho nas pequenas e médias empresas.** São Paulo: LTR, 1997.

G1 ECONOMIA. **Carga tributária brasileira é 2ª maior da América Latina, mostra OCDE.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/01/carga-tributaria-brasileira-e-2-maior-da-america-latina-mostra-ocde.html>> Acesso em: 15 nov. 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar um projeto de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE. **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil:** 2001. Coordenação de Serviços e Comércio. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

LATORRACA, N. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUKIC, M. S. R. **Planejamento Tributário.** Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <[http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/a/ac/Planejamento\\_Tributario\\_2012-1.pdf](http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/a/ac/Planejamento_Tributario_2012-1.pdf)> Acesso em: 15 nov. 2015.

MALKOWSKI, A. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal.** Leme: Editora de Direito, 2000.

MARQUES, H. R. et al. **Metodologia da pesquisa e do trabalho científico.** 4. ed. Campo Grande: UCDB, 2014.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de Contabilidade Tributária.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEQUENAS EMPRESAS GRANDES NEGÓCIOS. **Microempresas geram um terço dos empregos em fevereiro**. Disponível em: < <http://revis-tapegn.globo.com/Revista/Common/0,,ERT220635-17180,00.html> > Acesso em: 15 nov. 2015.

RECEITA FEDERAL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. DOU de 15.12.2006. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm) > Acesso em 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Simples – Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr112a196.htm> > . Acesso em: 15 nov. 2015.

SEBRAE. **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas**. Observatório Sebrae. 1º semestre de 2005.

\_\_\_\_\_. **Sobrevivência e mortalidade das empresas paulistas de 1 a 5 anos** / Marco Aurélio Bedê (coord.). São Paulo: Sebrae, 2005a.

\_\_\_\_\_. **Onde estão as micro e pequenas empresas no Brasil**. Coordenação de Marco Aurélio Bedê. 1. ed. São Paulo: Sebrae, 2006.

\_\_\_\_\_. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade das Micro e Pequenas empresas no Brasil 2003-2005**. Brasília, agosto de 2007.

SEBRAE SÃO PAULO. **Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas**. 10 Anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas. São Paulo: Sebrae/SP, 2008.

SOUZA, E. et al. **O reflexo da carga tributária na mortalidade das microempresas**. Disponível em: < <http://www.uepg.br/proex/anais/trabalhos/214.pdf> > Acesso em: 15 nov. 2015.

VIAPIANA, C. **Fatores de sucesso e fracasso da micro e pequena empresa.** Anais do II Egepe, p. 505-525, Londrina, novembro 2001.

XAVIER, M. B. et al. **Causas gerenciais e ambientais da mortalidade de micro e pequenas empresas: um estudo com empresários de Vitória da Conquista, Bahia.** Disponível em: <<http://periodicos.uesb.br/index.php/cadernosdeciencias/article/viewFile/849/855>> Acesso em: 15 nov. 2015.

ZANGIROLAMI, A. **Planejamento tributário: estudo realizado em uma empresa que atua no ramo de comércio varejista de combustíveis.** Unijuí-Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Ijuí, RS, agosto de 2010.

## A Hostilidade da Encampação na Extinção Unilateral do Contrato Administrativo no Serviço Público

The Hostility of Expropriation in the Unilateral Termination of the Administrative Contract in the Public Service

Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho<sup>1</sup>

### RESUMO

Em decorrência do fator surpresa, a encampação é frequentemente apontada pela doutrina administrativista como a mais agressiva das modalidades extraordinárias de extinção unilateral do contrato administrativo de prestação de serviço público. O encerramento abrupto da avença não acarreta prejuízos somente ao concessionário, mas também causa transtornos ao poder concedente, criando um ambiente de incerteza e instabilidade quanto à parceria instaurada. Através de uma interpretação contemporânea, principalmente sob as lentes do moderno princípio da continuidade do serviço público, esse instituto extremamente hostil assume um papel secundário, sendo aplicável somente em último caso, preservando, assim, uma cultura estável de desenvolvimento econômico social.

**Palavras-Chave:** Encampação. Extinção unilateral. Contrato administrativo. Serviço público. Lei nº 8.987/95.

### ABSTRACT

As a result of the surprise factor, the expropriation is often singled out by the administrative doctrine as the most aggressive of the extraordinary forms of

<sup>1</sup> Analista Judiciário do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJ/CE). Mestrando em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). MBA em Gestão Pública pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Especialista em Direito e Processo Constitucionais, em Direito e Processo Administrativos e em Direito Processual Penal pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Membro e Sócio Fundador do Instituto Cearense de Direito Administrativo (ICDA). E-mail: marco.praxedes@tjce.jus.br

unilateral termination of the administrative contract for the provision of public service. The abrupt termination of the agreement is detrimental not only to the concession holder, but also cause inconvenience to the granting authority, creating an atmosphere of uncertainty and instability regarding the established partnership. Through a contemporary interpretation, mainly through the lens of the modern principle of continuity of public service, this extremely hostile institute plays a secondary role, being applicable only as a last resort, preserving thus a stable culture of social and economic development.

**Keywords:** Expropriation. Unilateral termination. Administrative contract. Public service. Law nº 8.987/95.

## 1 INTRODUÇÃO

O titular absoluto da prestação dos serviços públicos é o povo, representado em sua totalidade pelo Estado; a execução desse ofício, por sua vez, ocorre na forma da lei sob duas maneiras: direta ou indireta. A primeira se dá quando a própria Administração Pública exerce a função, por intermédio de seus órgãos próprios ou por meio de pessoas jurídicas criadas ou autorizadas por lei específica. A segunda ocorre quando a atividade é delegada pelo Poder Público aos particulares, através do mecanismo jurídico da concessão ou permissão, formalizado por contratos administrativos.

Essa transferência de poderes aos particulares é temporária, envolvendo apenas a execução dos serviços públicos, fazendo com que a titularidade permaneça incessantemente nas mãos do Estado. Tal peculiaridade não transmuda a natureza jurídica do serviço, nem afasta o Poder Público da sua prestação que, em nome do interesse coletivo e na condição de responsável final pelo seu oferecimento de forma adequada, ostenta várias atribuições, dentre elas a de agente fiscalizador. A lei geral das concessões fez com que todo o esforço estatal, antes concentrado tão somente na execução do serviço público, fosse agora transferido para a vigilância e controle dessa atividade. Por esse motivo é que visualizamos inúmeros dispositivos que legitimam a permanente fiscalização na sua prestação pelo poder concedente responsável pela delegação, através da cooperação dos usuários, como também o livre acesso aos encarregados de tal atividade.

A essência de toda e qualquer concessão sempre foi de viabilizar a

prestação das obras e dos serviços públicos à sociedade através da transferência do ônus à iniciativa privada, originando uma parceria entre os dois setores. Essa associação de interesses para alcançar os fins estatais desejados pode ser justificada pelo binômio *supremacia estatal x carência de recursos*. Ao mesmo tempo em que o Poder Público se apresenta na titularidade da gestão, planejamento e execução das necessidades estatais, exhibe sua insuficiência estrutural, técnica e financeira para viabilizá-las, recorrendo à cooperação como forma de atingir tais metas.

A Lei nº 8.987/95, ao mesmo tempo em que traz um complexo jurídico-normativo voltado para o início da concessão e permissão de serviços públicos, previsto no art. 175 da Constituição Federal de 1988, também disciplina, de maneira não taxativa, inúmeras formas de extinção da atividade transferida ao particular. O encerramento formal e definitivo da parceria jurídico-administrativa entre os segmentos público e privado pode acontecer tanto por iniciativa do poder concedente quanto por iniciativa da empresa concessionária, ou ainda pelo atendimento de todas as obrigações contratuais firmadas na avença.

Normalmente, a extinção da concessão de serviços públicos ocorre pelo simples advento do termo final do contrato, também denominado reversão pela grande maioria dos administrativistas, caracterizando o retorno instintivo e natural do serviço ao poder concedente (art. 36, Lei nº 8.987/95). Isso acontece pelo fato das concessões serem firmadas sempre por um tempo certo e determinado, inexistindo a transmissão da execução do serviço público à iniciativa privada de maneira eventual e flutuante. A preocupação do legislador em afastar qualquer dúvida sobre o tema pode ser atestada pelo teor do dispositivo que obriga o poder concedente a publicar, antes mesmo da divulgação do edital da licitação, ato que justifique a conveniência da outorga de concessão ou permissão, caracterizando seu objeto, área e, notadamente, o prazo (art. 5º, Lei nº 8.987/95).

A previsão obrigatória de um prazo nos contratos administrativos de concessão, além de ser uma exigência dos editais de licitação elaborados pelo poder concedente, também constitui uma cláusula indispensável na formalização do acordo (art. 18, I, Lei nº 8.987/95 c/c art. 23, I, Lei nº 8.987/95). De acordo com o estatuto das concessões, a fixação do lapso temporal ficará a critério do poder concedente, dispensando a edição de lei para essa finalidade e respeitando as determinações em contrário das

legislações especiais.<sup>2</sup> Nesses termos, o encerramento habitual da concessão acontece pela sucessão do momento final do prazo fixado previamente na avença, ou seja, pela simples expiração do lapso temporal estabelecido no contrato administrativo firmado, dispensando qualquer comunicação prévia para sua concretização.

Porém, existem outras modalidades de conclusão da prestação do serviço público, rotuladas de extraordinárias pela doutrina administrativista mais abalizada em face do encerramento prematuro do acordo durante a execução contratual, antes da conclusão do prazo final estipulado. Dentre as diversas espécies anômalas previstas na lei geral das concessões está o famigerado instituto da encampação, considerada a mais importante e agressiva modalidade extintiva. Com a supressão dos contratos administrativos de concessão há o regresso da exploração do serviço público para as mãos do ente estatal, que optará por prestá-lo diretamente ou por realizar uma nova licitação a fim de escolher uma nova empresa concessionária, dentre outras hipóteses cabíveis.

## 2 ENCAMPAÇÃO

A encampação, também denominada de *resgate* pela maioria dos administrativistas, de acordo com o estatuto das concessões é a primeira forma extraordinária de extinção unilateral dos contratos de concessão de serviços públicos por ato do poder concedente (BRASIL, Lei nº 8.987, 1995, art. 35, II). Dentre todas as espécies de interrupção contratual da relação instaurada, a encampação é de longe a modalidade mais drástica, invasiva e hostil, sendo o fator surpresa o principal responsável por essa agressividade, apanhando totalmente desprevenido o parceiro privado.

### 2.1 Definição

A lei geral das concessões, seguindo uma tendência normativa

---

<sup>2</sup> Embora o estatuto das concessões tenha exigido categoricamente um lapso temporal para a duração dos contratos de concessão, não é encontrado na lei nenhum indicativo numérico de quais seriam esses prazos, como também qualquer referência aos limites mínimo e máximo para a vigência da avença. Porém, no tocante às concessões de transmissão e de distribuição de energia elétrica, terão o prazo necessário à amortização dos investimentos limitado a 30 (trinta) anos, contado da data de assinatura do imprescindível contrato, podendo ser prorrogado no máximo por igual período, a critério do poder concedente e nas condições estabelecidas no contrato (art. 4º, § 3º, Lei nº 9.074/95).

contemporânea, trouxe uma definição para o instituto da encampação. Senão vejamos:

Art. 37. Considera-se encampação a retomada do serviço pelo poder concedente durante o prazo da concessão, por motivo de interesse público, mediante lei autorizativa específica e após prévio pagamento da indenização, na forma do artigo anterior. (BRASIL, *ibid.*).

O fenômeno da encampação se apresenta como sendo a retomada antecipada e coativa do serviço previamente concedido ao particular pelo poder concedente, estritamente por motivos supervenientes de interesse público. É a recuperação abrupta pelo poder concedente, através de um ato unilateral, do serviço concedido ao parceiro privado, antes de expirado o prazo final de encerramento do contrato firmado entre as partes, por razões de índole administrativa. Portanto, a encampação se traduz em uma nítida rescisão unilateral do contrato administrativo estabelecido, visando à retomada iminente do serviço concedido, pondo fim à parceria celebrada com a iniciativa privada.

Deve ser afastado todo e qualquer traço de natureza sancionatória da encampação, sendo possível sua decretação ainda que a empresa concessionária não tenha praticado nenhuma irregularidade ou violação aos deveres contratuais ou legais. Em uma interpretação *a contrario sensu*, pode ser afirmado que a opção pela utilização da encampação, em vez de outros instrumentos, se deve exatamente pela perfeita adimplência do contrato firmado.

Importante ainda ressaltar que a rescisão unilateral moldada nos regramentos da encampação poderá ocorrer tanto nos contratos de concessão quanto nos contratos de permissão de serviços públicos, em face da proximidade fisiológica entre os institutos administrativos (BRASIL, Lei nº 8.987, 1995, art. 40, Parágrafo Único).

O emprego da expressão técnica encampação, atribuída da mesma finalidade, não é uma exclusividade do estatuto das concessões, sendo possível encontrar sua utilização em outras legislações especiais. Como exemplo podemos citar o art. 167 do Decreto nº 24.643 (BRASIL, 1934) (Código das Águas), autorizando a União a encampar a concessão, em qualquer tempo, quando interesses públicos relevantes o exigirem, mediante

indenização prévia.

Ainda na seara das analogias, é oportuno registrar o alerta para não confundir o instituto da encampação, técnica aplicada nas concessões de serviços públicos, com a teoria da encampação, manobra jurídica de retificação aplicada em sede de mandado de segurança. A teoria da encampação é uma construção jurisprudencial bastante sedimentada pelos tribunais superiores, objetivando a correção da legitimidade passiva das ações de mandado de segurança. Desde que preenchidos alguns requisitos, o equívoco na identificação da autoridade coatora seria afastado, permitindo ao magistrado julgar o litígio, evitando a extinção do processo.

Embora o ponto central na decretação da encampação seja o interesse público superveniente, baseado em aspectos administrativos ou políticos, veremos mais adiante que a mencionada discricionariedade deve ser cercada de cuidados, a fim de não comprometer a validade do ato exarado.

## 2.2 Requisitos

Extrai-se da definição legal da encampação a presença de três requisitos essenciais para sua existência irrepreensível: (a) interesse público; (b) lei específica; (c) pagamento de indenização. Como a norma em exame apresenta uma natureza cogente, os quesitos elencados se manifestam como genuínas condições prévias de validade da extinção da concessão. A falta de qualquer desses elementos aponta para a impossibilidade na decretação do instituto, sujeita a controle administrativo, político e jurisdicional.

Observa a melhor doutrina que não é possível ao concessionário, em nenhuma hipótese, se opor à decretação da encampação, pois se trata de um ato imperativo, estando seu direito de rebelar-se limitado apenas à esfera da indenização (MEIRELLES, 2002). A nota, todavia, deve estar acompanhada de duas importantes ressalvas: desde que preenchidos os requisitos legais e observado o caráter subsidiário da encampação. Havendo qualquer lesão à legalidade estrita ou à sua aplicação acessória e excepcional, poderá o ente privado provocar a anulação da medida administrativa extintiva como resultado do controle desempenhado sobre tais atos (BRASIL, 2007).

Cabe ainda observar que, depois de ultrapassadas todas as etapas formais da encampação, retornando a prestação do serviço em definitivo ao Poder Público, não pode este simplesmente desistir, voltando atrás em sua

decisão e desfazendo o ato administrativo.

### 2.2.1 Interesse público

O *primeiro* requisito da encampação consiste na apresentação de um motivo de interesse público, ou seja, a decisão está relacionada diretamente com o mérito administrativo exposto pelo gestor estatal. Trata-se de um ato administrativo puramente subjetivo e unilateral, dependendo a decisão unicamente do foro íntimo da autoridade pública, de sua convicção sobre a situação casuística formalmente apresentada.

Existem basicamente duas formas de a Administração Pública refletir sobre aquela situação fática ensejadora da possível rescisão unilateral da avença. A primeira, de iniciativa do Poder Público, se origina internamente, dentro do próprio ambiente estatal de trabalho, a partir da qualidade de fiscal permanente dos serviços públicos transferidos à iniciativa privada. A segunda, de iniciativa dos usuários, se origina externamente, a partir de denúncias levadas pela sociedade ao conhecimento da Administração Pública, a fim de iniciar uma análise detalhada sobre a notícia ventilada.

A ferramenta da denúncia representa um importante instrumento democrático, colocado à disposição da população a fim de comunicar ao poder concedente sobre diversos acontecimentos muitas vezes não anunciados explicitamente. Desde o advento da Carta Magna de 1988, a proposta de uma cultura de participação mais ativa dos usuários na condução do bem coletivo vem sendo constantemente estimulada, afastando de vez a era dos atos obscuros. Cabe aos órgãos públicos a missão de estimular a população a realizar as denúncias, facilitando, inclusive, o acesso a essa ferramenta, como, por exemplo, através das ouvidorias e da utilização da internet.

Algumas situações de interesse público que serviriam de justificativa para a retomada do serviço concedido pela encampação: que certa atividade, daquele momento em diante, seja prestada exclusivamente pelo Poder Público em face do interesse relevante; que certa atividade, daquele momento em diante, seja descartada pela ausência de interesse coletivo e substituída por outra de maior relevância visando a necessidade pública.

Como essa modalidade extintiva apresenta uma natureza eminentemente discricionária, a simples fundamentação normativa macula

a ingerência estatal, devendo a encampação estar pormenorizadamente motivada, precisando de embasamentos fáticos concretos e objetivos para sua decretação. Não basta simplesmente afirmar, de forma temerária e aventureira, que há interesse público na medida administrativa; a motivação deve vir encorpada de detalhes e recheada de documentos que comprovem a necessidade de sua utilização. A justificativa da ausência de conveniência e oportunidade pela manutenção do serviço público sob a gerência da concessionária deve estar solidificada em dados convincentes e palpáveis, provando a real necessidade da retomada do serviço público de maneira antecipada e repentina.

Dessa forma, a simples vontade política dos governantes não é pretexto suficiente para a decretação da encampação, sendo necessária a demonstração minuciosa das causas relevantes que ensejaram a tomada daquela decisão. A motivação expressa do ato que origina a interrupção prematura da vigência do contrato de concessão se torna, assim, o núcleo e a matriz de validade do instituto extintivo, devendo ocorrer de forma justa e satisfatória.

A lei geral das concessões não se preocupou em disciplinar a utilização do interesse público, limitando-se, somente, em apontá-lo como um dos elementos normativos necessários. Justamente por essa carência legislativa o interesse público precisa estar claramente delineado, sob pena da sua utilização se inclinar para o abuso de poder, baseado em interesses pessoais e dando origem ao arbítrio.

Vejamos as esclarecedoras anotações de José dos Santos Carvalho Filho a respeito da motivação da encampação:

Registre-se, no entanto, por oportuno, que, embora esses fatores sejam próprios da avaliação dos administradores públicos, estão eles vinculados à sua veracidade. Em outras palavras, se o concedente encampa o serviço sob a alegação do motivo A, fica vinculado à efetiva existência desse motivo; se inexistente o motivo alegado, o ato da encampação é írrito e nulo. (2013, p. 410).

Dessa forma, pode-se afirmar que a discricionariedade que norteia a motivação do interesse público como requisito da encampação não é uma discricionariedade administrativa qualquer, comumente utilizada aos demais atos públicos. Trata-se, na verdade, de uma discricionariedade qualificada,

enobrecida na sua essência, temperada em seu espírito, em decorrência da violência do instituto e estritamente vinculada à situação concreta apresentada.

Fica evidente e cristalino a inafastabilidade da prática do controle externo sobre a decisão final do gestor estatal em ordenar o emprego da medida extrema. O exercício do controle jurisdicional, que recairá sobre os motivos de interesse público invocados na utilização da encampação, terá por finalidade analisar a conveniência e a oportunidade da ferramenta à luz do caso apresentado. Tanto a ação popular quanto a ação civil pública servem como instrumentos jurídicos adequados para a efetivação da vigilância externa.

Importante ainda frisar que, em uma interpretação sistemática e sociológica da lei geral das concessões, infere-se que a utilização da encampação deve ser disponibilizada como uma ferramenta excepcional, uma espécie de *ultima ratio* entre as diversas formas de extinção do contrato de concessão. Nesses termos, o emprego desse instituto extintivo assume um caráter nitidamente subsidiário, incomum e extravagante, somente se valendo dela quando as outras medidas administrativas já tiverem sido devidamente tomadas e não tiverem surtido os efeitos aspirados pelo gestor estatal.

Podem ser apontados três motivos básicos norteadores dessa conclusão: o forte impacto da medida, o gasto exorbitante do dinheiro público e a manutenção da segurança jurídica. O primeiro indica que, devido à gravidade do ato administrativo causado tanto à esfera privada quanto à própria continuidade do serviço coletivo, deve o agente estatal dar prioridade à concretização do interesse público, atendendo os direitos e garantias constitucionais. O segundo acena no sentido de a Administração Pública tentar evitar, ao máximo, gastos desnecessários com a indenização do particular em decorrência dos prejuízos sofridos pela interrupção precoce. O terceiro aponta para uma relação de respeito e confiança existente entre o poder concedente e o concessionário, no sentido de que a magnitude dos investimentos realizados não será feita em vão, devendo atingir seus principais objetivos, que é disponibilizar os melhores serviços à população, auferindo lucros razoáveis.

Temática bastante controvertida gravita em torno de um diálogo entre o estatuto das concessões e a lei de improbidade administrativa. Imaginemos a situação fática: mesmo sendo visível o interesse público pela retomada

do serviço, por discricionariedade do poder concedente, este resolve não fazê-lo, mantendo a prestação do serviço público nas mãos do parceiro privado, e, lamentavelmente, o dano efetivamente vem a ocorrer. Indaga-se: seria possível responsabilizar o gestor público como tendo praticado um ato improbo? Parece viável o enquadramento da conduta dos agentes públicos pertencentes aos quadros do poder concedente como um ato que causa prejuízo ao erário ou, ainda, como um ato que atenta contra os princípios da administração pública (arts. 10 e 11, Lei nº 8.429/92).

### 2.2.2 Lei específica

O *segundo* requisito da encampação é a necessidade da edição de uma lei ordinária, prévia e específica, com o escopo de autorizar a execução desse fenômeno administrativo extintivo. Entenda-se por lei ordinária aquela que seguiu o trâmite processual legislativo comum, compreendendo a iniciativa, deliberação, aprovação e publicação; por lei prévia aquela que inovou no ordenamento jurídico antes da efetiva decretação da encampação; e por lei específica aquela que aborda em seu corpo normativo apenas sobre a temática da extinção da concessão, vedado o trato de assuntos diversos. Somente após a aprovação desta lei especial pela casa legislativa competente é que a encampação poderá ser definitivamente executada, retomando o poder concedente o serviço público transferido (BRASIL, 2008).

Tal formalidade não poderia em nenhuma hipótese ser afastada, tendo em vista que para se iniciar o processo de descentralização do serviço público mediante delegação a terceiros é também necessária prévia autorização legislativa. Constatado que a decisão de transferir a gestão de serviços públicos não possui origem exclusivamente em um ato administrativo, com muito mais razão ao se extinguir a relação pactuada pela encampação, há novamente a obrigatoriedade da concordância do povo. Através de uma interpretação principiológica, é possível invocar a teoria do paralelismo das formas a fim de solidificar esse entendimento, afastando qualquer argumento de possível violação a separação de poderes.

Essa conjugação de vontades provenientes de órgãos independentes, porém harmônicos entre si, além de servir como instrumento de controle externo, também fornece ao concessionário um elevado grau de segurança contratual. Em ambos os casos, a fiscalização ocorrerá na seara do Poder

Legislativo, sobre os atos do Poder Executivo, evitando a utilização da medida extintiva para fins estritamente pessoais, visto que o procedimento será apreciado não por uma única pessoa, mas por um órgão colegiado, trazendo maior estabilidade e tranquilidade à relação instaurada. Caberá aos membros da casa legislativa, por meio do controle político, analisar a idoneidade da demanda através de uma reavaliação dos motivos apresentados, confirmando se tais fatos justificam a utilização da medida extrema.

Nesses termos, a propagação da encampação como um ato administrativo puramente unilateral deve ser manifestada com a devida cautela. Na verdade, há uma reunião de desejos, onde apenas o somatório de entendimentos de ambas as casas, executiva e legislativa, tornará possível a sua utilização. Não seria nenhum exagero afirmar que a legislação, no tocante à encampação, tenha dito menos do que queria dizer, sendo necessário ao operador do direito se utilizar da interpretação extensiva ou ampliativa a fim de alcançar o completo entendimento do regramento. O ato unilateral ao qual a lei se refere está atrelado apenas e tão somente à manifestação administrativa, devendo ainda ser invocada a devida autorização na casa legislativa. Em suma, na encampação o poder concedente deve se curvar à decisão do povo, manifestada pelos seus legítimos representantes.

Interessante sistematizar geograficamente tal espécie normativa dentro do trâmite da encampação: inicialmente, o processo administrativo se origina dentro da esfera do Poder Executivo a fim de apresentar os motivos que autorizem a utilização do instituto; após a exposição das justificativas, com a abertura do espaço para o exercício do contraditório e da ampla defesa, o poder concedente expedirá o decreto; em um segundo momento, a medida extintiva será encaminhada ao Poder Legislativo a fim dos motivos serem reapreciados pelos membros da casa, editando, ao final, uma lei específica no caso de concordância recíproca; por derradeiro, sendo aprovado o pedido de rompimento unilateral da avença com a retomada antecipada do serviço público, a solicitação retorna ao Poder Executivo de origem para, só a partir daí, ser executada, ocorrendo a assunção do serviço, a ocupação das instalações, a extinção de direitos e privilégios e retorno dos bens reversíveis.

É necessário observar que a lei especial emanada do Poder Legislativo não decreta nem aprova o instituto extintivo da encampação, mas simplesmente autoriza o Poder Executivo a decretá-la. Nesse ambiente, também é forçoso concluir que a aprovação da lei não vincula o Poder

Executivo, podendo este, se entender oportuno, afastar a apreciação da aplicação da medida. Isso ocorre porque a elaboração do decreto pelo Poder Executivo, que reflete sua função administrativa típica, possui um caráter discricionário, ficando a edição sujeita à conveniência do gestor público, sendo incabível a interferência de qualquer pessoa. Além disso, vale ressaltar que o mérito do ato discricionário constitui o núcleo decisório essencial do Poder Executivo, responsável pela segurança da independência entre os poderes. Sua violação estaria recheada de inconstitucionalidade, pois representaria uma nítida afronta ao princípio constitucional da separação dos poderes, uma cláusula pétreia.

Como a lei geral das concessões não trouxe estipulação específica em relação ao *quorum* necessário para a aprovação da lei autorizativa, prevalece a regra geral, ou seja, da maioria absoluta dos membros da casa e a maioria simples dos votos dos presentes à sessão plenária.

Ainda é possível invocar outra importante justificativa, de ordem econômico-financeira, no tocante à imposição normativa para a decretação da encampação. A retomada abrupta do serviço público pode acarretar a necessidade do dispêndio imediato de uma grande quantia em dinheiro dos cofres públicos a fim de indenizar o parceiro privado. O diálogo franco na casa legislativa sobre a proposta de encerramento da concessão servirá, também, para analisar a disponibilidade orçamentária da medida extintiva. Constatada essa inviabilidade, os órgãos estatais poderão fazer uso de alguma dotação específica para materialização da encampação.

Vejamos os relevantes ensinamentos do saudoso Hely Lopes Meirelles a respeito da obrigatoriedade da edição de lei autorizando a encampação (2002, p. 377): “Justifica-se que assim seja, uma vez que a retomada do serviço pode importar indenização vultuosa, dependente, talvez, de dotação específica”.

Para alguns administrativistas, a constitucionalidade desse requisito normativo é passível de questionamento, para outros nem tanto.<sup>3</sup> A alegação reside no fato de que a exigência da aprovação de uma lei por outro poder está restrita somente às hipóteses constitucionalmente previstas, havendo violação ao princípio da separação dos poderes quando tal vinculação estiver alocada em nível infraconstitucional. Todavia, como a matéria ainda não foi

3

A favor da *inconstitucionalidade*: Di Pietro (2009, p. 116). A favor da *constitucionalidade*: Fortini (2009, p. 49).

objeto de provocação no Supremo Tribunal Federal, o instituto continua em plena eficácia normativa.

Também fica perceptível e notório a inafastabilidade da prática do controle externo sobre a lei que autorizar o emprego da medida extrema. O exercício do controle jurisdicional, que recairá sobre os motivos de interesse público invocados na utilização da encampação, terá por finalidade analisar a conveniência e a oportunidade da ferramenta à luz do caso apresentado. Isso acontece porque a função da edição da lei representa apenas mais uma exigência normativa, expressando a segunda etapa obrigatória para a decretação da encampação. Embora a casa legislativa funcione como órgão ratificador da ideia de retomada antecipada do serviço público, ela não possui a missão de consolidar possíveis incongruências do ciclo inaugural. Mesmo após a edição da lei, caso sejam encontradas irregularidades na motivação do instituto, será viável seu questionamento na seara jurisdicional. O mandato de segurança será o instrumento jurídico adequado para a efetivação da vigilância externa.

### 2.2.3 Pagamento de indenização

O *terceiro* requisito da encampação versa sobre a obrigatoriedade do pagamento prévio de uma indenização ao parceiro concessionário despojado repentinamente de suas atividades habituais. Devemos entender como pagamento prévio aquele realizado de forma antecipada e preliminar, ou seja, antes da retomada do serviço concedido. O dispositivo se fundamenta tanto na ausência de culpa do ente privado na extinção extemporânea da avença quanto pelo desequilíbrio sobre a equação econômico-financeira gerada pelo rompimento antecipado (BRASIL, 1968).

Alguns administrativistas utilizam sabiamente a expressão *duplo acautelamento* para se referir aos requisitos da lei específica autorizativa e do pagamento de indenização prévia, afirmando que tais condições são, de fato, verdadeiras garantias do concessionário, ferramentas de anteparo do parceiro privado no momento da decretação da encampação, protegendo a parte mais desprotegida da relação contra possíveis erros e abusos (MOREIRA NETO, 2009, p. 494).

Rotulado como um princípio de ordem constitucional, a manutenção da equação econômico-financeira pelos atores envolvidos na avença é

instrumento basilar em toda e qualquer relação concessionária, devendo ser a todo custo preservada (art. 37, XXI, Constituição Federal de 1988). Porém, sendo inevitável a mácula a essa premissa básica, como no caso da modalidade da encampação, movida estritamente por interesse público, o desajuste deve ser rapidamente solucionado, neste caso em particular através do ressarcimento dos prejuízos causados à empresa concessionária.

O sistema normativo de ressarcimento de danos, embora seja uma forma justa de compensar os prejuízos causados pela retomada brusca do serviço, é indubitavelmente o ponto mais controvertido entre os administrativistas. De acordo com o art. 37 da Lei nº 8.987/95, responsável pela disciplina da encampação, a indenização prévia deverá ocorrer nos moldes da regulamentação do instituto da reversão. Este, por sua vez, prevê somente a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis ainda não amortizados ou depreciados, não fazendo menção a quaisquer outras formas de recomposição patrimonial.

Apesar da delimitação legislativa, quando nos deparamos com a indenização na seara da encampação, a primeira informação relevante aos intérpretes da lei é que ela deverá ocorrer da forma mais ampla possível. Portanto, a compensação pelos vultosos prejuízos patrimoniais causados ao parceiro concessionário deve ser analisada sob quatro vertentes: expropriação dos bens, lucros cessantes, danos emergentes e bens não reversíveis. É justamente esse o momento crítico do assunto, pois dessas quatro possibilidades de recomposição patrimonial, apenas a primeira está anunciada de forma expressa na lei geral das concessões.

No tocante à *expropriação de bens*, como a encampação interrompe de maneira antecipada o contrato de concessão, embaraçando o planejamento inicial da empresa privada com relação à recuperação do montante investido, dificilmente existirá algum bem que já esteja totalmente amortizado ou depreciado. Nesses termos, é pacífico na doutrina e o próprio estatuto das concessões assim determina, caberá ao poder concedente efetuar a indenização dos bens reversíveis ainda não amortizados ou depreciados, através de um levantamento de seus respectivos valores.

No tocante aos *lucros cessantes*, ou seja, aquilo que o concessionário deixou de lucrar, o tema é bem mais controvertido, porque o dispositivo legal que regulamenta a indenização da encampação não faz manifesta referência a tal modalidade compensatória.

Fazendo uma interpretação literal da legislação, poderíamos chegar à conclusão de que a omissão quanto à indenização pelos lucros cessantes significa simplesmente a sua impossibilidade jurídica. Em outros escritos, no caso da encampação, não seria possível a recuperação patrimonial do concessionário através dos lucros cessantes, devido à falta de previsão normativa, fundamento lógico de sua cobrança no mundo dos fatos. Todavia, a doutrina administrativista mais abalizada entende ser possível a indenização dos lucros cessantes, não por uma análise conforme a letra da lei, mas em decorrência do princípio geral do direito, segundo o qual todo aquele que cause dano a outrem é obrigado a ressarcir-lo, como também pela ofensa à equação econômico-financeira do contrato firmado (ARAGÃO, 2008, p. 658; GARSPARINI, 2008, p. 399; JUSTEN FILHO, 1997, p. 341-342; MELLO, 1999, p. 535; MUKAI, 2007, p. 16; WALD; MORAES; WALD, 2004, p. 412).

Podemos chegar também à mesma conclusão através de uma interpretação sociológica da lei geral das concessões. O elemento *lucro* dentro do universo das concessões de serviços públicos não é tratado como uma variável acidental, mas como um requisito intrínseco. Quando essa atividade passa a ter execução privada, o desempenho concessionário reveste-se de um caráter empresarial, em que o fim lucrativo é algo essencial e necessário. Dentro da técnica concessionária, o lucro, que deve ser alcançado basicamente através do pagamento das tarifas pelos usuários, serve de incentivo e estímulo para o bom desempenho da função social.

Vejamos as pertinentes reflexões de Egon Bockmann Moreira a respeito da relação entre a concessão e o lucro por ela auferido:

Não se compadece de proveito abusivo nem de comportamentos oportunistas, mas prestigia o ganho da atividade empresarial que dê importância ao valor social do trabalho, à dignidade da pessoa e à livre iniciativa (CF, arts. 1º, III e IV, e 170). Aqui, a mão visível do Estado deve ser firme e competente. Ao Poder Público cumpre zelar por tais princípios constitucionais, implementando-os numa perspectiva desenvolvimentista. (2010, p. 27).

A jurisprudência dos tribunais superiores também já se mostrou, por diversas vezes, favorável ao pagamento dos lucros cessantes como forma de abrangência da indenização decorrente da utilização da encampação

(BRASIL, 2008b, 2009a, 2009b, 2010, 2011).

Infere-se que a norma do art. 36 da Lei nº 8.987/95 estabelece, na verdade, tão somente um piso mínimo e razoável para a materialização da compensação pecuniária em virtude da utilização do instituto extintivo. Portanto, decretar a encampação sem o devido pagamento de uma indenização pelos lucros cessantes seria ir de encontro à própria mola propulsora da concessão, fraturando um de seus pilares fundamentais. Esse entendimento reflete a legítima dialética normativa concessionária, a visão contemporânea do fenômeno e a inteligência da disciplina normativa em estudo. Assim, faz-se necessário que o ressarcimento seja aferido em razão da extensão do dano, afastando o locupletamento indevido do poder concedente e o empobrecimento do parceiro privado.

No tocante aos *danos emergentes*, ocasionados pelo encerramento prematuro da avença, também devem ser alvo de indenização pelo poder concedente, embasados nos mesmos fundamentos dos lucros cessantes.

No tocante aos *bens não reversíveis*, os vultosos investimentos realizados pelo particular, a fim de garantir um serviço adequado aos usuários, podem recair nesses tipos de bens, necessários à dinâmica da concessionária e à confiança depositada no ente público. A fim de evitar o locupletamento ilícito, embasados na noção de indenização ampla que norteia a encampação, uma parcela da doutrina administrativista entende ser possível o ressarcimento de bens impossíveis de serem amortizados. Diante da provável impossibilidade de recomposição patrimonial devida em virtude da extinção antecipada do contrato, o concessionário será ressarcido tanto dos bens reversíveis quanto dos bens não reversíveis.

Vejam as envolventes observações de Marçal Justen Filho a respeito da temática da indenização dos bens não reversíveis:

Isso implica dizer que a não reversibilidade dos bens deve ser considerada tanto em relação ao poder concedente quanto ao concessionário. Se o patrimônio adquirido pelo particular em função do serviço público lhe for reversível, o Poder Público não precisará pagar a ele qualquer indenização, cabendo ao concessionário dar ao bem o destino que melhor atenda seus interesses. Contudo, se o bem não puder reverter ao concessionário e ao concedente, posto que inútil para ambos, caberá ao ente estatal indenizar o particular pelo valor do bem irreversível, ficando o Poder Público com a propriedade desse bem

e responsável em dar a esse patrimônio uma destinação útil, seja utilizando-o para outras possíveis atividades ou até mesmo promovendo a sua alienação em leilão público. (2005, p. 517).

No entanto, importante ressaltar que o entendimento da plenitude da indenização precedentemente ventilada não deve ser encarado com feições absolutas, podendo sofrer amplas modelações segundo a autonomia da vontade dos envolvidos. O art. 23, XI, da Lei nº 8.987/95 arrola como cláusulas essenciais do contrato de concessão aquelas relativas aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas, quando for o caso.

A fissura legislativa consente aos participantes da avença a inserção de cláusulas contratuais com o objetivo de repartições de contratemplos, limitando validamente o valor pago nas indenizações devido à encampação. Seguindo essa linha de pensamento, pode-se ainda mencionar que algumas leis específicas impõem, de forma expressa, claras limitações à reparação civil oriunda dessa modalidade de extinção contratual unilateral (BRASIL, Lei nº 9.427, 1996, art. 19).

Por todo o exposto, pode-se chegar a duas conclusões anexas: (i) embora o estatuto das concessões só tenha disciplinado o ressarcimento de danos ao concessionário quanto aos bens reversíveis, não amortizados ou depreciados, o posicionamento majoritário da doutrina e jurisprudência se inclina no sentido da recomposição patrimonial ser efetivada de forma plena, abrangendo os danos efetivos e os futuros; (ii) a ideia de plenitude da indenização pode ser relativizada nos moldes contratuais pactuados, tendo por base as disposições normativas da própria lei geral das concessões, como também normas-regras de leis setoriais específicas.

Por fim, vale assinalar o entendimento de alguns administrativistas no sentido de que o pagamento da indenização deva ocorrer em dinheiro, fazendo uma analogia com o instituto da desapropriação, adormecido no art. 5º, XXIV da Constituição Federal de 1988, sendo proibida qualquer outra forma de reparação pecuniária (AMARAL, 2002, p. 102). Outros publicistas, aperfeiçoando a temática, afirmam que o pagamento em dinheiro ocorrerá, obrigatoriamente, de uma única vez, afastando com isso qualquer tipo de negociação entre o particular e o gestor estatal (JUSTEN FILHO, 2005, p. 539). Tais soluções, embora não disciplinadas em lei, aparecem como

cautelas oportunas e necessárias a fim de promover uma segurança jurídica ao empreendimento, servindo como instrumento na busca do equilíbrio fiscal.

### 2.3 Processo administrativo

Nos moldes da lei geral das concessões, para a decretação da encampação não seria necessária prévia instauração de um processo administrativo formal, com abertura para o contraditório e ampla defesa, pois se trata de um ato puramente unilateral, desprovido de ferramentas de cunho judicial. O instrumento utilizado na aplicação da medida extintiva seria um simples procedimento administrativo, servindo unicamente para materializar a sequência dos atos legalmente necessários, tais como a motivação do interesse público, a indicação da lei específica aprovada na casa legislativa e o cálculo do valor da indenização.

Todavia, se invocarmos a teoria do núcleo comum da processualidade (MEDAUAR, 2008, p. 15-32), adicionada aos princípios que regulam o exercício das atividades estatais, temperada pelo caráter agressivo da encampação, parece bastante razoável a abertura de um canal de diálogo entre as partes envolvidas antes da utilização do instituto, sanando eventuais insatisfações. Essa oportunidade de entendimento poderia ocorrer tanto na esfera do Poder Executivo, antes da decisão final sobre a necessidade do emprego da encampação, quanto no âmbito do Poder Legislativo, antes da autorização e da elaboração da lei específica solicitada pelo órgão administrativo.

Vejamos as prósperas contemplações de Fernanda Marinela a respeito da necessidade da existência de processo administrativo na encampação (2013, p. 567): “É importante salientar que a extinção da concessão, assim como qualquer contrato administrativo, exceto no caso de advento do termo contratual, exige a instauração de procedimento administrativo, garantindo ao contratado o contraditório e ampla defesa.”

É oportuna, ainda, a invocação da interpretação sistêmica da temática dos contratos administrativos a fim de sedimentar a necessidade da instauração prévia, no fenômeno da encampação, do processo formal. Segundo o art. 80, I, da Lei nº 8.666/93, responsável por disciplinar as consequências advindas da rescisão do contrato administrativo por ato unilateral da Administração

Pública, haverá obrigatoriamente a instauração de processo administrativo, cedendo espaço ao contraditório e ampla defesa. Assim, também parece bastante sensato que na assunção imediata do objeto contratado, ainda que motivada por razões estritamente de interesse público, exista a prévia formalização do processo administrativo.

O encerramento repentino e abrupto de um vínculo jurídico estabelecido entre as esferas pública e privada, ainda que dentro da margem legal das cláusulas exorbitantes, sempre causa forte impacto em ambos os lados. A instauração de um processo administrativo apresenta nítida função de mediação, instrumento capaz de aproximar as partes envolvidas, possibilitando a apresentação dos argumentos e a troca de informações. Sob a ótica do princípio da continuidade do serviço público, o processo administrativo serviria, também, como instrumento mínimo de apaziguamento dos ânimos, na tentativa de reverter a utilização da medida extrema. Somando os argumentos narrados, parece bastante razoável, prudente e legítima a existência de uma ferramenta capaz de reunir todos os elementos possíveis sobre a encampação, racionalizando a utilização do instituto.

#### 2.4 Disposições complementares

A hostilidade na utilização da encampação não se resume, apenas, na retomada inesperada pelo poder concedente, por motivos de interesse público, do serviço transferido à concessionária. Ainda é possível que essa modalidade seja acompanhada de medidas de natureza expropriatória, a fim de manter a continuidade plena do serviço público oferecido aos usuários, zelando pela sua não interrupção (art. 5º, XXIV, Constituição Federal de 1988).

Porém, o emprego da *desapropriação* deve ser interpretado como uma ferramenta acessória, de utilização secundária e manuseio excepcional, sendo utilizada apenas nos casos onde o poder concedente responsável pela instauração do processo de encampação julgue ser necessário ultrapassar a assunção do serviço. Nessas hipóteses, entendendo o gestor estatal que tanto a ocupação das instalações quanto o retorno dos bens reversíveis sejam medidas insuficientes para a regular continuidade da prestação do serviço público, poderá se valer do instrumento desapropriatório, alcançando

outros bens e direitos do parceiro privado, a exemplo das ações da empresa concessionária. Novamente, os princípios da supremacia do interesse público e da continuidade do serviço público, essenciais ao equilíbrio da dualidade permanente do exercício da função administrativa, aparecem como edificações teóricas fundamentadoras da atividade estatal intervencionista.

Após a edição da lei especial autorizando a utilização da encampação, a medida extrema retorna ao poder concedente que, somente através da publicação de *decreto*, instaura em definitivo o instituto administrativo extintivo. Vale lembrar que o papel da casa legislativa é de apenas autorizar o emprego da encampação, cabendo ao poder concedente a última palavra, determinando o encerramento unilateral da parceria.

Deverá existir um nexo entre a competência da natureza do serviço público delegado e o ato administrativo material exarado, ou seja, a legitimidade para editar o decreto extinguindo o contrato firmado deverá coincidir com a natureza do serviço delegado. Por exemplo, se a União é a detentora da titularidade da prestação do serviço público delegado ao particular, somente um ato oriundo do executivo federal poderá pôr fim à avença firmada. Caso haja controvérsia sobre o procedimento, o foro competente para processar e julgar, neste caso em especial, será o da justiça federal (art. 109, I, Constituição Federal de 1988).

A técnica da encampação opera efeitos *ex nunc*, ou seja, não retroativos, produzindo seus efeitos somente daquele momento em diante, não alcançando os fatos pretéritos, sendo todos os atos anteriores à sua decretação considerados plenamente válidos.

### 3 CONCLUSÃO

A noção da concessão de serviço público, tanto no passado, aliada aos ideais liberais da revolução francesa, quanto no presente, atrelada às consequências sociais do pós-guerra, sempre esteve ligada à noção de desenvolvimento econômico. Em todos esses momentos, a colaboração de esforços foi constantemente idealizada com a participação do particular, seja através da concessão de obras públicas ou de serviços públicos.

No contexto atual, marcada pela ideia de reordenação das funções estatais frente aos novos papéis desempenhados pelo Poder Público, a concessão surge como solução inevitável ao pleno desenvolvimento

econômico e social. Porém, essa parceria deve estar acompanhada de mecanismos jurídicos modernos, interpretações jurisprudenciais perspicazes e constante aprimoramento doutrinário sobre a matéria, transmitindo confiança ao particular.

O rompimento dessa cooperação público-privada causa um forte impacto para todos os envolvidos, inclusive para a sociedade, que vê o funcionamento do serviço público afetado, quer pela sua ausência, quer pela queda da qualidade. Portanto, faz-se necessário um reexame minucioso dos requisitos da encampação sob uma percepção contemporânea dos institutos administrativos, buscando o fim comum da primazia do interesse coletivo.

Restou demonstrado que o fator surpresa, embora faça parte da logística normativa da encampação, parece ir de encontro à noção do bom exercício do serviço público. Infere-se, ainda, que todas as exigências legais que cercam o instituto da encampação aparentam, na verdade, servir de desestímulo aos gestores públicos, desencorajando sua utilização, alocando-as como ferramentas excepcionais e secundárias. Assim, os freios normativos para o emprego da encampação forçam uma maior reflexão em sua escolha imediatista.

Nesse ambiente, o princípio da continuidade do serviço público assume uma postura de fonte-matriz de todo o sistema concessionário, irradiando suas concepções por toda a lei geral das concessões e institutos afins. Nesses termos, a compreensão da aplicação subsidiária da encampação aparece como um desdobramento lógico, refletindo a inteligência atual dos dispositivos normativos e o real espírito do instituto concessivo. Assumindo essa postura interpretativa, cria-se uma cultura de preservação da parceria no serviço público, afastando a ideia imediatista de extinção unilateral do contrato administrativo pelo poder concedente.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, A. C. C. **Concessão de serviço público**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ARAGÃO, A. S. **Direito dos serviços públicos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BLANCHET, L. A. **Concessão de serviços públicos**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 02 jun. 1992.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 22 jun. 1993.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 14 fev. 1995.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.074, de 07 de julho de 1995. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 08 jul. 1995.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 27 dez. 1996.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 440500/SP. Relator: Ministro Carlos Fernando Mathias, **Diário da Justiça Eletrônico**, 25 abr. 2008b.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no

Recurso Especial nº 737741/RJ. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, **Diário da Justiça Eletrônico**, 21 ago. 2009b.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 18.028/DF. Relator: Ministro Evandro Lins e Silva. **Revista Trimestral de Jurisprudência** nº 46, 1968.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1018363/DF. Relator: Ministro Francisco Falcão. **Diário da Justiça**, 26 fev. 2008a.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1155771/DF. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. **Diário da Justiça Eletrônico**, 08 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1240057/AC. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça Eletrônico**, 21 set. 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 887704/DF. Relator: Ministro Castro Meira. **Diário da Justiça**, 24 set. 2007.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. STJ: Agravo Regimental no Recurso Especial nº 929310/RS. Relator: Ministro Denise Arruda. **Diário da Justiça Eletrônico**, 12 nov. 2009a.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CARVALHO, C. E. V. **Regulação de serviços públicos na perspectiva da Constituição econômica brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

DAL POZZO, A. N. **Aspectos fundamentais do serviço público no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012.

DI PIETRO, M. S. Z. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FORTINI, C. **Contratos administrativos**: franquias, concessão, permissão e ppp. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARSPARINI, D. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GROTTI, D. A. M. **Serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.

JUSTEN FILHO, M. **Concessões de serviços públicos**: comentários às Leis nº 8.987 e 9.074, de 1995. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MARINELA, F. **Direito administrativo**. 7. ed. Niterói: Impetus, 2013.

MEDAUAR, O. **A processualidade no direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MONTEIRO, V. **Concessão**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORAES FILHO, M. A. P. A responsabilidade na prestação dos serviços públicos. **Jornal O Estado**, Fortaleza, Direito & Justiça, 26 de abril de 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MOREIRA, E. B. **Direito das concessões de serviço público**: inteligência da Lei 8.987/1995 (parte geral). São Paulo: Malheiros: 2010.

MUKAI, T. **Concessões, permissões e privatizações de serviços públicos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

OLIVEIRA, J. C. **Concessões e permissões de serviços públicos**. São Paulo: Edipro, 1997.

PIRES, L. M. F. **O estado social e democrático e o serviço público**: um breve ensaio sobre liberdade, igualdade e fraternidade. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ROCHA, C. L. A. **Estudos sobre concessão e permissão de serviço público no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1996.

SCARTEZZINI, A. M. G. F. **O princípio da continuidade do serviço público**. São Paulo: Malheiros, 2006.

WALD, A.; MORAES, L. R.; WALD, A. M. **O direito de parceria e a lei de concessões**: análise das Leis nº 8.987/95 e 9.074/95 e legislação subsequente. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

## Aspectos Teóricos, Conceituais e Jurídicos do Assédio Moral no Trabalho

Theoretical, Conceptual and Legal Aspects of Moral Harassment at Work

Zilfran Ferreira de Araújo<sup>1</sup>  
Anny Kariny Feitosa<sup>2</sup>

### RESUMO

Este estudo tem por objetivo central compreender e analisar as interpretações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do assédio moral no trabalho e as consequências que resultam desse comportamento, bem como acerca dos direitos da personalidade e do dano moral. Quanto à metodologia aplicada, esta obra tem natureza qualitativa, do tipo descritiva, com caráter bibliográfico e documental, sem inserção em campo. Como resultado, temos um diagnóstico da realidade do assédio moral nas relações de trabalho, trazendo consigo conceitos claros e relevantes quanto aos tipos de assédio existentes e a maneira de prevenção.

**Palavras-Chave:** Assédio Moral. Direito do Trabalho. Jurídico.

### ABSTRACT

This study has as the main objective understand and analyze the doctrinal and jurisprudential interpretations of moral harassment at work and the consequences that result from this behavior, as well as entity's rights and moral damage. As for the methodology applied, this work is qualitative, descriptive, with bibliographical and documentary aspects, without integration into the field. The result is a diagnosis of the reality of moral harassment in the workplace relations, bringing clear and relevant concepts about the types of harassment and how to prevent them.

**Keywords:** Moral Harassment. Labor Law. Juridical.

1 Especialista em Direito Previdenciário e Trabalhista pela URCA. E-mail: zilfran\_direito@yahoo.com.br

2 Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Docente no IFCE. E-mail: akfeitosa@hotmail.com

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho consiste em uma análise das interpretações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do assédio moral no trabalho e suas consequências jurídicas, morais e éticas fazendo uma revisão de conceitos estipulados em literaturas diversas. Além de mostrar de uma forma ampla o fenômeno do assédio moral nas relações de trabalho (apesar de ser um tema que vem sendo objeto de estudo há pouco tempo) através de sua doutrina que ganha destaque na jurisprudência e desperta o interesse de toda a comunidade jurídica. Hodiernamente, cada vez mais, os trabalhadores são expostos a situações humilhantes e constrangedoras durante a jornada de trabalho, desse modo e no que se refere ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88) destes trabalhadores está sendo desrespeitado, assim como a saúde mental e o meio ambiente do trabalho.

A discussão da exposição dos trabalhadores a humilhações, constrangimentos e situações vexatórias como responsáveis por danos psíquicos é recente no Brasil. No assédio moral, o seu emprego está em jogo. A pessoa tem um poder sobre você. A reparação do dano moral transforma-se, então, na contrapartida do princípio da dignidade humana.

É importante ressaltar, ainda antes de adentrar no tema em questão, que a legislação brasileira acerca do assédio moral ainda é insignificante comparada à complexidade do tema, pois não há uma lei nacional destinada a prevenir e coibir o assédio, tornando o tema ainda mais polêmico e controverso. Ultimamente, as elevadas percentagens de falta de emprego que afligem relativamente grande parte dos países refletem diretamente na instabilidade econômica atual. A concorrência da sociedade capitalista atual recua as pessoas, que a cada dia se sentem mais inseguras, quanto à inconstância no emprego.

Dessa forma, a busca indisciplinada pelo poder influencia o interior de algumas pessoas e as fazem transformar o ambiente de trabalho em um lugar onde os conflitos sem escrúpulos surgem inesperadamente, sem controle. As alterações sejam elas quais forem desde a social até a política, contornam o ambiente de trabalho para um local de discriminação e marginalização. (MOLON, 2013)

Segundo Hirigoyen (2003), ao longo da vida há encontros estimulantes, que nos incitam a dar o melhor de nós mesmos, mas há

igualmente encontros que nos minam e podem terminar nos aniquilando. Um indivíduo pode conseguir destruir outro por um processo de contínuo e atormentante assédio moral. Pode mesmo acontecer que o ardor furioso desta luta acabe em um verdadeiro assassinato psíquico. Todos nós já fomos testemunhas de ataques perversos em um nível ou outro, seja entre um casal, dentro das famílias, dentro das empresas, ou mesmo na vida política e social. No entanto, nossa sociedade se mostra cega diante dessa forma de violência indireta. A pretexto de tolerância, tornamo-nos complacentes.

Por todo o exposto, o tema tem sido objeto de intensos debates e acaloradas discussões, dessa forma pretende-se prestar contribuição ao debate. Na perspectiva da problematização do objeto de estudo, levantam-se algumas preocupações em relação ao contexto sobre assédio moral no trabalho: A legislação brasileira ainda não possui uma norma de âmbito nacional que defina o que é o assédio moral? Quais são as suas causas? Quais são os tipos de assédio moral no trabalho? Quem são os que assediam? Quem são os assediados? Quais as consequências do assédio moral? Quais os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais no nosso ordenamento pátrio?

Diante dessas questões, formula-se o seguinte problema central de pesquisa: Quais as delimitações e conceitos existentes no Brasil que são pertinentes ao assédio moral existente nas relações trabalhistas, no intuito de minimizar essa problemática cada vez mais assídua na realidade do empregado?

Destarte, esta obra teve como objetivo geral compreender e analisar as interpretações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do assédio moral no trabalho e as consequências que resultam deste comportamento, tratando também dos direitos da personalidade e do dano moral.

A realização desta pesquisa se justifica na necessidade de se conhecer a evolução histórica do assédio moral no trabalho, em especial no Brasil, analisando os conceitos e fundamentos do tema, dada sua magnitude para a sociedade brasileira, uma vez que se trata da saúde, da ética e da moral do trabalhador/empregado. Adotou-se como metodologia uma pesquisa de natureza descritiva, do tipo documental e bibliográfica, com observação direta na realidade investigada, sem interferir nela. Trata-se ainda de uma pesquisa bibliográfica na qual se faz um resgate histórico sobre o tema já mencionado e sua aplicabilidade, abordando principais conceitos até a realidade em questão.

Desta forma, reconhece-se que esta compreensão se torna necessária para dar conta da realidade atual, sendo apresentada uma conclusão à luz da literatura de base, apoiando, assim, a análise do objeto de estudo.

## 2 CONCEITOS HISTÓRICOS E METODOLÓGICOS DO ASSÉDIO MORAL

Diante do que já foi exposto na introdução, faz-se necessário, à luz da literatura, diferenciar, em princípio, os conceitos de dano moral e assédio moral, uma vez que em muitos casos são interpretados de maneira equivocada. Segundo Zanetti (2008),

o assédio moral traz consequências sobre a saúde da vítima e estas consequências podem ser detectadas por um bom clínico, o qual dirá se existe ou não o assédio. Para ser claro, quando alguém fuma maconha esta produzirá alguns efeitos sobre sua saúde, quem toma bebida alcoólica, tem efeitos próprios do álcool no seu organismo, assim como quem é assediado tem efeitos próprios do assédio, os quais são próximos dos efeitos do estresse, se distinguindo por dois deles: no estresse não existe sentimento de culpa e nem ocorre humilhação da vítima, como ocorre no assédio moral. No dano moral não existe a necessidade de provar estes efeitos, pois, presume-se que a vítima esteja sofrendo! O dano moral não tem sintomas próprios e ainda não existe a necessidade da prova do prejuízo sobre a saúde, pois se presume que a vítima esteja sofrendo, tenha sua imagem abalada etc. (p. 49).

Perante essa diferença clara entre os conceitos de dano e assédio, define-se então que assédio moral é um tipo específico de dano moral em que não é determinada uma culpa, mas presume-se um sentimento produzido no indivíduo. Ele não ocorre somente no ambiente de trabalho, porém este trabalho se delimita apenas do assédio ocasionado no trabalho.

A tese do assédio moral é proveniente da Psicologia e Medicina e não do Direito. Logo, é imprescindível saber quais as condições necessárias para a existência do assédio e isto é possível de ser verificado analisando os estudos realizados por estes autores com os milhares de pacientes e casos que tomaram conhecimento. As questões controvertidas, quando levadas ao Judiciário, devem ser decididas, por isso, vem o trabalho do jurista, com a finalidade de debater e expor seu ponto de vista, procurando contribuir para

a dinâmica do Direito e se manifestar sobre pontos controversos. (Ibidem, p. 17)

É admirável entender que o assédio moral resulta de um estudo científico realizado primeiramente por Heinz Leymann e seu grupo de trabalho, onde pessoas participaram de uma entrevista que analisava fatos procedentes do ambiente de trabalho e os efeitos produzidos em sua saúde. E para que serviria esta comprovação? Para comprovar que um simples julgamento de um indivíduo que se diz assediado, sem comprovar que há problemas em sua saúde, por exemplo, não é assédio, pode ser considerado um dano moral advindo de uma situação constrangedora. Logo, o assédio se reflete na saúde psíquica e/ou mental de quem é assediado. (Ibidem, p. 19)

Quanto ao assédio moral, segundo Lima (2009),

é espécie da qual o dano moral é gênero e por este pode-se entender como o prejuízo que afeta o ânimo psíquico, moral e intelectual da vítima sendo sua atuação na esfera dos direitos da personalidade. Ocorre que o assédio moral, devido a sua forma de expressão, temporalidade e frequência, apresenta peculiaridades. As pesquisas e trabalhos realizados acerca do fenômeno do assédio moral encontram base nos ramos da Sociologia e principalmente da Psicologia, portanto, os conceitos que seguem têm características que foram apontadas com base nas aludidas ciências. (p. 14)

## 2.1 Assédio moral no Brasil: princípios relevantes quanto às legislações pertinentes

Segundo Lima (2009), no Brasil, o assédio moral passou a ser conhecido com a dissertação de mestrado da médica do trabalho Margarida Barreto em 2000, denominada *Violência, saúde e trabalho – uma jornada de humilhações*. É importante relatar que o argumento de assédio moral no Brasil ainda não é assunto que exista em uma legislação clara quanto a sua definição de proibição nas relações de trabalho. No entanto, faz-se necessário compreender sua literatura para, posteriormente, delimitar o assunto sobre a prática do assédio moral no trabalho.

De acordo com estudos de Zanetti (2008),

existem algumas iniciativas que foram tomadas no âmbito municipal e Estadual somente com relação aos servidores públicos. Assim podemos citar a primeira aparição da proteção legal contra o assédio moral no Brasil a qual foi no âmbito da administração direta, por meio da apresentação do Projeto de Lei nº 425/1999 proveniente da Câmara Municipal de São Paulo. Este projeto que veio a ser tornar a Lei municipal nº 13.288 em 2002. Enquanto não se tornou lei, o município de Iracemápolis foi mais rápido e publicou a primeira lei municipal sobre o assédio moral, porém, restrita aos servidores públicos, através da Lei nº 1.163/2000. (p. 20)

De acordo com o autor, sob o ponto de vista estadual, o estado do Rio de Janeiro foi o primeiro a publicar uma lei contra o assédio moral, através da Lei nº 3.921, de 23 de agosto de 2002, vedando a prática do assédio moral no âmbito dos órgãos, repartições e entidades estatais. Existem projetos de lei tramitando no Congresso Nacional a fim de que tenhamos uma legislação federal, inclusive tipificando como crime, a exemplo dos projetos de Lei nº 4.742/2001 e nº 5.971/2001.

O primeiro projeto pretende incluir no Código Penal o artigo 146-A com a seguinte redação: “Art. 146-A. Depreciar, de qualquer forma e reiteradamente, a imagem ou o desempenho de servidor público ou empregado, em razão de subordinação hierárquica funcional ou laboral, sem justa causa, ou tratá-lo com rigor excessivo, colocando em risco ou afetando sua saúde física ou psíquica. Pena – ‘detenção de um a dois anos’”. (p. 21)

O segundo projeto propõe a inclusão no Código Penal do artigo 203-A, “Coação moral no ambiente de trabalho”, com a seguinte redação: “Coagir moralmente empregado no ambiente de trabalho, através de atos ou expressões que tenham por objetivo atingir a dignidade ou criar condições de trabalho humilhantes ou degradantes, abusando da autoridade conferida pela posição hierárquica. Pena – Detenção de 1 (um) a 2 (dois)anos, e multa.” (p. 21)

Além desses demonstrados, no Brasil ainda existe proposta de projetos sob um ponto de vista administrativo:

Sob o ponto de vista administrativo, foi proposto o Projeto de Lei nº 4591/2001 o qual estabelece a aplicação de penalidades à prática de assédio moral por parte de servidores públicos da União, das autarquias e das fundações públicas federais a seus subordinados, alterando a Lei nº 8.212, de 11 de dezembro de

1990, propondo o acréscimo do artigo 117-A, na seguinte forma: É proibido aos servidores públicos praticarem Assédio Moral contra seus subordinados, estando estes sujeitos às seguintes penalidades disciplinares: I – advertência; II – suspensão; III – destituição do cargo ou comissão; IV – destituição de função comissionada; V – demissão”. (ZANETTI, 2008, p. 22)

Mesmo que não se tenha conhecimento de uma legislação federal característica sobre o assunto, o amparo contra o assédio não está abandonado. Dessa forma, os princípios universais do direito, como o da proteção à dignidade da pessoa humana, previsto no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal, a doutrina e a jurisprudência são utilizadas nesta proteção.

Além dessas, outras normas constitucionais servem como fundamento legal, tais como: os artigos 7º, inciso XXII, 170, inciso VI e 225, caput, os quais obrigam o empregador a garantir um meio ambiente de trabalho seguro e sadio, livre de fenômenos maléficos que causem danos à saúde física e/ou psíquica do trabalhador, como é o caso do assédio moral, sob pena de ser responsabilizado. (Ibidem, p. 22). É muito relevante, ainda, destacar que a responsabilidade do empregador, ou seja, do contratante, é prevista em lei, assim como do empregado.

Em suma, quem causar dano a outra pessoa tem por obrigação repará-lo, de acordo com os artigos 186, 187 e 927 do Código Civil:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Na constituição, em seu art. 5º, inciso X, são abordados, ainda, conceitos sobre os danos morais e materiais: “art. 5º, inciso X, da CF/88 são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. ”

Em seus estudos, Zanetti (2008, p. 22) comenta que é possível ser

encontrada outra doutrina quanto à proteção do trabalhador em seu ambiente de trabalho no Brasil, onde revela que a proteção do trabalhador através do princípio da boa-fé nos contratos, previsto no art. 422 do Código Civil, o qual acaba autorizando diante do assédio moral a rescisão indireta do contrato de trabalho, com base nas alíneas “a”, “b” ou “e”, do artigo 483 da CLT, tendo o trabalhador direito ao recebimento de todas as verbas inerentes à despedida sem justa causa, quando ficar comprovada a responsabilidade do empregador.

Uma pesquisa da PUC realizada por Barreto (2000) aponta para as principais consequências à saúde, advindas do assédio moral no Brasil, em entrevistas realizadas com 870 homens e mulheres vítimas de opressão no ambiente profissional, revelando como cada gênero reage a essa situação (Tabela 1):

Tabela 1: Reação ao assédio moral, por gênero.

SINTOMAS	MULHERES (%)	HOMENS (%)
Crises de choro	100	-
Dores generalizadas	80	80
Palpitações, tremores	80	40
Sentimentode inutilidade	72	40
Insônia ou sonolência excessiva	69,6	63,6
Depressão	60	70
Diminuição da libido	60	15
Sede de vingança	50	100
Aumento da pressão arterial	40	51,6
Dor de cabeça	40	33,2
Distúrbios digestivos	40	15
Tonturas	22,3	3,2
Ideia de suicídio	16,2	100
Falta de apetite	13,6	2,1
Falta de ar	10	30
Passa a beber	5	63
Tentativa de suicídio	-	18,3

Fonte: Adaptado de Barreto (2000)

### 3 ASSÉDIO MORAL NO TRABALHO: LIMITAÇÕES E POSSIBILIDADES

Segundo Nascimento (2004, p. 922), o assédio moral no trabalho caracteriza-se por ser uma conduta abusiva, de natureza psicológica, que atenta contra a dignidade psíquica, de forma repetitiva e prolongada, e que expõe o trabalhador a situações humilhantes e constrangedoras, capazes de causar ofensa à personalidade, à dignidade ou à integridade psíquica, e que tenha por efeito excluir a posição do empregado no emprego ou deteriorar o ambiente de trabalho, durante a jornada de trabalho e no exercício de suas funções.

De acordo com Hirigoyen (2006), ao conceituar o assédio moral, compreende-se que:

Por assédio moral em um local de trabalho temos que entender toda e qualquer conduta abusiva manifestando-se, sobretudo, por comportamentos, palavras, atos, gestos, escritos que possam trazer dano à personalidade, à dignidade, ou à integridade física ou psíquica de uma pessoa, pôr em perigo seu emprego ou degradar o ambiente de trabalho. (p. 65)

Já Barreto (2002), no I Seminário Internacional sobre o Assédio Moral, prestou o seguinte conceito:

O assédio moral pode ser definido como a exposição de trabalhadores a situações vexatórias, constrangedoras e humilhantes durante o exercício de sua função, de forma repetitiva e prolongada ao longo da jornada de trabalho. É uma atitude desumana, violenta e sem ética nas relações de trabalho, que afeta a dignidade, a identidade e viola os direitos fundamentais dos indivíduos. No Brasil, o termo 'assédio moral' veio na esteira do 'assédio sexual', até porque o verbo assediar tem, segundo o dicionário Aurélio, o significado bem específico de colocar o outro num cerco, não dar trégua e humilhar até quebrar a sua força, quebrar sua vontade.

Após tantas definições sobre assédio moral e sua relevância no trabalho, Ferreira (2004, p. 126) ainda trata em sua obra que o assédio moral não deve ser apenas avaliado através de uma visão subjetiva, isso quer dizer que não se pode se prender aos danos cometidos ao psicológico da pessoa,

já que o mais importante é a forma como foi empregado e não o fim que foi proporcionado.

É verdade que o assédio moral é um fenômeno subjetivo por natureza, mas isso não lhe retira os aspectos objetivos. Aferir o assédio moral tendo-se em mente somente os danos causados, isto é, as consequências geradas no trabalhador que dele foi vítima, seria demasiado injusto, visto que nem todas as pessoas reagem da mesma forma diante das situações hostis, humilhantes e degradantes. Por um lado, existem pessoas que, depois de certo tempo de luta, acabam sucumbindo física e psicologicamente às agressões, o que desencadeia o desenvolvimento de diversos tipos de doenças. Por outro lado, existem pessoas mais resistentes sem sofrer qualquer doença física ou psicológica, mas que nem por isso deixam de ser afetadas por ele. Assim, julgar a questão somente pela ótica dos danos físicos e psicológicos gerados significaria condenar aqueles que são psicologicamente mais fortes a serem submissos às condições degradantes de trabalho só porque não adoecem diante do tratamento hostil que lhes é direcionado.

Para Hirigoyen (2005, p. 17), o assédio moral no trabalho é definido como qualquer conduta abusiva (gesto, palavra, comportamento, atitude) que atende, por sua repetição ou sistematização, contra a dignidade ou integridade psíquica ou física da pessoa, ameaçando seu emprego ou o clima de trabalho. Já para Zanetti (2008, p. 27), o assédio moral se define pela intenção de uma ou mais pessoas praticarem, por ação ou deixarem de praticar por omissão, de forma reiterada ou sistemática, atos abusivos ou hostis, de forma expressa ou não, contra uma ou mais pessoas no ambiente de trabalho durante sua jornada e no exercício de suas funções, principalmente por superiores hierárquicos, após, colegas ou mesmo por colegas e superiores hierárquicos e em menor proporção, entre outros, por inferiores hierárquicos e clientes, durante certo período de tempo e com certa frequência, os quais venham atingir a saúde do trabalhador, após o responsável ter sido comunicado a parar com eles e não ter parado.

Segundo Lima (2009),

registre-se, por importante, que o primeiro processo trabalhista em que o Poder Judiciário reconheceu o fenômeno em análise, deu-se em 2000 no Espírito Santo, nos termos do excerto abaixo transcrito: A tortura psicológica destinada a golpear a autoestima do empregado, visando forçar sua demissão ou apressar

sua dispensa através de métodos que resultem em sobrecarregar o empregado de tarefas inúteis, sobregar-lhe informações e fingir que não o vê, resultam em assédio moral, cujo efeito é o direito à indenização por dano moral, porque ultrapassa o âmbito profissional, eis que minam a saúde física e mental da vítima e corrói sua autoestima. (Acórdão do Recurso Ordinário n. 1315.2000.00.17.00.1, relatado pela Juíza Sônia das dores Dionísio). (p. 14)

É relevante observar a incrível evolução que vem ocorrendo durante os últimos tempos no que se diz respeito a estudos e pesquisas sobre o assédio moral no país, como se tem conhecimento no trabalho de Barreto em 2000, como também no I Seminário Internacional sobre o assédio moral em 2001. De qualquer forma, é importante saber que o tema tratado na presente obra do autor, é elemento de vários estudos na atualidade em questão, como também, um assunto que vem ganhando repercussão nos diversos tribunais, no entanto, ainda deixa a desejar em algumas legislações pertinentes. (Ibidem).

Conforme Hirigoyen (2005), quanto mais o ambiente de trabalho for submetido ao estresse mais facilmente poderá desenvolver o assédio moral. Todavia, segundo a autora, os funcionários não acham ruim desempenhar suas funções em ambientes muito estressantes, desde que sejam motivados, reconhecidos e valorizados pelo trabalho que executam. (p. 36).

Segundo Cohen apud Coleta e Miranda (2002) o termo “assédio moral” (no ambiente de trabalho) surgiu em setembro de 1998, quando a psicanalista e *vitimóloga* francesa lançou um livro na França, que foi publicado no Brasil em 2000 sob o título *Assédio moral: a violência perversa no cotidiano*. Nesse livro, mais calcado pelo lado da vitimologia do que da psicanálise, a autora explora e define o assédio moral.

É notório saber que o que provoca o assédio em seu ambiente de trabalho não é o abuso de trabalho. E o que facilita o acontecimento/surgimento são os espaços em que não são seguidas as regras, em que tudo é aceito e o excesso do poder não tem fronteira, provocando uma apropriada briga com o seu próprio eu no trabalho, agregando dessa forma dois elementos, uma sinistra manipulação dos empregados/trabalhadores e o uso excessivo de poder. Conforme Tamayo (2004), as organizações estão evoluindo a cada período, o que levam a enfrentar novas responsabilidades

e criando um novo desenho quanto ao ambiente trabalhista.

Já Sennett (1999) espera que essa mudança seja apenas uma ilusão perante o ambiente. Argumenta ainda que o ambiente de trabalho atual, destacando aqui os trabalhos temporários, direcionados para realização de projetos, não aceita que as pessoas dilatam experimentos ou arquitetem uma história que tenha nexos para suas existências. Considera que essa inovação de trabalho evita a concepção de caráter.

Para Sennett (1999), o incremento desse caráter depende de valores imutáveis, tais como a lealdade, a confiança, o comprometimento e ajuda recíproca, alegóricos que estão sumindo por conta da alta competitividade existente no mundo do trabalho e que o padrão atual designa e que se alarga. No mundo do trabalho atual, as organizações estão cada vez mais determinando uma alta performance dos seus funcionários e exigindo muito além do que está previsto em contrato.

Nesse sentido, é possível entender nas relações de trabalho uma acirrada concorrência na conquista de resultados, determinando um empenho maior dos trabalhadores e aumentando a desvalorização do trabalho humano. É fato lembrar que de nada adianta a simples conscientização dos empregados/trabalhadores ou a consignação de regras de comportamento na empresa/organização se ela não possuir um ambiente de confiança para que as pessoas que sofrem o assédio sejam capazes de dar voz às suas lamentações.

Esse ambiente pode ser constituinte de projetos de ouvidoria ou uma comissão formada nas empresas, principalmente quando é indicada para receber acusações que se relatam intimidações e constrangimentos, ou o sigilo da informação seja garantido a quem sofre o assédio.

De acordo com Hirigoyen (2005), os diretores, gestores, administradores, sejam eles quem for, devem possibilitar o conceito claro nos regulamentos/conduas internos (as) explicando que o assédio moral não será aceito. Permitindo assim, permanentemente, que as práticas de gestão fundamentadas no assédio moral não possam ser admitidas nos múltiplos de conjunturas organizacionais.

### 3.1 Tipos de assédio moral

Após apresentar de forma detalhada toda uma conceituação sobre

assédio moral no trabalho e suas delimitações no ambiente de trabalho, faz-se necessário mostrar os principais tipos existentes de assédio moral no trabalho. Conforme estudos realizados por Hirigoyen (2005) e Peli e Teixeira (2006), o assédio moral pode ser de três tipos: vertical descendente, vertical ascendente e horizontal.

O primeiro é o mais comum de se encontrar. É o assédio moral exercido por um superior hierárquico sobre um subordinado. É o tipo de assédio que evidencia mais claramente a tipologia de Weber (1991), que trabalhou com a ideia de poder burocrático, presente em todas as organizações, sejam elas públicas ou privadas. A forma vertical ascendente é a menos frequente forma de assédio moral. É o assédio praticado por um subordinado sobre o seu superior hierárquico. A forma horizontal ocorre com pessoas do mesmo nível hierárquico dentro da organização. É um tipo de assédio que encontra respaldo na teoria de Sennett (1999) e tem origem na disputa entre iguais em busca de vitória em um ambiente competitivo. Por exemplo, um colega agride ou humilha o outro com o intuito de conseguir se destacar na organização, que, em geral, incentiva a disputa. (PELLI; TEIXEIRA, 2006, p. 33).

Em pesquisa realizada em 2002 por Hirigoyen, através de um questionário de levantamento de dados, onde teve como público-alvo 186 pessoas, foram apuradas informações quanto a origem do assédio e um cálculo de percentual concernente que cada origem tem de informação:

Tabela 2: Principais origens do assédio moral.

<b>ORIGEM DO ASSÉDIO</b>	<b>%</b>
Hierarquia	58
Diversas pessoas (incluindo colegas)	29
Colegas	12
Subordinado	01
<b>TOTAL</b>	<b>100</b>

Fonte: Hirigoyen (2002, p. 111)

Segundo Zanetti (2008, p. 67), o assédio moral pode ser individual ou coletivo, vertical ou horizontal, masculino ou feminino, ascendente ou

descendente, patológico ou estratégico, grupal ou individual, profissional ou familiar. Parece difícil sustentar uma forma separada identificada por assédio discriminatório, pois todo assédio é discriminatório. Ainda para esse autor as formas de assédio moral caracterizado como vertical e horizontal são definidas como:

O assédio é vertical descendente quando é realizado de cima para baixo, ou seja, por um responsável hierárquico que abusa de seu poder de direção. Essa forma de assédio é mais frequente que a vertical ascendente. Aqui a causa tem um denominador comum – o superior hierárquico se prevalece de seu poder de forma desmedida e arcaica. O objetivo pode ser o de reduzir a influência de um empregado junto àqueles que estão ao seu redor. Já o assédio vertical ascendente é de baixo para cima, ou seja, operado por um subordinado ou mais contra o superior hierárquico.

Nesse caso, subordinados agridem seu superior hierárquico por se oporem à indicação deste responsável, a exemplo da substituição de uma chefia; seja porque eles esperam a indicação de outra pessoa ou porque um deles esperava seu lugar ou ainda simplesmente porque eles não querem um superior responsável por eles. O assédio é horizontal quando é produzido entre colegas de mesmo nível hierárquico, sendo simples quando um trabalhador assedia outro e coletivo quando um grupo de trabalhadores assedia um colega. Alguns motivos levam ao assédio horizontal: Um grupo se esforça em constranger uma pessoa reticente a se conformar com as regras tomadas pela maioria; ou mais indivíduos escolhem como alvo uma pessoa em situação de fraqueza para colocar em prática seus objetivos; A agressão ocorre pela diferença da vítima seja por sexo, nacionalidade, religião, aparência física etc.

Para Zanetti (2008) ainda existe a forma mista que é a mistura dos dois anteriores, o que quer dizer que ocorra em uma relação de hierarquia como entre colegas de mesmo nível hierárquico (p. 72).

### 3.2 Consequências jurídicas do assédio moral no trabalho e sua relevância

Quanto às consequências jurídicas advindas do assédio moral no trabalho, podem ser elencadas inúmeras, no entanto, se faz necessário apresentar apenas algumas de interesses relevantes e mais vivenciadas na atualidade, uma vez que no ambiente do trabalho os empregados estão

expostos a tudo, desde uma chamada agravante que possa lhes causar um dano moral sério até um agravante maior no sentido de assediar moralmente a plenitude do empregado/trabalhador. Para Hirigoyen (2005, p. 24),

quando os funcionários começam a se sentir coisificados, o desempenho de suas tarefas tendem a ficar prejudicado. Os trabalhadores perdem a motivação para desenvolver suas atividades, o que acarreta uma queda de produtividade e reduz a qualidade do serviço. Dependendo do perfil do funcionário assediado, este pode, inclusive, perder o interesse pelo trabalho, ficar doente, preso a uma situação constrangedora, suportada apenas pela necessidade de se manter no emprego.

É importante frisar que o assédio moral intervém inteiramente na vida do trabalhador/empregado, afetando a sua própria identidade e decoro, como também as analogias afetivas e sociais, acarretando danos que não são mensuráveis ao seu estado físico e mental. É fato que esses danos podem evoluir e ocasionar uma incapacidade, como também uma evolução ainda maior acometendo a morte do trabalhador. Segundo Rufino (2006, p. 57) apud Peli e Teixeira (2006, p. 170),

o assédio é um desrespeito à dignidade e aos direitos individuais do empregado, o qual fica acuado diante da ideia da perda do emprego, tolerando a violação desses direitos [...] a marca da empresa pode sofrer danos irreparáveis de forma direta, mediante ações indenizatórias, ou indiretamente pelo dano causado à sua imagem. Ainda, segundo esses autores, o assediado passa por fases como: tratamento injusto por parte dos superiores, comprometimento da saúde, desmotivação, estresse, improdutividade e licenças por motivos de saúde.

Zanetti (2008, p. 17) lembra que o assédio moral não pode ser confundido com figuras próximas, por exemplo com o estresse, pois essa confusão poderá acarretar o pagamento de indenizações injustas e seu custo é grande, não somente para os empresários, mais também tem seu custo humano e social, por isso, vem a necessidade de sua prevenção, o que poderá ser feito quando houver boa vontade.

### 3.3 Como tentar prevenir o assédio moral no trabalho

O indivíduo quando assediado, não somente no ambiente de trabalho, tem que entender que precisa buscar ajuda. Dessa forma, é necessário que ele compreenda que a busca por ajuda deve ser constante seja ela advinda de dentro da sua empresa, ou de fora de seu ambiente de trabalho, por mais que a causa/situação de assédio tenha ocorrida na sua empresa/organização.

Como afirma Zanetti (2008, p. 157) a prevenção e o tratamento do assédio precisam ser feitos ponderando a forma com que está sendo realizado. Assim, é de suma importância o tratamento de suas causas e não somente se limitar aos seus efeitos para ter uma resposta efetiva e concreta. Ainda existem as ajudas e consultas médicas que, segundo esse autor, exercem um papel na prevenção de problemas com relação à saúde e à segurança do trabalhador na qualidade de conselheiro tanto dos empregados como dos empregadores.

Seu trabalho se desenvolve de duas formas: Pela sua intervenção no ambiente de trabalho, o médico do trabalho leva seu conhecimento junto ao empregador bem como aos representantes dos empregados, propondo ações corretivas das condições de trabalho, ações que são conduzidas pelo empregador; Pelo acompanhamento médico individual dos empregados, no quadro de proteção individual da saúde dos trabalhadores. (Ibidem, p. 159)

É imprescindível saber que o médico do trabalho sabe da existência do problema que o trabalhador/empregado sofre em seu ambiente de trabalho, com relação ao assédio poderá dialogar com a direção sobre esse problema para que o ambiente de trabalho melhore. (Ibidem). Entre outros profissionais que podem ajudar e auxiliar na prevenção e/ou recuperação é o psicólogo, psicanalista e ainda o psiquiatra, no que se diz respeito à recuperação psicológica. Quanto à análise do que é assédio moral na empresa, quais suas limitações para os empregadores, isso pode função do advogado da empresa, que tem como função, além de entrar com a ação de indenização pelos danos sofridos pelo assediado, ser consultor e ainda realizar treinamentos para fazer que o assédio seja tratado de forma preventiva, evitando o pagamento de indenizações altas. (Ibidem)

O assédio moral atravessa estágios de gestão referenciados na

comunicação direta e indireta, e ainda na valorização da subjetividade daqueles que efetivamente fazem o trabalho. Além disso, a construção de uma política intensa de prevenção do assédio moral solicita que as medidas sejam realmente adotadas e que os agressores se responsabilizem, como também o incremento de um trabalho de conscientização preventiva de todos os responsáveis pelo fazer organizacional. (PELLI; TEIXEIRA, 2006)

#### 4 CONCLUSÃO

O intuito de se pesquisar sobre o tema proposto foi poder, de alguma maneira, contribuir para a fixação dessas informações que são de muita relevância para o conhecimento jurídico, ampliando dessa forma os conhecimentos dos acadêmicos e profissionais envolvidos.

Diante da pesquisa realizada, é possível ponderar que o assédio moral está implantado na coletividade da humanidade há muito tempo, pode-se dizer que desde a época em que homens começaram a se relacionarem com eles mesmos. Contudo, evidencia-se que a conduta de assediar vem caracterizada com o início do assédio dentro da sociedade e em seguida observa-se a invasão do assédio no ambiente de trabalho. Salienta-se que a legislação brasileira ainda não possui uma norma de âmbito nacional eficaz que defina o que é o assédio moral e quais suas consequências reais no âmbito do trabalho.

Constatou-se que é preciso ter uma noção clara do que “é” e a “que se refere”, onde é possível diagnosticar que trabalhadores sofrem desse dano. Foi diagnosticado e interpretado para o leitor que as possibilidades e limites de aplicabilidade do assédio moral no trabalho realmente precisam ser repensadas, onde todos os sujeitos envolvidos merecem destaque, logo são eles os participantes dessa realidade, são eles que personificarão e qualificarão no ambiente de trabalho.

De uma forma geral, pode-se afirmar que o perfeito entendimento de assédio moral no trabalho está passando por uma evolução e que precisa ganhar forças na jurisdição pertinente para não ser comprometido e nem sofrer perda no seu sentido amplo que é a defesa dos trabalhadores em seu ambiente de trabalho quanto ao assédio, seja ele de qual tamanho ou magnitude venha a surgir.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, M. **Uma jornada de humilhações**. São Paulo: Fapesp, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-norma-pl.htm> >. Acesso em: 9 jun. 2013.

FERREIRA, H. D. B. **Assédio moral nas relações de trabalho**. 1. ed. Campinas: Russel, 2004, p. 126-127.

HIRIGOYEN, M.-F. **Mal-estar no trabalho**: redefinindo o assédio moral. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2002, p. 76.

\_\_\_\_\_. **Assédio moral**: a violência perversa do cotidiano. 6. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003, p. 9.

\_\_\_\_\_. **Assédio moral**: a violência perversa no cotidiano. 7. ed. Rio de Janeiro: Bertand Brasil, 2005.

\_\_\_\_\_. **Assédio moral**: a violência perversa do cotidiano. Tradução Maria Helena Kuhner. 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006, p. 65.

LIMA, R. O assédio moral, a microviolência do cotidiano – notas sobre o profascismo invisível. **Revista Urutágua**, Maringá, v. 1, n. 2, jul. 2001. Disponível em: < <http://www.uem.br/~urutagua/02ray.htm> >. Acesso em: 22 maio 2013.

NASCIMENTO, S. A. C. **O assédio moral no ambiente de trabalho**. 2004. Disponível em: < <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5433> >. Acesso em: 5 jun. 2013.

Freitas, G. et al. O assédio moral nas relações de trabalho de profissionais recém-formados. Disponível em: <[http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos08/500\\_Assedio\\_Moral.pdf](http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos08/500_Assedio_Moral.pdf)> Acesso em: 1º jun. 2013.

PELI, P.; TEIXEIRA, P. **Assédio moral**: uma responsabilidade corporativa. São Paulo: Ícone, 2006.

SENNETT, Richard. **A corrosão do caráter**: consequências pessoais do trabalho no novo capitalismo. Rio de Janeiro: Record, 1999.

TAMAYO, A. **Cultura e saúde nas organizações**. Porto Alegre: Artmed, 2004.

TARCITANO, J. S. C.; GUIMARÃES, C. D. **Assédio moral no ambiente de trabalho**. 2004. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Centro de Educação Tecnológica Estácio de Sá de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2004.

MIRANDA NETO, H.C. **Assédio Moral: constrangimento e humilhação em Instituições de Educação Superior**. Dissertação de Mestrado. Centro Universitário do Triângulo – UNIT – Uberlândia – MG 2002.

VENOSA, S. S. **Responsabilidade civil**. 8. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008, p. 41.

ZANETTI, R. **Assédio moral no trabalho**. 2008. Disponível em: <[http://www.robsonzanetti.com.br/v3/docs/livro\\_robson\\_zanetti\\_assedio\\_moral.pdf](http://www.robsonzanetti.com.br/v3/docs/livro_robson_zanetti_assedio_moral.pdf)>. Acesso em: 9 jun. 2013.

## **Compras na Administração Pública: o Pregão Eletrônico como Instrumento de Eficiência diante das Modalidades da Lei nº 8.666/93**

Acquisitions in the Public Administration: the Electronic Bidding as an Efficiency Instrument Regarding Other Methods of the Law No. 8666/93

**André Lezan Fernandes<sup>1</sup>**  
**Antônio Gonçalves de Oliveira<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

O bom uso dos recursos públicos, a transparência dos processos de compras governamentais e o uso de novas tecnologias são elementos fundamentais para o bom funcionamento da máquina pública contemporânea. Este estudo tem por objetivo discorrer sobre a modalidade pregão eletrônico de licitações públicas. O método utilizado para a elaboração deste estudo foi baseado no estudo bibliográfico de obras existentes que tratam sobre o tema. A modalidade pregão surgiu no início dos anos 2000 como uma nova forma do ente público realizar suas aquisições; ela proporciona mais agilidade e eficiência nas compras públicas. Aliada a essa maior eficiência e agilidade na execução do processo licitatório, o pregão, principalmente sua variante eletrônica, possibilita maior facilidade de acesso às informações sobre os certames, facilitando a fiscalização e o controle sobre os gastos e despesas da administração pública.

**Palavras-Chave:** Licitação. Pregão Eletrônico. Compras Públicas. Estado.

### **ABSTRACT**

The proper use of public resources, the transparency of government buying processes and the use of new technologies are key elements for the proper functioning of the modern public administration. This study aims to discuss

1 Discente do curso de Administração da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). E-mail: fernandes@alunos.utfpr.edu.br.

2 Contador, Advogado, Doutor em Engenharia de Produção, Mestre em Administração, Professor das Disciplinas: Governança Pública e desenvolvimento; e Orçamento e Finanças Públicas no Programa de Mestrado em Planejamento e Governança Pública (PGP/UTFPR). Tutor do Programa de Educação Tutorial em Políticas Públicas (MEC/FNDE). E-mail: agoliveira@utfpr.edu.br.

the electronic bidding system for public tenders. The method used for the elaboration of this study was based on the bibliographical study of existing works that deal with the subject. This trading method emerged in the early 2000s as a new way for the public entity to accomplish their purchases; the modality provides more flexibility and efficiency in public procurement. This, combined with the greater efficiency and agility in the execution of the bidding process, allowed this method, especially its electronic variant, to provide an easier access to information on biddings, facilitating the monitoring and control of expenditures and expenses of the public administration.

**Keywords:** Public Tender. Electronic Bidding. Public Procurement. State.

## 1 INTRODUÇÃO

A modalidade pregão teve sua primeira aparição como modalidade de compras públicas no Brasil no final do século passado, pós-constituição de 1988 e a partir da Medida Provisória nº 2.026, de 4 de maio de 2000, na qual instituiu-se uma nova modalidade de compra de bens e itens comuns na administração federal. Rapidamente a modalidade foi se popularizando devido a sua maior simplicidade em relação a outras modalidades de licitação, e passado menos de dois anos desde sua primeira aparição a modalidade foi levada a outras esferas da administração pública por meio da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002.

O ente público, em tese, consegue adquirir bens ou serviços pelo menor preço a ser ofertado por uma gama de fornecedores e distribuidores, os quais, obrigatoriamente, devem oferecer produtos e serviços de acordo com os pré-requisitos constantes no edital e cumprir determinadas características legais a fim de se tornarem aptos a participar do certame.

Indo ao encontro dessa aparente eficiência do processo de compras governamentais por meio de pregões, quando comparado a outras modalidades de compras governamentais no Brasil, observa-se que nessa modalidade, em contrapartida com a ideia inicial geradora da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002, na qual se pretendia diminuir o tempo e simplificar a compra de bens e serviços comuns, transcorridos 12 anos de publicação da lei ainda existem longos períodos de espera, ociosidade e grande carga burocrática entre cada fase do processo licitatório.

Sobre as fases existentes em uma licitação de modalidade pregão, bem como a relativa alta carga burocrática cobrada das pessoas jurídicas ou pessoas físicas que desejam participar dos certames, cita-se como exemplos os documentos de habilitação jurídica e contábil; não obstante, é um reflexo do paradoxo que ocorre na administração pública brasileira, na qual o objetivo é aumentar a eficiência de processos, serviços e paralelamente aumentar o controle e a fiscalização sobre os mesmos.

Percebe-se a importância do estudo e da discussão sobre a modalidade pregão como forma de compra governamental ao analisar os dados do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, publicados no Portal de Compras Governamentais (BRASIL, 2015, nos quais, de acordo com o órgão, no ano de 2013 o valor das compras públicas brasileiras realizadas por intermédio de pregões eletrônicos movimentou a quantia de R\$ 46.082.535.791,33, e as realizadas por pregões presenciais a importância de R\$ 816.979.487,17.

O somatório de valores movimentados por meio do uso da modalidade pregão evidencia quão grande é o volume de capital gerado por intermédio dessa modalidade licitatória. Cabe aqui citar o grande número de profissionais ligados ao setor, tanto por parte da administração pública – aqui entende-se todo profissional ligado à gestão e controle de entidades e órgãos públicos, os quais buscam defender os interesses do estado, diminuindo os gastos e maximizando a utilização dos recursos públicos – como também pelos profissionais do setor privado, que observam o estado como o maior comprador de todo o território nacional, em termos de volumes requisitados e valores movimentados.

Este estudo não tem por finalidade estabelecer métricas ou quantificar índices e indicadores de eficiência em processos licitatórios realizados por meio de pregões, pois tal quantificação extrapolaria a proposta delineada. Da mesma forma, este trabalho não pretende apresentar alternativas ou modificações na forma de se licitar utilizando a modalidade pregão, mas realizar um estudo sobre o tema.

## **2 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ÊNFASE NA EFICIÊNCIA E ECONOMICIDADE**

Eficiência pode ser entendida como o conceito de emprego de

recursos de forma a obter os objetivos propostos da melhor forma possível. Para Amora (1998, p. 242), de forma simplista: “Eficiência: Virtude de produzir um efeito; eficácia”.

O princípio da eficiência expresso no caput do art. 37 da Carta Magna (BRASIL, 1988) diz que em qualquer um dos Poderes da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios deverá ser obedecido os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Sobre a importância do princípio de eficiência na administração pública, Meirelles (2002) discorre sobre o tema apresentando a ideia de que:

O princípio da Eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função prestação administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas como legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e seus membros (MEIRELLES, 2002, p. 94).

É notável que o princípio da eficiência desse à administração pública uma visão de melhor aplicação do recurso público, pois com a introdução desse princípio não bastou o Estado ter apenas o controle de suas ações e tarefas, ele passou a ter que se preocupar também com os resultados de suas ações (CASTRO, 2006, p. 8).

Em relação ao princípio de economicidade na administração pública, Oliveira (1990, p. 94) explica que ele busca entender se o ente público recebeu a melhor proposta para a realização do objetivo procurado, se os melhores meios para a obtenção da melhor proposta foram de fato buscados, e ainda se ela se enquadra na relação custo-benefício procurado; os conceitos de eficiência e economicidade se harmonizam, e o segundo completa o primeiro (BUGARIN, 1999).

## 2.1 Aquisições na administração pública

Sobre o processo de aquisições na administração pública, a Carta Magna (BRASIL, 1988) no art. 37, inciso XXI determina que salvo casos específicos na legislação vigente, todas as obras, serviços, alienações e correlatos deverão ser contratados mediante processo de licitação pública,

o qual deve garantir igualdade de participação entre todos os concorrentes, estabelecendo cláusulas específicas a fim de salvaguardar o ente público.

Para regulamentar o art. 37 da Carta Magna (*Ibidem*), surgiu em 1993 a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (*Idem*, 1993), que instituiu normas e regulamentou a forma como devem ser executadas as licitações de serviços, obras, compras e outras modalidades passíveis de licitação, tal como consta no art. 1º da referida lei: “Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (*Idem*, 1993).

O processo de compras na administração pública é estabelecido e controlado por uma série de leis, decretos e órgãos, sendo que alguns foram anteriormente citados; na próxima seção os processos de licitações e contratos serão expostos para maior aprofundamento sobre o tema das aquisições públicas.

## 2.2 Licitações e contratos

É possível encontrar diversas definições sobre licitações, mas neste estudo será utilizado o conceito de Meirelles (2002) e de Di Pietro (2012). Para Meirelles, a licitação é um procedimento no qual o ente público escolhe a proposta mais vantajosa para ele; para a escolha dessa proposta o Estado cria um ambiente de competitividade igual a todos os interessados em contratar com o governo (MEIRELLES, 2002, p. 241).

Ao encontro dessa definição, Di Pietro (2012, p. 298) define licitação como um procedimento administrativo no qual, no exercício da função administrativa, o ente público abre oportunidade a todos os interessados que se sujeitem a determinadas condições especificadas no instrumento convocatório para que tenham oportunidade de terem suas propostas, se aceitas, contratadas pela administração pública.

Pode-se dizer, então, que a licitação é a forma que a administração pública dispõe para executar seus contratos (ADRIANO, 2013).

Com as ideias trazidas pelos autores é possível notar que as esferas públicas estão em processo de normatização e regulamentação de suas formas de aquisições, com o objetivo, entre outras coisas, de proporcionar maior transparência ao processo de compras governamentais (*Ibidem*, p. 34).

A Administração Pública, ao realizar um processo de licitação, deve respeitar os princípios dispostos no art. 3º da Lei nº 8.666/93 (BRASIL, 1993). No Quadro 1 esses princípios são brevemente explicados.

Quadro 1: Princípios norteadores nas licitações.

<b>Princípio</b>	<b>Características principais</b>
Legalidade	Pode-se entender Legalidade como o fato da administração pública não poder executar ou realizar nada fora do que consta na Lei. Esse princípio é um instrumento de atuação e aplicação do Ordenamento Jurídico vigente. (BASTOS, 1996, p. 25).
Impessoalidade	Sobre esse princípio escreveu Di Pietro (2012, p. 305) que todos os participantes dos certames licitatórios devem ser tratados de forma igual. As decisões do ente público devem ser pautadas em critérios objetivos.
Moralidade	O princípio da moralidade pode ser entendido como o comportamento exigido da Administração Pública, não apenas legal, mas também condizente com a moral e bons costumes, os princípios de equidade e justiça (DI PIETRO, 2012, p. 306).
Igualdade	O princípio da igualdade tem como objetivo impedir a discriminação ou favorecimento a qualquer participante de um processo licitatório seja por meio de cláusulas tendenciosas ou pelo julgamento imparcial de propostas (ADRIANO, 2013, p. 35).
Publicidade	A publicidade nas licitações é o princípio que todas as fases da licitação serão devidamente divulgadas a todos os interessados de maneira que o processo seja transparente e compreensível (MEIRELLES, 2002, p. 242).
Julgamento objetivo	É o princípio de que em toda licitação os julgamentos sejam apoiados em fatores concretos e plausíveis; esse princípio visa eliminar discricionarismo na escolha das propostas, obrigando os julgadores que tomem a decisão baseados nos critérios pré-estabelecidos pelo instrumento convocatório (Ibidem, p. 244).

Fonte: Elaboração dos autores a partir de Bastos (1996, p. 25); Di Pietro (2012, p. 306); Adriano (2013, p. 35) e Meirelles (2002, p. 242 e 244).

Percebe-se que os processos licitatórios são envoltos em uma série de regras e princípios que ditam como eles devem ser elaborados e executados; mais adiante serão listadas às modalidades de licitação por meio de pregoão.

Ainda sobre as licitações, cita-se o importante conceito da competitividade nas licitações públicas. A Lei nº 8.666/93 (BRASIL, 1993) cita que é vetado aos agentes públicos tolerar, admitir, incluir nos atos da convocação cláusulas ou condições que impeçam a igual competição

entre os que participam do certame. O art. 3º da mesma lei garante que a competitividade, importante princípio para a obtenção da proposta mais vantajosa para a administração, seja alcançada.

### 2.3 O pregão como modalidade licitatória

A modalidade pregão foi oficialmente estabelecida, da maneira como é conhecida atualmente, pela MP nº 2.026 (BRASIL, 2000) de 4 de maio de 2000, vindo a ser posteriormente transformada na Lei nº 10.520 (Idem, 2002) de julho de 2002. De acordo com Santana (2008), a modalidade pregão caminha junto com a boa governança, no sentido de que:

O surgimento do pregão no Brasil, em 2000, é fato que deve ser posto ao lado de outro marco da boa governança, aqui instalada também pela edição da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000 (a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Ou seja, pregão e gestão fiscal responsáveis são alguns ingredientes que alteram (e muito) as arcaicas estruturas administrativas no Brasil. Por isso que sempre dizemos: o pregão ainda renderá bons frutos para toda a sociedade brasileira (SANTANA, 2008, p. 35).

O pregão, de maneira semelhante a outras modalidades licitatórias existentes pretende obter para a administração pública a melhor proposta possível, aquela que irá trazer mais vantagens para o Estado, sendo na contratação de serviços ou a aquisição de bens e serviços comuns (MACHADO, 2015).

Sobre a adoção da modalidade por parte dos Estados e Municípios, Santana (2008, p. 46) diz que inicialmente o pregão era apenas utilizado na esfera da União, isso devido ao fato de haver uma proibição, contida no art. 2º da Emenda Constitucional nº 06 de 15 de agosto de 1995 (BRASIL, 1995), que tempos depois foi solucionada com a Lei nº 10.520/02 (Idem, 2002).

O processo de instauração da modalidade pregão na administração pública foi gradual e relativamente moroso, cujo uso/emprego se deu primeiramente na esfera da União, para posteriormente ser levado às esferas Estaduais e Municipais e entidades da administração pública direta e indireta.

## 2.4 As fases na modalidade pregão

A modalidade pregão possui uma característica que a torna única comparada a outras modalidades tradicionais de licitação, que é a inversão da análise da fase de habilitação. Nessa modalidade, diferente do que ocorre nas licitações convencionais, o preço é discutido antes da habilitação, sendo que para participar da disputa de preços o competidor apenas declara possuir os requisitos constantes no ato convocatório, que serão analisados apenas se sua proposta for a escolhida pela administração (SANTANA, 2008).

De acordo com Santana (2008, p. 43), as fases internas e externas do pregão estão previstas na Lei nº 10.520/02; sobre a fase externa a Lei nº 10.520/02 (BRASIL, 2002) determina que essa fase seja iniciada com a convocação dos eventuais interessados e, de acordo com o texto, seja obedecido um conjunto de regras que o texto original da lei estabelece.

Na seção seguinte será estudado o pregão eletrônico; essa modalidade apresenta algumas diferenças e peculiaridades em relação a presencial não apenas no que diz respeito a diferenças existentes na fase externa, mas também de outras características que a diferem da modalidade presencial.

## 2.5 O pregão eletrônico

O pregão eletrônico não possui regulamentação específica na Lei nº 10.520/02, sendo regulamentado pelo Decreto nº 5.450, de 31 de maio de 2005; no decreto em questão o pregão eletrônico é definido da seguinte maneira:

A modalidade de licitação pregão, na forma eletrônica, de acordo com o disposto na Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002, destina-se à aquisição de bens e serviços comuns, no âmbito da União, e submete-se ao regulamento estabelecido neste decreto (BRASIL, 2005).

Na lei nº 10.520/02, art. 2º, §1º, é possível apenas identificar a seguinte referência sobre a execução de um pregão: “poderá ser realizado o pregão por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, nos termos de regulamentação específica” (Idem, 2002).

Sobre essa falta de regulamentação do pregão eletrônico na lei nº

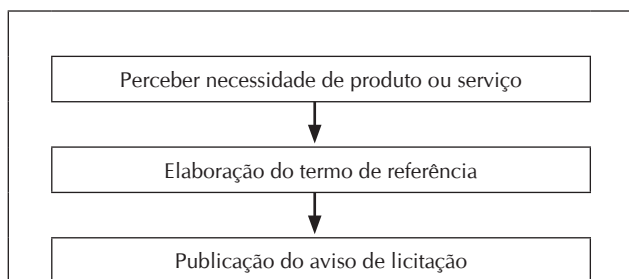
10.520/02, Santana (2008, p. 354) diz que apesar da regulamentação do pregão eletrônico ser conduzida por um decreto, não é concebível que os fundamentos e regulamentos da Lei nº 10.520/02 sejam ignorados.

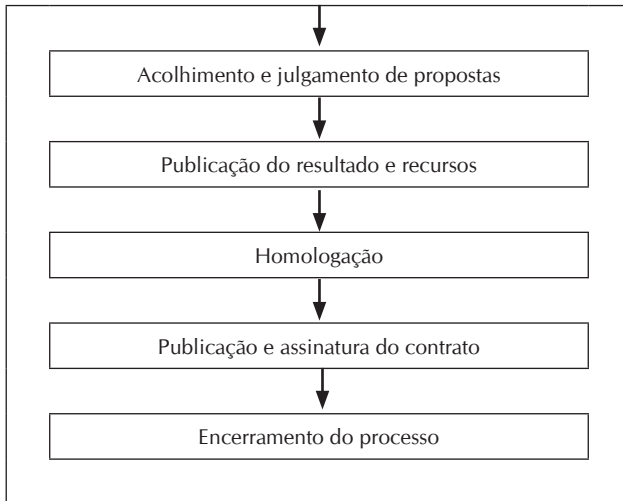
O pregão eletrônico possui algumas distinções em relação ao pregão presencial (SANTANA, 2008, p. 354-355). É possível perceber essas diferenças no credenciamento, que é feito perante o provedor do sistema eletrônico mediante senha e chave de acesso exclusivas do licitante; a sessão é virtual e ocorre na internet, e o recebimento das propostas pode ocorrer a partir do momento da publicação do edital, até momentos antes da abertura da sessão. Sobre outras diferenças, cita-se a proibição de identificação do licitante durante a fase de lances e a habilitação que é feita também por meio virtual, bem como a declaração de vencedor.

A participação em disputas de pregão eletrônico exige, por parte do licitante, o uso da tecnologia da informação. Isso, segundo Moreira (2013), acaba por estimular os licitantes para que se modernizem e passem a utilizar a tecnologia da informação em seus negócios; ainda segundo o autor, a utilização do ambiente virtual para disputas de lances também gera como vantagem maior impessoalidade no certame, uma vez que os licitantes estão distantes uns dos outros, tal como o pregoeiro dos licitantes.

A seguir mostra-se o fluxograma básico do processo de criação e conclusão de um pregão de modalidade eletrônico.

Fluxograma 1: Processos de uma licitação de modalidade pregão eletrônico.





Fonte: Elaboração dos autores a partir de Silveira e Ducati (2013).

Sobre o processo de habilitação no pregão eletrônico, Fernandes (2010) diz que:

Em termos práticos no pregão eletrônico a habilitação tem-se resumido a inscrição em cadastro de fornecedores. Isso implica substancial diferença entre as formas virtual e eletrônica, pois a primeira todos os elementos exigíveis são analisados, na segunda há uma tendência à generalização dos requisitos às habilitações (FERNANDES, 2010).

Caso o pregão seja promovido por entidade federal integrante do Sistema de Serviços Gerais, o credenciamento do participante e sua manutenção serão realizados por meio de registro no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (SICAF) (Ibidem).

Santana (2008), discorrendo sobre algumas das vantagens da modalidade pregão, diz que sua implementação resultou não apenas em economia na aquisição de bens públicos, mas também em mais transparência e eficiência na contratação de bens e serviços do ente público. Ainda segundo o autor, o processo é mais simples, rápido e desburocratizado quando comparado com outras modalidades de licitação.

Sobre a transparência nos processos licitatórios de pregão, Rebelo (2015) diz que:

É relevante observar que a transparência não deve ser confundida com a publicação em meios oficiais ou com a simples divulgação, por mais ampla que seja, isto é, a publicação e divulgação dos atos isoladamente não são suficientes para caracterizar a transparência, sendo de importância ímpar que o conteúdo do que é divulgado seja de razoável entendimento para o cidadão comum, pois se ao contrário fosse, não haveria a possibilidade do controle pleno pela sociedade, como deve ocorrer. No pregão eletrônico a transparência de todos os atos inerentes à licitação é evidente e de fácil compreensão (REBELO, 2015).

O controle e a transparência dentro da modalidade pregão, em especial a modalidade eletrônica, pode ser realizado a partir da leitura das atas, as quais são de livre acesso à população, e também o acompanhamento das fases e resultados, no pregão eletrônico, pode ser feito virtualmente a qualquer momento por meio da rede mundial de computadores.

## 2.7 Comparação entre as diversas modalidades licitatórias

Desde sua origem, a modalidade pregão já propôs agilizar o processo de compras governamentais. A inversão de fases da habilitação foi o grande elemento gerador dessa rapidez de execução; os processos de compras que antes exigiam uma verificação de habilitação de todos os participantes envolvidos antes do certame propriamente dito exigiam prazos de até um mês para terem essa verificação concluída.

O pregão, por meio da inversão de fases da habilitação, conseguiu reduzir em até 22 dias o tempo médio gasto com a fase de habilitação e recepção de propostas. A Tabela 1 a seguir exemplifica a diferença de prazos entre as fases de um processo licitatório de pregão em relação a outras modalidades de licitação.

Tabela 1: Tempo médio de execução de fases de processos licitatórios.

Etapa/modalidade licitatória	Convite	Tomada de preços	Concorrência	Pregão presencial	Pregão eletrônico
Requisição	1	1	1	1	1

Aprovação do orçamento	2	2	3	2	2
Preparação do edital	5	7	10	2	2
Publicação do aviso do edital	1	1	1	1	1
Habilitação e recepção de propostas	5	15	30	8	8
Julgamento da habilitação	2	5	5	-	-
Julgamento da proposta	2	5	5	1	1
Declaração do vencedor	5	5	5	-	-
Total de dias transcorridos	23	41	60	15	15

Fonte: Elaboração dos autores a partir de Faria et al. (2011), dados do Departamento de Licitações da Prefeitura Municipal de Viçosa, MG.

Conforme ilustrado na Tabela 1, o julgamento de habilitação, que em algumas modalidades chega a se estender por até 5 dias, na modalidade pregão é inexistente; a elaboração do edital do pregão também é um processo mais rápido que em outras modalidades licitatórias, levando apenas 2 dias, sendo que em outras modalidades os prazos podem chegar a até 10 dias.

O somatório das economias de tempo possíveis de se alcançar com o uso da modalidade pregão acabam por torná-lo um dos mais rápidos processos de contratação de bens e serviços da administração pública brasileira.

O pregão, em especial sua variante eletrônica, representa um aperfeiçoamento do processo de compras no Brasil; as diversas inovações apresentadas por essa modalidade garantem uma maior agilidade e economia aos processos de compras, proporcionando ainda uma desburocratização dos processos de compras governamentais (BITTENCOURT, 2006, p. 21). Comparando o pregão presencial com o eletrônico, não há muitas diferenças em relação ao tempo de execução de cada fase, porém a forma eletrônica apresenta outras vantagens implícitas em relação a forma presencial – essas vantagens são tratadas no tópico a seguir.

## 2.8 O pregão eletrônico como forma mais eficiente de licitação

O pregão eletrônico possui características que o distinguem da modalidade presencial; entre essas se cita as economias de custos e o aumento

do número de participantes devido à inexistência de distâncias geográficas com o uso da internet, e ainda a maior transparência das etapas do processo (FORTUNATO, 2010).

A modalidade ainda proporciona maior redução de preços na aquisição de grande parte dos serviços e bens da administração pública. O item 6, publicado na Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), exemplifica o percentual de economia obtido em diversos itens de tecnologia adquiridos pela Universidade Federal de Viçosa (UFV) e Prefeitura Municipal de Viçosa (PMV) em relação aos valores de referência do mercado.

Tabela 2: Percentual de economia em compra de itens de tecnologia.

Nº	Item	Valor estimado	Presencial	Eletrônico
1	Computador	R\$ 1200,00	12,40	6,26
2	Aparelho de Fax	R\$ 500,00	6,68	14,71
3	Impressora matricial	R\$ 500,00	4,31	5,88
4	Aparelho de telefone	R\$ 80,00	0,81	2,03
5	Cartuchos	R\$ 60,00	33,19	32,75
6	Impressora jato de tinta	R\$ 300,00	0,81	12,78
7	Cabo de rede	R\$ 20,00	35,57	32,41
8	Placa de rede	R\$ 80,00	65,64	70,55
9	Gravadora	R\$ 200,00	13,41	11,57
10	Teclado	R\$ 50,00	12,30	46,63
11	Disquete	R\$ 30,00	0,00	22,58
12	Ar condicionado	R\$ 1300,00	5,58	22,93
13	Geladeira	R\$ 1200,00	10,68	22,00
14	Câmera digital	R\$ 600,00	9,86	4,62
15	Bateria para computador	R\$ 150,00	2,20	81,00
TOTAL ACUMULADO		-	213,44	388,7

Fonte: Elaboração dos autores a partir de Faria et al. (2008). Dados coletados no Departamento de Licitações da Prefeitura Municipal de Viçosa no período entre julho e agosto de 2008.

De acordo com a Tabela 2, o total acumulado do percentual de economia obtido nos certames de ambas as modalidades é maior na modalidade eletrônica; salienta-se aqui que a pesquisa não considerou o quantitativo dos itens em relação ao seu valor estimado. Essa diferença pode ser consequência do maior acesso que o pregão eletrônico oferece; nele, o licitante não precisa estar presente fisicamente no local do certame, mas conectado por meio da internet ao site no qual é realizado.

O pregão eletrônico proporciona também transparência ao processo de compras, universalidade de participação e facilidade em acompanhar os certames por intermédio da internet; o contato físico inexistente entre os licitantes e servidores atua como mecanismo que dificulta a realização de fraudes ou corrupção nos certames de compras governamentais (FARIA et al., 2011).

Conhecidas algumas diferenças do pregão eletrônico em relação às demais modalidades, nota-se que sua implementação trouxe uma série de melhorias para a administração pública; no capítulo a seguir conclui-se este estudo.

### **3 METODOLOGIA**

De acordo com Gil (2007), a pesquisa pode ser definida como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados” (GIL, 2007, p. 17).

Analisando a definição de Gil (2007), qualifica-se este trabalho como sendo uma pesquisa básica; na visão de Gergardt e Silveira (2009) Objetiva gerar novos conhecimentos, para o avanço da Ciência, sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais.

Em relação aos objetivos, este documento se enquadra na definição de pesquisa descritiva que para Trivinos (1987) refere-se a uma pesquisa que exige do investigador um conjunto de informações sobre o que se deseja estudar. Esse tipo de trabalho tem como ideia principal descrever fatos e fenômenos, expondo conceitos relativos à temática que envolve a execução de compras públicas, o funcionamento das diferentes modalidades e as características da modalidade pregão eletrônico.

A abordagem de pesquisa empregada neste estudo é baseada na abordagem qualitativa, que segundo Gerhardt e Silveira (2009) é o aprofundamento intelectual de determinado tema e não a quantificação ou extração de dados numéricos.

O presente trabalho utiliza-se de pesquisa bibliográfica, buscando livros, artigos, teses e dissertações relacionadas ao tema de estudo do trabalho; esse tipo de pesquisa é caracterizado por “estudo direto de fontes científicas, sem precisar recorrer diretamente aos fatos/fenômenos da realidade empírica” (OLIVEIRA, 2007, p. 69). A pesquisa bibliográfica, presente em grande maioria das modalidades de pesquisa, se faz necessária para o estudo e análise dos materiais já produzidos sobre o tema em estudo.

Utiliza-se também pesquisa documental, pois este estudo compreendeu a análise de documentos constantes no interior de órgãos públicos (VERGARA, 1998, p. 46), como: leis, decretos e medidas provisórias relacionadas às modalidades de licitação praticadas no Brasil, com maior enfoque nas específicas para a modalidade pregão, tanto a modalidade presencial quanto a variante eletrônica; ainda sobre pesquisa documental, Ludke e André (1986, p. 38) trazem que “pode se constituir numa técnica valiosa de abordagem de dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas, seja desvelando aspectos novos de um tema ou problema”.

De acordo com Gil (1999, p. 66), trata-se de duas categorias bem semelhantes, diferenciando apenas que na bibliográfica são utilizados fundamentos já analisados e fundamentados por diversos autores, e na documental buscam-se contribuições de materiais que ainda não necessariamente foram pesquisados, como leis, decretos e medidas provisórias.

Pode-se conceituar ainda este trabalho como uma pesquisa exploratória, levando-se em consideração a definição de Gil (2007) que diz que esse tipo de pesquisa se preocupa em verificar quais fatores geram ou contribuem para a ocorrência de determinados fatores, buscando uma maior proximidade com o problema de estudo a fim de torná-lo mais perceptível ou construir hipóteses.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES DE NOVOS ESTUDOS

Este estudo teve como principal fator motivador estudar o pregão eletrônico como forma mais eficiente de aquisição de bens e serviços por parte da administração pública, comparando o pregão eletrônico com as demais modalidades existentes na Lei nº 8666/93, e ainda discorrendo sobre aspectos gerais de funcionamento da modalidade pregão, em especial sua variante eletrônica; também teve como objetivo destacar os principais aspectos relacionados à eficiência e agilidade proporcionadas pelo uso do pregão eletrônico nas compras e contratações governamentais.

A modalidade, implementada em 2005, além de ser moderna e condizente com as atuais tendências globais de uso da tecnologia da informação para tornar processos e atividades mais eficientes, permitiu à administração pública uma forma inovadora e ágil de realizar suas aquisições e contratações.

O uso da rede mundial de computadores facilitou e universalizou o acesso ao certame, que até então, devido aos mais diversos obstáculos físicos e econômicos decorrentes da necessidade de se fazer presente fisicamente no ato, ficava restrito a participantes locais ou então a empresas com maior poder econômico; o pregão eletrônico, por sua vez, possibilitou maior participação de licitantes.

A economicidade gerada pelo uso do pregão eletrônico é um de seus principais fatores de destaque perante as demais modalidades licitatórias; essa economia gerada para a administração pública pode resultar em um redirecionamento da verba economizada para outros setores da sociedade, trazendo assim maiores benefícios para a população, que em linhas gerais é a destinação final, direta ou indireta, dos produtos e serviços contratados por meio dos certames licitatórios.

A facilidade de acesso ao certame e suas informações, como editais, resultados, recursos e andamento de processos, faz da modalidade pregão eletrônico uma das mais transparentes existentes atualmente na administração; com sua utilização o cidadão ou a pessoa jurídica, desde que possuindo acesso à rede mundial de computadores e obedecendo a alguns critérios, pode se tornar agente ativo na execução de um certame.

A transparência da modalidade reforça ainda a ideia do Estado Democrático de Direito, no qual a proteção do cidadão e seus direitos são

os principais alicerces do estado; essa transparência e facilidade de acesso às informações faz ainda dessa modalidade não apenas mais uma modalidade licitatória, mas um instrumento ativo de prevenção à corrupção e ao crime, dificultando fraudes e roubo do patrimônio público.

Não menos importante, a agilidade que o pregão proporciona, em especial na forma eletrônica, conseguida por meio da inversão de fases e outras características próprias da modalidade, evita o desperdício de horas de trabalho do agente público e proporciona mais agilidade de resposta da administração pública aos anseios e necessidades da sociedade.

Nota-se então que o pregão eletrônico é uma considerável evolução em termos de eficiência, agilidade, transparência e facilidade de acesso em comparação aos meios tradicionais de aquisições públicas; sua formatação e forma de execução estão compatíveis com a sociedade da informação e tecnologia em que vivemos.

Tendo como base o estudo realizado neste trabalho, defende-se o uso da modalidade licitatória pregão eletrônico como forma principal de aquisição de bens e contratação de serviços na administração pública brasileira. Sua utilização, além das vantagens já citadas, tem trazido comprovada economia de recursos para a administração pública e talvez até mesmo para os licitantes, cabendo estudos futuros para analisar seu impacto sobre eles.

Cumprindo o que se propunha, este trabalho apresentou uma pequena parcela sobre o amplo universo de informações sobre a temática. Não se propõe aqui o esgotamento do mesmo, mas sugere-se futuros estudos sobre a modalidade e suas características e consequências; e finalmente, em resposta à questão problema, conclui-se que, tendo por base os estudos realizados neste trabalho, o pregão eletrônico, devido a sua inversão de fases e facilidade de participação e controle proporcionados pelo uso da rede mundial de computadores, é um instrumento de maior eficiência e economicidade perante as demais modalidades na contratação de bens e serviços para a administração pública.

## REFERÊNCIAS

ADRIANO, P. R. I. **Processos licitatórios**: legislação e formalização. 2013, 152 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública)

– Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

AUGUSTINHO, S. M. **A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de controle social para a “Governança” do Estado**: um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013. 2013, 171 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

AMORA, Antônio Soares. **Minidicionário Soares Amora da Língua Portuguesa**. 4º Ed. São Paulo: Saraiva. 1998. 242 p.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva 1996. p. 25

BITTENCOURT, S. **Pregão passo a passo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Temas & Ideias, 2006.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 4 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)>. Acesso em: 1 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 2.026, de 4 de maio de 2000**. Institui, no âmbito da União, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/2026.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/2026.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.520 de 17 de julho de 2002.** Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10520.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5450, de 31 de maio de 2005.** Regulamenta o pregão, na forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/decreto/d5450.htm)>. Acesso em: 2 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. **Ministério do planejamento Orçamento e Gestão - Portal de Compras do Governo Federal.** Disponível em: <<http://www.comprasgovernamentais.gov.br>>. Acesso em: 28 nov. 2015

BUGARIN, Paulo Soares. **O Princípio Constitucional da Economicidade.** Correio Braziliense, Brasília, 12 abr. 1999, s/p.

BULIGON, D. **O controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos municípios paranaenses.** 2012, 244 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

CASTRO, R. B. de. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. In: 30º ENCONTRO DA ANPAD, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf>>. Acesso em: 14 fev. 2015.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FARIA, E. R. et al. Estudo comparativo de redução de custos e tempo nas modalidades de licitação por pregão eletrônico e presencial. 5º CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2008. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/>>

artigos82008/595.pdf> . Acesso em: 2 maio 2015.

FARIA, E. R. et al. Pregão eletrônico versus pregão presencial: estudo comparativo de redução de preços e tempo. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 47-61, 2011.

FERNANDES, JORGE ULISSES JACOBY. **Regras de habilitação em pregão eletrônico e presencial**. In: O pregoeiro, v. 6, n. Ed. esp., p. 86-92, nov. 2010.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FORTUNATO, S. M. et al. O pregão eletrônico como ferramenta econômica e de accountability: uma análise da Seção Judiciária de Santa Catarina, 2010, São Paulo. In: XIII SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO DA USP, 2010. **Anais do XIII Seminário em Administração da USP...** São Paulo, Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=78](http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=78)>. Acesso em: 11 maio 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Taxa média geométrica de crescimento anual da população (população presente e residente)**. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=pop119>>. Acesso em: 21 jan. 2015.

LUDKE, M & ANDRÉ, M.E.D. **A Pesquisa em educação: abordagens**

**qualitativas.** São Paulo:EPU, 1986.

MACHADO, João Paulo Pinheiro. **O pregão como modalidade de licitação.** Disponível em: <<http://www.unibrasil.com.br/arquivos/direito/20092/joao-paulo-pinheiro-machado.pdf>> Acesso em:15 fev. 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2002.

MOREIRA, E. de O. Questões atuais pertinentes ao pregão eletrônico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 16, n. 114, jul. 2013. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13391](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13391)>. Acesso em: abr. 2015.

OLIVEIRA, R. F. de; HORVATH, E.; TAMBASCO, T. C. C. **Manual de direito financeiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa.** Petrópolis, Vozes, 2007.

PISA, B. J. **Uma proposta para o desenvolvimento do Índice de Avaliação da Governança Pública (IGovP):** instrumento de planejamento e desenvolvimento do Estado. 2014, 222 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

PROCURADORIA DA REPÚBLICA EM SERGIPE. **Item resumo do pregão.** Disponível em: <[http://www.prse.mpf.mp.br/ acessibilidade/licitacoes/resumo\\_do\\_pregao/](http://www.prse.mpf.mp.br/ acessibilidade/licitacoes/resumo_do_pregao/)>. Acesso em: 15 abr. 2015.

REBELO, D. A. **Pregão eletrônico transparência e eficácia na prestação da assistência integrada.** Rio de Janeiro: Revista do Clube Naval nº 361, 2012. Disponível em: <<https://www.clubenaival.org.br/Informativos/arquivo/RCN%20361%20para%20Web.pdf>> Acesso em: 22 Nov. 2015.

SANTANA, J. E. **Pregão presencial e eletrônico:** manual de implantação,

operacionalização e controle. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SILVEIRA, N.G; DUCATI, ERVES. **O Custo do Pregão Eletrônico e a Aplicação do Princípio da Economicidade – Caso Eletrosul**. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças Iniciação Científica em Contabilidade, 5. ,2014, Florianópolis.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. Revisão junho 2011. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, TCU, Ano XLIV, n. 12, 2011. In: PISA, B. J. **Uma proposta para o desenvolvimento do Índice de Avaliação da Governança Pública (IGovP): instrumento de planejamento e desenvolvimento do Estado**. 2014, 222 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

TRIVINOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

## **Uma Análise dos Repasses da União Transferidos a Municípios Brasileiros: um Estudo de Caso na Prefeitura de Santo Antônio da Patrulha no Estado do Rio Grande do Sul**

An Analysis on the Federal Transfers Conveyed to Brazilian Municipalities:  
a Case Study in Santo Antônio da Patrulha City Hall in the State of Rio  
Grande do Sul

**Cleber José Nascimento<sup>1</sup>**  
**Alisson Júnior da Silva<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

A gestão de recursos vinculados exerce papel fundamental para a execução de políticas públicas. Gerenciar projetos corresponde à utilização de conhecimento, habilidades, ferramentas e técnicas para tornar possível o controle e aplicação adequada do dinheiro público, liberados mediante transferência de recursos por município, conforme projetos aprovados. Este artigo reflete sobre os mecanismos institucionais de repasses regulares de recursos federais transferidos a municípios brasileiros. A investigação versa também sobre o processo de contabilização realizado pelo município de Santo Antônio da Patrulha quanto às transferências recebidas originadas de projetos. Nesse sentido, a pesquisa analisa a transmissão de dados da contabilidade do município ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) por meio do Programa Autenticador de Dados (PAD). A metodologia utilizada neste estudo foi bibliográfica, exploratória e de estudo de caso. Os resultados da pesquisa mostraram a fragilidade do controle desses recursos, uma vez que ficou evidente que apenas 1% do total dos recursos de convênios foram localizados após cotejamento dos dados transmitidos ao TCE-RS pelo município, por meio do PAD, e de dados cadastrados no Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União (CGU). Infere-se ainda que a Prefeitura, no exercício social de 2013, teve ingresso da Receita com três CNPJ diferentes,

1 Professor Mestre do Curso de Ciências Contábeis pela Faculdade Cenecista de Osório (Facos) e Servidor Técnico do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE). E-mail: cleberjose1964@bol.com.br/cjn@tce.rs.gov.br.

2 Graduando em Ciências Contábeis pela Facos. E-mail: alissonjr1995\_@hotmail.com.

e apenas o CNPJ nº 88.814.199/0001-32 foi utilizado pela contabilidade para transmitir dados. Evidenciou-se também que de todos os empenhos de 2013, conforme dados do Portal de Transparência do TCE-RS, foi utilizado somente o CNPJ mencionado; os demais não foram localizados na contabilidade.

**Palavras-Chave:** Gestão de Projetos. Metodologia. Controle Externo.

## ABSTRACT

The linked resources management plays a fundamental role for the public politics execution. Managing projects correspond to the use of knowledge, skills, tools and techniques so that the control and correct application of the public treasury is possible, liberated by transfer of federal funds by municipality, according to approved projects. This article considers the institutional mechanisms of federal resources regular allocations conveyed to Brazilian municipalities. The investigation also discusses the accounting process accomplished by the city of Santo Antônio da Patrulha in relation to the received transferences originated through projects. In this regard, the research analyses the account data transmission of the city to the Audit Court in the state of Rio Grande do Sul (TCE-RS, in the Portuguese abbreviation), through the Data Authenticator Program (DAP). The methodology used in this study was bibliographical, exploratory and of case study. The research results showed the resource control fragility, once it was clear that only 1% of the total resources of covenants were located after collating the data transferred to TCE-RS by the municipality through the DAP and also data registered in the Transparency Portal of the Brazilian Office of the Comptroller General. It is also evident that the City Hall, in the fiscal year of 2013, entered in the Federal Internal Revenue with three different registries in the National Directory of Legal Entities (CNPJ) and only the number 88.814.199/0001-32 was used by the accountability in order to transmit data. Also, it was evident that in all of the 2013 proceeds allocation documents, according to data from the Transparency Portal of the TCE-RS, only the CNPJ number mentioned was used, and the others were not found in the accounting.

**Keywords:** Project Management. Methodology. External Control.

## 1 INTRODUÇÃO

Conforme a pesquisa de Vargas (2005), um projeto de governo é caracterizado por uma sequência clara e lógica de eventos, empreendimento não repetitivo, sendo conduzido por pessoas dentro de parâmetros predefinidos no tempo, custo, recursos envolvidos e qualidade da atividade a ser desenvolvida.

A grande dificuldade de construção de projetos é encontrar profissionais adequados que compreendam a estrutura e a execução de leis que nor-teiam a aprovação de projetos com o Governo Federal.

Nesse sentido, este estudo procura contribuir para a compreensão da relação institucional estabelecida entre União, Prefeitura Municipal e Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) no aspecto da liberação de recursos, bem como o controle desse processo utilizando registro da contabilidade.

Nascimento (2014), em sua pesquisa de dissertação de mestrado, traz elementos importantes para o debate, argumentando que o profissional contabilista produz informações de extrema importância à sociedade sobre o aspecto da transparência de contas de gestão, e com o intuito de dar visibilidade ao controle social, utiliza registros de atos/fatos contabilizados tempestivamente pela contabilidade.

É evidente que para o cidadão ter um controle adequado dos dados produzidos pela contabilidade os profissionais deverão, em tese, ter registro contábil em tempo real, obedecer ao princípio de contabilidade do registro pelo valor original e facilitar o acesso do cidadão a esses dados, que por vezes não tem conhecimento de ferramentas de controle e acompanhamento.

No aspecto da contabilização, a Lei Complementar 131/09 ampliou o texto do artigo 48, da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, que trata da transparência na gestão pública, evidenciando que os registros da contabilidade deverão ser realizados em tempo real, ou seja, se foi contabilizado hoje, amanhã deverá estar na internet.

O referido ordenamento jurídico dispõe sobre o registro na contabilidade de todas as receitas e despesas de qualquer origem que ingressarem na entidade pública, seja por meio de transferências da União ou do Estado.

O uso das boas práticas em gerenciamento de projetos no setor público e em especial no âmbito do controle externo é recente; no entanto, a exi-

gência crescente dos cidadãos por serviços públicos de qualidade reforçam a importância dessa prática em todas as esferas do poder público.

Diante do exposto, surge a questão da pesquisa: de que forma os repasses da União transferidos ao município são contabilizados pela Prefeitura de Santo Antônio da Patrulha?

Para responder, esta pesquisa objetiva investigar os relatórios transmitidos ao TCE-RS por meio do acesso público ao Programa Autenticador de Dados (PAD).

Para executar a pesquisa, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (1) realizar um referencial teórico compatível com o tema da pesquisa; (2) realizar o cotejamento dos relatórios e da Controladoria Geral da União com os relatórios do TCE-RS, bem como o Relatório de Receita e despesas do município pesquisado; e (3) refletir sobre as divergências em conjunto com o questionário aplicado à Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Secretaria do Tesouro Nacional

A STN do Ministério da Fazenda foi criada a partir da publicação do Decreto nº 954.52 em 1986, com a finalidade de atribuir administração aos sistemas de programação financeira de contabilidade do setor público e de execução orçamentária.

Ela tem a missão de informar ao cidadão, de forma transparente, a despesa e receita na aplicação adequada do gasto público, bem como dar visibilidade ao cidadão em relação à utilização de ferramentas de controle modernas e ágeis, utilizando inclusive modelos internacionais (ROCHA, 2015).

A Instrução Normativa (IN) nº 2/2012, regramento editado pela STN, disciplina a coleta e o fornecimento de informações acerca de requisitos fiscais dos estados, do Distrito Federal e de municípios. Por conta disso, seu objetivo é normatizar a realização de transferências voluntárias às entidades públicas em esfera estadual, municipal e no Distrito Federal.

Essa norma define, ainda, a Administração Pública Federal como concedente dos recursos e responsável pela transferência voluntária de recursos

federais, e como conveniente o órgão ou entidade da administração, estadual ou municipal – ou seja, que recebe o recurso como transferências correntes, contabilizados pela contabilidade do ente receptor em todas as esferas de governo (BRASIL, 2013, p. 10).

Para haver um controle mais adequado da concedente foi criado pela STN o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), que é um sistema estruturante responsável por várias áreas da contabilidade, em especial a coleta, tratamento e divulgação de informações.

O sistema foi desenvolvido em três frentes de trabalho: Taxonomia; Matriz de Saldos Contábeis (MSC). O modelo de coleta de informações utiliza a linguagem Extensible Business Reporting Language (XBRL), usada para representar e transmitir informações financeiras, amparada nas experiências internacionais bem-sucedidas para tratamento de dados contábeis, financeiros e fiscais. (BRASIL, 2013, p. 10).

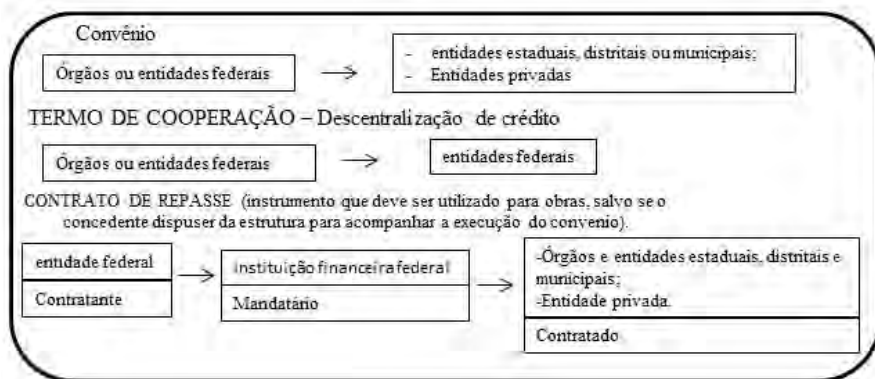


Figura 1: Fluxo de transferências voluntárias.

Fonte: Adaptado de Controladoria-Geral da União – CGU (2014).

A Figura 1 salienta o fluxo da transferência voluntária entre a União, órgão da Administração Pública Federal, e órgãos ou entidades da Administração Pública estadual, distrital ou municipal (direta e indireta), bem como entidades privadas sem fins lucrativos. Também faz referência ao contrato de repasse, que deve ser utilizado para acordos com obras.

## 2.2 Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

O controle externo no Rio Grande do Sul, exercido pelo TCE/RS como órgão auxiliar do poder legislativo, regula-se, além da CF/88, por Lei Orgânica (11.424/2000) e regimento interno próprio, e pelas normas infraconstitucionais pertinentes. Kronbauer et. al. (2011). O auxílio descrito no texto constitucional funciona como órgão técnico e opinativo em seus pareceres, que após o trânsito em julgado é encaminhado para julgamento do Poder Legislativo.

Na pesquisa de Kronbauer et al. (2011) em relação ao controle realizado diretamente pelo Estado, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) define, na seção IX capítulo VII, duas espécies: (1) interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) externo, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

Referente à recepção de dados pela contabilidade municipal, o TCE-RS utiliza o conjunto de dados e informações gerados pelas entidades da esfera municipal, e os coloca à disposição dos técnicos do TCE para consultas e pesquisas, subsidiando análises e auditoria.

O Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de contas (SIAPC) abrange os sistemas PAD e o programa gerador da Manifestação Conclusiva do Controle Interno (MCI), e o trabalho de padronização de elenco de contas e uso de recursos vinculados (MANUAL TCE-RS, 2014).

## 2.3 Controle social e transparência

Conforme Andrade (2008, p. 6), “a transparência nas contas públicas é um dos pilares da LRF e um dos indicadores de gestão responsável”. Nesse conjunto, Cruz (2002, p. 19) relata que somente as leis não garantem a transparência, é necessário “um espírito estadista e uma filosofia cooperativa” para legítima publicação das informações que sejam de interesse da sociedade.

Prevista pela Lei Complementar nº 131, a Lei da Transparência acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dar outras providências, buscando determinar a disponibilização, em tem-

po real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

A promoção de políticas públicas inclusivas tem como eixo norteador a melhoria das condições de vida para a população de modo amplo, no intuito de contribuir com a igualdade de oportunidades e construir valores éticos socialmente aceitos.

As ideias de participação e controle social estão intimamente relacionadas: por meio da participação na gestão pública, os cidadãos podem intervir na tomada de decisões administrativas, orientando a administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, possam exercer controle sobre a ação do Estado, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação.

A participação contínua da sociedade na gestão pública é um direito assegurado pela Constituição Federal, permitindo que os cidadãos não só participem da formulação das políticas públicas, mas também fiscalizem de forma permanente a aplicação dos recursos públicos.

Assim, o cidadão tem o direito não só de escolher seus representantes de quatro em quatro anos, mas também de acompanhar e supervisionar de perto, durante todo o mandato, como esse poder discricionário está sendo exercido.

### 2.3.1 Controladoria-Geral da União (CGU) e controle dos recursos

É de fundamental importância que cada cidadão assuma essa tarefa de participar da gestão pública e de exercer o controle social do gasto do dinheiro público. A CGU é um dos órgãos de controle da correta aplicação dos recursos federais repassados aos estados, municípios e Distrito Federal. No entanto, devido às dimensões do Estado Brasileiro e do grande número de municípios que possui (5.560), a CGU conta com a participação dos cidadãos para que o controle dos recursos seja feito de maneira ainda mais eficaz (BRASIL, 2013).

A existência desse controle social requer projetos educacionais de massa de longo prazo, pois a desinformação, o desinteresse, a cultura de não participação por medo de represália e talvez até a origem histórico-cultural brasileira dificulta muito a implementação desse controle.

Nesse sentido, Di Pietro (2005) confirma o relato anteriormente descrito referente à conscientização da sociedade sob o direito de participar desse controle. Para isso, a autora descreve a necessidade de conscientizar a sociedade para mostrar que ela tem o direito de participar desse controle, e por conta disso é necessário criar instrumentos de participação amplamente divulgados e postos ao alcance de todos.

A autora ainda corrobora o debate ao afirmar, sobretudo, a cultura do povo; para isso é preciso criar instrumentos de participação amplamente divulgados e postos ao alcance de todos de forma muito clara.

### 2.3.2 O Siconfi e controle das informações

O Siconfi é o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro, uma nova ferramenta destinada ao recebimento de informações financeiras, contábeis e de estatísticas fiscais provenientes de 5.564 municípios, 26 estados, do Distrito Federal e da União.

A ampliação do Siconfi coube ao Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), que analisou as boas práticas internacionais na área de transmissão e processamento de dados, além das necessidades decorrentes do crescente fluxo de informações produzidas pelas unidades federativas.

O Siconfi está na rede mundial de computadores, sendo considerado o instrumento habilitado a alcançar os ambiciosos objetivos que decorrem da modernização das práticas contábeis aplicadas no setor público nacional.

Por isso, um dos principais objetivos da criação dessa ferramenta é a integração da contabilidade orçamentária, analítica e patrimonial na adaptação de uma contabilidade pública moderna que viesse a ser grande aliada dos gestores públicos, podendo assim ter um controle financeiro das diferentes instâncias administrativas.

A tecnologia utilizada pela STN para fazer parte do escopo do Siconfi é o padrão XBRL, especificamente projetado para aplicação na área de negócios e transmissão de dados financeiros. Entretanto, o XBRL pode ser usado para armazenar ou transportar dados, tendo como principal objetivo torná-lo uma linguagem universal para a divulgação de dados contábeis e fiscais, podendo substituir os controles formais hoje existentes.

## 2.4 Contabilidade aplicada ao setor público

Segundo Petri (1981), a contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade geral aplicada às entidades de direito público interno; assim, Araújo (2009, p. 1) destaca que “a Contabilidade Pública é de importância vital para o controle e o planejamento da administração pública”. Nessa linha, Kohama (2009, p. 25) descreve que o objetivo da contabilidade pública é coletar, lançar, armazenar e explicar os fatos que modificam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas. Por essa razão o autor corrobora o argumento de que nenhum valor, seja despesa ou receita, deverá ficar sem registro, sob pena de infringir princípios da contabilidade e ferir o Código de Ética do Contabilista.

### 2.4.1 Profissional da contabilidade

Kohama (2009, p. 25) conceitua a contabilidade pública como “o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública: o patrimônio público e suas variações”.

A contabilidade pública teve início no Brasil, de acordo com Araújo (2009, p. 31), “com a chegada da família real portuguesa em 1808, quando da instalação de seu governo foi publicado um alvará criando o Erário Régio, que instituiu normas reguladoras de escrituração contábil”.

No Brasil, foi regulamentada a Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, com o propósito de instituir normas para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, que rege a contabilidade pública até hoje.

## 3 DADOS E ANÁLISES DE DADOS

Conforme visto na introdução deste trabalho, o objetivo principal é investigar os relatórios transmitidos ao TCE-RS por meio do acesso público ao PAD, no exercício de 2013, em relação à Prefeitura de Antônio da Patrulha com o montante de R\$ 27.741.770,39.

Tabela 1: Transferência de recursos por estado/município.

<b>UF: RIO GRANDE DO SUL Exercícios 2013</b>	
<b>Descrição do total</b>	
Total destinado aos favorecidos situados no estado	R\$ 12.870.466.573,24
total destinado ao Governo do Estado	R\$ 3.882.454.555,61
Total destinado aos favorecidos situados nos municípios do Estado:	R\$ 8.988.012.017,63
Total destinado aos favorecidos situados no município Santo Antônio da Patrulha:	R\$ 27.741.770,39

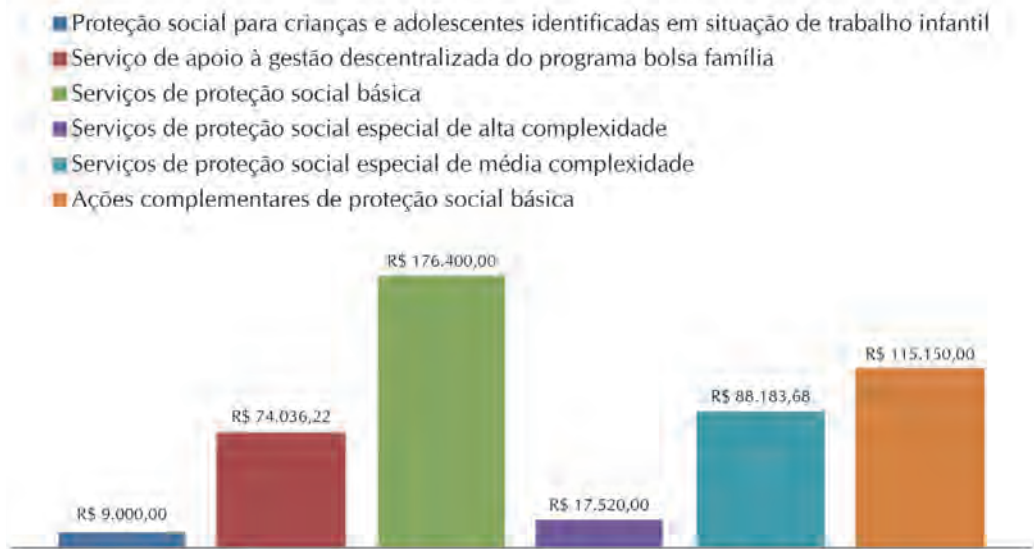
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2014).

A Tabela 1, disponibilizada no site do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, demonstra as transferências aos municípios de recursos oriundos de projetos elaborados pelo Executivo de Santo Antônio da Patrulha e aprovados pela União para o exercício de 2013, evidenciando o ingresso de R\$ 27.741.770,39, que em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Os gráficos abaixo relacionados demonstram o desmembramento do total de recursos orçamentários no exercício de 2013; eles estão desmembrados por CNPJ, identificando-se 3 (três) CNPJ distintos do município pesquisado, sendo eles: 13.477.830/0001-56 para os recursos de convênios ou repasses da função da Assistência Social; 11.232.497/0001-90 para os recursos de convênios ou repasses da Função Saúde; e 88.814.199/0001-32, identificado como o principal da organização. Os valores totais repassados às pessoas naturais que têm auxílio do convênio de Bolsa Família também estão desmembrados, e também os recursos de convênios destinados aos Círculos de Pais e Mestres (CPM) localizados no município.

Gráfico 1: Recursos conforme cada ação governamental ao município.

**Recurso destino à Assistência Social**  
CNPJ: 13.477.830/0001-56

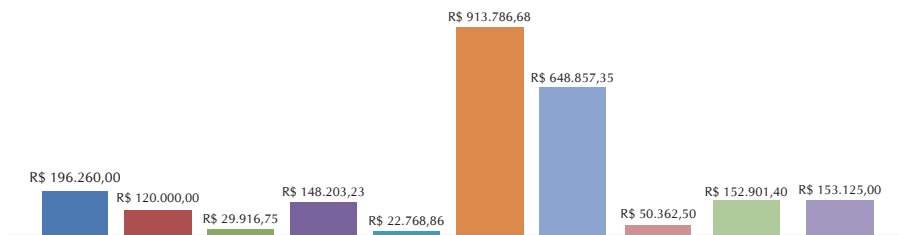


Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

Os dados do Gráfico 1 foram extraídos do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, que mostra as transferências de recursos destinados aos convênios aprovados para a Assistência Social aos municípios, totalizando o valor de R\$ 480.289,90, que em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Gráfico 2: Recursos referentes à Função Saúde em cada respectiva ação governamental do município.

Recurso destinado à Função Saúde  
CNPJ: 11.232.497/0001-90



- Construção e ampliação de Unidades Básicas de Saúde - UBS
- Estruturação da rede de serviços de atenção básica de saúde
- Incentivo financeiro aos entes federados para a vigilância em saúde
- Incentivo financeiro aos Estados, Distrito Federal e Municípios para a vigilância em saúde
- Incentivo financeiro aos Estados, Distrito Federal e Municípios para Execução de Ações de Vigilância Sanitária
- Promoção da assistência farmacêutica do SUS
- Piso de atenção básica variável - saúde da família
- Promoção da assistência farmacêutica do SUS
- Promoção da assistência farmacêutica e insumos estratégicos na atenção básica em saúde
- Serviço de atendimento móvel de urgência samu 192

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

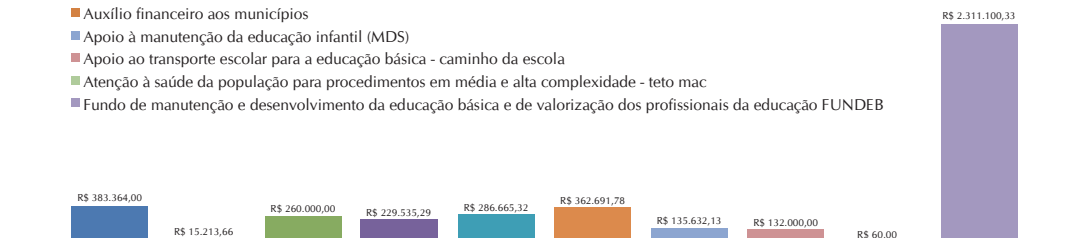
Os dados do Gráfico 2 foram extraídos do Portal da Transparência da Controladoria Geral do União, correspondente STN, que mostra as transferências aos municípios de recursos destinados aos convênios aprovados para a Função Saúde, totalizando o valor de R\$ 2.283.056,77, que em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Considerando a amplitude dos recursos oriundos destinados ao município referente ao CNPJ 88.814.199.0001-32, foi realizado 2 (dois) gráficos para melhor clareza e entendimento.

Gráfico 3: Todos os recursos destinados ao CNPJ 88.814.199.0001-32 em cada respectiva ação governamental do município.

### Recursos vinculados ao CNPJ 88.814.199/0001-32

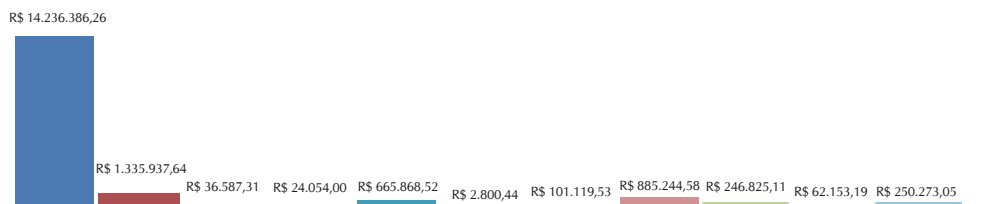
- Apoio à alimentação escolar na educação básica
- Apoio à organização, à gestão e à vigilância social no território, no âmbito do sistema único de assistência social - SUAS
- Apoio a projetos de infraestrutura e serviços em territórios rurais
- Apoio à política nacional de desenvolvimento Urbano
- Apoio ao transporte escolar na educação básica
- Auxílio financeiro aos municípios
- Apoio à manutenção da educação infantil (MDS)
- Apoio ao transporte escolar para a educação básica - caminho da escola
- Atenção à saúde da população para procedimentos em média e alta complexidade - teto mac
- Fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação FUNDEB



Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

### Recursos vinculados ao CNPJ 88.814.199/0001-32

- Fundo de participação dos municípios - FPM (CF, art. 159)
- Implantação de espaços integrados de esporte, cultura, lazer e serviços públicos - praças dos esportes e da cultura
- Implantação e adequação de estruturas esportivas escolares
- Implantação e modernização de infraestrutura para esporte educacional, recreativo e de lazer
- Infraestrutura para a educação básica
- Repartição de recursos da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE combustíveis
- Transferência a Estados, Distrito Federal e Municípios para compensação da isenção do ICMS aos estados exportadores - (art. 91 ADCT)
- Transferência da cota-Parte do salário-educação (Lei nº 9.424, de 1996 - Art. 15)
- Transferência do imposto territorial rural
- Transferência de cotas-partes da compensação financ. pela exploração de recursos minerais (Lei nº 8.001, de 1990 - Art. 2º)
- Transferências do fundo especial dos royalties pela produção de petróleo e gás natural (Lei nº 7.525, de 1986 - Art. 6º)

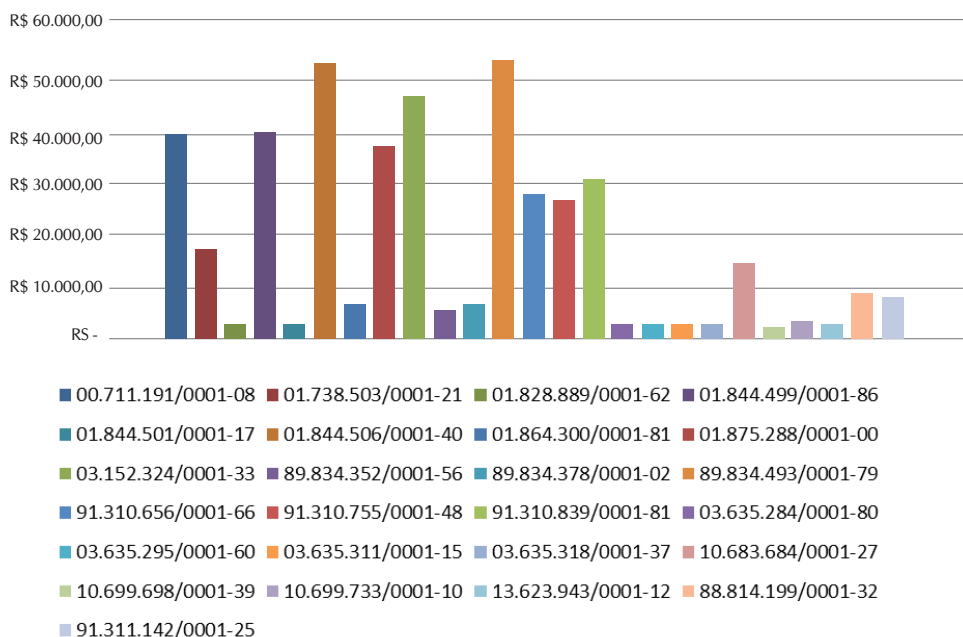


Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

Os dados dos Gráficos 3 e 4 foram extraídos do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, que mostra as transferências aos municípios de recursos destinados aos demais convênios aprovados para a assistência social, cultura, desporto e lazer, educação, organização agrária e urbanismo, totalizando o valor de R\$ 21.963.512,14, que em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Gráfico 5: Recursos da ação governamental Dinheiro Direto na Escola para a educação básica.

### Recursos destinados à Função Educação



Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

Os dados do Gráfico 5 foram extraídos do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, que mostra as transferências de recursos destinados à Função Educação aos municípios; assim como os outros recursos, ele está com os CNPJ dos CPM de origem, com a ação governamental Dinheiro Direto na Escola para a educação básica, totalizando o valor de R\$ 450.354,58, que em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Quadro 1: Recursos da ação governamental Dinheiro Direto na Escola para a educação básica.

<b>Função: Assistência Social</b>		
Ação governamental: 8442 - Transferência de renda diretamente às famílias em condição de pobreza e extrema pobreza (Lei nº 10.836, de 2004)		
Quantidade CPF	Fonte - finalidade	Total no ano (R\$)
1.893	Bolsa família	R\$ 2.411.132,00

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

Os dados do Quadro 1 foram extraídos do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, que mostra as transferências de recursos destinados à Função Assistência Social aos municípios. Assim como no Gráfico 5, não consta nenhum dos 3 (três) CNPJ, mas em cada repasse consta o CPF do indivíduo; eles não abrem convênios por CPF, pois não é o objetivo deste artigo, totalizando o valor de R\$ 2.411.132,00, que em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Quadro 2: Recursos conforme ação governamental de concessão de bolsa para famílias com crianças e adolescentes identificados em situação de trabalho.

<b>Função: Assistência Social</b>		
Ação governamental: concessão de bolsa para famílias com crianças e adolescentes identificadas em situação de trabalho		
CPF	Favorecido	Total no ano (R\$)
122.86860.25-6	MARCIANA DA SILVA RAMOS	R\$ 300,00

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados da STN (2015).

Os dados do Quadro 2 foram extraídos do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, que mostra as transferências de recursos destinados à Função de Assistência Social aos municípios. Esse recurso conta como pessoa natural, como receptora desse recurso, e em tese ingressou na contabilidade municipal na rubrica de receitas.

Observou-se que, após o desmembramento do montante repassado ao município, estaremos aplicando 4 (quatro) unidades após a vírgula para a eficácia das análises deste estudo, em ordem crescente, do menor percentual ao maior. Assim, compreende-se que o recurso destinado à concessão de bolsa para famílias com crianças e adolescentes identificados em situação de trabalho corresponde a 0,0011%; o recurso destinado ao Dinheiro Direto na Escola para a educação básica corresponde a 1,6234%; o recurso destinado ao CNPJ: 13.477.830/0001-56 corresponde a 1,7313%; a transferência de renda para famílias em condição de pobreza e extrema pobreza (Lei nº 10.836, de 2004) corresponde a 8,6913%; os recursos destinados ao CNPJ: 11.232.497/0001-90 corresponde a 8,7816%; e os recursos destinados ao CNPJ: 88.814.199/0001-32 corresponde a 79,1713%.

Para a realização da pesquisa, foi elaborado um questionário com alguns pontos relevantes que foram encontradas durante o desmembramento dos recursos orçamentários. Foi aplicado o questionário ao Siconfi e ao TCE-RS, ambos enviados pela abertura de chamada e pelo seus correspondentes sites.

O TCE-RS respondeu a abertura de chamada como situação descartada, que corresponderia ao arquivo anexado no questionário, já o Siconfi respondeu via e-mail, apresentado neste trabalho.

Quadro 3: Questionário aplicado ao Siconfi enviado em 18/09/2015 e recebido em 23/09/2015.

1-Como funciona a contabilização dos recursos federais no município?	Para essa pergunta, ler item 3.6.4 – Transferências de Recursos Intergovernamentais da Parte I do MCASP, disponível em: <a href="http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/mcasp">http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/mcasp</a>
--	---

<p>2-Tem que seguir o regime de competência?</p>	<p>Depende do enfoque. Se o enfoque for a receita orçamentária, ela segue as fases descritas na lei 4.320: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. Se o enfoque for patrimonial, utiliza-se o regime de competência segundo alguns critérios para reconhecimento e mensuração. Ler partes I e II do MCASP.</p>
<p>3-Existe regra quanto à abertura de um novo CNPJ?</p>	<p>Pergunta não bem especificada.</p>
<p>4-O CNPJ é vinculado a Prefeitura e não ao Gabinete do Prefeito?</p>	<p>Pergunta não bem especificada.</p>
<p>5-É permitido a Prefeitura constituir outro CNPJ, a exemplo a Secretaria da Assistência Social para receber Recursos de Projetos da União, através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).</p>	<p>Não é de nossa competência opinar sobre esse assunto.</p>
<p>6-Os Recursos originados ao Bolsa Família o Contador Público Municipal contabiliza e transmite ao PAD esta contabilização como Origem do Receita, e de que forma acontece o ingresso no PAD, para acontecer a evidencia da contabilidade pelo Regime de Competência.</p>	<p>Não temos conhecimento do que seja PAD. Favor entrar em contato com quem trate do assunto.</p>

7-Todos os valores que ingressarem no município deverão acontecer a contabilização, seja qual for a natureza? Orçamentária, extra orçamentária, doações, recursos federais-Bolsa família e outras formas de controle.

De acordo com a lei 4.320/64 Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Art. 100 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Dessa forma, todos os fatos que alterem o a situação líquida patrimonial do ente público, dependentes ou não de execução orçamentária, deverão ser contabilizados.

<p>8-Conforme o a Lei 131/09 em conjunto a Lei 12.527/2011, ha como acompanhar a contabilização das Receitas oriundas de Recursos Federais, se sim, qual é a forma de acompanhamento pelo controle social?</p>	<p>Segundo a Lei 131/2009, art. 48-A, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes à.</p> <p>I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.</p> <p>II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. Os municípios têm de 1 a 4 anos para se adaptarem a essas exigências legais, dependendo do tamanho da população. O controle social pode ser efetuado com a solicitação dessas informações ou a disponibilização pelos próprios poderes ou tribunais de contas respectivos.</p>
<p>9-Os recursos destinados à Bolsa Família, o Município Contabiliza no PAD? E se sim em qual rubrica?</p>	<p>Não temos conhecimento do que seja PAD. Favor entrar em contato com o órgão competente.</p>
<p>10-Qual é o valor de transferências de recursos vinculados da União destinados aos favorecidos situados no município SANTO ANTÔNIO DA PATRULHA/RS, em cada ação governamental, no exercício de 2013?</p>	<p>A principal fonte para esse tipo de informação é o Portal da Transparência, da Controladoria-Geral da União, disponível em <a href="http://transparencia.gov.br/">http://transparencia.gov.br/</a>.</p>

Fonte: Siconfi (2015).

Ao analisar o questionário aplicado ao Siconfi, percebe-se a falta de conhecimento sobre o PAD, sendo que a contabilização e os relatórios deveriam estar interligados entre os órgãos apresentados neste trabalho,

sendo eles Siconfi, TCE-RS e o município.

Para analisar os dados do TCE-RS, observamos seu site; colocamos o nome do município pesquisado e assim verificamos, conforme o quadro a seguir, as receitas, despesas e empenhos no exercício de 2013.

As análises dos dados e discussões serão apresentadas em um confronto entre o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e a Secretaria do Tesouro Nacional versus município de Santo Antônio da Patrulha, de forma clara e sucinta; utilizamos a letra “L” para os valores localizados e “NL” para os valores não localizados (vale ressaltar que o TCE-RS não averiguou as contas públicas desse município no exercício de 2013). Para o confronto dos dados, solicitou-se os relatórios desse executivo municipal à contadora, pois não está de acordo com a legislação em vigor para a transparência de órgãos públicos.

Quadro 4: Confronto de recursos encontrados entre STN, TCE-RS e município.

<b>Ações governamentais</b>	<b>STN</b>	<b>TCE-RS</b>	<b>S.A.P</b>
Construção e ampliação de Unidades Básicas de Saúde (UBS)	R\$ 196.260,00	NL	L
Estruturação da rede de serviços de Atenção Básica de Saúde	R\$ 120.000,00	NL	L
Incentivo financeiro aos entes federados para a Vigilância em Saúde	R\$ 29.916,75	NL	L
Incentivo financeiro aos estados, Distrito Federal e municípios para a Vigilância em Saúde	R\$ 148.203,23	NL	L
Incentivo financeiro aos estados, Distrito Federal e municípios para execução de Ações de Vigilância Sanitária	R\$ 22.768,86	NL	NL
Piso de Atenção Básica fixo	R\$ 913.786,68	NL	L
Piso de Atenção Básica variável – saúde da família	R\$ 648.857,35	NL	NL
Promoção da assistência farmacêutica do Sistema Único de Saúde (SUS)	R\$ 50.362,50	NL	NL

Promoção da assistência farmacêutica e insumos estratégicos na Atenção Básica em Saúde	R\$ 152.901,40	NL	NL
Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (Samu) – 192	R\$ 153.125,00	NL	L
Apoio à alimentação escolar na educação básica	R\$ 383.364,00	NL	NL
Apoio à Manutenção da Educação Infantil (MDS)	R\$ 135.632,13	NL	NL
Apoio à organização, gestão e vigilância social no território no âmbito do Sistema Único de Assistência Social (Suas)	R\$ 15.213,66	NL	NL
Apoio à Política Nacional de Desenvolvimento Urbano	R\$ 229.535,29	NL	NL
Apoio a projetos de infraestrutura e serviços em territórios rurais	R\$ 260.000,00	NL	L
Apoio ao transporte escolar na educação básica	R\$ 286.665,32	NL	NL
Apoio ao transporte escolar para a educação básica – Caminho da Escola	R\$ 132.000,00	L	L
Atenção à saúde da população para procedimentos em média e alta complexidade – Teto MAC	R\$ 60,00	NL	NL
Auxílio financeiro aos municípios	R\$ 362.691,78	NL	NL
Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)	R\$ 2.311.100,33	NL	L
Fundo de Participação dos Municípios (FPM) – CF, art. 159	R\$ 14.236.386,26	NL	NL
Implantação de espaços integrados de esporte, cultura, lazer e serviços públicos – Praças dos Esportes e da Cultura	R\$ 1.335.937,64	NL	NL
Implantação e adequação de estruturas esportivas escolares	R\$ 36.587,31	NL	NL
Implantação e modernização de infraestrutura para esporte educacional, recreativo e de lazer	R\$ 24.054,00	NL	NL

Infraestrutura para a educação básica	R\$ 665.868,52	NL	NL
Repartição de recursos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) – Combustíveis	R\$ 2.800,44	NL	L
Transferência a estados, Distrito Federal e municípios para compensação da isenção do ICMS aos estados exportadores (art. 91 ADCT)	R\$ 101.119,53	NL	NL
Transferência da cota-parte do Salário-Educação (Lei nº 9.424, de 1996 – Art. 15)	R\$ 885.244,58	NL	NL
Transferência do Imposto Territorial Rural	R\$ 246.825,11	NL	NL
Transferências de cotas-partes da Compensação Financeira pela exploração de recursos minerais (Lei nº 8.001, de 1990 – Art. 2º)	R\$ 62.153,19	NL	NL
Transferências do Fundo Especial dos Royalties pela Produção de Petróleo e Gás Natural (Lei nº 7.525, de 1986 – Art.6º)	R\$ 250.273,05	NL	NL
Proteção social para crianças e adolescentes identificadas em situação de trabalho infantil	R\$ 9.000,00	NL	NL
Serviço de Apoio à Gestão Descentralizada do Programa Bolsa Família	R\$ 74.036,22	NL	NL
Serviços de Proteção Social Básica	R\$ 176.400,00	NL	NL
Serviços de Proteção Social Especial de Alta Complexidade	R\$ 17.520,00	NL	NL
Serviços de Proteção Social Especial de Média Complexidade	R\$ 88.183,68	NL	NL
Ações complementares de Proteção Social Básica	R\$ 115.150,00	NL	NL
Dinheiro Direto na Escola para a educação básica	R\$ 450.354,58	NL	L
Transferência de renda diretamente às famílias em condição de pobreza e extrema pobreza (Lei nº 10.836, de 2004).	R\$ 2.411.132,00	NL	L

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados da STN, 2013; TCE-RS (2013); e município (2013).

Na ação governamental de construção e ampliação de Unidades Básicas

de Saúde (UBS) vale ressaltar a diferença entre município, STN e TCE-RS. Foi localizado valor inferior ao valor de receita orçamentária, tendo como valor total do recurso pela STN no município de R\$ 23.107,41, correspondendo ao valor de R\$ 196.260,00.

Na ação governamental de Estruturação da Rede de Serviços de Atenção Básica de Saúde os valores entre STN e município, sendo contabilizado o recurso no valor de R\$101.987,67.

Foram contabilizadas por parte do município as ações governamentais de incentivo financeiro aos entes federados para a Vigilância em Saúde e incentivo financeiro aos estados, Distrito Federal e municípios para a Vigilância em Saúde, classificado no município como teto financeiro da Vigilância em Saúde, o valor contabilizado desta ação governamental divergiram com o valor expressado conforme STN, temos no município como receita orçamentária prevista o valor de R\$ 95.750,25 e receita arrecadada no valor total de R\$ 145.758,36, obtendo como despesas orçamentárias empenhadas o montante R\$ 89.616,96, e despesas orçamentárias pagas no valor de R\$ 86.326,00.

O PAB Fixo, assim simplificado pelo município, classificado pela STN como ação governamental Piso de Atenção Básica Fixo, obteve como recurso de arrecadação o valor de R\$ 913.786,68, contabilizado pela receita orçamentária prevista R\$ 948.837,04; a receita orçamentária arrecadou R\$ 1.002.253,47, obtendo assim despesas orçamentárias empenhadas e pagas no total de R\$ 569.477,68.

Na ação governamental repartição de recursos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) – Combustíveis, não há irregularidade no repasse, mas evidenciou-se na pesquisa a falta de contabilização pelo valor justo desse repasse. O que se destacou foi a receita orçamentária prevista desse repasse no valor de R\$ 102.000,00, sendo o valor arrecadado contabilizado R\$ 2.931,79; já a STN demonstra com veracidade o valor real de R\$ 2.800,44.

A ação governamental Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU) – 192 foi contabilizada de acordo com relatório do município no valor de R\$ 153.537,41, se contradizendo com o valor encontrado pela STN, que foi de R\$ 153.125,00 – sendo o valor do empenho pelo município de R\$ 160.498,25, não sendo localizado no Portal da Transparência no TCE-RS.

Na ação governamental apoio a projetos de infraestrutura e serviços

em territórios rurais, foi encontrado valor de receita orçamentária correta entre município e STN, girou o questionamento, a falta de divulgação desse repasse no portal de transparência pelo TCE-RS.

Compreende-se que a ação de apoio ao transporte escolar para a educação básica Caminho da Escola, após verificação, foi localizada no relatório de empenho do TCE-RS. A STN está adequada com o município, sendo seu fornecedor a Marcopolo S/A com o valor de R\$ 132.000,00, estando adequado em todos os órgãos responsáveis.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) apresenta no relatório orçamentário do município a receita orçamentária de R\$ 11.275.462,69, e empenhado de R\$ 11.1711.888,92, sendo que a STN apresenta o valor superior contabilizado de R\$ 2.311.100,33.

A ação governamental Dinheiro Direto na Escola para a educação básica teve um confronto de informações, pois encontramos na STN, conforme o Quadro 5, pág. 12, o correspondente total de R\$ 450.354,58, contradizendo o relatório do município de que a receita orçamentária arrecadada foi de R\$ 9.264,93. Segundo o questionário aplicado ao Siconfi, na questão 7, temos a seguinte resposta: “De acordo com a lei 4.320/64 Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”; logo, entende-se que a contabilização desse recurso está errada.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Neste trabalho avaliaram-se os mecanismos institucionais de repasses regulares de recursos federais transferidos a municípios brasileiros e o processo de contabilização realizado pelo município de Santo Antônio da Patrulha quanto às transferências recebidas originadas de projetos. A primeira constatação é de que em 2013 o município pesquisado teve 3 (três) CNPJ diferentes, sendo que encontramos no TCE-RS a contabilização de apenas 1 (um) CNPJ, o CNPJ 88.814.199/0001-32; isso é um indício da relevância das receitas orçamentárias implementadas no município.

Este trabalho correspondeu às expectativas, e teve como direcionamento em sua realização o alcance dos objetivos propostos, os quais foram atingidos pela identificação da contabilização pública bem como pela realização do

quadro de confronto de recursos encontrados entre a STN, o TCE-RS e a Prefeitura de Santo Antônio da Patrulha.

A falta de contabilização do valor original apresentado pelo relatório de receitas/despesas do executivo municipal em 2013 foi o grande alvo das irregularidades encontradas na pesquisa, ressaltando-se que as ações governamentais foram localizadas com muita dificuldade, pois as contas contábeis estavam com abreviações.

A falta de uniformidade da nomenclatura adotada dificulta a integração entre o TCE-RS e o Controle-Geral da União, que por sua vez interliga a STN e o município de Santo Antônio da Patrulha, ressaltando a importância da efetivação do sistema de controle interno integrado. A falta de informação do TCE-RS e do Portal de Transparência do município pesquisado também dificultou o desenvolvimento deste estudo.

Os resultados da pesquisa mostraram a fragilidade do controle desses recursos, uma vez que apenas 1% do total dos recursos de convênios foram localizados após o cotejamento entre dados transmitido ao TCE-RS pelo município, utilizando-se o Programa Autenticador de Dados e os dados cadastrados no Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino (Org.) [et al.]. **Planejamento Governamental para Municípios. Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.** - 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.. **Contabilidade pública: da teoria à prática.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERTULINO, M. M. et al. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. **Revista Controle**, Fortaleza, n. 1, p. 217-241, 2012.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 20 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 6 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.424, de 6 de janeiro de 2000**. Atualizada até a Lei nº 14.154, de 20 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004**. Cria o Programa Bolsa Família e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.836.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.836.htm)>. Acesso em: 6 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 19 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Orientação do Tribunal de Contas para gestores municipais**. Porto Alegre: TCE/RS, 2014.

CRUZ, F. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**: modelos de relatórios exigidos pelas portarias nº 559/01 e 560/01 da Secretaria do Tesouro Nacional aplicáveis aos Municípios, aos Estados e à União. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.  
<<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/299-revista-control-e-volume-x-n-1-jan-jun-2012/1785-edicao-completa?Itemid=592>>.

Acesso em 20/09/2015.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**: contém aplicação prática dos principais dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KRONBAUER, C. A. et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

MAUSS, C. V.; FLACH, F.. A evidenciação e transparência da informação contábil da Administração Pública. **Revista Eletrônica do TCE-RS**, v. 1, n. 2, 2015.

NASCIMENTO, C. J. **A relevância da ética teológica-filosófica cristã para o processo de produção de informações pelo profissional contabilista**. 2014. Dissertação (Mestrado). São Leopoldo, 2014.

PETRI, N. **A Lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. 1981. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1981.

ROCHA, F.; BOUERI, R.; RODOPOULOS, F. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

VARGAS, R. V. **Gerenciamento de projetos: estabelecendo diferenciais competitivos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2005.

## Comportamento das Receitas Municipais dos Estados de São Paulo e Bahia – 2002/2011

Behavior of Municipal Revenues of the States of São Paulo and Bahia – 2002/2011

**Taliny Nogueira Lacerda<sup>1</sup>**  
**Marcelo Dias Gadelha<sup>2</sup>**  
**Luís Abel da Silva Filho<sup>3</sup>**  
**William Gledson e Silva<sup>4</sup>**

### RESUMO

A promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988 e a retomada do descentralismo fiscal, entre outros acontecimentos, possibilitaram a emancipação de diversos municípios, muitos de pequeno porte e, em sua grande maioria, acen-tuadamente dependentes de receitas intergovernamentais da União para a ma-nutenção de suas despesas. Os entes federativos brasileiros passaram a ter seus papéis cada vez mais bem definidos. Assim, o presente trabalho buscou analisar se as receitas dos municípios paulistas e baianos de pequeno porte foram mais dependentes da União do que os entes municipais de maior porte. Entre os municípios paulistas o cenário se repete. Os municípios baianos demonstraram maior dependência quando comparados ao estado de São Paulo. O Fundo de Participação dos Municípios (FPM), por sua vez, constituiu a principal fonte de arrecadação dos municípios menores, corporificando o resultado central do estudo e permitindo o alcance dos objetivos do artigo.

**Palavras-Chave:** Receitas Tributárias. Municípios Paulistas. Municípios Baianos.

1 Graduanda do curso de Bacharelado em Ciências Econômicas pela Universidade Regional do Cariri – URCA. E-mail: tally-lacerda@hotmail.com.

2 Graduando do curso de Bacharelado em Ciências Econômicas pela Universidade Regional do Cariri – URCA. E-mail: marcelo\_gadelha16@hotmail.com.

3 Mestre em economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Doutorando em Economia – Desenvolvimento econômico pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas – IE-UNICAMP; professor do Departamento de Economia da Universidade Regional do Cariri – URCA. E-mail: luissecourca@hotmail.com.

4 Mestre em economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN; Doutorando em Ciências Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN; professor do Departamento de Economia da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN. E-mail: williangledson@yahoo.com.br.

## ABSTRACT

The enactment of the 1988 Brazilian Constitution and the resumption of fiscal decentralism, among other events, enabled the emancipation of several municipalities, many small, and, for the most part, heavily dependent on intergovernmental revenue from the Federal Government for maintenance of their expenses. The roles of the Brazilian federative entities are being increasingly well-defined. Thus, this study sought to examine whether the revenues of small municipalities of São Paulo and Bahia were more dependent of the Federal Government than larger municipal entities. Among São Paulo municipal entities the scenario repeats itself. Bahia municipalities showed greater dependence compared to the state of São Paulo. The Participation Fund of Municipalities (FPM, in the Portuguese abbreviation), in turn, was the main source of revenue of smaller municipalities, embodying the central result of the study and allowing the achievement of the objectives of the article.

**Keywords:** Tax Revenues. São Paulo municipalities. Bahia municipalities.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Brasil, a partir de 1930, distinguiu-se, sendo um Estado centralizador/desenvolvimentista, onde a administração pública nacional partiu para uma dinâmica que se desenhou centralizadamente, isto é, o Governo Federal reuniu uma grande proporção dos tributos e competências em torno de si, procurando converter tal contexto em investimentos governamentais desencadeadores de evidências desenvolvimentistas.

Uma ressalva pode ser retirada do trabalho de Gomes e Mac Dowell (1995), a saber: a república brasileira teve momentos que se revezaram, desde 1930, de maneira que ora havia centralização, ora descentralização fiscal, fazendo a administração dos entes federativos de menor amplitude terem modificado seu comportamento de gestão mais localizados.

Em 1964 teve início a ditadura militar. Nesse período, os recursos fiscais eram centralizados, e as agências reguladoras e produtoras de políticas nacionais alcançaram níveis altos, assim como também houve um aumento significativo de empresas estatais e agências de prestação de serviços sociais. Com a expansão do Estado, houve uma maior autonomia dos municípios

e estados no que diz respeito à gestão fiscal e melhorias significativas nas capacidades de arrecadação e gastos. Isso, em parte, explica a reforma tributária de 1966, quando alguns impostos foram transferidos para os municípios e, futuramente, tornaram-se o que viria a ser o processo de descentralização visto na atualidade brasileira (ARRETCHE, 1996).

O Brasil, por sua vez, em meados da década de 1980, entrou em um processo de redemocratização. A Constituição Federal de 1988, objeto fundamental do período, redefiniu a descentralização do sistema de proteção social com base nas maiores capacidades administrativas municipais. A descentralização fiscal implementada após a CF de 1988 trouxe uma redefinição de caráter tributário para a União, estados e municípios (ALMEIDA, 2005).

A descentralização, além de muitos benefícios fiscais, trouxe o conceito de federalismo, no sentido de uma maior participação dos estados e municípios no âmbito Federal, sem que perdessem sua autonomia e melhoria nas fiscalizações com eficiência e transparência. Entretanto, isso ainda é controvérsia para muitos autores. A descentralização foi a forma utilizada pelo centro para reduzir o poder dos Estados, havendo divergências entre as regiões do cenário brasileiro. As disparidades regionais são evidentes (AFONSO, 1998).

No governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC), nos anos 1990, foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), oficialmente Lei Complementar nº 101, que tinha por objetivo impor o controle de gastos de Estados e municípios, com a atenuante de respeitar os limites fiscais dos entes que fazem parte do país.

O principal elemento distintivo da LRF é o estabelecimento de novo padrão fiscal no país, procurando configurar o que, para muitos, significa um choque de moralidade na gestão pública, pois enseja a responsabilização pelos gastos e demais providências de natureza administrativa (FIGUEIREDO et al. 2001, p. 17).

Diante do exposto, *a priori* os processos de emancipação de novos municípios, o surgimento de uma nova Constituinte (1988) que emergiu após um longo movimento de lutas populares (Diretas Já) e os papéis federativos na nova Constituição modificaram os padrões de distribuição de receitas e competências em âmbitos estaduais e municipais, favorecendo agora as

figuras dos municípios. Aumentou-se a contribuição das esferas federais em forma de transferências para os municípios, para que então pudessem desempenhar o papel a eles designado (NAZARETH, 2007).

No decorrer da década de 1990, o país sofreu diversas mudanças de cunho estrutural, como o fim de monopólios, uma série de privatizações, a abertura comercial e o controle da inflação. Fez-se necessário “quebrar” o cunho centralizador da União, para que os governos tivessem a possibilidade de atender melhor a sua população (NAZARETH, 2007). No entanto, Gomes e Mac Dowell (1995) consideram que a criação de municípios que não possuem nenhuma condição real de se autossuprirem, e que viriam a depender de sucessivas transferências da União, não traria pontos positivos para o fisco brasileiro.

Nesse sentido, justifica-se a realização deste estudo em virtude da tentativa de explorar, mais adequadamente, o objeto aqui evidenciado, tendo em vista fazer parte de um programa de pesquisa em pleno desenvolvimento, o qual vem examinando as condições fiscais dos municípios brasileiros, com especial ênfase no Nordeste.

De fato, a escolha dos municípios presentes em São Paulo (SP) e Bahia (BA) corresponde à tentativa de estabelecer um confronto com estados economicamente fortes em suas regiões geográficas, mais precisamente as maiores economias do Sudeste e Nordeste.

Diante disso, é pretensão deste artigo analisar a dependência dos municípios de pequeno e grande porte paulistas e baianos, no que toca às transferências originárias da União. Metodologicamente, estabelece-se uma comparação e faz-se uso de instrumentos estatísticos manifestados nos indicadores de finanças públicas e econométricos para medir tais comportamentos.

O presente trabalho encontra-se dividido em mais 4 seções além das considerações iniciais. A seguir, descrevem-se os procedimentos metodológicos da pesquisa; posteriormente, exprimem-se os fundamentos teóricos do estudo; no item seguinte, realiza-se a análise dos principais resultados alcançados no trabalho, reservando a última seção à apresentação de algumas considerações finais e às respectivas sugestões para futuras pesquisas.

## 2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

### 2.1 Da natureza dos dados

Os dados adotados neste trabalho são de caráter secundário, disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Para tanto, fez-se necessária a exclusão das cidades de Salvador (BA), Cachoeira (BA) e Pilão Arcado (BA), (referentes ao exercício de 2002); Biritiba-Mirim (SP) e Indiana (SP) (referentes ao exercício de 2011). Tais unidades não apresentaram valores válidos para as variáveis utilizadas neste trabalho. Para uma melhor compreensão e análise dos dados, subdividiram-se as cidades em 3 subgrupos, a saber: primeiro subgrupo – aquele que engloba municípios de até 20.000 habitantes; o segundo subgrupo – aquele que engloba municípios com população entre 20.001 e 50.000 habitantes; e terceiro subgrupo – aquele que possui municípios com mais de 50.001 habitantes.

### 2.2 Do método analítico

De acordo com Riane (2002) e Silva Filho et al. (2010), pode-se elaborar um indicador que mede a Capacidade de Arrecadação Própria (CAP) através de uma razão entre as Receitas Tributárias (RT), e as Receitas Correntes (RC) através do seguinte cálculo:

$$CAP = RT/RC*100$$

Dessa forma, podem-se demonstrar os municípios que possuem um certo nível de autonomia fiscal.

Outro indicador que medirá o Grau de Dependência (GD) que os municípios apresentam diante da União é dado por uma relação entre as Transferências Intergovernamentais (TI) e as Receitas Correntes:

$$GD = TI/RC*100$$

Além desses indicadores, utilizar-se-á o método dos mínimos quadrados ordinários (MQO) através da estimação de uma função de regressão via parâmetros capazes de explicar comportamentos de variáveis. De acordo com Gujarati (2007), pode-se estimar uma função de regressão na qual existirá uma variável dependente, e variáveis explicativas que interferem nela. Existem diversos modelos nos quais se pode estimar essa equação, principalmente quando os coeficientes são lineares. Considerando

isso, tem-se a seguinte equação:

$$\hat{Y} = \beta_1 + \beta_2 X_1 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$$

Onde:  $\hat{Y}$  = variável dependente;

$\beta_1$  = constante;

$\beta_2 X_1$  = variável explicativa;

$\beta_3 X_2$  = variável explicativa 2;

$\varepsilon$  = erro padrão.

Tal modelo é utilizado quando se trata de coeficientes lineares em situações nas quais eles não são lineares nos parâmetros, e o objetivo não é apenas verificar o quanto a variável explicativa contribui com a variável dependente. Adotar-se-á por sua vez a transformação, tornando os coeficientes lineares, quando ela se dá através da aplicação de um logaritmo no modelo, criando assim um novo modelo chamado de “formas funcionais”. Tal modelo permitirá, além da linearidade, que se analise a elasticidade da equação. Geralmente os modelos de coeficientes não lineares nos parâmetros se expressam de forma exponencial. Aplicando-se o logaritmo, tem-se:

$$\hat{Y}_i = \beta_1 X_i^{\beta_2} \varepsilon^{\mu_i} \quad (I)$$

$$\ln \hat{Y}_i = \ln \beta_1 + \beta_2 \ln X_i + \mu_i \quad (II)$$

A partir daí acrescenta-se o logaritmo à definição, e assim pode-se verificar a quantidade em percentual que a variável X consegue interferir ou explicar na variável Y.

Finalmente, expressos os procedimentos metodológicos centrais do estudo, torna-se premente discutir alguns sumários de aspectos teóricos, procurando refletir um pouco sobre o campo das instituições que orientam o comportamento dos agentes econômicos, não sendo diferente com entes municipais, como os aqui considerados.

### 3 INSTITUIÇÕES E ESTRUTURA FEDERATIVA NO BRASIL

Neste tópico, é pretensão discutir brevemente alguns aspectos relativos aos estudos sobre a geração de receitas municipais, tomando como referência trabalhos já desenvolvidos e que tratam, de maneira geral, do modo como se comportam as receitas, ressaltando a estrutura das instituições, o federalismo fiscal e a Lei de Responsabilidade Fiscal no âmbito nacional.

Inicialmente, faz-se oportuno definir o termo “instituições” no sentido de se obter uma visão mais clara para aprofundamento. “As instituições são invenções humanas criadas para estruturar as interações políticas, econômicas e sociais ao longo do tempo” (NORTH, 1990, p. 03).

Nesse sentido, o mesmo autor firmou a importância humanística das instituições, o que explica essa adaptação no processo histórico da humanidade.

Parte-se assim de uma teoria institucionalista que se edifica na conduta humana juntamente a uma teoria dos custos de transação. Quando se tem essa união no contexto histórico, torna-se possível o entendimento da natureza das instituições em seus aspectos econômicos, políticos e sociais. Assim, ficam explícitas as relações conflitantes no campo da sociedade, as quais alteram constantemente a evolução institucional com seus fracassos e êxitos (NORTH, 1993).

Gala (2003), baseado nos estudos de Douglas North, mostrou que é a partir da análise do sistema político nos seus diversos segmentos que se descobre a origem dos fatos econômicos, assim como a dinâmica das regras formais de qualquer sociedade.

Já Williamson (2000), em sua análise acerca da evolução da Nova Economia Institucional, já atribuiu classificações às instituições, separando-as em quatro agrupamentos. No nível 1 estaria o estágio “primitivo” das instituições, já que nele prevaleceria entraves no comportamento humano que seriam impostos pelas tradições, costumes, tabus, entre outros. É nesse estágio informal, segundo ele, que adaptações só acontecem a longo prazo. A evolução disso seria o estágio 2, no qual haveria a formalização dessas restrições com base na Constituição, leis e normas gerais, ainda que as tradições, costumes e tabus mantenham um papel notável. O nível 2, também chamado de “ambiente institucional” ou “as regras do jogo”, diz respeito à consistência e à qualidade que se tornam indispensáveis na influência individual frente ao seu cumprimento do direito da propriedade. No nível 3 estariam as instituições governamentais ou as normas e regulamentos que se baseiam na legislação, sendo sua principal preocupação o empenho no cumprimento dos contratos dos agentes econômicos. Por último, no nível 4, estaria a alocação dos recursos.

Após essas definições, faz-se necessário focalizar o conceito de “federalismo fiscal”, cuja expectativa é, mais adequadamente, estabelecer

relações com a ideia de instituições. Nesse contexto, Dias (2007 p. 1) afirmou:

O federalismo fiscal constitui, assim, a forma pela qual a economia do setor público é repartida nas diversas esferas federadas de competência, espelhando, de um ponto de vista substantivo, compromissos e objetivos assumidos pelo Estado com determinadas forças políticas e econômicas.

Assim, o conceito obteve forma, principalmente após a Constituição de 1988, já que nesse momento estava passando por uma relevante transformação política.

Aplicando esse conceito à questão municipal, Costa (2012, p. 1) mostrou:

À União coube a maior parte da arrecadação dos tributos, tendo sido privilegiado o aumento das transferências legais entre os entes federados. Os governos municipais, depois de intenso crescimento em seu número, foram os principais beneficiados, elevando suas receitas mais pelas transferências do que pelo aumento do esforço fiscal.

Os municípios ganham no quesito de transferências da União; entretanto, na questão de arrecadação ainda se mostram em relativo atraso fiscal. Em níveis regionais no Brasil isso é ainda mais discrepante.

Afonso e Araújo (2000) analisam que, na verdade, existe no Brasil um enorme potencial de geração de recursos próprios que não estão bem aproveitados, já que estão ligados aos obstáculos vistos nas cobranças de tributos que foram firmados aos municípios pela União.

Seguindo esse pensamento, Gomes e Mac Dowell (1995) sustentam que municípios demasiadamente pequenos produzem mais custos do que benefícios; assim, tem-se a inviabilidade fiscal. Como agravante está a frágil base econômica de tais unidades.

Acrescente a tais elementos, a consideração de uma instituição fundamental, como a LRF, assume a característica de regra formal, isto é, aquela que é estabelecida como uma lei escrita, na tentativa de reduzir custos de transação ligados ao contexto fiscal, a partir da interpretação desenvolvida através do pensamento de North (1993).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, trouxe maior independência e autonomia aos municípios, assim como maior eficiência

fiscal frente aos recursos arrecadados dos municípios, claro que diferentes em termos regionais.

Após o advento da LRF, Bremaeker (2004, p. 63) diz:

A redução na participação relativa dos recursos disponíveis aliada à pressão exercida sobre as finanças municipais para a manutenção das ações e serviços de competência dos Estados e da União têm contribuído para o elevado número de Municípios que apresentam resultado fiscal negativo.

Ele assegura que os municípios tiveram dificuldades na arrecadação de recursos para sua própria gestão, o que explica o resultado negativo fiscal.

Entretanto, como aponta Moraes (2006), apesar de haver uma quantidade bem reduzida de municípios que não cobravam nenhum tipo de imposto, a obrigatoriedade de cobrar a base tributária deles pode gerar um valor significativo em sua totalidade.

Portanto, ao cabo desta seção, uma questão que salta aos olhos decorre do quão forte federativamente é o Brasil, isto é, as relações estabelecidas entre as unidades federativas são regidas institucionalmente pela CF de 1988, a qual criou um ambiente institucional favorável a partir de 2000 com a LRF, cujo reflexo sobre as finanças públicas municipais podem ser no atual estudo mensuradas, conforme o que se desenha a seguir.

#### **4 ARRECADAÇÃO PRÓPRIA E DEPENDÊNCIA FINANCEIRA MUNICIPAIS BAIANAS E PAULISTAS**

Na análise não se encontrou algo que corroborasse as ideias de Afonso e Araújo (2000) sobre municípios que, a partir da descentralização, estariam conseguindo manter-se, ou pelo menos auferir significativo avanço em sua capacidade de arrecadação. Como já haviam sinalizado Gomes e Mac Dowell (2000), construiu-se no Brasil a figura de municípios com pouca expressividade para manterem-se, tornando-se assim dependentes da União, o que foi verificado no presente trabalho, conforme a Tabela 1 a seguir:

Tabela 1: Comportamento da capacidade de arrecadação própria municipal (%) – 2002/2011.

	BA		SP	
	2002	2011	2002	2011
Subgrupo 1	0,00	3,42	7,66	7,84
Subgrupo 2	5,37	6,15	14,24	13,61
Subgrupo 3	11,12	20,74	32,20	32,89

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados da STN (2015).

Pode-se visualizar, de acordo com a Tabela 1, que os municípios pertencentes ao subgrupo 1, ou seja, com no máximo 20 mil habitantes, apresentaram capacidade de arrecadação própria estatisticamente próxima de zero para o exercício de 2002, revelando uma significativa diferença em relação aos municípios do subgrupo 2. Quando se comparam aos municípios do subgrupo 3, percebe-se um elevado nível de discrepância, já que esse subgrupo ostenta uma CAP de 11,12%, quase o dobro do subgrupo 2.

Fazendo uma comparação com os subgrupos paulistas, nota-se que o subgrupo 1 apresenta uma CAP de 7,66% contra 0,00% dos municípios baianos; para os subgrupos 2 e 3, observa-se que os municípios paulistas possuem uma CAP aproximadamente três vezes maior. No entanto, ao analisar os subgrupos paulistas, entre eles percebe-se algo semelhante à CAP apresentada pelos municípios baianos.

Já para o exercício de 2011, os municípios baianos nos três subgrupos apresentaram um significativo avanço, com ênfase para o subgrupo 3, que teve um crescimento em sua CAP superior a 100%. Os municípios de São Paulo, no entanto, mantiveram a média. O subgrupo 2 sofreu um pequeno decréscimo. Em relação ao grau de dependência, verifica-se, conforme a Tabela 2 a seguir, que os municípios baianos pertencentes ao subgrupo 1 apresentam GD elevadíssimo, o que se dá também pelo fato observado em relação à CAP, que não obteve valor válido para o mesmo exercício. Os resultados obtidos pelos subgrupos 2 e 3 evidenciam que quanto mais populoso é um município, menor será seu grau de dependência, já que tais municípios possuem maior arrecadação.

Tabela 2: Comportamento do grau de dependência municipal (%) – 2002/2011.

	BA		SP	
	2002	2011	2002	2011
Subgrupo 1	89,62	54,45	38,86	40,25
Subgrupo 2	53,22	47,97	26,58	28,46
Subgrupo 3	11,52	35,3	10,28	11,8

Fonte: elaborado pelos autores a partir de dados da STN (2015).

Verificou-se, por sua vez, que os municípios paulistas têm um GD relativamente pequeno. Em comparação aos municípios baianos, percebe-se uma grande diferença, já que eles são mais dependentes de transferências da União.

Analisando o exercício de 2011, observa-se uma redução no GD dos subgrupos 1 e 2, principalmente do subgrupo 1; porém, o subgrupo 3 aumentou significativamente seu grau de dependência. Todos os subgrupos paulistas aumentaram o seu GD; no entanto, continuam mantendo um grau de dependência menor que os municípios baianos.

É nítida a diferença perante os mesmos subgrupos paulistas e baianos, mesmo que ambos tenham uma capacidade de arrecadação própria muito baixa. A situação dos municípios da Bahia ficou muito aquém dos municípios paulistas, o que comprova nitidamente uma menor capacidade de arrecadação (GOMES e MAC DOWELL, 2000).

Quando se observa a mudança entre os subgrupos, vê-se que o subgrupo 3 possui maior capacidade de arrecadação própria, demonstrando que quanto maior o município, maior a possibilidade de se autossustentar.

E a criação de novos municípios justificava-se, por seu turno, pelas receitas serem distribuídas em prol da necessidade da população, e isso se faria a partir de um modelo no qual o acesso aos recursos se tornaria viável para uma população reduzida, o que não ocorria diante de uma população maior, ficando o Governo impossibilitado de atender as demandas existentes (NAZARETH, 2007).

Apesar de a Bahia apresentar o maior PIB do Nordeste (IBGE, 2014), a sua situação diante da CAP não se deu de maneira diferenciada, comprovando que municípios pequenos não possuem grande arrecadação. São Paulo, que possui o maior PIB brasileiro (IBGE, 2014), não conseguiu em seus municípios apresentar um nível significativo na CAP.

O GD baiano é expressivamente maior que o paulista; os municípios apresentados no subgrupo exibem uma dependência elevadíssima, o que foi exemplificado por Gomes e Mac Dowell (2000). A emancipação de cidades com reduzida população traria prejuízos notórios à União. Não se pode, no entanto, dizer que a descentralização trouxe benefícios a esses municípios, como já foi observado.

A partir de agora, torna-se importante utilizar o modelo de regressão, para atestar os resultados já encontrados e discutidos via indicadores de finanças públicas, na tentativa de alcançar maior robustez nas evidências presentes neste artigo. Assim, o auxílio de uma regressão permite que um comparativo entre a influência das variáveis constituintes do modelo estimado para o ano de 2002 entre os municípios dos Estados da Bahia e São Paulo seja possível.

Nesse sentido, verificou-se que todas as variáveis para ambos os períodos se mostraram significantes a 1%. Chama a atenção a diferença expressa na cota do Fundo de Participação dos Municípios (FPM): enquanto os municípios paulistas aparentaram sofrer uma influência da cota FPM em 17,04%, os entes baianos para essa mesma variável ostentaram um grau de influência da ordem de 86,68%.

Tabela 3: Resultado da regressão múltipla (log-log) para as receitas correntes dos municípios baianos e paulistas – 2002.

Variáveis	Bahia		São Paulo	
	Coefficiente	p-valor	Coefficiente	p-valor
Constante	-0,0955	0,7767	5,4186	0
Receitas Tributarias	0,1784	0	0,4175	0
Cota FPM	0,8668	0	0,1704	0
OTC	0,0531	0	0,2003	0
Nº de Observações	401		633	
R <sup>2</sup> ajustado	0,9255		0,9412	
P-valor global	0		0	

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2011)

Em relação ao grau de dependência dos municípios baianos, na variável “Receitas Tributárias” vê-se que quanto maior o valor da contribuição nas Receitas Correntes, mais independentes são os municípios. Porém, não se observou elevado coeficiente nessa variável, dado que esta foi de 0,1784. Ou seja, apenas dado um aumento de 1% nas Receitas Tributárias, o acréscimo apresentado pelas Receitas correntes seria de somente 0,1784%. Os municípios paulistas elevaram esse valor para 0,4175%.

Quando se opera a mesma visualização para o ano de 2011, de acordo com a Tabela 4, verifica-se que o grau de independência da variável “Receitas Tributárias” sofreu decréscimo para os dois Estados. O Estado de São Paulo teve decréscimo relativamente maior: o que outrora era apresentado por um coeficiente de 0,4175 cai para 0,2848. O coeficiente baiano também foi reduzido, só que em escala relativamente menor.

Em relação ao fundo da Cota FPM, os municípios da Bahia sofreram uma relativa redução em seu percentual, saindo de 0,8668 para 0,7283; observou-se elevado aumento na variável “Outras Transações Correntes”, que sai de 0,05 para 0,20. Os municípios paulistas tiveram um relativo retrocesso em relação ao que se observou em 2002, demonstrando significativo aumento no grau de dependência apresentado pelo FPM, que saiu de 0,4175 para 0,6141. Mesmo diante desse aumento, os municípios da Bahia continuam apresentando maior dependência em relação aos municípios de São Paulo.

Tabela 4: Resultado da regressão múltipla (log-log) para as receitas correntes dos municípios de São Paulo e Bahia – 2011.

Variáveis	Bahia		São Paulo	
	Coeficiente	p-valor	Coeficiente	p-valor
Constante	0,0802	0	-0,1873	0,6861
Receitas Tributarias	0,1308	0	0.2848	0
OTC	0,2296	0	0.2355	0
Cota FPM	0,7283	0	0.6141	0
Nº de Observações	341		598	
R <sup>2</sup> ajustado	0,9684		0,9761	
P-valor global	0		0	

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2011)

Finalmente, após a apresentação de todos esses resultados, um último comentário exprime que os municípios brasileiros são dependentes das transferências intergovernamentais, independentemente da região em que se localizem. Todavia, um aspecto que se reveste de relevância trata do poder econômico, isto é, quanto mais forte economicamente for o município, sua dependência tende a ser menor. A razão é que esses entes podem gerar mais recursos próprios, sendo tal motivo o vislumbrado nos resultados analisados ao longo da seção aqui concluída.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a construção desta pesquisa em sua íntegra, a qual teve por objetivo analisar as receitas dos municípios dos Estados de São Paulo e da Bahia (divididos em subgrupos por número de habitantes), obtiveram-se algumas evidências relevantes, as quais estabeleceram diálogos com estudos anteriores, ampliando investigações dessa monta.

Logo, explicar como funciona a dinâmica de arrecadação desses Estados (que são os mais ricos de suas regiões) e se eles realmente necessitam de recursos da União para financiar o atendimento das demandas sociais aos habitantes, configuraram-se como uma das questões presentes e devidamente constatadas no exame.

Os cálculos da CAP e do GD tanto para o exercício de 2002 como para o exercício de 2011 mostraram que quanto mais populoso for um município, maior será sua arrecadação e menor será seu grau de dependência da União (tanto para os municípios do Estado de São Paulo como os da Bahia). Tal fenômeno se deve ao fato de pequenas cidades apresentarem um índice baixo (às vezes quase inexistente) do aparelho industrial, comercial e de serviços em relação às grandes cidades, o que dificulta essa capacidade de arrecadação das prefeituras para manter os serviços públicos prestados aos habitantes locais.

Analisando somente a capacidade de arrecadação própria, apenas os municípios com taxa populacional elevada possuíam uma CAP significativa. Dessa maneira, percebeu-se que a criação de municípios relativamente pequenos gerou um ciclo de dependência da União.

Corroboram esse fato os resultados obtidos na análise da regressão que indicaram que os municípios paulistas sofrem com menor influência da cota FPM em contraposição aos municípios baianos. Ademais, os valores

encontrados para Receitas Correntes apontaram que os municípios paulistas são mais independentes que os baianos.

Em suma, o percurso desenvolvido no artigo se desenhou de forma convergente com elementos presentes na literatura, de modo que os resultados aqui alcançados progrediram em termos das receitas municipais, cujo aspecto decisivo a esse fim foi a LRF, fator último e notável diante de um contexto economicamente assimétrico e de forte dependência da União.

Assim, os futuros estudos que fizerem uso de instrumentos semelhantes aos aqui apresentados, necessariamente devem procurar ampliar o tempo de análise. Talvez, metodologicamente, caiba a utilização de modelos econométricos espaciais ou mesmo um painel dinâmico, cuja expectativa seja tornar tais trabalhos ainda mais consistentes, fazendo com que este artigo seja inquietante para os pesquisadores que o lerem ao longo do tempo.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R., RAMUNDO, J. C. M., ARAÚJO, E.A. (1998). Breves Notas Sobre o Federalismo Fiscal no Brasil, mimeo, p.12.

AFONSO, J. R.; ARAÚJO, E. A. A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível. **Cadernos Adenauer**, São Paulo, n. 1 [s.n], 2000.

ALMEIDA, M. H. T. D. Recentralizando a federação? **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 24, p. 29-40 jun. 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a04n24.pdf>>. Acesso em: 2 jul. 2013.

ARRECADADAÇÃO tributária municipal. Disponível em: <<http://www.trabalhosfeitos.com/ensaios/Arrecada%C3%A7%C3%A3o-Tribut%C3%A1ria-Municipal/539890.html>>. Acesso em: 18/08/2015.

ARRETCHE, M. O Mito da descentralização: maior democratização e eficiência das políticas públicas? **Revista brasileira de ciências sociais**, São Paulo, n° 31, p. 1-27, 1996.

BREMAEKER, F. E. J. A Lei de responsabilidade fiscal e as finanças

municipais. **O espaço funcamp de políticas públicas:** um exemplo de interação universidade-sociedade, Campinas, v. 71, p. 63, 2004.

COSTA, L. F. O. Federalismo fiscal no Brasil pós-constituição federal de 1988 e seus desdobramentos na primeira metade dos anos de 1990. **Caderno de pesquisa interdisciplinar em ciências humanas**, Florianópolis, v. 13, n. 103, p. 92, ago./dez. 2012.

DIAS, W. R. O federalismo fiscal na Constituição de 1988: descentralização e recentralização. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1298, 20 jan. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9411>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

FIGUEIREDO, C. M. C et al. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. Recife: Nova Livraria, 2001.

GALA, P. A Teoria institucional de Douglass North. **Revista de economia política**, São Paulo, v. 23, nº 2, abr./jun. 2003.

GOMES, G. M; MAC DOWELL, M. C. **Os elos frágeis da descentralização: observações sobre as finanças dos municípios brasileiros**. [S.l.: s.n.], 1995.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Contas Regionais do Brasil - 2012**. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000019515011102014502214193696.pdf>> acesso em 15 de maio de 2015.

MORAES, D. P. **Arrecadação tributária municipal:** esforço fiscal, transferências e lei de responsabilidade fiscal. 2006. 45 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas). Curso de Administração Pública, Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2006.

NAZARETH, P. C. A. P. **Descentralização e federalismo fiscal:** um estudo de caso dos municípios do Rio de Janeiro. 2007. 335 f. Tese (Doutorado em Economia)- Instituição de Ensino/Universidade Federal do

Rio de Janeiro.

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge University Press: New York, 1990.

NORTH, D. C. **Autobiography**: The Bank of Sweden Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel, 1993.

RIANE, F. **Economia do Setor Público**: Uma Abordagem Introdutória. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

STN. Secretária do Tesouro Nacional. Disponível em < [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series\\_temporais/principal.aspx#ancora\\_consulta](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/series_temporais/principal.aspx#ancora_consulta) > acesso em 15 de maio de 2015.

SILVA FILHO, L. A; QUEIROZ, S. N; SILVA, W. G. SILVA, A. O. F. (2010) "Receitas Correntes em Municípios Cearenses: Autonomia ou Dependência?" **Revista Controle**, Nº 1, vol. VIII setembro de 2010.

WILLIAMSON, O. The new institutional economics: taking stock, looking ahead. **Journal of economic literature**, v. XXXVIII, p. 595-613, set. 2000.

## A Problemática da Responsabilidade Civil Estatal no Contexto da Lei de Acesso à Informação – Memória e Verdade

The State Responsibility and the Law of Access to Information –  
Memory and Truth

Ana Paula de Oliveira Gomes<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente ensaio analisa a responsabilidade civil estatal por informações constantes dos arquivos oficiais, produzidas no período do regime ditatorial brasileiro (1964 a 1985). Quem deverá ser civilmente responsabilizado por eventual publicização de informações constantes dos bancos de dados do extinto Departamento de Ordem Política e Social (DOPS)? Justifica-se o trabalho pela atualidade e transversalidade do conteúdo, além da curiosidade científica que desperta o tema memória e verdade nas mais distintas áreas do conhecimento humano. Aspectos metodológicos: pesquisa bibliográfica, com consultas a doutrinas, ensaios científicos, normas jurídicas, sítios institucionais e outras fontes ou materiais disponíveis. Principal conclusão: necessidade de aplicabilidade da sistemática de responsabilização estatal objetiva, o que se mostra a serviço do fortalecimento do processo de democratização pátrio.

**Palavras-Chave:** Memória e verdade. Acesso à informação. Ditadura das elites no Brasil.

### ABSTRACT

This essay analyzes the state civil responsibility for information contained in the official records produced during the period of the Brazilian dictatorship (1964-1985). Who should be civilly liable for any publicity of informations from databases of the extinct Department of Political and Social Order

<sup>1</sup> Professora. Mestra em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Servidora pública estadual (concurada desde 1993). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), cum laude. E-mail: anapaulace@uol.com.br

(DOPS)? The research is justified by the present and transversal content than scientific curiosity awakening the theme memory and truth in the most different areas of human knowledge. Methodological aspects: literature review, study of doctrines, scientific papers, legal norms, institutional sites and other sources and materials available. Main conclusion: the need for applicability of the system of objective state responsibility, which serves to the purpose of strengthening the national process of democratization.

**Keywords:** Memory and truth. Access to information. Elitist dictatorship in Brazil.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente ensaio analisará a temática da responsabilidade civil estatal por informações constantes dos arquivos oficiais, produzidas no período do regime ditatorial brasileiro no interregno de 1964 a 1985. Quem deverá ser civilmente responsabilizado por eventual publicização de informações (não raras vezes, inverídicas) constantes dos bancos de dados do extinto Departamento de Ordem Política e Social (DOPS)?

A publicação da Lei de Acesso à Informação, efetivamente, constituiu fator motivador da pesquisa. Como se trata de recente norma, seu estudo se mostra fundamental ao exercício consciente do controle social. Justifica-se o trabalho pela atualidade e transversalidade do conteúdo, além da curiosidade científica que desperta o tema memória e verdade nas mais distintas áreas do conhecimento humano.

Objetivo geral: analisar a temática da responsabilidade civil estatal estabelecida constitucionalmente, relacionando com a problemática da divulgação de dados extraídos do DOPS. Especificamente, almeja-se: caracterizar o acesso à informação como direito fundamental; discorrer sobre sistemática de responsabilização estatal; estudar as implicações jurídicas pelo acesso à informação aos documentos produzidos pelo regime militar a partir de 1964.

A metodologia utilizada será bibliográfica: realizar-se-ão consultas a doutrinas, ensaios científicos, normas jurídicas, sítios institucionais e outras fontes ou materiais disponíveis. Como se trata de assunto atual e desafiador, almeja-se que instigue o bom debate e incentive a continuidade de pesquisas correlatas.

## 2 O ACESSO À INFORMAÇÃO COMO DIREITO FUNDAMENTAL

O presente item se propõe a caracterizar o acesso à informação como direito fundamental. Serão também relacionados excertos constitucionais relativos a *accountability* (transparência, dever de prestar contas) e *disclosure* (abertura das informações).

Dimoulis (2007, p. 29) compreende os direitos fundamentais na perspectiva de “direitos subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais – possuindo, portanto, caráter normativo supremo em âmbito estatal – cujo objetivo é limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual”. Da definição, amplia-se a ideia para afirmar que os direitos fundamentais decorrem de normas constitucionais de natureza preponderantemente principiológica.

Visam a proteger a dignidade humana, legitimando a atuação do Estado e de particulares – eficácias vertical e horizontal. Os direitos fundamentais devem refletir o sistema de valores/necessidades que a pessoa necessita satisfazer para ter uma vida condigna, pelo que erige a imprescindibilidade de tutela dos direitos à integridade (física e psíquica), à liberdade, à igualdade, à solidariedade.

A eficácia vertical dos direitos fundamentais limita atuação do Poder Público em face dos governados. Há liberdades individuais que devem ser observadas pelo Estado (direitos de defesa). Por outro lado, a complexidade das relações sociais requestou o surgimento da teoria da eficácia horizontal dos direitos fundamentais (Alemanha – Caso Lüth – pós II Guerra Mundial), cujos destinatários são as pessoas físicas ou jurídicas em suas relações privadas.

Nesse aspecto, a ponderação de interesses consiste na técnica de solução de conflitos relacionada preponderantemente à eficácia horizontal de direitos fundamentais – identificação das normas em conflito, as circunstâncias do caso concreto, com a conseqüente efetivação do “balanceamento”.

Em se tratando de problemas envolvendo eficácia vertical de direitos fundamentais, a solução passa pela aplicação da garantia da proporcionalidade, ou seja, estudo de adequação (idoneidade da medida), necessidade (busca da solução menos gravosa) e proporcionalidade em sentido estrito (sopesamento), o que possui suporte na teoria de Alexy.

Compreendido o significado dos direitos fundamentais e a sua

eficácia, pode-se coerentemente inferir a existência de direito fundamental à informação? Sobre o tema, prescreve a Constituição vigente:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

Há duas dimensões do direito à informação: uma individual, tutelada pela garantia constitucional do *habeas data*. Outra coletiva, protegida pelo mandado de segurança. Releve-se que a Lei 9.265, de 12/02/1996, determinou a gratuidade dos atos relativos ao exercício da cidadania, entre os quais se insere o acesso à informação:

Art. 1º São gratuitos os atos necessários ao exercício da cidadania, assim considerados: [...]

III – os pedidos de informações ao poder público, em todos os seus âmbitos, objetivando a instrução de defesa ou a denúncia de irregularidades administrativas na órbita pública;

Registre-se, por oportuno, que o direito de petição remonta à Magna Carta inglesa de 1215, havendo posteriormente o *Bill of Rights* representado o marco efetivo para a sua institucionalização (século XVII).

Após a primeira década dos anos 2000, no Brasil, foi publicada a Lei 12.527 (de 18/11/2011), cuja proposta primária consistiu em regular o acesso à informações previsto na Lei Maior de 1988 (inciso XXXIII do art. 5.; inciso II do §3. do art. 37; §2. do art. 216). Secundariamente, alterou-se a Lei n° 8.112, de 11 de dezembro de 1990, foram revogados alguns dispositivos da Lei n° 8.159, de 8 de janeiro de 1991, bem como da Lei n° 11.111, de 5 de maio de 2005.

A Lei de Acesso à Informação representa relevante instrumento de controle social. Parte-se da ideia de que a publicidade representa a regra

das ações públicas. O sigilo, exceção, aplicável a situações de lesividade à segurança da sociedade ou do Estado, além de casos de proteção à intimidade, à vida privada, à honra, à imagem das pessoas e às garantias individuais.

Em que pese a publicidade não integrar a embriogenia do ato administrativo, consiste em requisito indispensável à sua eficácia. Acresça-se que, por força do art. 37 §1º da Lei Maior, a publicidade das ações, programas, obras, serviços e campanhas do Poder Público deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal dos agentes públicos. Para Leal e Ramos (2012, p. 427):

não se pode esquecer a experiência internacional neste ponto, no sentido de sustentar que a recusa na divulgação da informação só poderá ser justificada se a autoridade pública puder demonstrar que, naquele caso concreto, tal limitação atende ao chamado teste de três fases, elaborado pela jurisprudência internacional.

O teste de três fases tem por objetivo avaliar, em cada caso concreto, a relação custo (dano) e benefício (interesse público) na divulgação de uma dada informação. Segundo o teste de três fases, a determinação da confidencialidade em um dado caso concreto só pode ser considerada legítima se presentes os seguintes requisitos: a informação solicitada relaciona-se a um dos objetivos legítimos para restrição do acesso à informação, listados em lei; a divulgação daquela informação específica poderá efetivamente causar graves danos a tal objetivo; e o prejuízo ao objetivo em questão deve ser maior do que o interesse público na liberação da informação específica.

Ressalte-se que, em caso de negativa de acesso à informação, a Lei 12.527/2011 assegura ao solicitante o inteiro teor da justificativa (art. 14). Há, na lei em exame, previsão normativa (tipicidade) para restrição ao acesso (primeira fase). Quanto às demais fases, deve-se examinar à luz de caso concreto, havendo possibilidade de contraditório.

Outra questão prática imediata: quem classifica os graus de restrição ao acesso? Eis o que prescreve a norma (em nível de estados, Distrito Federal e municípios, cabe à legislação própria definir regras específicas, obedecidas as normas gerais estabelecidas na lei federal):

Art. 27. A classificação do sigilo de informações no âmbito da administração pública federal é de competência:

I – no grau de ultrassecreto, das seguintes autoridades:

- a) Presidente da República;
- b) Vice-Presidente da República;
- c) Ministros de Estado e autoridades com as mesmas prerrogativas;
- d) Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica; e
- e) Chefes de Missões Diplomáticas e Consulares permanentes no exterior;

II – no grau de secreto, das autoridades referidas no inciso I, dos titulares de autarquias, fundações ou empresas públicas e sociedades de economia mista; e

III – no grau de reservado, das autoridades referidas nos incisos I e II e das que exerçam funções de direção, comando ou chefia, nível DAS 101.5, ou superior, do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores, ou de hierarquia equivalente, de acordo com regulamentação específica de cada órgão ou entidade, observado o disposto nesta Lei.

Em razão do princípio republicano, a norma coíbe o tecnicismo burocrático. O Poder Público é compreendido tanto como fornecedor ou recebedor das informações, pelo que erigem as noções de transparência (ou visibilidade) ativa e passiva: a primeira resta associada à disponibilização de informações na internet para facilitar a participação popular na fiscalização da máquina pública, o que passa pelo aperfeiçoamento dos portais eletrônicos; a segunda se relaciona ao atendimento a pedidos pontuais de informações.

A Lei nº 12.527/2011 prescreve que todos os órgãos e entidades governamentais administrem serviços efetivos de atendimento à sociedade civil, tanto em termos físicos como virtuais, o que demanda capacitação dos servidores. Conforme Leal e Ramos (2012, p. 414):

resta claro que os documentos e arquivos envolvendo temas de natureza pública – em especial os que dizem com aprendizagens democráticas necessárias – precisam ser manejados para além da conservação meramente histórica, impondo compreensão enquanto fontes de informações que reclamam domínio e debate público emergente, até em face da dicção constitucional do art. 216, §2º, da CF/1988, ao disciplinar que cabe à Administração Pública a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

A transparência das ações públicas reflete, hoje, uma tendência mundial, muito embora a Lei nº 12.527/2011 mitigue a publicidade em excepcionais circunstâncias (informações ultrassecretas, secretas e reservadas), ainda que temporariamente:<sup>2</sup>

Art. 24. A informação em poder dos órgãos e entidades públicas, observado o seu teor e em razão de sua imprescindibilidade à segurança da sociedade ou do Estado, poderá ser classificada como ultrassecreta, secreta ou reservada.

§ 1º Os prazos máximos de restrição de acesso à informação, conforme a classificação prevista no caput, vigoram a partir da data de sua produção e são os seguintes:

I – ultrassecreta: 25 (vinte e cinco) anos;

II – secreta: 15 (quinze) anos; e

III – reservada: 5 (cinco) anos.

Nesse contexto, os direitos à verdade e à memória nacional (assegurados pelo acesso à informação oficial) se inserem como direitos humanos: princípios universais, protetores da igualdade e da liberdade, inerentes a todos os seres humanos (encontram-se previstos na ordem jurídica internacional). Para Costa, Grossi e Rampin (2011, p. 334):

o direito à verdade e à memória nacional devem ser considerados direitos humanos, mormente porque, em nações que viveram períodos de exceção – ditatoriais, autoritários e totalitários – o acesso à informação torna-se atributo essencial para a superação com desenvolvimento democrático.

Sendo direitos humanos, possuem suporte na Convenção de Viena de 1993, gozando dos seguintes atributos: universalidade – quaisquer pessoas são titulares de direitos humanos; interdependência – os direitos humanos devem reforçar-se (a título de ilustração: os direitos sociais têm de fortalecer os individuais); indivisibilidade – os direitos humanos não se fragmentam, acumulam-se em dimensões; interatividade – os direitos humanos são inter-relacionais quanto aos sistemas internacionais de proteção.

Outros marcos referenciais: Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (França, 1789); Declaração Universal dos Direitos do

<sup>2</sup> Em caso de informação ultrassecreta, a Lei nº 12.527/2011 (art. 35, §1º, III, §2º) admite única prorrogação por prazo determinado, quando o acesso (ou divulgação) puder ocasionar ameaça externa à soberania nacional, à integridade do território nacional, ou grave risco às relações internacionais do Estado brasileiro.

Homem, aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 1948; Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), aprovado pela Assembleia da Geral das Nações Unidas em 1966; Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica, 1969).

Com o propósito de encerrar o primeiro bloco de discussão, destaque-se que, no Brasil, o advento da Lei nº 12.528/2011, que instituiu a Comissão Nacional da Verdade em âmbito federal, representou a promessa de efetivação do direito à memória e à verdade histórica, bem como da promoção da reconciliação nacional. Sua proposta consiste em examinar e esclarecer graves violações aos direitos humanos praticados no interregno de 18/09/1946 a 5/10/1988.

O mérito da Lei nº 12.528/2011 reside em disponibilizar aos interessados condições de inferências a partir do que for investigado. Nesse sentido, o direito positivado constitucionalmente de acesso às informações oficiais (garantia fundamental) mostra-se instrumental ao exercício dos direitos humanos à memória e à verdade nacional. As Leis 12.527 e 12.528, portanto, dialogam.

### 3 A RESPONSABILIDADE ESTATAL NO BRASIL

Há quatro fases distintas da responsabilização estatal. Inicialmente, compreendia-se a intangibilidade do Estado pelas disposições jurídicas, o que vigorou até o século XVIII: *le roi ne peut pas mal faire* (*the king can do no wrong* – brocardo inglês equivalente). O governante era concebido como divindade. Logo, não podia errar ou fazer mal a ninguém.

Quando se evoluiu do estado de sujeição ao Estado de Direito, a partir da Revolução Francesa, a concepção da intangibilidade cai por terra. O Estado passa a submeter-se ao ordenamento jurídico, muito embora ainda não se visualizasse a responsabilidade estatal propriamente dita. Compreendia-se que os atos públicos convergiam necessariamente ao ideal do bem comum.

O terceiro momento consistiu na responsabilidade com culpa, como já ocorria na relação entre particulares (por influência do cristianismo). Em primeiro instante, admitiu-se a responsabilização no tocante aos atos de gestão para, em seguida, abranger-se também os atos de império.

Na quarta fase (séculos XX e XXI), atual, tem-se a responsabilidade estatal objetiva. Quer pela teoria do risco administrativo, quer pela teoria do

risco integral, mostra-se imprescindível que o ator social lesado comprove que a conduta do Poder Público provocou-lhe resultado danoso (patrimonial ou extrapatrimonial).

Exige-se a prova do nexo causal entre a conduta e o resultado, independentemente da demonstração de dolo ou culpa. A teoria do risco administrativo admite hipóteses de excludentes de responsabilidade (culpa exclusiva da vítima ou de terceiro, caso fortuito, força maior). No risco integral, em tese, não são admitidas excludentes.

A comprovação da relação de causalidade é verificada por distintas teorias (teoria da equivalência das condições, teoria da causalidade necessária ou teoria da causalidade adequada), o que se revela imprescindível ao processo de reconhecimento do dever de indenizar. Sem essa demonstração, não há como imputar – ao causador do dano – a responsabilidade civil quanto aos prejuízos sofridos pelo ofendido.

Na teoria da equivalência das condições, preponderante na seara criminal, são analisadas as circunstâncias (causas) envolvidas no desfecho dos fatos, sendo considerada causa toda condição que permitiu a consecução do dano. Na causalidade adequada, a causa é compreendida como o antecedente necessário e adequado à produção do resultado. Na teoria do dano direto e imediato, ocorre exame concreto das circunstâncias ligadas ao evento danoso. Nas palavras de Mulholland (2009, p. 291-292):

Já na teoria do dano direto e imediato, e mais especificamente a subteoria da necessidade da causa, efetiva-se por meio da análise concreta das circunstâncias em torno do evento danoso. A sua tônica é dada pela ligação necessária existente entre o dano e a conduta ou atividade imputada. Esta teoria permite a interpretação da causalidade em cada caso.

Em termos de Brasil, independentemente do modelo adotado, a sistemática de responsabilização objetiva estatal funciona segundo a regência positivada no art. 37, §6º, da Lei Maior: “As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”. Registre-se que há doutrinas defensoras da aplicação da teoria da culpa administrativa em caso de falta do serviço, cabendo à vítima

comprovar a inexistência do serviço público, seu mau funcionamento ou sua efetivação com atraso. Ousa-se discordar desse posicionamento doutrinário.

Se a norma constitucional não preceituou a discriminação, não cabe ao intérprete fazê-lo. Com fulcro na Constituição vigente, compreende-se que o art. 37 § 6º deve ser lido à luz do art. 5º, sendo esse dispositivo o vetor interpretativo para todos os dispositivos constitucionais.

Admitir a possibilidade de o particular ter de provar a falta, mau funcionamento, atraso do serviço significaria (não raras vezes) aderir à teoria da prova diabólica – prova impossível ou excessivamente difícil de ser produzida – o que acarretaria injusto desnível à relação processual. Advertem Nery e Nery (2009, p. 360):

A CF 37 §6º estabelece regime único da responsabilidade civil da Administração pública, que é objetiva pelo risco, quer se trate de conduta comissiva ou omissiva do agente ou servidor. Desde a CF/1946, que instituiu a responsabilidade civil objetiva do Estado, [...] é inadmissível a consideração da culpa (responsabilidade subjetiva) para afirmar-se o dever de o Estado indenizar.

Por outro lado, não se pode compreender a temática da responsabilidade civil, em se tratando de pós-modernidade, sem enfrentar a questão da complexidade na sociedade de riscos. Nesse sentido, é imprescindível o pensamento Beck (1986, p. 11):

En verdad, el siglo XX no ha sido pobre en catástrofes históricas: dos guerras mundiales, Auschwitz, Nagasaki, luego Harrisburg y Bhopal, ahora Chernobil. Esto obliga a ser prudente en la elección de las palabras y agudiza la mirada para las peculiaridades históricas. Hasta ahora, todo el sufrimiento, toda la miseria, toda la violencia que unos seres humanos causaban a otros se resumía bajo la categoría de los 'otros': los judíos, los negros, las mujeres, los refugiados políticos, los disidentes, los comunistas, etc. Había, por una parte, vallas, campamentos, barrios, bloques militares, y, por otra parte, las cuatro paredes propias; fronteras reales y simbólicas tras las cuales podían retirarse quienes en apariencia no estaban afectados. Todo esto ya no existe desde Chernobil. Ha llegado el final de los otros, el final de todas nuestras posibilidades de distanciamiento, tan sofisticadas; un final que se ha vuelto palpable con la contaminación atómica.

Se puede dejar fueva la miseria, pero no los peligros de la era atômica. Ahí reside la novedosa fuerza cultural y política de esta era. Su poder es el poder del peligro que suprime todas las zonas protegidas y todas las diferenciaciones de la modernidad.

A única certeza da complexa realidade plural contemporânea: vive-se em uma sociedade de incerteza e de riscos. Eis o cenário em que se insere o art. 37 § 6º da Lei Magna vigente. Adota-se a responsabilidade objetiva (contratual e extracontratual) relacionada à teoria do risco administrativo. O Poder Público possuirá o dever de indenizar se existir dano e nexo causal entre o fato omissivo/comissivo. Ideia elementar: vítimas não podem ficar desassistidas. Com propriedade, ressalta Calixto (2008, p. 161):

Recorde-se, por fim, que esta disseminação da responsabilidade civil objetiva encontrar seu fundamento na própria consagração constitucional da proteção da dignidade da pessoa humana, a qual tem por corolário, como visto, uma concepção mais solidarista do direito de danos.

Releve-se que não se aplica essa lógica às empresas públicas e às sociedades de economia mista em regime concorrencial. Como exercem atividade econômica, tem-se a responsabilidade civil. Dado por exaurido o presente tópico, no próximo item da pesquisa, será inserida a questão da responsabilidade civil governamental por informações inseridas nos arquivos oficiais quando do período do regime militar.

#### **4 A QUESTÃO DO ACESSO À INFORMAÇÃO AOS DOCUMENTOS PRODUZIDOS PELO REGIME MILITAR A PARTIR DE 1964**

O fato histórico internacional que erigiu como bandeira justificante da ditadura militar-elitista nacional (1964-1985) consistiu na polarização comunismo X capitalismo. Nesse cenário, as Forças Armadas vestiram o manto de defensoras do país contra os movimentos subversivos.

Trata-se de contexto histórico marcado pela tortura, cassação de direitos políticos, abusos diversos, presos políticos (vivos e mortos), mas também coragem opositora (estudantil, operária, comunista, católica). Cite-se Serbin (2001, p. 9, 10):

A partir da Revolução Russa de 1917, e especialmente depois de 1945, o mundo dividiu-se entre comunismo e capitalismo, entre Leste e Oeste. Nas décadas de 1960 e 1970, a Guerra Fria havia causado intensa polarização na América Latina, levando à formação de uma nova (e talvez não última) onda de Estados autoritários. No Brasil, as Forças Armadas consideravam-se as defensoras da tradicional civilização cristã ocidental contra a subversão.

Com o governo do então Presidente Fernando Henrique Cardoso, iniciou-se o processo de reconhecimento oficial das vítimas da ditadura (violação a direitos fundamentais) com indenização às famílias. São consoladoras as palavras de Pierrard ao refletir sobre o Jesus histórico (1982, p. 17): “Bem aventurados os pobres, os mansos, os aflitos, os que têm fome e sede de justiça, os misericordiosos, os puros, os que promovem a paz, os perseguidos [...] todos aqueles que o ‘mundo’ rejeita desde o aparecimento do homem sobre a terra”. *Historia est magistra vitae*. História é a mestra da vida. É preciso refletir e dialogar sobre o Brasil para que o Golpe Militar de 1964 reste definitivamente no passado brasileiro. Quando e como se dialoga com o adversário?

Nesse diapasão, o corrente eixo temático se propõe a enfrentar as consequências jurídicas do acesso às informações – constantes dos arquivos oficiais – produzidas no período do regime ditatorial brasileiro vivenciado de 1964 a 1985. Registram Leal e Ramos (2012, p. 430):

Tem-se que ter presente, no particular, o que diz o art. 41 do Decreto regulamentador da Lei de Acesso, que as informações sobre condutas que impliquem violação dos Direitos Humanos praticadas por agentes públicos ou a mando de autoridades públicas (segmentos da sociedade civil que colaboram com o regime de exceção) não poderão ser objeto de classificação em qualquer grau de sigilo nem ter seu acesso negado – mesmo aquelas que revelem, por exemplo, que determinada pessoa teve um amante, era homossexual, entregou um companheiro na tortura ou sofreu indignações nos interrogatórios que não devem ser reveladas.

As revelações históricas, sejam elas quais forem, mostram-se imprescindíveis ao aprimoramento do regime democrático. Inquieta o

silêncio de um passado autoritário. Melhor evidenciá-lo e aprender com as lições experimentadas do que incorrer na possibilidade de repetição.

A divulgação dos arquivos da ditadura reflete uma questão de justiça reparadora. Nesse contexto, dois verbos guardam relevo: arquivar e divulgar (expressam condutas comissivas). Adverte Moraes (2010, p. 408): “a solução normativa aos problemas concretos [...] exige do intérprete um procedimento de avaliação condizente com os diversos princípios jurídicos envolvidos”. De acordo com Leal e Ramos (2012, p. 430-431):

raro o documento que não contém uma mentira, distorção, falsificação ou silêncio. Essas mentiras são culpa e responsabilidade das forças de repressão e não do arquivo do estado que guarda a documentação. Se alguém quer processar outro alguém por ter publicado ou produzido mentiras contidas na documentação do Dops, não é a guardiã dos documentos que é responsável por essas mentiras. A responsabilidade cai nos ombros da pessoa que produziu as mentiras ou, no caso de um historiador, jornalista, pesquisador ou cidadão, da pessoa que utilizou o material.

É evidente que qualquer ator social que utilize indevidamente (ou mesmo sem as necessárias cautelas) as informações inseridas em arquivos públicos poderá ser responsabilizado civilmente. Isso é pacífico. A questão neurálgica, contudo, é a seguinte: seria justo o Estado – que legitimou outrora as ações do Departamento de Ordem Política e Social (DOPS) – livrar-se de eventual responsabilização?

Com base no processo histórico que evoluiu da total irresponsabilidade do Poder Público a sua responsabilização, independentemente de dolo ou culpa, defende-se, no caso em pauta, aplicação da responsabilização governamental objetiva, sob pena de a desejável justiça reparadora não acontecer.

Só houve arquivo com informação inverídica porque o Estado brasileiro permitiu a instauração do regime de exceção. Existe evidente ligação lógica, imediata e direta entre a conduta da autoridade pública e o(s) dano(s) ocorrido(s) em virtude da divulgação de informações falaciosas inseridas nos arquivos do extinto DOPS. O agir do ator público significou o agir do próprio Estado.

Nessa perspectiva, configura-se extremamente reducionista e em descompasso com o direito administrativo pátrio (além de causar maiores

prejuízos à vítima) qualquer manobra jurídica para fazer com que o lesado responsabilize diretamente o agente causador do dano ilegítimo – ainda que crível a sua identificação e/ou localização, admitindo esteja ele ainda vivo para responder. Se for o caso, espera-se que o Poder Público responsabilize o agente “estatal” por meio da providencial e salutar ação regressiva. Para Calixto (2008, p. 242-243):

Recorde-se ainda que tal construção jurídica não afasta a possibilidade de a vítima acionar o *próprio servidor culpado* pelo dano. Neste caso deverá, contudo, fazer efetiva prova da *culpa*, sendo a hipótese subsumida aos cânones do artigo 186 do Código Civil, segundo o qual cada um é responsável pelos danos *dolosa* ou *culposamente* causados a outrem. Percebe-se, assim, que a possível ação contra o Poder Público é posta em *benefício* da vítima, o que também se justifica pela *socialização dos riscos*, a impedir que as vítimas suportem, sozinhas, os danos que possam ser atribuídos ao próprio funcionamento do serviço estatal.

Em termos práticos, que benefício representa – para a vítima – trocar um sistema de responsabilização objetiva por subjetiva, levando-se em consideração que a Fazenda Pública possui presunção de solvabilidade? Socialização dos riscos em que sentido? Se o problema é a demora do pagamento pelo regime precatório, não seria razoável aprimorar essa sistemática? Recorde-se que a embriogenia dos precatórios remonta ao Brasil-República, no sentido de garantir a impessoalidade e moralidade dos pagamentos devidos pelo erário.

O art. 37 §6º da Constituição e o art. 43 do Código Civil foram desenhados, exatamente, para facilitar as demandas sociais em face do Estado (relação de desigualdade), diferentemente do art. 186 da lei civilística que traz a sistemática de responsabilização subjetiva aplicável às relações entre particulares, ou seja, entre pares. Pressupostos, portanto, totalmente distintos.

Paralelamente a tudo isso, recorde-se que o direito à memória e à verdade nacional envolve direitos humanos. A normatização do direito interno não pode criar óbices à efetivação das obrigações assumidas, em nível internacional, no tocante a sua tutela. Na pós-modernidade, a noção de soberania estatal resta mitigada em favor da imprescindível cooperação entre os povos visando ao progresso da humanidade em sentido amplo. A omissão

no cumprimento das obrigações internacionais implica, além da cominação de sanções, o risco de exclusão da Organização dos Estados Americanos (OEA) – cenário econômico-político nada desejável.<sup>3</sup>

Por fim, graves infrações aos direitos humanos não são passíveis de anistia ou prescrição, o que abrange também eventuais ações de reparação de dano ajuizadas contra o Estado em virtude de perseguição, tortura ou prisão por motivos de ordem política durante a ditadura – 1964 a 1985 (no REsp 1373991, restou consignado que ação de reparação – por perseguição política no regime militar – é imprescritível).

Por fim, consigne-se que o Estado brasileiro, em observância às recomendações da Comissão Interamericana de Direitos Humanos (CIDH), oficialmente, reconheceu óbitos e desaparecimentos ocorridos durante o regime de exceção – razão de ser da edição da Lei 9.140/1995. No tocante à reparação material, a disciplina veio com a Lei 10.559/2002.

## 5 CONCLUSÕES

Intencionou-se demonstrar, mediante pesquisa bibliográfica, que o direito fundamental de acesso às informações oficiais é instrumental ao exercício dos direitos humanos à memória e à verdade nacional.

A ditadura das elites instaurada com o golpe de 1964 – ao estabelecer rígido regime de exceção – implicou profundas mudanças na organização política, social e econômica do país. Nesse sentido, a Constituição vigente objetivou reparar danos históricos, pelo que se mostra totalmente falaciosa qualquer argumentação no sentido de assegurar direito a esquecimento quando o assunto é memória e verdade.

As Lei federais nº 12.527 e nº 12.528, ambas de 2011, representam garantia de que não se perca a oportunidade ímpar de serem extraídas valiosas lições das experiências pretéritas, a fim de evitar que tristes episódios da história nacional sejam repetidos. Para verificação da responsabilidade dos atos praticados, pelo Estado brasileiro, quando do regime ditatorial vivenciado de 1964 a 1985, refuta-se qualquer restrição ao acesso às informações de natureza pessoal, sob pena incursão na perda de efetividade legislativa.

3 Não obstante, o STF validou a Lei de Anistia (Lei nº 6.683/1979) quando do exame da ADPF 153, o que foi de encontro às diretivas do Sistema Interamericano de Direitos Humanos – SIDH (composto pela Comissão e pela Corte Interamericanas de Direitos Humanos).

Ademais, concluiu-se pela necessária aplicabilidade da sistemática de responsabilização estatal objetiva, o que se mostra a serviço do processo de democratização e envolve a temática da eficácia vertical de direitos fundamentais. Na solução do caso concreto, o aplicador do Direito há que observar a garantia constitucional implícita da proporcionalidade (estudo de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

A Lei Maior atribuiu aos atores sociais o poder de acompanhar os destinos da Administração Pública (decorrência lógica do princípio republicano e do regime democrático). O primeiro passo para sua operacionalização ocorre por meio do acesso às informações públicas, ressalvadas excepcionais hipóteses de tutela à segurança social e estatal, bem como de proteção à intimidade, à vida privada, à honra, à imagem das pessoas e às garantias individuais.

Mesmo assim, a recusa na divulgação da informação depende da observância ao teste de três fases, consagrado em nível internacional. Em suma, significa uma avaliação, à luz do caso concreto, da relação custo *versus* benefício em relação à divulgação (ou não) da informação.

Sonegar o acesso à informações de interesse coletivo, sem respaldo nas exceções legais, constitui, além de abuso de autoridade, improbidade administrativa por violação aos princípios constitucionais da publicidade e da moralidade. Calar frente ao arbítrio significa garantir a sua perpetuação. Portanto, abertura dos arquivos do regime ditatorial implica questão de justiça reparadora.

Recorde-se o fato de que regimes autoritários justificam ações estatais a partir da ideia de convergência entre o interesse do ente público central e o social. Urge que a sociedade brasileira reflita sobre as lições históricas experimentadas. O desafio consiste em ter o presente como ponto neurálgico-dialético entre a inteligência amadurecida do passado e a conseqüente visão de um projeto futuro socialmente justo. O que se quer? Onde se pretende chegar?

Finalmente, a título de continuidade do estudo e de estímulo a novos debates, sugerem-se pesquisas no sentido de investigar a existência/necessidade do desenvolvimento de políticas públicas que focalizem a gestão político-científica dos riscos relativos ao estado de arte democrático em face da publicação/proteção de dados, partindo-se do pressuposto de que os atos administrativos só se legitimam se em estrita observância aos direitos fundamentais.

## REFERÊNCIAS

BECK, U. **La sociedad del riesgo**. Hacia una nueva modernidad. Tradução Jorge Navarro, Daniel Jiménez e Maria Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1986.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.265, de 12 de fevereiro de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9265.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9265.htm)>. Acesso em 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei 12.528, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12528.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12528.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

CALIXTO, M. J. **A culpa na responsabilidade civil – estrutura e função**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

COSTA, Y. F.; GROSSI, N. S.; RAMPIN, T. T. D. À margem de nós, a democracia: notas sobre a justiça de transição no Brasil. **Revista Pensar**, Fortaleza: Universidade de Fortaleza, v. 16, n° 1, p. 332-350, jan./jun. 2011.

DIMOULIS, D. Estado nacional, democracia e direitos fundamentais. Conflitos e aporias. In: CLÈVE, C. M.; SARLET, I. W.; PAGLIARINI, A. C. (org.). **Direitos humanos e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 29-44.

LEAL, R. G.; RAMOS, T. Desafios à efetivação do acesso à informação referente aos documentos do regime militar em face dos seus novos marcos normativos. **RDBras**. São Paulo: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, v.3, p. 407-433, jul./dez.2012.

MORAES, M. C. B. A constitucionalização do direito civil e seus efeitos sobre a responsabilidade civil. In: MENEZES, J. B. (Org.). **Dimensões jurídicas da personalidade na ordem constitucional brasileira**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 407-433.

MULLHOLLAND, C. S. **A responsabilidade civil por presunção de causalidade**. Rio de Janeiro: GZ, 2009.

NERY JUNIOR, N.; NERY, R. M. A. **Constituição Federal comentada e legislação constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

PIERRARD, P. **História da igreja**. São Paulo: Edições Paulinas, 1982.

SERBIN, K. P. **Diálogos na sombra: bispos e militares, tortura e justiça social na ditadura**. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

## Cargos em Comissão na Administração Pública: Limites à sua Criação e Utilização Indevida

Commissioned Positions in the Public Administration: Strict Legal Limits Applied to the Creation and the Misuse

Maria Aparecida da Silva Martins<sup>1</sup>

### RESUMO

Este trabalho trata de uma análise sobre o provimento de cargos públicos, com destaque aos cargos em comissão. Para isso, segue uma abordagem metodológica qualitativa e de revisão bibliográfica, apresenta-se o posicionamento de vários autores e/ou especialistas na área, aborda-se aspectos teóricos sobre quadro funcional, cargos públicos, funções públicas, características dos cargos públicos, que são: cargos vitalícios, os cargos de provimento efetivos e os cargos de provimento em comissão; também aborda os limites quanto à criação dos cargos em comissão de acordo com a jurisprudência e a doutrina, bem como a utilização indevida dos cargos em comissão. Mostra as principais desvantagens relacionadas à criação sem critérios de cargos de provimento em comissão, bem como algumas vantagens que o ingresso no serviço público, mediante prévia aprovação em concurso público, oferece para uma boa administração pública. Por fim, são apresentadas algumas sugestões com o objetivo de melhorar a administração pública e torná-la mais eficiente e eficaz, para que se tenha a prestação de um serviço público de melhor qualidade à população.

**Palavras-Chave:** Administração Pública. Concurso Público. Cargos Comissionados.

### ABSTRACT

This article deals with an analysis of the provision of public offices, highlighting the commissioned positions. In this sense, follows a qualitative methodological approach and literature review, shows the positioning of various authors and/or experts in the field, approaches the theoretical aspects of functional public framework, public offices, public functions and the characteristi-

<sup>1</sup> Servidora Pública do município de Palhoça/SC. Graduação: Pedagogia – Faculdade Municipal de Palhoça. Pós-Graduação: Gestão Pública – Faculdade Municipal de Palhoça. E-mail: cidasilva3103@gmail.com.

cs of the provision of public offices, which are: life public positions, effective positions and commissioned positions; also addresses the strict legal limits applied to the creation of commissioned positions in accordance with case laws and doctrines along with the misuse of commissioned positions. Shows the main disadvantages related to creation of commissioned positions without observance of legal limits, as well as some advantages that entering public service, through prior approval on public examinations, provides for good public administration. Finally, some suggestions are presented with the goal of improving public administration system and making it more efficient and effective, in order to supply the population with a better quality public service.

**Keywords:** Public Administration. Public Examination. Commissioned Positions.

## 1 INTRODUÇÃO

Neste artigo serão apresentadas algumas considerações quanto à criação e o provimento do cargo em comissão de livre nomeação e exoneração, em especial quanto à falta de critério para a criação desses cargos.

As formas de ingresso no serviço público podem se dar de três formas, que são: cargo de provimento efetivo, cargos em comissão e a contratação por tempo determinado.

A regra geral é a utilização de cargo de provimento efetivo e ingresso no serviço público mediante prévia aprovação em concurso público. Vale salientar que há três maneiras de ingresso, uma é o concurso, que tem por finalidade selecionar, entre os interessados, aqueles mais capacitados para o exercício das funções estabelecidas. Todas as regras e critérios para aprovação devem estar claramente definidos no seu edital, como a nota mínima para a prova escrita, por exemplo. Outro critério a ser estabelecido é a fixação de um número máximo de aprovados por cargo oferecido no concurso.

Outra forma de ingresso no serviço público são as nomeações para os cargos em comissão. Ainda que o administrador seja livre para escolher, o ideal é que os cargos comissionados sejam providos somente por pessoas devidamente qualificadas. Em princípio, a nomeação deveria ser de servidor efetivo. Não se pode esquecer também que, de acordo com as regras legais vigentes, as nomeações para os cargos comissionados são restritas às fun-

ções de direção, chefia e assessoramento, conforme critérios definidos em lei. Outro aspecto a se considerar é com relação à quantidade de servidores nomeados para cargos em comissão de livre nomeação, que deve ser a menor possível.

Há ainda outra forma de ingresso no serviço público que é a contratação por tempo determinado. Essa modalidade deve respeitar as condições previstas na Constituição Federal, ou seja, só pode ser realizada em situações de excepcionalidade, na quais haja previsão em lei das funções/cargos, com tempo determinado, e cuja necessidade, ainda que temporária, seja de comprovado interesse público. A contratação por tempo determinado não se justifica, portanto, para o exercício de atividades permanentes e rotineiras da administração pública.

No presente trabalho será dada ênfase com relação à criação e o provimento de cargo em comissão de livre nomeação e exoneração.

Para isso, segue uma abordagem metodológica qualitativa e de revisão bibliográfica utilizando-se obras de autores como: Carvalho Filho (2013), Gasparini (1995), Moraes (2005), Mello (1990), Di Pietro (2006), Dallari et al. (2013), além de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, Tribunal de Contas e a Constituição Federal. Isso possibilitará mostrar como a composição do quadro de pessoal dos órgãos públicos pelos chamados cargos em comissão de livre nomeação e exoneração, estão prejudicando, muitas vezes, o andamento dos serviços públicos.

## 2 QUADRO FUNCIONAL

Conforme Carvalho Filho (2013, p. 611) “Quadro funcional é o conjunto de carreiras, cargos isolados e funções públicas remuneradas integrantes de uma mesma pessoa federativa ou de seus órgãos internos”.

O mesmo autor afirma que o espelho do quantitativo de servidores públicos da administração é o quadro funcional. Se houvesse de fato uma organização funcional, o órgão poderia se orientar para inúmeros fins, como eliminação de excessos, remanejamento de servidores, recrutamento de outros, adequação remuneratória etc.

O quadro de pessoal deve sofrer atualização permanentemente, pois a administração pública deve ser dinâmica para melhor atender à coletividade.

## 2.1 Cargos públicos

A Lei 8.112/1990 que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civil da União, das autarquias e das fundações públicas federais, define em seu art. 3º que: “Cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional que devem ser cometidas a um servidor”.

Ainda no Art. 3º da recém citada Lei, consta em seu parágrafo único, que “Os cargos públicos, acessíveis a todos os brasileiros, são criados por lei, com denominação própria e vencimento pago pelos cofres públicos, para provimento em caráter efetivo ou em comissão”.

Cargo público, conceitualmente, é o menor centro hierarquizado de competência da administração direta, autárquica e fundacional pública, criado por lei ou resolução, com denominação própria e número certo (GASPARINI, 1995).

Segundo Carvalho Filho (2013, p. 611), “Cargo público é o lugar dentro da organização funcional da administração direta e de suas autarquias e fundações públicas que, ocupado por servidor público, tem funções específicas e remuneração fixadas em lei ou diploma a ela equivalente”.

Moraes (2005, p. 312 apud MIRANDA) ao comentar o art. 184 da Constituição de 1946, o qual dispunha que “Os cargos públicos são acessíveis, a todos os brasileiros, observados os requisitos que a lei estabelecer”, observava que o princípio de igual acessibilidade dos cargos públicos aos brasileiros não eliminaria, por si só, a lei que aceitasse entrada no serviço público a estrangeiros.

### 2.1.1 Funções públicas

O termo funções públicas é utilizado também como gênero, no qual se incluem cargos e empregos públicos e funções públicas em sentido estrito. A expressão funções públicas, utilizada em sentido amplo, refere-se às atribuições dos agentes públicos, noção utilizada como gênero, englobando também particulares que exercem funções com atribuições de autoridade, sendo sujeitos expressivos da ação estatal (MELLO, 1990).

Conforme Carvalho Filho (2013, p. 611), “Função pública é a atividade em si mesma, ou seja, função é sinônimo de atribuição e corresponde às

inúmeras tarefas que constituem o objeto dos serviços prestados pelos servidores públicos”.

Para Moraes (2005, p. 313) “Existe, assim, um verdadeiro direito de acesso aos cargos, empregos e funções públicas, sendo o cidadão e o estrangeiro, na forma da lei, verdadeiros agentes do poder, no sentido de ampla possibilidade de participação da administração pública”.

## 2.2 Características dos cargos públicos

Os cargos públicos podem ser agrupados em três categorias: os cargos vitalícios, os cargos de provimento efetivo e os cargos de provimento em comissão.

### 2.2.1 Cargos vitalícios

Para Carvalho Filho (2013, p. 613),

Cargos vitalícios são aqueles que oferecem a maior garantia de permanência a seus ocupantes. Somente através de processo judicial, como regra, podem os titulares perder seus cargos (Art. 95, I, CF). Desse modo, torna-se inviável a extinção do vínculo por exclusivo processo administrativo.

Hoje são considerados cargos vitalícios os dos magistrados (art. 95, I, CF), os dos membros do Ministério Público (art. 128, § 5º, I a, CF) e os dos membros dos Tribunais de Contas (art. 73, § 3º, CF).

Segundo Di Pietro (2006, p. 583), “Provimento vitalício é o que se faz em cargo público, mediante nomeação, assegurando ao funcionário o direito à permanência no cargo, do qual só pode ser destituído por sentença judicial transitada em julgado”.

Portanto, os cargos vitalícios são aqueles cujos ocupantes têm garantias diferenciadas, como por exemplo, a garantia de ser demitido apenas por decisão judicial. Esses cargos estão entre os mais relevantes e importantes da administração pública. São exemplos desses cargos: juízes, desembargadores, promotores do Ministério Público e conselheiros dos Tribunais de Contas.

### 2.2.2 Cargos de provimento efetivo

Cargo efetivo é a maioria dos cargos integrantes dos vários quadros funcionais. Se o cargo não é vitalício nem em comissão obrigatoriamente terá que ser efetivo. Ainda que em menor grau que nos cargos vitalícios, os cargos efetivos também fornecem segurança aos detentores do mesmo (CARVALHO FILHO, 2013).

Para Di Pietro (2006, p. 583) “Provimento efetivo é o que se faz em cargo público, mediante nomeação por concurso público, assegurando ao servidor, após três anos de exercício, o direito de permanência no cargo, do qual só pode ser destituído por sentença judicial, por processo administrativo.”

Conforme o art. 41, § 1º, da CF (1988), depois de adquirir a estabilidade, a pessoa só poderá perder o cargo se houver sentença judicial ou processo administrativo que lhes faculte ampla defesa, e agora também em virtude de avaliação negativa de desempenho, como colocado na EC nº 19/1998.

Portanto, os cargos efetivos devem ser ocupados por servidores selecionados mediante concurso público.

### 2.2.3 Cargos comissionados

Conforme Di Pietro (2006, p. 584) “Provimento em comissão é o que se faz mediante nomeação para cargo público, independentemente de concurso e em caráter transitório. Somente é possível com relação aos cargos que a lei declara de provimento em comissão”.

Para Dallari et al. (2013, p. 193) “‘Cargo em comissão’ é uma expressão elíptica cujo elemento oculto é a palavra ‘provimento’; de consequência, o seu sentido preciso é ‘cargo de provimento em comissão’, é dizer, temporário, enquanto subsistir a confiança, móvel da escolha”.

A competência para nomear e prover os cargos em comissão é aquela estabelecida na legislação, ou seja, na Constituição ou em norma infraconstitucional. Em regra, cada poder tem autonomia para nomear os servidores para os cargos de provimento em comissão de seu quadro de pessoal. Assim, por exemplo, no poder executivo a competência é do Presidente da República, dos Governadores ou dos Prefeitos, conforme respectiva esfera de governo federal, estadual ou municipal.

Os cargos em comissão, ao contrário dos outros cargos, são de ocupação passageira. Os titulares são indicados em função de afinidade e vínculo de confiança que exista entre eles e a autoridade nomeante. Por isso que muitos chamam de cargo de confiança. O caráter desses cargos impede que os titulares adquiram estabilidade. Também a nomeação para exercer a função de confiança dispensa aprovação em concurso público e a exoneração não precisa de formalidade especial, depende exclusivamente da autoridade nomeante. Por isso que o art. 37, II, CF os considera de livre nomeação e exoneração (CARVALHO FILHO, 2013).

O cargo de provimento em comissão tem como característica a livre nomeação e exoneração, ou seja, é de livre escolha da autoridade competente, não dependendo de aprovação em concurso público, ou qualquer outra forma de seleção. Em contra partida, também a exoneração não exige nenhuma formalidade, podendo o servidor ser exonerado independente de qualquer justificativa de motivação, conforme desejo da autoridade competente.

### 2.3 Limites quanto à criação dos cargos em comissão de acordo com a jurisprudência e a doutrina

O presente capítulo apresenta o que consta na Constituição Federal sobre cargos em comissão, as decisões do Supremo Tribunal Federal, do Tribunal de Contas do Estado e também o posicionamento de autores diversos sobre a criação e a utilização indevida de cargos em comissão.

#### 2.3.1 A jurisprudência e a criação de cargos em comissão

O critério utilizado para identificar a correta criação do cargo comissionado encontra-se previsto no art. 37, *caput*, e incisos II e V, da Constituição Federal, principalmente no que diz respeito à realização de concurso público que deve ser regra. Portanto, a criação do cargo em comissão deve observar os princípios constitucionais da proporcionalidade, da moralidade e eficiência. A saber:

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, impessoal-

lidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

I – Os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II – A investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei [...]

V – As funções de confiança, exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, e os cargos em comissão, a serem preenchidos por servidores de carreira nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão recente, tratou da criação e do provimento de cargo em comissão na Administração Pública, conforme se verifica no Acórdão emitido pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.125 (BRASIL, 2010), oriunda do Estado do Tocantins, publicada no Diário da Justiça nº 30, em 15/02/2011, e relatada pela Ministra Carmen Lúcia. Seguem abaixo alguns excertos dessa importante decisão:

1. A legislação brasileira não admite desistência de ação direta de inconstitucionalidade (art. 5º da Lei n. 9.868/99). Princípio da Indisponibilidade. Precedentes.
2. A ausência de aditamento da inicial noticiando as alterações promovidas pelas Leis tocantinenses ns. 2.142/2009 e 2.145/2009 não importam em prejuízo da Ação, pela ausência de comprometimento da essência das normas impugnadas.
3. O número de cargos efetivos (providos e vagos) existentes nos quadros do Poder Executivo tocantinense e o de cargos de provimento em comissão criados pela Lei nº 1.950/2008 evidencia a inobservância do princípio da proporcionalidade.
4. A obrigatoriedade de concurso público, com as exceções constitucionais, é instrumento de efetivação dos princípios da igualdade, da impessoalidade e da moralidade administrativa, garantidores do acesso aos cargos públicos aos cidadãos. A não submissão ao concurso público fez-se regra no Estado do Tocantins: afronta ao art. 37, inc. II, da Constituição da República. Precedentes.

5. A criação de 28.177 cargos, sendo 79 de natureza especial e 28.098 em comissão, não tem respaldo no princípio da moralidade administrativa, pressuposto de legitimação e validade constitucional dos atos estatais.
6. A criação de cargos em comissão para o exercício de atribuições técnicas e operacionais, que dispensam a confiança pessoal da autoridade pública no servidor nomeado, contraria o art. 37, inc. V, da Constituição da República. Precedentes.
7. A delegação de poderes ao Governador para, mediante decreto, dispor sobre “as competências, as atribuições, as denominações das unidades setoriais e as especificações dos cargos, bem como a organização e reorganização administrativa do Estado”, é inconstitucional porque permite, em última análise, sejam criados novos cargos sem a aprovação de lei.
8. Ação julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade do art. 5º, caput, e parágrafo único; art. 6º; das Tabelas II e III do Anexo II e das Tabelas I, II e III do Anexo III; e das expressões “atribuições”, “denominações” e “especificações” de cargos contidos no art. 8º da Lei n° 1.950/2008.
9. Definição do prazo máximo de 12 (doze) meses, contados da data de julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade, para que o Estado faça a substituição de todos os servidores nomeados ou designados para ocupação dos cargos criados na forma da Lei tocaninense n° 1.950.

O Supremo Tribunal Federal já havia se pronunciado anteriormente acerca da necessidade de se guardar a proporcionalidade entre o número de servidores ocupantes de cargos de provimento efetivo e o de servidores ocupantes de cargo de provimento em comissão, conforme se pode observar a Decisão emitida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 365.368/SC (BRASIL, 2007), a qual foi relatada pelo Ministro Ricardo Lewandowski:

AGRAVO INTERNO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ATO NORMATIVO MUNICIPAL. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. OFENSA. INCOMPATIBILIDADE ENTRE O NÚMERO DE SERVIDORES EFETIVOS E EM CARGOS EM COMISSÃO. I – Cabe ao Poder Judiciário verificar a regularidade dos atos normativos e de administração do Poder Público em relação às causas, aos motivos e à finalidade que os ensejam. II – Pelo princípio da proporcionalidade, há que ser guardada correlação entre o número de cargos efetivos e em comissão, de maneira que

exista estrutura para atuação do Poder Legislação local. III – Agravo improvido (Primeira Turma, publicado no DJ em 29/06/2007)

Desse modo, mesmo considerando que apenas a investidura em cargo de provimento efetivo dependa de aprovação prévia em concurso público e o cargo de provimento em comissão seja de livre nomeação, em respeito aos princípios constitucionais, em especial o da proporcionalidade, moralidade administrativa e eficiência, quando a autoridade competente cria cargos e nomeia servidores comissionados para atribuições de cargos de provimento efetivo, haverá burla ao concurso público.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina também já se manifestou sobre o assunto, conforme a decisão proferida no processo PCA 06/00089037 (SANTA CATARINA, 2012), em que determinou à unidade gestora que procedesse à reestruturação de seu plano de cargos e salários, privilegiando o concurso público no preenchimento de cargos da Unidade, a saber:

ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões apresentadas pelo Relator e com fulcro no art. 59 c/c o art. 113 da Constituição Estadual e no art. 1º da Lei Complementar n. 202/2000, em:

[...]

6.2. Determinar aos atuais membros da Mesa da Câmara de Vereadores de Pedras Grandes, composta pelo Presidente, Vice-Presidente e 1º e 2º Secretários (art. 37, inciso II, da Lei Orgânica do Município de Pedras Grandes) que, no prazo de 60 (sessenta) dias, contados a partir da publicação desta deliberação no Diário Oficial Eletrônico desta Corte de Contas, adotem providências visando à regularização do quadro de pessoal da Câmara Municipal de Pedras Grandes, com a readequação do cargo de contador existente na estrutura administrativa da Unidade, de comissionado para efetivo, bem como que promova a reestruturação do Plano de Cargos e Salários da Câmara Municipal, em razão do seu quadro funcional estar estruturado somente com cargos comissionados, os quais, na forma prevista pela Constituição Federal, se utilizados para o exercício de funções meramente técnicas ou administrativas, caracterizam burla ao concurso público. Em sequência, que o atual Presidente da Câmara promova a nomeação decorrente da realização de concurso público (art. 37 da Lei Orgânica do Município de

Pedras Grandes c/c os arts. 27, inciso V, e 31, inciso XXII, do Regimento Interno da Câmara de Vereadores daquele Município, no prazo de 06 (seis) meses, após a publicação da referida legislação, nos moldes exigidos pelo Prejulgado n° 1939 desta Corte de Contas, comprovando-as a este Tribunal. (PCA n° 06/00089037. Câmara Municipal de Pedras Grandes. Rel. Cons. Adircélio de Moraes Ferreira Júnior. Decisão proferida em 18/03/2012).

Também o Tribunal de Contas catarinense decidiu no Prejulgado n° 1579, processo CON 08/00526490 (SANTA CATARINA, 2009) que a Administração Pública deve criar o mínimo possível de cargos comissionados, os quais devem ser destinados exclusivamente ao desempenho de funções de direção, chefia e assessoramento, conforme segue:

#### **Prejulgado 1579**

1. O arcabouço normativo pátrio, com apoio doutrinário e jurisprudencial, atribui a execução das funções típicas e permanentes da Administração Pública a servidores de seu quadro de pessoal, ocupantes de cargos efetivos – admitidos mediante concurso público, nos termos do art. 37, II, da Constituição Federal – ou por ocupantes de cargos comissionados, de livre nomeação e exoneração. Contudo, deve-se atentar para o cumprimento do preceito constitucional inscrito no art. 37, inciso V, da Constituição Federal, segundo o qual os cargos em comissão são destinados exclusivamente ao desempenho de funções de direção, chefia e assessoramento, devendo ser criados e extintos por lei local, na quantidade necessária ao cumprimento das funções institucionais do Órgão, limitados ao mínimo possível, evitando-se a criação desmesurada e sem critérios técnicos, obedecendo-se também aos limites de gastos com pessoal previstos pela Lei Complementar n° 101/00. (Prejulgado n° 1579 reformado pelo Tribunal Pleno em sessão de 24.08.2009, mediante a Decisão n° 3000/09 exarada no Processo CON-08/00526490).

Ainda, o Tribunal de Contas catarinense no Prejulgado n° 1939/2008, processo CON 07/00413963 (SANTA CATARINA, 2008) também se pronunciou no sentido de que na criação de cargo de provimento efetivo ou comissionado devam ser estabelecidas as especificações e atribuições dos cargos, conforme segue entendimento abaixo:

### **Prejulgado 1939**

[...]

5. Os cargos de provimento efetivo ou em comissão devem ser criados mediante Resolução aprovada em Plenário, limitados à quantidade necessária ao atendimento dos serviços e do interesse público, a qual deve estabelecer as especificações e atribuições dos cargos e a carga horária a ser cumprida, devendo a remuneração ser fixada mediante lei de iniciativa da Câmara (art. 37, X, da Constituição Federal), proporcional à respectiva carga horária, observadas a disponibilidade orçamentária e financeira, bem como os limites de gastos previstos pela Constituição Federal (art. 29-A) e pela Lei Complementar (federal) nº 101, de 2000, e os princípios da economicidade, da eficiência, da legalidade e da razoabilidade. [...] (Decisão nº 470/2008, exarada no Processo CON- 07/00413693. Câmara Municipal de Palmeira. Rel. Conselheiro Moacir Bertoli. Sessão de 05/03/2008).

Analisando a jurisprudência aqui mencionada, percebe-se que a criação de cargo de provimento em comissão deve ficar restrita às atividades que exijam que a autoridade competente tenha confiança no servidor nomeado, devendo, portanto, ser executada por servidor de confiança da autoridade competente.

Por esse motivo, só deve ser criado cargo comissionado para os cargos de direção, chefia e assessoramento, conforme estabelece o artigo 37, inciso V, da Constituição Federal. Assim, as atividades permanentes, rotineiras e operacionais devem ser exercidas por servidores ocupantes de cargos efetivos, mediante prévia aprovação de concurso público.

#### 2.3.2 A doutrina e a criação de cargos em comissão

Percebe-se uma deformidade eminente. Predominam interesses políticos menores, o legislador cria cargos em comissão e funções de confiança a todo o momento sem que guarde qualquer harmonia com o número de cargos de provimento efetivo (DALLARI et al., 2013).

Ainda o mesmo autor diz que a lei que cria cargos comissionados deve preservar total harmonia com a Constituição da República. A lei não pode criar, indiscriminadamente, cargos em comissão ou funções de confiança. Deve haver compatibilidade coerente entre a intenção do cargo e sua criação.

Conforme Carvalho Filho (2013, p. 613) “É importante acentuar que cargos em comissão somente podem destinar-se a funções de chefia, direção e assessoramento, todas elas de caráter específico dentro das funções administrativas [...]. A lei não pode criar tais cargos para substituir outros de cunho permanente”.

Do mesmo modo, a doutrina também define que os cargos em comissão somente devem ser utilizados para atribuições de direção, chefia e assessoramento. Contudo, conforme os doutrinadores aqui mencionados há um desvirtuamento na criação de cargos comissionados, com a criação desmesurada desse tipo de cargo, sem observar o que estabelece a Constituição Federal.

São criados cargos em comissão para os mais diversos tipos de atribuições muita das quais deveriam ser exercidas por servidores ocupantes de cargos efetivos, considerando que são atividades permanentes e rotineiras da administração pública, não havendo necessidade de confiança por parte da autoridade nomeante com relação ao servidor nomeado para o cargo público.

O resultado dessa criação desenfreada e descontrolada de cargos comissionados, sem nenhum critério, tem como consequência direta a prestação de serviço público de baixa qualidade, considerando que, para a nomeação desses servidores, não são aferidos méritos ou habilitações, sendo nomeadas, em muitos casos, pessoas de relações próximas, ou que contribuíram para a eleição da autoridade nomeante.

Com isso, percebe-se que a criação de cargo em comissão, sem a observância das regras constitucionais, é extremamente prejudicial para a administração pública, considerando que a criação excessiva de cargos comissionados, aliada ao despreparo de seus ocupantes, resulta em uma situação caótica, que terá como consequência a prestação de serviço público ineficiente, tendo em vista que servidores despreparados, nomeados sem prévia aprovação em concurso público, muitas vezes não estão aptos para o exercício das atividades com competência e qualidade necessárias ao bom desempenho do órgão público.

A única via de acesso de fato impessoal para o provimento em cargo público é o concurso público. Não se desconhece que, para determinados cargos, os de provimento em comissão ou em confiança são imprescindíveis. Em dadas situações, alguns cargos de grande importância para o Estado não

podem ter somente a qualificação profissional, pois esse, por mais qualificado que seja, pode não contar com a confiança do superior. Deve ter sensatez absoluta. Confiança total. Logo, não se nega a importância de tais servidores. No entanto, o servidor de carreira, na forma apresentada acima, é que deve ter preferência para ocupação de todos os postos de destaque. Não porque precisa da confiança da hierarquia, mas porque está qualificado para tanto (DALLARI et al., 2013).

O resultado dessa desordem poderá acarretar, por exemplo: a) licitações mal elaboradas; b) contratações de serviços e obras públicas sem a segurança necessária para oferecer uma obra ou serviço realizado com qualidade; c) prestação de serviço de forma precária; d) falta de controle, o que facilita os atos de corrupção; e) servidores não comprometidos com o serviço público; f) servidores não qualificados e falta de continuidade do serviço devido à alta rotatividade; g) gastos desnecessários com capacitação e treinamento, causando prejuízo aos cofres públicos, considerando que esses cargos são ocupados de forma temporária.

### 2.3.3 A utilização indevida dos cargos em comissão

Atualmente, há uma falta de controle na criação de cargos em comissão, de forma que são criados cargos dessa natureza sem nenhum critério técnico e muito menos sendo respeitados os preceitos constitucionais. Dessa forma, são criados cargos em comissão, quando o correto seria a criação de cargos de provimento efetivo, com a finalidade de burlar o princípio do concurso público. No Brasil, apenas na área Federal, há cerca de 25 mil cargos comissionados, conforme informa Pinto (2014, p. 11):

A proliferação dos cargos comissionados no Brasil não é um evento recente, porém, nos últimos tempos, tem se tornado um vazadouro incontrolável do erário. Esta forma de provimento está presente, praticamente, em todos os níveis da administração pública. Em matéria jornalística, datada de 18 de julho de 2007, publicada no web site da Folha Online [07], é noticiada a concessão pelo Governo Federal de reajuste de até 140% sobre a remuneração dos cargos comissionados em órgãos federais da administração direta, indireta, autárquica e fundacional. Na citada matéria consta o número provável de cargos em comissão que seriam alcançados pelo reajuste: 25 mil postos no âmbito

do Poder Executivo Federal. O impacto orçamentário advindo dos citados reajustes alcançaria o montante de 200 milhões de reais em 2007, e cerca de 470 milhões de reais em 2008. O conteúdo noticiado expõe apenas uma ponta do iceberg da falta do controle efetivo na criação e distribuição desses cargos.

As milhares de contratações em cargo em comissão afrontam não somente a licitude do concurso público, mas também o bom senso, visto que somente seriam cabíveis se destinadas ao provimento temporário, motivado pela necessidade de um determinado profissional dotado de especial capacitação, conhecimento e confiabilidade; porém os números abismais pressupõem que o objetivo deste tipo de provimento está sendo claramente desvirtuado por aqueles que determinam a sua criação e provimento. Não será difícil, então, identificar a infinidade de situações caracterizadoras de nepotismo e clientelismo institucional. Situação vergonhosa, pois aqueles que receberam das mãos do povo o cargo político, ou mesmo, que alcançaram o título de autoridade no serviço público por mérito próprio, passam a ser os responsáveis pelo mau uso do poder que lhes foi conferido, desrespeitando os princípios constitucionais e provocando prejuízos atinentes ao interesse da coletividade, fazendo da vida pública extensão de sua vida privada.

Ainda o mesmo autor entende que há necessidade de regulamentar a matéria e estipular uma qualificação técnica mínima para o exercício do cargo comissionado, bem como deve ser estabelecida a quantidade máxima de cargos comissionados por Órgão, nos seguintes termos:

A interpretação sugerida baseia-se, simplesmente, no Princípio da Razoabilidade; se é necessário a um funcionário efetivo, concursado, provar que é capaz, tanto para conseguir entrar para o serviço público, como para evoluir dentro da carreira, seja em cargo comissionado seja em função de confiança, por que alguém que não ingressa por mérito, mas tão somente por indicação, deve ser dispensado de apresentar qualificações profissionais e técnicas mínimas para o exercício do cargo para o qual está sendo agraciado?

A edição da lei reguladora, visando fixar em nível nacional os percentuais mínimos para a contratação de comissionados, assim como as condições o tempo de duração máximo para a prestação de seus serviços, é deveras urgente. A lei poderia ser a solução para o desregramento atual: ao estabelecer o percentual máximo de provimento comissionado dentro das instituições,

especificando as situações nas quais estas contratações seriam justificáveis, e, principalmente, consolidando o seu caráter casuístico e provisório.

No mesmo sentido, ou seja, quanto à necessidade de haver uma limitação na criação de cargos comissionados, nos quais o cargo em comissão deve ser criado apenas quando houver necessidade da confiança entre a autoridade nomeante e o servidor nomeado, conforme apresenta Silveira (2014, p. 6);

A primeira vinculação à investidura em cargos em comissão é imposta pelo próprio ordenamento constitucional: trata-se de funções públicas cujos encargos devem corresponder estritamente à direção, à chefia e ao assessoramento (art. 37, inciso V). A segunda vinculação do provimento de cargos em comissão corresponde à necessidade de que esses cargos restrinjam-se a atividades políticas, como, por exemplo, de Ministros de Estado, de Secretários de Estados e de Secretários Municipais, e a encargos de direção, chefia e assessoramento relacionados diretamente às atribuições dessas autoridades.

Atividades técnicas, ou seja, que requerem neutralidade e impessoalidade do indivíduo, devem ser exercidas por servidores públicos estatutários ou trabalhistas, cuja investidura invariavelmente é precedida de concurso público de provas ou de provas e títulos. Justifica-se: para o exercício de atividades técnicas, é completamente desnecessária a confiança pessoal ou política, considerando que existe instrumento constitucionalmente previsto para apuração do mérito do indivíduo de forma objetiva: o concurso público de provas ou de provas e títulos. Tem-se a previsão de cargos em comissão para o desempenho de atividades técnicas como inconstitucional, face aos princípios estatuidos pela Constituição de 1988 (impessoalidade, igualdade, moralidade e transparência), como um conjunto de normas, integrado por um sistema.

A fatura de cargos comissionados na administração pública, além de viabilizar a apropriação patrimonialista dos postos de trabalho, à revelia do sistema do mérito, permite que ocorra um elevado grau de politização da direção da administração pública, em todos os seus níveis, inversamente ao que ocorre nos países europeus que adotaram sistemas de carreira (NETO,

2014).

Ainda o mesmo autor apresenta que a propagação desses cargos munidos por critérios tem se dado por meio da criação de cargos comissionados, cujos conteúdos atributivos são, na maior parte dos casos, vagos – permitindo sua utilização para a satisfação de necessidades banais, típicas do dia a dia dos órgãos e entidades – ou mesmo explicitamente definidos como cargos tipicamente encartados na estrutura administrativa ordinária, como demonstram os cargos de advogado, médico, professor, motorista, laboratorista e outros. Ocorre, assim, provimento sob a forma de comissionamento sem que esteja associada, a esses casos, qualquer comissão ou compromisso político que justifique a exclusão do sistema do mérito.

Conforme os autores recém citados, fica evidente que há necessidade de um controle rigoroso na criação dos cargos de provimento em comissão, que devem ser exclusivamente para funções de direção, chefia e assessoramento, bem como deve ser observada a qualificação profissional adequada dos ocupantes desses cargos.

### **3 CONSIDERAÇÕES GERAIS QUANTO À CRIAÇÃO E AO PROVIMENTO DOS CARGOS EFETIVOS E EM COMISSÃO**

Atualmente há uma falência geral com relação ao serviço público prestado à população, em especial quanto à qualidade desse serviço. Em função disso, o Estado vem abrindo mão de prestar esse serviço diretamente e vem se utilizando da terceirização. Um exemplo disso são os contratos de gestão com as Organizações Sociais – OS, principalmente na área da saúde pública.

Muito se tem estudado acerca do por que da ineficiência do Estado para prestação de serviço à população. A resposta nem sempre é objetiva. Contudo, pode-se afirmar que o servidor público é peça-chave nesse processo. É o servidor que faz a máquina pública funcionar. Assim, se um órgão público não tem seu quadro de pessoal bem organizado e atualizado, a probabilidade de prestar um serviço ineficiente à população é maior, considerando que servidores despreparados são incapazes de desempenhar bem as atribuições do cargo.

A proliferação sem critérios dos chamados cargos em comissão, de

livre nomeação e exoneração, na composição do quadro de pessoal dos órgãos públicos, contribui para essa ineficiência, considerando que, para o exercício de tais cargos, não há necessidade de aferição do mérito de seu ocupante, bastando uma mera indicação, sem nenhuma preocupação com a capacidade técnica do servidor nomeado. Consequentemente, esses cargos são ocupados em grande maioria por pessoas despreparadas para o exercício da função pública. Desse modo, se for listar os benefícios trazidos pela criação de cargos comissionados, serão encontradas virtudes em raras exceções. Assim, podem-se mencionar diversas distorções que a criação desenfreada de cargos em comissão poderá trazer para o serviço público:

a) Não há como treinar e capacitar um servidor público comissionado, sem vínculo efetivo com administração pública, de forma adequada, considerando a precariedade da admissão para esse tipo de cargo. A capacitação e o treinamento de um servidor têm um custo alto para o erário, por esse motivo, deve ser priorizado o aperfeiçoamento do servidor ocupante de cargo efetivo, considerando, inclusive, que o servidor comissionado não passa por nenhum tipo de seleção, ingressando no serviço público em muitos casos sem ter nenhum conhecimento da atividade que vai exercer, ou seja, entra no serviço público sem os conhecimentos básicos para o exercício do cargo. Em contra partida, o servidor que se submeteu a concurso público enfrentou uma grande concorrência, tendo, em função disso, que se preparar para o exercício do cargo público, ingressando no serviço público com bons conhecimentos em relação à atividade que vai desempenhar.

b) Como não há nenhuma exigência, em regra, para que o comissionado seja nomeado para um cargo público, podem ocorrer nomeações por clientelismo, quando a nomeação se dá como forma de retribuir um favor pessoal, geralmente após uma eleição, na qual o candidato vencedor distribui cargos aos que o apoiaram. Assim, a nomeação pode ocorrer por amizade entre nomeado e nomeante, ou seja, há diversas formas de nomeações que desrespeitam os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, em especial os princípios da moralidade, impessoalidade e eficiência.

c) Servidores despreparados, em regra, para o exercício da função pública, considerando a forma como são conduzidos aos cargos públicos, sem aferição do mérito para a admissão. Isso certamente influenciará no desempenho das atividades relacionadas ao cargo.

d) Descompromisso com o exercício da função pública, tendo em vista a precariedade da nomeação e da possível exoneração a qualquer tempo do ocupante do cargo.

e) Descontinuidade das atividades, em função do caráter precário dessa forma de admissão e da grande rotatividade existente com relação aos ocupantes de cargo em comissão, ou seja, na troca da autoridade nomeante, em regra, os ocupantes dos cargos comissionados são exonerados, pois raramente a autoridade sucessora terá a chamada confiança naqueles servidores nomeados anteriormente.

f) Insegurança quanto ao exercício do cargo, pois como não possuem estabilidade, estão sujeitos às demandas da autoridade nomeante, que em determinadas situações poderão conflitar com os preceitos legais. Assim, não tendo estabilidade para o exercício da função não possuem a independência necessária para o bom desempenho de suas atividades.

g) Controle inadequado com relação às atividades a serem executadas, bem como quanto ao controle da jornada de trabalho, ou seja, controle de frequência ao trabalho, tendo em vista que esses servidores são nomeados em função de mera indicação, e em muitos casos decorrente de amizade entre a autoridade nomeante e o nomeado. Isso faz com que haja um afrouxamento nos controles anteriormente referidos.

h) Não há como aplicar as penas disciplinares atribuídas aos servidores ocupantes de cargos efetivos aos comissionados, considerando a precariedade do provimento desse tipo de cargo. Isto é, as penas administrativas, em regra, não podem ser aplicadas a esses servidores.

i) Pode facilitar o surgimento de servidores “fantasmas”, considerando o grau de amizade entre a autoridade nomeante e o nomeado, e em função disso não haver um controle adequado da jornada de trabalho, e até mesmo falta de controle com relação às atividades exercidas pelos servidores comissionados.

Por outro lado, poderia se mencionar que tipo de benefício a criação desenfreada de cargos de provimento em comissão poderia trazer para a administração pública, e conseqüentemente, seu reflexo para uma boa prestação de serviço à sociedade. A resposta é que não se encontra nenhum benefício para a Administração Pública e para a sociedade, considerando transtornos e as ineficiências anteriormente elencadas. Isto é, a criação de cargos em comissão sem critérios legais, em respeito aos princípios que regem

a Administração Pública, além de contrariar dispositivos constitucionais, ainda não trazem nenhum benefício à sociedade. Por esses motivos, entende-se que ou se controla de forma eficiente a criação de cargos comissionados, ou se continuará com Administração Pública cada vez mais ineficiente e despreparada para a prestação de um serviço público de qualidade à população.

Dessa forma, a maneira mais eficiente para melhorar o desempenho dos servidores na administração pública é o ingresso mediante prévia aprovação em concurso público e constante capacitação. Vale salientar que a realização do concurso público é o início da profissionalização do serviço público, considerando que o concurso tem por finalidade selecionar, entre os interessados, aqueles mais capacitados para o exercício das funções públicas. Por outro lado, após o ingresso o servidor deve ser permanentemente acompanhado e avaliado, colocando-se a sua disposição os mecanismos para o aperfeiçoamento profissional e desenvolvimento na carreira. É importante também que parte razoável da remuneração desses servidores seja composta por parcelas remuneratórias pagas em função de avaliação de desempenho, ou seja, como recompensa por seus próprios méritos.

Além disso, os servidores com baixo desempenho devem ser submetidos a programa de treinamentos específicos para cada caso. Em caso de desídia ou falta de compromisso com o bom exercício do cargo público deverá o servidor responder a processo administrativo disciplinar, para aplicação das penalidades adequadas a cada caso, observado sempre o devido processo legal, assegurando ao servidor o contraditório e a ampla defesa. Assim, só com medidas dessa natureza é que se pode melhorar a qualidade do serviço prestado à população. Não basta apenas regularizar a situação quanto à criação desvirtuada de cargos de provimento em comissão, há necessidade também de se introduzir a profissionalização no serviço público, com a implantação do sistema de mérito, como já foi dito, serão melhores remunerados os que tiverem um melhor desempenho.

Desse modo, entende-se que para melhorar a qualidade dos serviços prestados à população, há necessidade de uma reorganização na gestão de pessoal da administração pública, mais especificamente dos modos propostos a seguir.

Mesmo com a regularização com relação à criação de cargos em comissão e com a criação desses cargos respeitando os princípios que regem a administração pública, há necessidade de se observar critérios objetivos

quanto aos servidores a serem nomeados para esses cargos, por exemplo: 1) ser nomeado, em regra, para esses cargos, servidores públicos de carreira, selecionando com aferição de méritos; 2) a pequena quantidade que deve ser reservada aos servidores sem vínculos com a administração pública, também deve ser observado, além da confiança entre a autoridade nomeante e o nomeado, critérios relacionados à competência técnica para o exercício da função. A prioridade deve ser a nomeação de servidores de carreira, pois é extremamente importante, considerando que o destino de um órgão público depende desses servidores, já que possuem o poder de decisão. Assim, é duplamente danosa para a administração pública a escolha errada desses servidores, primeiro porque, como já foi dito, eles têm o poder de decisão, segundo porque todas as políticas públicas definidas pela alta administração serão executadas e colocadas em prática por esses servidores.

A opção pela criação de função de confiança a ser exercida por servidores de carreira, em oposição à criação de cargos comissionados. Assim, grande parte das funções de direção, chefia e assessoramento deve ser exercida por servidores ocupantes de cargo efetivo, atribuindo a esses servidores uma função de confiança. Os cargos comissionados destinados a servidores sem vínculo efetivo com a administração pública deve ser destinado apenas a uma pequena parte do total geral de cargos do órgão.

Deve haver uma fiscalização rigorosa por parte do órgão competente com relação à criação de cargos comissionados, responsabilizando-se as autoridades que criarem os cargos comissionados ilegalmente, bem como a autoridade que nomear o servidor para esses cargos.

Quando um cargo em comissão for criado indevidamente, cujas atribuições sejam atividades permanentes e rotineiras da administração pública, a autoridade envolvida poderá ser responsabilizada pelo dano ao erário, causado em função de eventual remuneração a maior dos cargos em comissão criados ilegalmente, com relação ao cargo efetivo que poderia executar essas atividades.

Por fim, como já colocado anteriormente, deve ser implantado no serviço público, tanto para servidores ocupantes de cargo efetivo, como para ocupantes de provimento em comissão, remuneração baseada no mérito do próprio servidor, com avaliação periódica de desempenho de todos os servidores públicos. Ainda deve haver um controle especial com relação à jornada de trabalho, com a finalidade de eliminar os chamados servidores

fantasmas, bem como servir de fundamento para a liquidação da despesa com folha de pagamento de pessoal.

É interessante observar também que apenas com uma remuneração atraente não resolve o problema com relação ao aumento da eficiência no serviço público, considerando que há diversos órgãos públicos que oferecem remuneração extremamente atraente aos seus servidores, porém a qualidade do serviço prestado, ou seja, o rendimento desses servidores não é compatível com a boa remuneração recebida. Pode-se afirmar que, em muitos casos, a alta remuneração é inversamente proporcional à qualidade do serviço prestado, ou seja, quanto melhor a remuneração, pior a qualidade do serviço ofertado à população. Daí a importância de se atrelar a remuneração recebida com a avaliação do mérito funcional.

#### **4 CONCLUSÃO**

Definitivamente a profissionalização do serviço público com a admissão de servidores ocupantes de cargo efetivos, mediante prévia aprovação em concurso público, que se opõe a nomeação de servidores para cargo em comissão criado de forma descontrolada em desacordo com os princípios que regem a administração pública, é a melhor maneira de tornar a administração pública mais eficiente e eficaz para prestar um serviço de melhor qualidade à população.

Assim a realização de concurso público de forma regular, mantém o órgão em condições de cumprir sua missão institucional de forma eficiente e eficaz. Em outras palavras, se quiser sucatear e tornar o órgão público ineficiente e inoperante basta não realizar concurso de forma regular de acordo com a necessidade do órgão, considerando, inclusive, que a falta de servidor efetivo cria condições para criação de cargos em comissão e o seu provimento de forma inadequada.

Desse modo, para que se tenha uma Administração Pública eficiente e preparada para prestação de serviço com qualidade à população, entende-se que deva ser observado o seguinte: a) quadro de pessoal elaborado de acordo com as atribuições do órgão, com atualização permanente; b) remuneração fixada de acordo com a habilitação exigida para o cargo e de conformidade com a complexidade e responsabilidade exigida para o exercício da função pública; c) remuneração fixada de forma clara e objetiva, não permitindo

interpretações conflitantes, o que poderá gerar passivo e mesmo o descontrole quanto à remuneração dos servidores; d) realização de concurso de forma periódica e regular; e) criação de cargos de provimento em comissão de livre nomeação e exoneração de acordo com as necessidades e as atribuições do órgão, considerando, inclusive, que a grande maioria dos órgãos não necessita desses cargos, devendo ser criado quando necessário e destinado apenas e preferencialmente, ao primeiro e segundo escalões, o que, em regra, não deve exceder a 3% do total dos servidores do órgão; f) avaliação especial de desempenho para aquisição de estabilidade no serviço público; g) boa parte da remuneração do servidor deve ser fixada de acordo com aferição do mérito funcional; h) existência de controle interno que funcione de forma eficiente; i) controle rigoroso da jornada de trabalho de todos os servidores quer seja efetivo, comissionado ou contratado por prazo determinado; j) evitar cessões de servidores, considerando que o servidor deve ter exercício no órgão para o qual prestou concurso; k) não permitir a existência de servidores em desvio de função; l) implantação de metas institucionais a serem alcançadas; m) manter um sistema de treinamento e capacitação adequado à situação dos servidores e às atribuições do órgão; n) nomear para o cargo de provimento em comissão somente servidor preparado e qualificado para o exercício da função, respeitando rigorosamente as disposições constitucionais dessa forma de provimento.

Essas são algumas medidas que o Gestor Público pode adotar para melhorar o desempenho da Administração Pública, pelos quais perpassam o entendimento de que os cargos públicos em comissão devem ser criados e/ou mantidos em quantidade mínima necessária, estritamente vinculada às atribuições de direção, chefia e assessoramento.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 43/2004 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 9/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis**

**da União, das autarquias e das fundações públicas federais:** publicação consolidada da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Brasília: Congresso Nacional, 1990.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 365.368/SC.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 29 de junho de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28365368%2E%2E+OU+365368%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q32rex2>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.125.** Relator: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, 10 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/p?s1=%284125%2E%2E+OU+4125%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nfs2fmy>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual do direito administrativo.** São Paulo: Atlas, 2013, p. 611.

DALLARI, A. A.; NASCIMENTO, C. V.; MARTINS, I. G. S. (Coords.). **Tratado de direito administrativo.** São Paulo: Saraiva, 2013.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GASPARINI, D. **Direito administrativo.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MELLO, C. A. B. **Regime constitucional dos servidores da administração direta e indireta.** São Paulo: RT, 1990.

MORAES, A. **Direito constitucional.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NETO, M. **Cargo em comissão no setor público:** ausência de limitações. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/>

textosjuridicos/2292809 > Acesso em: 22 nov. 2015.

PINTO, C. J. **Cargos em comissão**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12682/cargos-em-comissao>> . Acesso em: 22 nov. 2015.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Consulta. **Prejulgado nº 1939/2008. Processo nº. CON-07/00413963**. Relator: Conselheiro Moacir Bertoli. Florianópolis, 05 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/decisoes>> Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas. Consulta. **Processo nº. CON-08/00526490**. Relator: Auditora Sabrina Nunes Locken. Florianópolis, 24 de agosto de 2009. Disponível em: <<http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/index.php>> Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas. Consulta. **Processo nº PCA-06/00089037/2012**. Relator: Conselheiro Adircélio de Moraes Ferreira Junior. Florianópolis, 18 de março de 2012. Disponível em: <<http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/index.php>> . Acesso em: 22 nov. 2015.

SILVEIRA, R. D. S. **Profissionalização do serviço público pelo sistema do mérito e principio da reserva do possível**. Disponível em: <[http://www.gestion-publica.org.ar/sites/default/files/3\\_Articulo%20Raquel%20Dias%20Da%20Silveira%20-%20Final.pdf](http://www.gestion-publica.org.ar/sites/default/files/3_Articulo%20Raquel%20Dias%20Da%20Silveira%20-%20Final.pdf)> . Acesso em: 10 set. 2014.

# As Contas de Compensação e sua Relevância nas Demonstrações Financeiras

Accounts Compensation and its relevance in the Financial Statements

**José Ricardo Holanda Cavalcante<sup>1</sup>**

## RESUMO

Este artigo expõe uma abordagem sobre a importância do Sistema de Contas de Compensação na análise e avaliação do patrimônio das entidades. O Balanço Patrimonial, de acordo com o Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940, demonstrava os Sistemas de Contas Patrimoniais e de Compensação. Todavia, com o advento da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, o Sistema de Contas de Compensação foi sacado da Estrutura do Balanço Patrimonial passando a constar as informações, apenas, em Notas Explicativas de rodapé de Balanço, em detrimento de informações relevantes de interesse dos diversos públicos usuários dessas Demonstrações Contábeis. A Lei nº 11.638, de 28/12/2007, que alterou alguns dispositivos da Lei nº 6.404/76, manteve esse mesmo tratamento previsto na Lei nº 6.404/76 dispensado para as Contas de Compensação. Assim, na tentativa de demonstrar a sua importância e provável impactação no patrimônio das entidades, os atos administrativos de natureza contábil são aqui abordados de forma elucidativa, através de exemplos práticos, evidenciando-se os riscos e suas consequências, decorrentes da omissão de seus registros e demonstrações contábeis.

**Palavras-chave:** Contas de Compensação. Balanço Patrimonial. Atos e Fatos Administrativos.

## ABSTRACT

This paper presents a discussion of the importance of the Compensation Accounts System in the analysis and evaluation of the equity of the entities. The Balance Sheet, according to Decree-Law nº 2,627, of 09.26.1940, showed the balance sheet accounts and clearing systems. However, with the advent of Law nº 6,404, of 12.15.1976, the Memorandum Accounts System has been withdrawn from the balance sheet structure and transcribed in the information,

<sup>1</sup> Mestre em Administração pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Especialista em Didática do Ensino Superior pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Bacharel em Administração de Empresas. Bacharel em Ciências Contábeis. Licenciado em Matemática. Email: joserhc@yahoo.com.br

just in Notes Balance Explanatory footer at the expense of relevant information of interest to many users of these public Accounting statements. Law nº 11,638, of 12.28.2007, amending some provisions of Law nº 6,404/76, kept the same treatment provided for in Law nº 6,404/76 waived for the compensation accounts. So, in an attempt to demonstrate its importance and probable impact on equity of entities, administrative acts of an accounting are here addressed informative way, through practical examples, showing the risks and consequences arising from the failure of his records and financial statements.

**Keywords:** Accounts Compensation. Balance Sheet. Administrative Acts and Facts.

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão financeira das empresas tem sido objeto de vários estudos e avaliações. Na busca incessante de alternativas mais confiáveis visando à otimização, os analistas financeiros buscam, nas demonstrações contábeis das empresas, as informações necessárias para medir a sua capacidade de pagamento, nível de endividamento, retorno de investimentos, rotação de estoques e muitas outras. A atenção dos usuários das Ciências Contábeis tem-se voltado, ultimamente, para a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), métodos direto e indireto, como demonstração financeira alternativa da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), denominada em alguns países por Demonstração das Mutações na Posição Financeira.

Em seu artigo “Demonstração do Fluxo de Caixa versus Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – Uma Abordagem sob a Ótica da Gestão Financeira”, os autores Nilton da Rocha e Ilse Maria Bauren, por meio de uma pesquisa bibliográfica e de campo, constataram um movimento crescente em favor da substituição da DOAR pela DFC, que há muito está em uso no exterior por sua facilidade de compreensão e de elaboração.

Todavia, a análise financeira das empresas não se restringe apenas a essas duas demonstrações contábeis. Os analistas financeiros têm, no Balanço Patrimonial (BP), a principal demonstração contábil para os seus trabalhos, não prescindindo, porém, das valiosas informações contidas nos demais relatórios contábeis, como: Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e Notas Explicativas, além de Inventários, Parecer do Conselho Fiscal, Parecer dos Auditores Independentes e Parecer

do Conselho de Administração.

Essa análise financeira leva em consideração os seguintes pontos essenciais: Fontes de Informação, Objetivos da Análise das Demonstrações Contábeis, Avaliação de Tendência dos Índices de Liquidez de Curto e de Longo Prazo, de Administração de Ativos, de Administração do Passivo Exigível, de Desempenho Operacional e de Valor de Mercado. Contudo, embora essa análise seja bem fundamentada, baseada em informações fidedignas fornecidas pelas demonstrações financeiras e demais relatórios contábeis, outros elementos importantes passam despercebidos desses analistas. Esses elementos são as Contas de Compensação.

O objetivo deste artigo é demonstrar a importância das Contas de Compensação, reduzidas à insignificância pelos Contadores, Administradores, Economistas, Analistas Financeiros, Auditores, Peritos e Outros Profissionais, que tantas informações importantes têm para oferecer a administração da empresa e tantos segredos têm para revelar.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O Administrador, no exercício de suas funções, pratica atos e fatos administrativos. Devido a sua essência econômica e financeira, os fatos administrativos são também conhecidos como “fatos contábeis”. Os fatos administrativos ou fatos contábeis são aqueles gerados pela administração, que afetam o Patrimônio da empresa. Classificam-se os fatos administrativos ou fatos contábeis em: Permutativos – de Ativo, de Passivo, de Ativo e de Passivo e de Patrimônio Líquido; Modificativos – Aumentativos e Diminutivos; e Mistos – Aumentativos e Diminutivos.

Os Fatos Permutativos ou Compensativos afetam o Patrimônio da entidade sem, contudo, alterar a sua Substância Líquida Patrimonial ou Patrimônio Líquido. Ocorrem, nessas operações, apenas permutações de elementos patrimoniais. À exceção dos fatos permutativos de patrimônio líquido que movimentam contas diferenciais, de um modo geral, essas operações movimentam duas ou mais contas integrais.

Os Fatos Modificativos, ao contrário dos Fatos Permutativos, afetam o patrimônio da entidade, alterando, inclusive, a sua Substância Líquida Patrimonial ou Patrimônio Líquido. Quando esses fatos são Modificativos Aumentativos, o Patrimônio Líquido da entidade se eleva. No entanto,

quando esses fatos forem Modificativos Diminutivos, o Patrimônio Líquido da entidade se reduz. Essas operações movimentam uma conta integral e uma conta diferencial.

Os Fatos Mistos ocorrem quando, concomitantemente, se evidencia numa mesma operação uma combinação de um Fato Permutativo com um Fato Modificativo. Quando esse Fato Modificativo, inserido na operação, for aumentativo, o Fato Misto será também aumentativo. No entanto, se esse Fato Modificativo, constante da operação, for diminutivo, o Fato Misto será também diminutivo. Essas operações movimentam duas contas integrais e uma conta diferencial.

Os Atos Administrativos são ações praticadas pela administração da entidade sem, contudo, acarretar, de imediato ou não, alteração em seu patrimônio. Os atos administrativos são apenas deliberações e expedientes de ordem interna que originam as operações da entidade. Na verdade, os atos administrativos precedem sempre aos fatos administrativos. Presume-se que, antes da realização de um fato administrativo, um ato administrativo foi gerado pelos gestores da entidade autorizando a sua efetivação, nascendo, daí, o vínculo jurídico das operações.

Os Atos Administrativos podem ser classificados em: atos administrativos não contábeis e atos administrativos de natureza contábil ou Atos Contábeis.

Os atos administrativos não contábeis são aqueles que não afetam e nem expõem o patrimônio da entidade a futuras variações permutativas e/ou modificativas e/ou mistas. São exemplos de atos administrativos não contábeis, os seguintes eventos: A elaboração de uma correspondência, o arquivamento de documentos, o estabelecimento de horário de trabalho, o atendimento de um telefonema, a elaboração de um orçamento, o encerramento de expediente e outros.

Os atos administrativos de natureza contábil ou Atos Contábeis são aqueles que, de imediato, não afetam o patrimônio, no entanto, em decorrência deles, a *posteriori*, poderão gerar os Fatos Contábeis e, assim, provocar variações permutativas e/ou modificativas e/ou mistas no patrimônio da entidade. São exemplos desses Atos Contábeis as seguintes operações:

- 1) O endosso de duplicatas aos Bancos para cobrança;
- 2) A concessão de avais, fianças e outros instrumentos de garantia;

- 3) A assinatura de contratos de abertura de crédito;
- 4) A entrada de ações dadas em caução por acionistas da empresa;
- 5) A entrada de valores para custódia;
- 6) A concessão de hipoteca de bens em garantia de financiamentos;
- 7) A saída de valores para serem custodiados;
- 8) A obtenção de avais, fianças e outros instrumentos de garantia;
- 9) A entrada de valores de terceiros em garantia de uma operação;
- 10) A assinatura de contrato de assistência técnica;
- 11) Os bens dados em penhora, ficando os mesmos em poder do devedor;
- 12) A baixa de créditos a receber como prejuízo do exercício;
- 13) Os contratos de financiamentos com alienação fiduciária;
- 14) As parcelas de financiamento contratado a liberar;
- 15) A contratação e baixa do contrato de compra de câmbio;
- 16) A contratação e baixa do contrato de venda de câmbio;
- 17) Os avais, fianças e outras garantias concedidas pelo Estado;
- 18) Os títulos recebidos em caução para garantia de licitação ou execução de contrato;
- 19) A concessão de suprimento de fundos para posterior prestação de contas;
- 20) A baixa de responsabilidade por comprovação de aplicação de suprimento de fundos;
- 21) A execução de convênios firmados pelo Estado com outro Órgão.

De acordo com o Art. 5º, do Decreto-Lei nº 486, de 03/03/1969, essas operações devem, obrigatoriamente, ser registradas na Contabilidade das entidades. Porém, em que contas deverão ser registradas essas operações?

Analisando as contas que compõem a estrutura patrimonial e as contas de resultado que provocam mutações e/ou variações no patrimônio da entidade, chegamos à conclusão que essas contas não se ajustam aos registros dessas operações. E por quê? Porque se trata de Contas Patrimoniais e Contas de Resultado que se propõem, apenas, aos registros dos Fatos Administrativos ou Fatos Contábeis, não servindo, portanto, para os registros dos Atos Administrativos de natureza Contábil.

### 3 AS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

Muito se tem falado e muito já se escreveu a respeito de Contas de Agentes Consignatários, de Agentes Correspondentes e de Proprietários, da Teoria Personalista; Contas Patrimoniais e de Resultado ou Redituais; Contas Integrais e Diferenciais, da Teoria Materialista. Mas, e as Contas de Compensação? Afinal, o que são Contas de Compensação?

São as contas que se destinam aos registros dos atos administrativos de natureza contábil, representados por operações que não geram, de imediato, nenhuma influência direta no patrimônio. “Compreende as contas com funções precípua de controle, relacionadas às situações não integrantes do patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam a vir afetá-lo, inclusive as que digam respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária financeira” (Portal SIAFI – Balanço Geral da União). Essas contas se contrabalançam entre si, joga-se aos pares ou não, sem provocar, no entanto, nenhuma mutação e/ou variação patrimonial. Apresentam-se no Ativo e no Passivo com os seus valores compensados podendo, entretanto, no Ativo ou no Passivo, existir uma só conta de um lado e do outro mais de uma conta e vice-versa desde que o valor do saldo do Ativo de Compensação seja sempre igual ao valor do saldo do Passivo de Compensação. Desde que haja contas do Ativo de Compensação, haverá sempre contas do Passivo de Compensação de saldo global equivalente.

Existem duas correntes que divergem em suas concepções, ao se reportar ao estudo do Sistema de Contas de Compensação. Uma corrente, incoerente, defende que o uso desse sistema é prescindível e inútil, já que o mesmo não se destina aos registros das mutações e/ou variações patrimoniais imediatas. A outra corrente, mais coerente, advoga que a operacionalização do Sistema de Contas de Compensação é muito importante e imprescindível às entidades, tendo em vista que ele viabiliza o controle jurídico dos elementos patrimoniais e sincroniza o vínculo das operações acessórias com as suas respectivas operações principais. Não é por demais afirmar que os que defendem o uso do Sistema de Contas de Compensação mostram-se muito mais lúcidos e preocupados com a transparência das operações e, conseqüentemente, com a saúde da entidade do que aqueles que defendem a inoperância e a inutilidade desse sistema, denotando, portanto, a sua indiferença e desconhecimento de seu aspecto legal e da boa técnica contábil.

Segundo o Prof. Lincoln Mourão Mattos, em *Notas Sobre o Ativo e o Passivo de Compensação* (1975), pág. 31, “o sistema de compensação reúne tão somente aquelas transações nas quais há alterações relativas a direitos e obrigações das quais o proprietário não é o imediato titular ou que representam contratos ou operações acessórias”. E, continuando em seu lúcido ensinamento, o renomado Prof. Mattos assim define: “Por outro lado, porém, se há este aspecto restritivo da influência do Ativo e do Passivo de Compensação na análise do patrimônio, tal situação, mesma de condicionamento, estabelece uma ligação firme com as demais contas do patrimônio”.

O Professor Edgard da Silva Wilken, em seu livro *Contabilidade Geral* (1962), classifica as contas de compensação em *Contas de Ordem*, *Contas de Empenho* e *Contas de Responsabilidade*. Segundo o Autor, as Contas de Compensação de Ordem são aquelas que representam prática de atos que poderão acarretar, em futuro, fatos patrimoniais. As *Contas de Compensação de Ordem Ativa* representam a corresponsabilidade de terceiros em títulos da empresa ou a garantia de riscos provenientes de realização de certos eventos. Exemplo: Aval dado por terceiros em favor da empresa. As *Contas de Compensação de Ordem Passiva* representam a corresponsabilidade da empresa em atos praticados por terceiros. Exemplo: Aval dado pela empresa a favor de terceiros. As *Contas de Compensação de Empenho* são as que representam direitos e obrigações contratuais. As *Contas de Compensação de Empenho Ativa* representam compromissos de terceiros e direitos contratuais da empresa. Exemplo: Contratos de entrega de bens, de garantias, de fianças e outras. As *Contas de Compensação de Empenho Passiva* representam compromissos de terceiros e obrigações contratuais da empresa. Exemplo: Contratos de recebimentos de bens, de fianças, de garantias e outras. As *Contas de Compensação de Responsabilidade* são as que representam direitos e obrigações pertencentes a terceiros e que estão vinculados ao patrimônio da empresa a que se refere a sua escrituração. As *Contas de Compensação de Responsabilidade Ativa* são aquelas que especificam bens de terceiros em poder da empresa. Exemplo: Valores recebidos em custódia, em caução e outras. As *Contas de Compensação de Responsabilidade Passiva* são aquelas que especificam bens da empresa em poder de terceiros. Exemplo: Mercadorias dadas em consignação, Valores dados em caução, em custódia e outras.

No Serviço Público, o Governo do Estado do Ceará, através do Decreto nº 14.453, de 27/05/1981, que instituiu o Plano de Contas Único

para todos os órgãos da Administração Centralizada do Estado, estruturou as Contas de Compensação nos seguintes subgrupos:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>Valores em Poder de Terceiros</b> Devedores por Títulos a Colocar Devedores por Títulos Caucionados Devedores por Títulos em Custódia <b>Valores de Terceiros</b> Caixa de Títulos Caucionados Caixa de Valores Pertencentes a Terceiros Bens de Terceiros em Utilização pelo Estado <b>Valores Nominais Emitidos</b> Caixa de Títulos Emitidos <b>Valores e Obrigações Diversas</b> Avais, Fianças e Outras Garantias Concedidas Convênios em Execução pelo Estado Obrigações de Terceiros por Convênios com o Estado Caixa de Títulos a Emitir Responsáveis por Suprimentos de Fundos Outros Valores e Obrigações Diversas	<b>Contrapartida de Valores em Poder de Terceiros</b> Títulos a Colocar em Poder de Terceiros Títulos Caucionados a Terceiros Títulos Custodiados a Terceiros <b>Contrapartida de Valores de Terceiros</b> Títulos Caucionados por Terceiros Valores Pertencentes a Terceiros Credores por Bens em Poder do Estado <b>Contrapartida de Valores Nominais Emitidos</b> Títulos Emitidos <b>Contrapartida de Valores e Obrigações Diversas</b> Credores por Avais, Fianças e Outras Garantias Obrigações do Estado por Convênios em Execução Convênios do Estado em Execução por Terceiros Títulos a Emitir Suprimentos de Fundos Concedidos Responsabilidade por Outros Valores e Obrigações Diversas

Nas Instituições Financeiras, o Banco Central do Brasil, através do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF estruturou as Contas de Compensação nos seguintes subgrupos:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>Coobrigações e Riscos em Garantias Prestadas</b> Créditos Abertos para Importação Créditos de Exportação Confirmados Beneficiários de Garantias Prestadas <b>Títulos e Valores Mobiliários</b> Títulos Registrados no SELIC Títulos para Negociação Títulos Disponíveis para Venda <b>Custódia de Valores</b> Depositários de Valores em Custódia Depositários de Valores em Custódia Depositários de Valores em Garantia Títulos Garantidos pelo Tesouro Nacional Valores em Custódia Valores em Garantia	<b>Coobrigações e Riscos em Garantias Prestadas</b> Responsabilidades por Créditos para Exportação Responsabilidades por Créditos de Exportação Confirmados Responsabilidades por Garantias Prestadas <b>Títulos e Valores Mobiliários</b> Títulos e Valores Mobiliários Títulos e Valores Mobiliários Classificados em Categorias Títulos e Valores Mobiliários Classificados em Categorias <b>Custódia de Valores</b> Valores Custodiados Depositantes de Valores em Custódia Depositantes de Valores em Garantia Tesouro Nacional – Valores Garantidos Depositantes de Valores em Custódia Depositantes de Valores em Garantia

ATIVO	PASSIVO
<p><b>Cobrança</b>  Mandatários por Cobrança  Mandatários por Cobrança  Mandatários por Cobrança  Mandatários por Cobrança  Mandatários por Cobrança  Títulos em Cobrança Direta  Títulos em Cobrança Direta  Títulos em Cobrança Direta  Títulos em Cobrança Direta</p> <p><b>Negociação e Intermediação de Valores</b>  Valores em Garantia de Operações  Derivativos de Crédito – Risco Transferido  Hedge de Risco de Mercado – Ativo  Hedge de Fluxo de Caixa – Ativo</p> <p><b>Consórcio</b>  Contribuições Devidas ao Grupo  Consorticiados – Bens a Contemplar  Contemplações Pendentes de Entrega  Bens a Entregar a Consorticiados  Bens Entregues a Consorticiados  Assembleias a Realizar</p> <p><b>Contratos</b>  Contratos de Abertura de Crédito  Contratos de Administração de Carteiras  Contratos de Arrendamento  Seguros Contratados</p> <p><b>Controle</b>  Banco Central – Garantias em Assistência Financeira  Créditos ao Setor Público  Devedores por Contratos de Câmbio Baixados  Créditos Baixados como Prejuízo  Valores de Créditos Contratados a Liberar</p>	<p><b>Cobrança</b>  Cobrança Caucionada  Cobrança por Conta de Agências  Cobrança por Conta Própria  Cobrança por Conta de Terceiros  Cobrança Vinculada a Operações  Cobrança Caucionada  Cobrança por Conta de Agências  Cobrança por Conta de Terceiros  Cobrança Vinculada a Operações</p> <p><b>Negociação e Intermediação de Valores</b>  Responsabilidade por Valores em Garantia de Operações  Risco Transferido com Derivativos de Crédito  Hedge de Risco de Mercado – Passivo  Hedge de Fluxo de Caixa – Passivo</p> <p><b>Consórcio</b>  Obrigações do Grupo por Contribuições  Obrigações por Futuras Contemplações  Créditos à Disposição de Consorticiados  Obrigações por Entrega de Bens  Entrega de Bens a Consorticiados  Assembleias Futuras</p> <p><b>Contratos</b>  Créditos Abertos à Nossa Ordem  Responsabilidade por Administração de Carteiras  Responsabilidade por Contratos de Arrendamento  Contratos de Seguros</p> <p><b>Controle</b>  Garantias Vinculadas à Assistência Financeira  Banco Central  Créditos Concedidos ao Setor Público  Contratos de Câmbio Baixados  Baixa de Créditos de Liquidação Duvidosa  Créditos Contratados a Liberar</p>

O Sistema de Contas de Compensação é um sistema conjugado, extrapatrimonial, acessório, portanto, às contas dos Sistemas Econômico e Patrimonial. Em relação à análise econômico-financeira do patrimônio, o Sistema de Contas de Compensação, na sua essência, é um sistema de condicionamento patrimonial indicativo, no sentido jurídico, de acontecimento futuro e incerto. Como consequência, toda a sua influência certa e positiva está a indicar a condição a que está sujeito todo o sistema patrimonial. Sob o aspecto jurídico, a análise do patrimônio somente estará essencialmente

exata quando realizada sobre os elementos dos demais sistemas econômico, financeiro, patrimonial e de compensação. Está provado, e é ponto pacífico, que o Sistema de Contas do Ativo e do Passivo de Compensação constitui-se numa abundante fonte de informações e de controle jurídico do Patrimônio. Por esse motivo, o controle jurídico é tão imprescindível como os demais controles, como: econômico, financeiro, patrimonial, de custos, de previsão orçamentária etc. “A omissão dos registros contábeis dos atos administrativos sob o seu aspecto jurídico, por si só já demonstra um lamentável tratamento profissional desidioso ou mal intencionado, descambando para a fraude declarada” (MATTOS, 1975).

Quando o Auditor, o Perito e o Analista detectarem, numa escrituração contábil, a omissão de registros cronológicos de atos administrativos contábeis que dependam de condição e/ou termo ou que constituam contratos e/ou operações acessórias, o cuidado e a atenção desses profissionais deverão ser redobrados. Os fatos contábeis, registrados nos sistemas patrimonial, econômico e financeiro, originados desses atos administrativos, muito embora representem a mutação e/ou variação patrimonial, não desobrigam os registros contábeis de seus respectivos atos administrativos, razão pela qual podem representar um esforço do titular do patrimônio ou seu preposto ou seu Contador para ocultar ou desviar, das cláusulas contratuais ou condições pactuadas existentes nas operações, a atenção desses profissionais.

Não se deve olvidar, portanto, que a escrituração é apenas o histórico da administração do patrimônio da empresa, vista apenas sob a sua ótica mais geral. Todavia, ela assume novas conotações quando analisada em seu conjunto à luz da linguagem técnico-científica e dos subsídios de que dispõem o Contador, o Analista, o Auditor e o Perito, dentre os quais a Análise das Demonstrações Financeiras, sob os seus diversos aspectos como: jurídico, específico, administrativo, patrimonial, econômico e financeiro.

O Art. 135, do Decreto-lei nº 2.627, de 26/09/1940, estabeleceu uma padronização para a Estrutura dos Balanços Patrimoniais das Sociedades Anônimas na qual estavam inseridas as Contas de Compensação. Essa Estrutura do Balanço Patrimonial estava assim delineada:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<p><b>Disponível</b> Valores em espécie Depósitos bancários</p> <p><b>Realizável</b> Bens de Venda Bens de Renda Créditos de funcionamento Créditos de financiamento</p> <p><b>Imobilizado</b> Imobilizações Técnicas Imobilizações Financeiras</p> <p><b>Resultado Pendente</b> Despesas de Exercícios Futuros Despesas pré – operacionais Despesas Antecipadas Lucros e Perdas</p> <p><b>Compensação</b> Bancos – C/Cobrança Ações Caucionadas Valores em Garantia Depositários de Valores</p>	<p><b>Não Exigível</b> Capital Aumento de Capital Reserva para Aumento de Capital Fundo de Reserva Legal Fundo de Provisão Fundos de Reserva Especiais Fundo de Depreciação Fundo de Amortização Fundo de Exaustão Correção Monetária do Ativo</p> <p><b>Exigível</b> Débitos de Funcionamento Débitos de Financiamento</p> <p><b>Resultado Pendente</b> Rendas de Exercícios Futuros Rendas em Suspensão Lucros em Suspensão Lucros e Perdas</p> <p><b>Compensação</b> Endosso para Cobrança Caução da Diretoria Depositantes de Valores em Garantia Valores em Depósito a Nossa Ordem</p>
<b>Total do Ativo..... \$</b>	<b>Total do Passivo..... \$</b>

Com o advento da Lei das Sociedades Anônimas nº 6.404, de 15/12/1976, as Contas de Compensação foram sacadas da Estrutura do Balanço Patrimonial das empresas, passando a constar apenas através de Notas Explicativas de rodapé do Balanço, assumindo, a partir de então, a insignificante função de memória, o que é lamentável. É evidente que esse novo tratamento, dispensado às Contas de Compensação por essa Lei das Sociedades por Ações, propiciou certa falta de transparência nas Demonstrações de Prestação de Contas de Gestão, no que concerne aos Atos Administrativos Contábeis praticados pelos Administradores no exercício de suas funções. Os interessados nessas demonstrações financeiras, como: acionistas, governo, debenturistas, fornecedores, portadores de partes beneficiárias, investidores,

bancos, clientes e outros ficaram prejudicados com a alteração imposta por essa Lei porque passaram a se defrontar com enormes dificuldades para identificar nas peças contábeis as informações de seus interesses.

De acordo com os parágrafos 1º e 2º, do Art. 178, da Lei nº 6.404, de 15/12/76, a Estrutura do Balanço Patrimonial ficou assim definida:

### BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	PASSIVO
<b>Circulante</b> Disponível Valores a Receber de Curto Prazo Estoques Despesas de Exercício Seguinte <b>Realizável a Longo Prazo</b> <b>Permanente</b> <b>Investimentos</b> <b>Imobilizado</b> <b>Diferido</b>	<b>Circulante</b> <b>Exigível a Longo Prazo</b> <b>Resultado de Exercícios Futuros</b> <b>Patrimônio Líquido</b> Capital Social Realizado Reservas de Reavaliação Reservas de Capital Reservas de Lucro Lucros ou Prejuízos Acumulados
<b>Total do Ativo..... \$</b>	<b>Total do Passivo..... \$</b>

A Lei nº 11.638, de 28/12/2007, manteve a omissão das Contas de Compensação prevista na Lei nº 6.404/76 e alterou a Estrutura do Balanço Patrimonial, conforme abaixo demonstrado:

### BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	PASSIVO
<b>Circulante</b> <b>Não Circulante</b> Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível Diferido	<b>Circulante</b> <b>Não Circulante</b> Exigível a Longo Prazo Resultado de Exercícios Futuros <b>Patrimônio Líquido</b> Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucro Ações em Tesouraria Prejuízos Acumulados
<b>Total do Ativo..... \$</b>	<b>Total do Passivo..... \$</b>

Após essas considerações, vejamos a seguir um comparativo da Estrutura do Balanço Patrimonial do Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940, em

confronto com as alterações processadas na Estrutura do Balanço Patrimonial decorrentes da Lei nº 6.404/1976 e da Lei nº 11.638/2007.

<b>Decreto – Lei nº 2.627/1940</b>	<b>Lei nº 6.404/1976</b>	<b>Lei nº 11.638/2007</b>
<b>ATIVO</b>	<b>ATIVO</b>	<b>ATIVO</b>
DISPONÍVEL	CIRCULANTE	CIRCULANTE
REALIZÁVEL	CIRCULANTE REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	CIRCULANTE NÃO CIRCULANTE Realizável a Longo Prazo
IMOBILIZADO	PERMANENTE Investimentos Imobilizado Diferido	NÃO CIRCULANTE Investimentos Imobilizado Intangível Diferido
RESULTADO PENDENTE	CIRCULANTE Despesas de Exercício Seguinte  REALIZÁVEL A LONGO PRAZO Despesas após o Exercício Seguinte  PERMANENTE Diferido  PASSIVO CIRCULANTE (Contas Retificadoras)  PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO (Contas Retificadoras)  PATRIMÔNIO LÍQUIDO Lucros ou Prejuízos Acumulados  RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Somente as despesas vinculadas às Receitas de Exercícios Futuros)	CIRCULANTE Despesas de Exercício Seguinte  NÃO CIRCULANTE Diferido  NÃO CIRCULANTE Diferido  PASSIVO CIRCULANTE (Contas Retificadoras)  PASSIVO NÃO CIRCULANTE Exigível a Longo Prazo (Contas Retificadoras)  PATRIMÔNIO LÍQUIDO Prejuízos Acumulados  NÃO CIRCULANTE Resultado de Exercícios Futuros (Somente as despesas vinculadas às Receitas de Exercícios Futuros)
COMPENSAÇÃO	NOTAS EXPLICATIVAS	NOTAS EXPLICATIVAS

Decreto – Lei nº 2.627/1940	Lei nº 6.404/1976	Lei nº 11.638/2007
PASSIVO	PASSIVO	PASSIVO
NÃO EXIGÍVEL	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ATIVO CIRCULANTE (Contas Retificadoras)  ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (Contas Retificadoras)  ATIVO PERMANENTE Investimentos (Contas Retificadoras) Diferido (Contas Retificadoras)	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ATIVO CIRCULANTE (Contas Retificadoras)  NÃO CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo (Contas Retificadoras)  ATIVO NÃO CIRCULANTE Investimentos (Contas Retificadoras) Imobilizado (Contas Retificadoras) Diferido (Contas Retificadoras) Intangível (Contas Retificadoras)
EXIGÍVEL	CIRCULANTE EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	CIRCULANTE NÃO CIRCULANTE Exigível a Longo Prazo
RESULTADO PENDENTE	RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Somente as Receitas de Exercícios Futuros)  PATRIMÔNIO LÍQUIDO Lucros ou Prejuízos Acumulados  ATIVO CIRCULANTE (Contas Retificadoras)  ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (Contas Retificadoras)	NÃO CIRCULANTE Resultado de Exercícios Futuros (Somente as Receitas de Exercícios Futuros)  – ATIVO CIRCULANTE (Contas Retificadoras)  ATIVO NÃO CIRCULANTE Ativo Realizável a longo Prazo (Contas Retificadoras)
COMPENSAÇÃO	NOTAS EXPLICATIVAS	NOTAS EXPLICATIVAS

Para ilustrar o que acabamos de expor, vamos elaborar as partidas dobradas de alguns atos administrativos de natureza contábil utilizando as contas de compensação a seguir demonstradas:

NA ENTIDADE I	NA ENTIDADE II
1) Pelo valor do título endossado para cobrança Vinculada: D – Bancos – C/Cobrança Vinculada Entidade II C – Endosso para Cobrança Vinculada Histórico.....\$	1) Pelo valor do título para cobrança vinculada: D – Títulos em Cobrança Direta C – Cobrança Vinculada a Operações Entidade I Histórico.....\$
2) Pelo valor da concessão de suprimentos de fundos: D – Responsáveis por Suprimentos de Fundos Entidade II C – Suprimentos de Fundos Concedidos Histórico.....\$	2) Pelo valor do suprimento de fundos obtidos: D – Caixa de Valores Pertencentes Terceiros C – Valores Pertencentes a Terceiros Entidade I Histórico.....\$
3) Pelo valor da baixa da responsabilidade por comprovação de aplicação dos suprimentos de fundos: D – Suprimentos de Fundos Concedidos C – Responsáveis por Suprimentos de Fundos Entidade II Histórico.....\$	3) Pelo valor da prestação de contas do suprimento de fundos obtidos: D – Valores Pertencentes a Terceiros Entidade I C – Caixa de Valores Pertencentes Terceiros Histórico.....\$
4) Pelo valor da concessão de aval à Entidade II: D – Beneficiários de Avais Concedidos Entidade II C – Responsabilidade por Avais Concedidos Entidade Credora X Histórico.....\$	4) Pelo valor do aval obtido: D – Avais Concedidos a Nosso Favor Notas Promissórias C – Prestadores de Avais Entidade I Histórico.....\$
5) Pelo valor da concessão de fiança à Entidade II: D – Beneficiários de Fianças Concedidas Entidade II C – Responsabilidade por Fianças Concedidas Entidade Credora Y Histórico.....\$	5) Pelo valor da fiança obtida: D – Fianças Concedidas a Nosso Favor C – Prestadores de Fianças Entidade I Histórico.....\$
6) Pela valor do Contrato de Crédito Rotativo assinado com a Entidade II: D – Créditos Rotativos Contratados Entidade II C – Contratos de Créditos Rotativos Abertos à Nossa Ordem Contrato nº Y Histórico.....\$	6) Pelo valor do Contrato de Crédito Rotativo assinado e concedido à Entidade I: D – Créditos a Micro, Pequena e Média Empresa Contrato nº Y C – Concessão de Créditos a Micro, Pequena e Média Empresa Entidade I Histórico.....\$

NA ENTIDADE I	NA ENTIDADE II
<p>7) Pelo valor de Aval, Fiança e outra Garantia concedida: D – Avais, Fianças e Outras Garantias Concedidas Entidade II C – Responsabilidades por Avais, Fianças e Outras Garantias Concedidas Entidade Credora X Histórico.....\$</p> <p>8) Pelo valor dos títulos da dívida pública dados pela Entidade II, em garantia de operação: D – Valores em Garantia Títulos da Dívida Pública C – Depositantes de Valores em Garantia Entidade II Histórico.....\$</p> <p>9) Contrato de compra de câmbio</p> <p>a) Pelo valor da contratação de compra de câmbio: D – Câmbio Comprado a Liquidar Entidade II C – Movimento de Câmbio Histórico.....\$</p> <p>b) Pelo valor da baixa do contrato de compra de câmbio: D – Câmbio Liquidado C – Câmbio Comprado a Liquidar Entidade II Histórico.....\$</p> <p>10) Contrato de venda de câmbio</p> <p>a) Pelo valor da contratação de venda de câmbio: D – Movimento de Câmbio C – Câmbio Vendido a Liquidar Entidade II Histórico.....\$</p> <p>b) Pelo valor da baixa do contrato de venda de câmbio: D – Câmbio Vendido a Liquidar Entidade II C – Câmbio Liquidado Histórico.....\$</p> <p>11) Pelo valor da hipoteca de um imóvel dado em garantia de financiamento obtido: D – Bens Hipotecados Imóvel X C – Contratos de Financiamentos com Hipoteca Contrato nº Y Histórico.....\$</p>	<p>7) Pelo valor de aval, Fiança e outra Garantia obtida: D – Avais, Fianças e Outras Garantias Concedidas a Nosso Favor C – Prestadores de Avais, Fianças e Outras Garantias Entidade I Histórico.....\$</p> <p>8) Pelo valor dos títulos da dívida pública enviados à Entidade I, em garantia de financiamento: D – Depositários de Valores em Garantia Entidade I C – Valores em Depósito à Nossa Ordem Títulos da Dívida Pública Histórico.....\$</p> <p>9) Contrato de venda de câmbio</p> <p>a) Pelo valor da contratação de venda de câmbio: D – Movimento de Câmbio C – Câmbio Vendido a Liquidar Entidade I Histórico.....\$</p> <p>b) Pelo valor da baixa do contrato de venda de câmbio: D – Câmbio Vendido a Liquidar Entidade I C – Câmbio Liquidado Histórico.....\$</p> <p>10) Contrato de compra de câmbio</p> <p>a) Pelo valor da contratação de compra de câmbio: D – Câmbio Comprado a Liquidar Entidade I C – Movimento de Câmbio Histórico.....\$</p> <p>b) Pelo valor da baixa do contrato de compra de câmbio: D – Câmbio Liquidado C – Câmbio Comprado a Liquidar Entidade I Histórico.....\$</p> <p>11) Pelo valor da hipoteca de um imóvel recebida em garantia de financiamento concedido: D – Avais, Fianças e Outras Garantias Recebidas Hipoteca C – Responsabilidades por Avais, Fianças e Outras Garantias Recebidas Histórico.....\$</p>

NA ENTIDADE I	NA ENTIDADE II
12) Pelo valor dos títulos federais enviados à Entidade II, para serem custodiados: D – Depositários de Valores em Custódia Entidade II C – Valores em Depósito à Nossa Ordem Títulos da Dívida Pública Histórico.....\$	12) Pelo valor dos títulos federais recebidos da Entidade I para custódia: D – Valores em Custódia Títulos da Dívida Pública C – Depositantes de Valores em Custódia Entidade I Histórico.....\$
13) Pelo valor dos equipamentos dados em penhor, ficando os mesmo em nosso poder como depositário fiel: D – Beneficiários de Garantias Prestadas Entidade II C – Responsabilidades por Garantias Prestadas Contrato nº X Histórico.....\$	13) Pelo valor dos equipamentos recebidos em penhor, ficando os mesmo em poder do devedor: D – Depositários de Valores em Garantia Entidade I C – Depositantes de Valores em Garantia Entidade I Histórico.....\$
14) Pelo valor do contrato de vendas a termo à Entidade II: D – Vendas a Termo Contratadas Entidade II C – Contrato de Vendas a Termo Contrato nº Y Histórico.....\$	14) Pelo valor do contrato de compras a termo: D – Compras a Termo Contratadas Entidade I C – Contrato de Compras a Termo Contrato nº Y Histórico.....\$
15) Pelo valor dos títulos recebidos em caução para garantia de licitação do Estado: D – Caixa de Títulos Caucionados C – Títulos Caucionados por Terceiros Entidade II Histórico.....\$	15) Pelo valor dos títulos entregues em caução para garantia de participação em licitação do Estado: D – Depositários de Valores em Caução Estado do Ceará C – Valores em Depósito a Nossa Ordem Histórico.....\$
16) Pelo valor do contrato de venda de serviços: D – Vendas de Serviços Contratadas C – Contratos de Vendas de Serviços Contrato nº Y Histórico.....\$	16) Pelo valor do contrato de compra de serviços: D – Compras de Serviços Contratadas C – Contratos de Compras de Serviços Contrato nº Y Histórico.....\$
17) Pelo valor dos créditos expurgados do Ativo: D – Créditos de Liquidação Duvidosa Baixados do Ativo Entidade II C – Compensação de Créditos de Liquidação Duvidosa Entidade I Histórico.....\$	17) Pelo valor dos débitos expurgados do Passivo: D – Débitos Expurgados do Passivo Nota Promissória nº Z C – Débitos Baixados por Insubstitência Passiva Entidade I Histórico.....\$
18) Pelo valor do Convênio em execução firmado com a Entidade II D – Convênios em Execução pelo Estado C – Obrigações do Estado por Convênios em Execução Entidade II Histórico.....\$	18) Pelo valor do Convênio em execução firmado com a Entidade I D – Obrigações de Terceiros por Convênios em Execução Entidade I C – Convênios em Execução por Terceiros Histórico.....\$

NA ENTIDADE I	NA ENTIDADE II
19) Pelo valor do seguro contratado com a Entidade II: D – Seguros Contratados Entidade II C – Contratos de Seguros Contra Fogo Contrato X Histórico.....\$	19) Pelo valor do contrato de seguro com a Entidade I: D – Contratos de Seguros Contra Fogo Contrato nº X C – Responsabilidade por Contratos de Seguro Entidade I Histórico.....\$
20) Pelo valor da entrada de ações recebidas em caução: D – Ações Caucionadas Ações Preferenciais C – Caução da Diretoria Entidade II (Diretor X) Histórico.....\$	20) Pelo valor da saída das ações dadas em caução: D – Depositários de Valores em Garantia Entidade I C – Valores em Depósito à Nossa Ordem Ações Preferenciais da Entidade I Histórico.....\$
21) Pelo valor das parcelas de financiamento a liberar: D – Parcelas de Financiamentos a Liberar Entidade II C – Financiamentos Abertos à Nossa Ordem a Liberar Contrato nº X Histórico.....\$	21) Pelo valor do financiamento a liberar: D – Financiamentos Contratados a Liberar Contrato nº X C – Contratos de Financiamentos a Liberar Entidade I Histórico.....\$
22) Pelo valor das duplicatas endossadas para desconto: D – Bancos – C/Cobrança Descontada Entidade II (*) C – Endosso para Cobrança Descontada Histórico.....\$	22) Pelo valor da cobrança de títulos descontados: D – Mandatários por Cobranças Agência X C – Cobrança por Conta Própria Histórico.....\$

(\*) *As empresas cedentes, via de regra, não elaboram essa partida dobrada por entenderem que ela é prescindível, tendo em vista que a sua obrigação nessa operação já se encontra registrada na conta Duplicatas Descontadas, retificadora da conta Duplicatas a Receber, no Ativo Circulante da entidade. Todavia, esse registro não prescinde do registro de endosso relativo à transferência dos direitos creditórios dos títulos à Instituição Financeira.*

Como se depreende, os atos administrativos de natureza contábil, mesmo registrados em contas de compensação na contabilidade das entidades, não são objetos de demonstrações financeiras, ficando, portanto, a critério de seus gestores em explicitá-los ou não em algumas Notas Explicativas de rodapé de Balanço, os que, convenhamos, não são o suficiente para torná-los mais transparentes. Urgem, portanto, medidas e ajustes necessários e mais eficazes para tornar os atuais demonstrativos contábeis obrigatórios mais adequados para atender às necessidades de seus diversos públicos usuários interessados nessas informações.

## 4 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

Concluimos, portanto, que as informações oriundas da Demonstração do Sistema de Contas de Compensação e das demais Demonstrações Contábeis Obrigatórias irão democratizar o uso da Contabilidade como instrumento fidedigno de gestão, beneficiando ainda mais a sociedade através da transparência dos registros dos fatos contábeis e atos administrativos de natureza contábil que, direta ou indiretamente, geram reflexos no patrimônio da entidade, evidenciando, dessa forma, a boa técnica contábil. É importante lembrar que o Sistema de Contas de Compensação, além de imprescindível às entidades, viabiliza o controle jurídico dos elementos patrimoniais, evidenciando, também, o vínculo das operações acessórias com as suas respectivas operações principais. A omissão desses registros denota a falta de ética e de evidência, denotando, em certos casos, a intenção de ocultar determinadas informações de caráter relevante que comprometem o patrimônio da entidade, como: a concessão de avais, fianças e outras garantias; os valores de terceiros em poder da entidade; os valores da entidade em poder de terceiros; os endossos de títulos em favor de terceiros; os diversos contratos que vinculam o patrimônio da entidade a determinadas operações com terceiros; a penhora de bens da entidade em favor de terceiros, ficando os mesmos em poder da própria entidade como depositário fiel, e muitos outros.

Face ao que acabamos de expor, recomendamos que todos os atos administrativos de natureza contábil que venham, direta ou indiretamente, vincular o patrimônio da entidade, no futuro, à geração de fatos administrativos contábeis, fossem os mesmos, *incontinenti*, registrados no Sistema de Contas de Compensação e, no final de cada período administrativo ou exercício social, sejam os mesmos divulgados, não através de simples Notas Explicativas de rodapé de balanço, porém, através de relatório contábil adequado, de forma a proporcionar aos diversos públicos usuários desses demonstrativos a transparência dessas importantes informações.

Por fim, a título de sugestão, apresentamos a seguir um exemplo de Demonstração do Sistema de Contas de Compensação que, s.m.j., poderia ser introduzido como anexo à Demonstração do Balanço Patrimonial das instituições, devendo, no entanto, ser ajustado de acordo com as características, plano de contas e conveniências de cada entidade contábil.

## DEMONSTRAÇÃO DE ATIVO E PASSIVO DE COMPENSAÇÃO

ATIVO	PASSIVO
<b>Valores de Terceiros.....</b> \$	<b>Valores de Terceiros.....</b> \$
Valores em Custódia..... \$	Depositantes de Valores em Custódia..... \$
Valores em Garantia..... \$	Depositantes de Valores em Garantia..... \$
<b>Valores em Poder de Terceiros.....</b> \$	<b>Valores em Poder de Terceiros.....</b> \$
Depositários de Valores em Custódia..... \$	Valores em Depósito à Nossa Ordem..... \$
Depositários de Valores em Garantia..... \$	Valores em Depósito à Nossa Ordem..... \$
<b>Endossos.....</b> \$	<b>Endossos.....</b> \$
Bancos-C/Cobrança Cauconada..... \$	Endosso para Cobrança Cauconada..... \$
Bancos-C/Cobrança Descontada..... \$	Endosso para Cobrança Descontada..... \$
Bancos-C/Cobrança Simples..... \$	Endosso para Cobrança Simples..... \$
Bancos-C/Cobrança Vinculada..... \$	Endosso para Cobrança Vinculada..... \$
<b>Contratos.....</b> \$	<b>Contratos.....</b> \$
Abertura de Crédito Contratada..... \$	Créditos Abertos à Nossa Ordem..... \$
Arrendamentos Contratados..... \$	Responsabilidade por Contratos de Arrendamento \$
Compras Contratadas..... \$	Contratos de Compras..... \$
Financiamentos Contratados..... \$	Contratos de Financiamentos..... \$
Obras Contratadas..... \$	Contratos de Obras..... \$
Seguros Contratados..... \$	Contratos de Seguros..... \$
Vendas Contratadas..... \$	Contratos de Vendas..... \$
Controles..... \$	Controles..... \$
Avais, Fianças e Outras Garantias Recebidas.. \$	Responsabilidade por Avais, Fianças e Outras Ga- rantias Recebidas..... \$
Créditos de Liquidação Baixados do Ativo..... \$	Compensação de Créditos de Liquidação Duvido- sa com Provisão..... \$
Valores de Créditos Contratados a Liberar..... \$	Contratos de Créditos a Liberar..... \$
<b>Coobrigação e Riscos em Garantias Prestadas</b> \$	<b>Coobrigação e Riscos em Garantias Prestadas.</b> \$
Beneficiários de Garantias Prestadas..... \$	Responsabilidade por Garantias Prestadas..... \$
Beneficiários de Outras Coobrigações..... \$	Responsabilidade por Coobrigações em Cessões de Crédito..... \$
Bens em Garantia Apreendidos..... \$	Responsabilidade por Outras Coobrigações..... \$
Títulos Cauconados..... \$	Garantia por Bens Apreendidos..... \$
Avais, Fianças e outras Garantias Prestadas..... \$	Caução de Títulos..... \$
	Responsabilidade por Avais, Fianças e Outras Ga- rantias Prestadas..... \$
<b>Total do Ativo de Compensação.....</b> \$	<b>Total do Passivo de Compensação.....</b> \$

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2627.htm)> .

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 486, de 03/03/1969. Dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0486.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0486.htm)>.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15/12/1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28/12/2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>.

MATTOS, L. M. **Notas sobre o Ativo e Passivo de Compensação**. 3 ed. Fortaleza: Imprensa Universitária da Universidade Federal do Ceará, 1975.

PLANO CONTÁBIL DAS INSTITUIÇÕES DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL – COSIF. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/COSIF>>.

PORTAL SIAFI. **Balanco Geral da União**. Disponível em: <[http://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/bguweb\\_novosite/index.asp](http://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/bguweb_novosite/index.asp)>.

ROCHA, N; BEUREN, I. M. Demonstração do Fluxo de Caixa Vs. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: Uma Abordagem sob a Ótica da Gestão Financeira. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, I, **Anais...** São Paulo: FEA/USP, p. 1-21, 2001. 1 CD-ROM.

TRIBUNAL DE CONTAS DO CEARÁ. Decreto nº 14.453, de 27/05/1981. Aprova o Plano de Contas Único para os Órgãos da Administração Centralizada e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.ce.gov.br/institucional/coletanea-tce/finish/281-coletanea-tce/1319-patrimonio>.

WILKEN, E. S. Contabilidade Geral. 4 ed. Rio de Janeiro: Aurora

## A Utilização do Pregão nas Contratações de Serviços de Engenharia: um Estudo de Caso na Região Metropolitana de Fortaleza

The Use of Public Bidding in Contracts for Engineering Services: a Case Study in the Metropolitan area of Fortaleza

Valéria Diniz de Miranda<sup>1</sup>

### RESUMO

O pregão vem sendo adotado como modalidade licitatória para diversos tipos de contratação no âmbito da Administração Pública. Entretanto, há severas discussões sobre sua aplicabilidade para contratações cujos objetos versem sobre obras e serviços de engenharia, não sendo tal questão totalmente pacífica. No presente artigo, apresenta-se um estudo de caso acerca da utilização do pregão nas contratações de obras e serviços de engenharia dos municípios abrangidos pela região metropolitana de Fortaleza, Ceará, Brasil (RMF). Para tanto, analisou-se a tendência adotada nas contratações de 19 municípios inseridos na RMF no período de 2013 e 2014, seguida de análise das contratações de obras públicas no ano de 2014. Em ambos os casos, utilizou-se como fonte de informação os dados constantes do Portal de Licitações mantido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE). O objetivo da presente pesquisa é verificar como o pregão vem sendo utilizado, especificamente no que tange à temática de obras e serviços de engenharia. Com base nos dados do período 2012-2013, concluiu-se que os procedimentos licitatórios têm sido realizados, em sua quase totalidade (cerca de 70% dos casos), por meio de pregões. No que concerne a obras e serviços de engenharia, os percentuais observados no ano de 2014 foram menos expressivos: apenas 10% das licitações foram realizadas mediante o uso do pregão. Apesar da baixa representatividade em relação ao todo, detectou-se que os poucos pregões de obras e serviços de engenharia realizados envolviam, especialmente nos três municípios que mais utilizaram essa modalidade, contratações de grande monta.

**Palavras-Chave:** Pregão. Serviços de Engenharia. Licitação.

<sup>1</sup> Mestre em Engenharia Urbana, UFPB; Especialista em Fiscalização e Gerenciamento de obras públicas – UnP; Analista de Controle Externo do TCM-CE – inspeção de obras públicas; Membro do IBRAOP – Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas. E-mail: valeriadiniz@tcm.ce.gov.br.

## ABSTRACT

The public bidding has been adopted as a public tender modality for various types of procurement within the public administration institutions. However, there are severe discussions on its applicability to contracts whose subjects aim at construction and engineering services, this question not being fully common ground. In this article, we present a case study on the use of public bidding in contracts for construction and engineering services of the municipalities covered by the metropolitan area of Fortaleza, Ceará, Brazil (MAF). To this end, we analyzed the trend adopted in the contracts of 19 municipalities inserted in the MAF in the 2013 and 2014 period, followed by the analysis of the contracting of public works in the year of 2014. In both cases, the data contained in the Procurement Portal maintained by the Audit Court of the Municipalities of the State of Ceará (TCM-CE, in the Portuguese abbreviation) was used as the source of information. This research aims to verify how the public bidding has been used, specifically regarding the theme of works and engineering services. Based on data from the 2012-2013 period, it was concluded that the public tender procedure has been performed in almost its entirety (about 70% of the cases) by means of public bidding. With regard to works and engineering services, the percentages observed in 2014 were less impressive: just 10% of the tenders were made by public bidding. Despite the low representation on the whole, it was detected that the few public biddings of works and engineering services performed involved large contracts, especially in the three municipalities that used this method the most.

**Keywords:** Public bidding. Engineering Services. Public tender.

## 1 INTRODUÇÃO

As contratações de obras públicas costumam movimentar vultosas somas de recursos. Ocorre que diversas dessas contratações resultam em obras de baixa qualidade, ou até mesmo em obras paralisadas ou inacabadas.

Analisando as possíveis causas para a referida problemática, é possível inferir que elas são originadas por fatores diversos que abrangem desde a ineficiência ou ausência de planejamento das contratações, deficiências do projeto básico, até irregularidades na própria fase de execução contratual,

com superfaturamento de obras e respectivo desvio de recursos públicos, o que gera notáveis danos ao erário.

Recentes dados de fiscalizações de obras públicas realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no ano de 2014, no âmbito do programa FISCOBRAS, apontaram que em quase 60% das 102 auditorias realizadas foram encontrados indícios de irregularidades graves, incluindo a ocorrência de sobrepreço e/ou superfaturamento, projeto básico deficiente/desatualizado, atrasos injustificáveis, dentre outros, conforme consta no Acórdão 2981/2014 dessa Corte de Contas (BRASIL, 2014).

Nesse contexto, destaca-se a importância das ações implementadas pelos órgãos de Controle Externo para o enfrentamento dessa questão. Tais ações em muito têm contribuído para que as contratações de obras públicas sejam levadas a termo com irrestrito atendimento aos princípios legais, de modo que resultem em obras que atendam plenamente à finalidade pública.

É imbuído dessa motivação que o presente artigo propõe-se a analisar o cenário de contratações de obras públicas na Região Metropolitana de Fortaleza, com enfoque especial para análise da utilização do pregão.

Um breve histórico acerca da evolução da legislação que norteia as contratações via pregão é apresentado, centrando-se nos aspectos relativos às obras e serviços de engenharia, especialmente no que tange à sua aplicabilidade.

No tópico seguinte, apresenta-se a descrição detalhada de todos os procedimentos metodológicos adotados, seguida da análise dos resultados encontrados e, posteriormente, das conclusões do estudo.

## **2 BREVE HISTÓRICO DO PREGÃO E SUA UTILIZAÇÃO ENQUANTO MODALIDADE APLICÁVEL AO SETOR DE OBRAS**

O pregão surgiu em nosso ordenamento jurídico com a edição da Lei nº 9472/97, que previa em seu escopo o uso do pregão enquanto modalidade de licitação aplicável às contratações a serem realizados pela Anatel, órgão regulador dos serviços de telecomunicação.

A implementação dessa nova modalidade gerou fortes controvérsias quanto à sua aplicabilidade e, até mesmo, quanto à sua constitucionalidade. Entretanto, dada a ocorrência de casos exitosos, em que a celeridade passou

a trazer benefícios ao setor público, o seu uso foi ampliado, por meio da Medida Provisória nº 2026-3/2000 e, posteriormente, do Decreto 3555/2000, possibilitando sua adoção para outros órgãos e esferas.

Apenas em 2002 foi instituída lei sobre a matéria, qual seja, a Lei nº. 10.520/2002. Sua forma eletrônica, contudo, foi regulamentada apenas em 2005, mediante edição dos Decretos nº 5450/ 2005 e 5504/2005.

Desde as primeiras experiências até sua expansão para os diversos níveis da Administração Pública, a aplicabilidade do pregão vem sendo paulatinamente testada, sendo, hodiernamente uma das modalidades mais amplamente difundidas.

Os imbróglis quanto à temática das obras públicas originaram-se com a edição da Lei nº. 10.520/2002 que, em seu corpo, autorizava o uso do pregão para a aquisição de bens e serviços comuns de qualquer natureza.

Deu-se, então, início aos questionamentos sob o prisma do binômio obras × serviços de engenharia, debate este que evoluiu e centra-se, essencialmente, na caracterização do serviço de engenharia na tipologia “comum”.

Posteriormente, o texto do Decreto 5450/2005 ampliou o grau de complexidade das discussões ao prever, em seu art. 6º, explicitamente a impossibilidade de utilização do pregão eletrônico como modalidade de licitação hábil à contratação de obras de engenharia.

A tendência majoritária aponta que as contratações de engenharia mediante utilização do pregão são possíveis, desde que eles se encaixem na categoria de serviços comuns. Este é o entendimento do TCU, que sumulou o tema da seguinte forma: “O uso do pregão nas contratações de serviços comuns de engenharia encontra amparo na Lei nº 10.520/2002” (BRASIL, 2010).

Conforme consta do parágrafo único do art. 1º da Lei nº. 10.520/2002, serviços comuns são “aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado” (BRASIL, 2002).

Analisando o conceito de “padrões de desempenho e qualidade” a que se refere o art. 1º da Lei nº. 10.520/2002, Campelo e Cavalcante (2012) apontam que são serviços padronizáveis, que possuem técnica amplamente difundida e que, por isso, são comumente denominados “serviços de prateleira”.

A respeito da caracterização do que vem a ser um serviço comum, o

eminente Justen Filho (2003) preconiza o seguinte:

O bem ou serviço é comum quando a Administração não formula exigências específicas para uma contratação determinada, mas se vale dos bens e serviços tal como disponíveis no mercado. Poderia afirmar-se que a disponibilidade no mercado é a primeira característica que dá identidade ao bem ou serviço qualificável como comum. Isso significa que o pregão poderá ser adotado sempre que a Administração puder localizar no mercado, sem qualquer dificuldade, o objeto de que necessita. Daí decorre a impossibilidade de aplicação do pregão para objetos que apresentem características peculiares ou que demandem inovações destinadas a atender necessidades próprias e exclusivas da Administração.

Especificamente quanto a contratações de engenharia, Bonatto (2012, p.345) apregoa que a administração precisa, “ao decidir a contratação via a modalidade pregão, verificar se as obras e os serviços de engenharia que pretendem contratar são ofertados no mercado de forma normal, corriqueira, onde sua técnica seja praticada de forma conhecida por todos deste mercado”.

Já o notável doutrinador Fernandes Jacoby (2008), pontua a necessidade de avaliação caso a caso, uma vez que um serviço, comumente contratado pela Administração Pública como serviço comum, pode, em outra oportunidade, não ser assim caracterizado. Tal fato, segundo suas elucubrações, fundamenta a necessidade de avaliação para cada caso concreto.

É possível concluir, então, que as condições de mercado de um determinado tipo de serviço de engenharia podem dar um direcionamento quanto a sua caracterização ou não como serviço comum de engenharia.

Com esquite no exposto, denota-se a relevância da matéria. As divergências não foram sanadas por completo e contrapõem-se ao elevado número de procedimentos licitatórios de obras para serviços de engenharia que, diuturnamente, são celebrados por meio de pregão, a despeito das dúvidas que ainda permeiam a temática.

O presente estudo fundamenta-se, desse modo, na necessidade de conhecimento dos reais índices de contratações de obras e serviços de engenharia pelo uso do pregão pelos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, com vistas, sobretudo, a enriquecer e respaldar as discussões,

promovendo um debate amplo e fundamentado sobre o tema.

### 3 ESTUDO DE CASO DO USO DO PREGÃO EM LICITAÇÕES DE OBRAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA NA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA

#### 3.1 Delimitação do universo pesquisado

O espaço amostral selecionado abrange os 19 municípios que integram a Região Metropolitana de Fortaleza (RMF). A referida região foi adotada como alvo de análise, haja vista o fato de abranger municípios representativos do estado do Ceará do ponto de vista econômico, social e político.

Com efeito, o município de Fortaleza é um importante polo de atratividade no que concerne à negócios e turismo; o município de Maracanaú conta com um representativo conglomerado industrial; os municípios de Caucaia e São Gonçalo do Amarante agregam o Complexo Portuário do Pecém. Trata-se, portanto, de uma região impactante para a economia estadual, razão pela qual fora adotada como universo deste estudo. No quadro abaixo apresenta-se um quadro com os municípios que compõem a RMF, seguidas de alguns dados de cada um.

Quadro 1: Caracterização dos municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza

Município	IDHM 2010*	População estimada 2015 (habitantes) **	PIB 2012 (R\$)***	PIB per capita 2012 (R\$)***
Aquiraz	0,641	77.717	935.351 mil	12.560,94
Cascavel	0,646	70.047	484.910 mil	7.183,54
Caucaia	0,682	353.932	3.657.134 mil	10.881,38
Chorozinho	0,604	19.192	89.207 mil	4.708,23
Eusébio	0,701	51.127	1.407.512 mil	29.327,45
Fortaleza	0,754	2.591.188	43.402.190 mil	17.359,53
Guaiúba	0,617	25.841	107.068 mil	4.330,02
Horizonte	0,658	63.365	939.562 mil	16.083,43
Itaitinga	0,626	38.540	184.858 mil	5.021,40
Maracanaú	0,686	221.504	4.789.878 mil	22.445,12
Maranguape	0,659	123.570	823.652 mil	7.021,40
Pacajus	0,659	68.800	599.849 mil	9.296,96

Município	IDHM 2010*	População estimada 2015 (habitantes) **	PIB 2012 (R\$)***	PIB per capita 2012 (R\$)***
Pacatuba	0,675	80.378	650.910 mil	8.631,49
Pindoretama	0,636	20.207	104.306 mil	5.419,36
São Gonçalo do Amarante	0,665	47.297	1.439.817 mil	31.895,99
São Luís do Curu	0,620	12.760	68.489 mil	5.497,15
Paraipaba	0,634	31.986	199.731 mil	6.498,91
Paracuru	0,637	33.426	396.224 mil	12.284,12
Trairi	0,606	54.418	297.617 mil	5.672,78
<b>TOTAL</b>	-	<b>3.985.295</b>	-	-

Fonte:

(\*) IBGE-Cidades@. Atlas Brasil 2013 Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.

(\*\*) IBGE-Cidades@. Diretoria de Pesquisas - DPE - Coordenação de População e Indicadores Sociais - COPIS.

(\*\*\*) IBGE-Cidades@. IBGE em parceria com os Órgãos Estaduais de Estatística, Secretarias Estaduais de Governo e Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA

Impende ressaltar que o instrumento legal que define a área de abrangência da região alvo da presente pesquisa, que atualmente engloba os 19 municípios acima discriminados, é a Lei Complementar Estadual n° 144/2014 (CEARÁ, 2014).

Há que se acrescentar, todavia, que encontra-se em tramitação na Assembleia Legislativa do Estado do Ceará uma proposta que versa sobre a redução da Região Metropolitana de Fortaleza, proposta de autoria do Governo do Estado do Ceará enviada à Casa Legislativa mediante Mensagem n° 7.770.

A despeito da existência da retromencionada proposta de alteração à legislação vigente, adotou-se o atual cenário de divisão de regiões de planejamento, no qual a Região Metropolitana de Fortaleza conta com 19 municípios, haja vista ser essa a atual unidade de planejamento regional adotada, inclusive, para concepção de políticas públicas por parte de diversos órgãos do Executivo Estadual.

### 3.2 Base de dados

Considerou-se como base de dados na presente pesquisa as informações constantes do Sistema Portal de Licitações mantido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE).

O Portal de Licitações do TCM-CE constitui um sistema que agrega informações acerca das licitações das Administrações Públicas Municipais do estado do Ceará, as quais são inseridas pelos próprios gestores. Dessa maneira, dá-se publicidade aos certames municipais, não sendo, contudo, dispensadas as formalidades relativas à publicidade constantes da Lei nº 8.666./93 (BRASIL, 1993).

Instituído mediante edição da Instrução Normativa nº 01, de 15 de dezembro de 2011, desta Corte de Contas, o mencionado Portal disponibiliza dados de procedimentos licitatórios desde meados de 2012, tornando-se um instrumento deveras relevante. Dadas as suas funcionalidades de busca, o Portal valoriza a transparência que, por sua vez, encontra guarida na Lei nº 12.527/2011, comumente denominada de Lei de Acesso à Informação.

Fomenta, ainda, o exercício das atividades de controle externo, propiciando maior celeridade na fiscalização e exame da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão.

Cabe ressaltar, que o portal em comento encontra-se disponível a qualquer cidadão, razão pela qual foi adotado como fonte de pesquisa. A possibilidade de replicação da presente metodologia para outros universos ou períodos distintos de análise foi outro aspecto considerado para a definição da base de dados, peculiaridade esta que motivou a escolha.

### 3.3 Horizonte da pesquisa

Embora o Portal de Licitações conte com dados de procedimentos licitatórios desde o ano de 2012 até a presente data, adotou-se como amostra as informações relativas apenas ao período 2013-2014, sendo retirados da amostra os dados de 2012 e 2015.

Relativamente à retirada dos dados de 2012, tal premissa foi adotada em razão do Portal de Licitações ter tido seu funcionamento iniciado, tão somente, em fevereiro de 2012, conforme estabelecido no art. 14 Instrução Normativa nº 01/2011 – TCM-CE.

Considerando que 2012 foi o marco inicial de funcionamento dessa ferramenta, entende-se que esse foi um período de ajustes, no qual certamente ocorreram erros ou inconsistências na entrada de dados. Tais condicionantes poderiam resultar em dados inconsistentes, ocasionando distorções nas análises efetivadas, razão pela qual tais dados foram refutados.

No que concerne ao exercício de 2015, a decisão foi no sentido de também não agregar os dados desse período à amostra. A apropriação de informações relativas a um período ainda em vigência resultaria em uma amostra reduzida, em termos percentuais, em relação às amostras dos anos de 2013 e 2014, em que considerou-se informações de todo um exercício.

Em síntese, o exame da tendência das contratações dos municípios da RMF considerou dados do Portal de Licitações apenas do período 2013-2014.

### 3.4 Procedimentos metodológicos adotados

#### 3.4.1 Análise da tendência nas contratações efetivadas pelos municípios da RMF

Definidos o universo da pesquisa (RMF), a base de dados (Portal das Licitações do TCM-CE) e o horizonte da pesquisa (2013-2014), deu-se início à verificação da tendência geral nas contratações dos municípios da RMF.

Para tanto, procede-se pesquisa através do Portal de Licitações de todas as licitações realizadas pelos municípios analisados.

As buscas foram feitas mediante uso da ferramenta “Busca avançada” disponibilizada no Portal das Licitações do TCM-CE, no endereço eletrônico [http://www.tcm.ce.gov.br/licitacoes/index.php/licitacao/busca\\_avancada](http://www.tcm.ce.gov.br/licitacoes/index.php/licitacao/busca_avancada). Os dados de entrada foram preenchidos de forma a abranger todo o universo de licitações cadastradas para os exercícios selecionados. No quadro a seguir apresenta-se a forma como os campos eletrônicos foram preenchidos durante a coleta de dados dos dois períodos.

Quadro 2: Detalhamento das informações utilizadas durante o preenchimento dos campos disponibilizados na ferramenta “busca avançada” do Portal Licitações

<b>Campo</b>	<b>Forma como o campo foi preenchido</b>
Licitação	Item selecionado entre 3 opções possíveis
Período de abertura: De	Primeiro dia do ano consultado
Período de abertura: Até	Último dia do ano consultado
Exercício	Ano consultado
Município	Nome do Município em análise

Fonte: Ferramenta “Busca Avançada” do Portal de Licitações dos Municípios do TCM-CE. Disponível em: < [http://www.tcm.ce.gov.br/licitacoes/index.php/licitacao/busca\\_avancada](http://www.tcm.ce.gov.br/licitacoes/index.php/licitacao/busca_avancada) >

Salienta-se que os demais campos disponibilizados na busca avançada não foram alterados, permanecendo com suas mensagens *default*. As consultas foram feitas duas vezes para cada um dos 19 municípios da amostra, a fim de compilar os dados dos dois exercícios considerados na pesquisa: 2013 e 2014.

#### 3.4.2 Exame das contratações via pregão e correlação com o objeto obras e serviços de engenharia

Com base nos dados coletados dos municípios da RMF para os anos de 2013 e 2014, conforme detalhado no item anterior, verificou-se a tendência geral das contratações, segundo modalidades de licitação.

Como o foco desse estudo é a avaliação da aplicabilidade do pregão, considerou-se apenas o ano em que as contratações utilizando esse tipo de modalidade foram mais relevantes.

Após ter sido definido o ano mais representativo no que diz respeito ao número de pregões realizados, procedeu-se uma análise aprofundada desse período.

Dentre o total de licitações realizadas, contabilizou-se o percentual daquelas cujo objeto versasse sobre obras e serviços de engenharia, a fim de estabelecer o percentual de contratações de obras em relação ao todo.

Conhecido, então, o quantitativo de licitações de obras e serviços de engenharia, evidenciou-se, dentre essa amostra, a modalidade adotada para cada uma dessas contratações, com vistas a avaliar a tendência geral das contratações de obras.

#### 3.5 Resultados

Após a compilação dos dados de 2013 e 2014 extraídos do Portal de Licitações, conforme procedimentos delineados no item 3.4.1, foi possível traçar um panorama da forma como as contratações vêm sendo executadas.

A partir dessa análise foi possível inferir que os municípios da RMF têm adotado o pregão na maioria de suas contratações, conforme destaca-se no gráfico adiante.

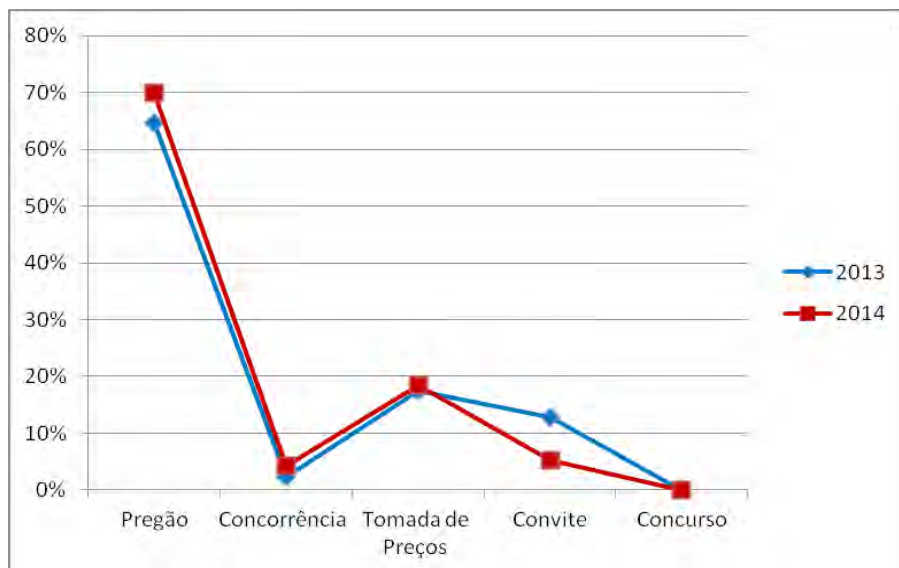


Figura 1: Comparativos das modalidades adotadas nas licitações públicas realizadas na Região Metropolitana de Fortaleza nos anos de 2013 e 2014 (Fonte: Portal de Licitações dos Municípios do TCM-CE).

Da análise do gráfico acima, é possível constatar que o índice de Tomada de Preços, Concorrência e Concurso realizado nos dois períodos manteve-se praticamente constante. Houve uma pequena redução no número de convites realizados em 2014, em detrimento das licitações nessa mesma modalidade realizadas em 2013. Entretanto, essa redução no número de convites no ano de 2014 pode ter repercutido no número de Pregões celebrados, que teve um ligeiro aumento no mesmo período.

Cumprir destacar que durante a coleta de dados alguns dos procedimentos licitatórios foram cadastrados como “Não informado” ou “Não se aplica”. Esses representam os casos de licitações via Regime Diferenciado de Contratação (RDC) ou, ainda, certames nos moldes dos normativos do Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD), a exemplo de chamamentos públicas e licitações públicas nacionais. Em função do número desse tipo de certame ser irrisório, em média 0,5% do total, eles não foram considerados na amostra.

De toda sorte, resta evidente a relevância que tem sido dada ao uso do pregão nas contratações dos municípios da RMF.

Passando à análise das contratações de obras e serviços de engenharia, discriminadas no item 3.4.2, procedeu-se uma avaliação de todas as contratações realizadas no ano de 2014, município a município.

Desta análise verificou-se que de todas as licitações realizadas no período pelo município, cerca de 17% tinham por objeto obras e serviços de engenharia, numa média de 29 certames de obras em um total de 160.

Do montante de procedimentos licitatórios de obras públicas realizados em 2014 (17%), avaliou-se o percentual que correspondia ao pregão. Verificou-se, portanto, que a utilização desse tipo de modalidade nas contratações de obras e serviços de engenharia foi relativamente baixa, não passando de 10% do total, em média, segundo evidencia-se na figura a seguir.

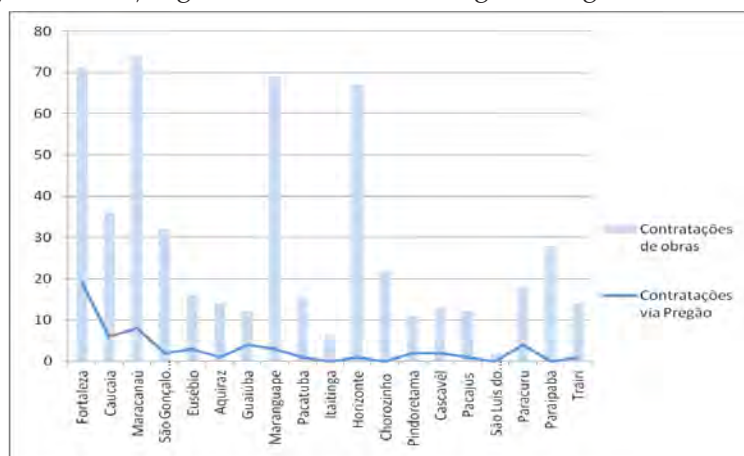


Figura 2: Análise comparativa entre todas as licitações de obras públicas na RMF no ano de 2014 e os certames de obras na modalidade pregão (Fonte: Portal de Licitações dos Municípios do TCM-CE).

Municípios como Paraipaba, São Luís do Curu, Chorozinho e Itaitinga não realizaram nenhuma licitação de obras e serviços de engenharia mediante uso do pregão no ano de 2014, com base, por óbvio, nos dados cadastrados no Portal de Licitações do TCM-CE.

Por outro lado, os municípios que mais utilizaram essa modalidade nas contratações de obras e serviços de engenharia foram Fortaleza, Maracanaú e Caucaia, realizando, respectivamente 19, 8 e 6 pregões.

Há que se considerar, contudo, que apesar da baixa representatividade em relação ao todo, os pregões de obras e serviços de engenharia realizados

pelos 3 municípios que mais utilizaram essa modalidade envolveram contratações de grande monta, conforme destaca-se na figura abaixo.

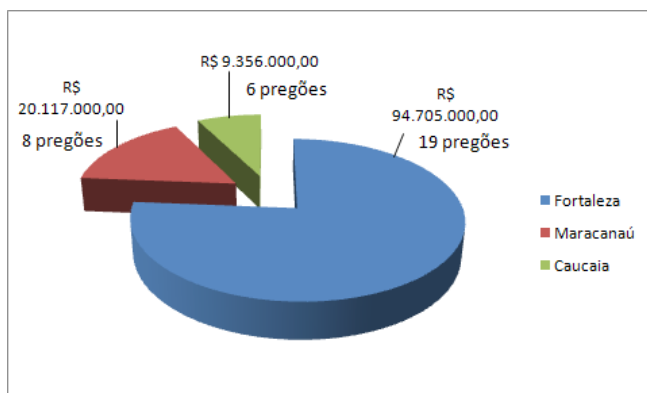


Figura 3: Valores envolvidos nas contratações de obras públicas mediante uso de pregão, no ano de 2014, para os municípios de Fortaleza, Maracanaú e Caucaia (Fonte: Portal de Licitações dos Municípios do TCM-CE).

De fato, os 3 municípios reunidos realizaram 33 pregões, o que importa quase 60% dos pregões de obras e serviços de engenharia de toda a RMF para o ano de 2014. Além disso, o montante de recursos envolvidos perfaz um valor que supera 124 milhões de reais, abrangendo obras impactantes para toda a RMF, a exemplo das intervenções de recapeamento da malha viária de Fortaleza, conservação e implantação de paisagismo nos canteiros centrais e logradouros de Fortaleza e serviços de pavimentação e recuperação asfáltica no município de Maracanaú.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o pregão seja uma modalidade de licitação largamente utilizada pelos órgãos da Administração Pública, muitas indagações ainda existem quanto ao seu uso, em especial no que tange às contratações de serviços de engenharia.

A celeridade diante de outras modalidades licitatórias, com a respectiva ampliação da competitividade, constitui aspecto favorável na busca da proposta mais vantajosa.

A experiência prática vem demonstrando que a utilização do pregão para contratação de serviços de engenharia tem sido exitosa em diversos casos.

Entretanto, considera-se que a busca pela proposta mais vantajosa não deve, sobremaneira, sobrepujar o atendimento a requisitos de qualidade dos serviços executados, que não raro, são deficientes e culminam em desperdício de recursos públicos.

No presente estudo de caso realizou-se análise da tendência adotada nas contratações de 19 municípios inseridos na RMF no período de 2013 e 2014, seguida de análise minuciosa das contratações de obras públicas no ano de 2014, mediante coleta no Portal de Licitações do TCM-CE, visando a avaliar como o pregão vem sendo utilizado nas contratações de obras.

Os resultados revelaram que o pregão vem sendo muito utilizado pelas Administrações Públicas municipais para objetos diversos, mas pouco empregado para contratações de obras públicas.

Apesar da baixa representatividade de pregões de obras, cabe ressaltar que os elevados volumes de recursos públicos detectados em alguns municípios da amostra denotam atenção por parte dos gestores públicos, a fim de devidamente avaliar se as contratações levadas a termos atendem a caracterização de serviço comum detalhada na doutrina correlata.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de julho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF, 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)>. Acesso em: 17 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002.** Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10520.htm)>. Acesso em: 30 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Tribunal de Contas da União. Súmula nº 257/2010.** Brasília, DF, 2010. Disponível em: <[http://www.tc.df.gov.br/c/document\\_library/get\\_file?p\\_l\\_id=717283&groupId=657810&folderId=790568&name=DLFE-11973.pdf](http://www.tc.df.gov.br/c/document_library/get_file?p_l_id=717283&groupId=657810&folderId=790568&name=DLFE-11973.pdf)>. Acesso em: 4 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Processo nº TC 011.169/2013-3.** Brasília, DF, 2014. Disponível em: <[http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias\\_arquivos/011.169%20\(Fiscobras.2014\).pdf](http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias_arquivos/011.169%20(Fiscobras.2014).pdf)>. Acesso em: 4 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2981/2014-TCU-Plenário.** Relator: Ministro Bruno Dantas. Brasília, 05 de novembro de 2014. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 13 abr. 2015.

BONATTO, H. **Licitação e contratos de obras e serviços de engenharia.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

CAMPELO, V.; CAVALCANTE, R. J. **Obras públicas:** comentários à jurisprudência do TCU. Belo horizonte: Fórum, 2012.

CEARÁ. **Lei Complementar Estadual nº 144,** de 04 de setembro de 2014. Altera o item 1, do inciso I do art.1º, bem como o item 2, do inciso II do art.1º da Lei Complementar nº 03, de 26 de junho de 1995, alterada pela Lei Complementar nº18, de 29 de dezembro de 1999, com alteração posterior pela Lei Complementar nº78, de 26 de junho de 2009. Fortaleza, CE, 2014. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20140908/do20140908p01.pdf>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

FERNANDES JACOBY, J. U. **Contratação de obras e serviços de engenharia pela modalidade pregão.** [2008?]. Disponível em: <<http://felipeansaloni.com.br/wp-content/uploads/downloads/2013/06/Artigo-Jacoby-sobre-Obras-Servi%C3%A7os-Engenharia.pdf>> Acesso em: 07 dez. 2015.

JUSTEN FILHO, M. **Pregão**: comentários à legislação do pregão comum e eletrônico. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

MENDES, A. **Aspectos polêmicos de licitações e contratos de obras públicas**. 1. ed. São Paulo: Pini, 2013.

## RESENHA

### The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens, de Gabriel Zucman

Edilberto Carlos Pontes Lima<sup>1</sup>

Um dos maiores desafios dos governos na atualidade é a tributação da riqueza e de seus fluxos. A intensa integração entre os mercados, as possibilidades de depositar recursos em paraísos fiscais - muito pouco abertos à cooperação internacional para troca de informações com as administrações tributárias - abrem possibilidades significativas para a sonegação. Além disso, recursos de origem ilícita - desde a corrupção de agentes públicos até o tráfico de drogas e de armas - também encontram abrigos seguros em paraísos fiscais, que costumam não fazer muitas perguntas aos depositantes. Gabriel Zucman trata desse assunto, chamando a atenção para o fato de que, apesar dos muitos esforços para diminuir a opacidade das informações bancárias, o volume de dinheiro depositado em paraísos fiscais tem crescido substancialmente nos últimos anos: “Desde abril de 2009, quando os países do G20 tiveram um encontro de cúpula em Londres e decretaram o “fim do segredo bancário”, o montante de dinheiro depositado na Suíça aumentou 18%. Para todos os paraísos fiscais somados, o aumento é ainda maior, quase 25% (tradução nossa, pos. 144)”

O livro merece ser lido por várias razões. Inicialmente, porque aborda tema de grande interesse e ainda insuficientemente explorado, trazendo muitos dados pouco conhecidos. Por exemplo, calcula que pelo menos US\$ 7,6 trilhões são mantidos em paraísos fiscais, o que representa 8% da riqueza financeira mundial. Só a Suíça detém US\$ 2,3 trilhões de ativos estrangeiros depositados em seus bancos. Os paraísos fiscais são essenciais para viabilizar a corrupção. Afinal, se não há onde guardar o dinheiro desviado, boa parte do estímulo se esvai. Dinheiro tem principalmente valor de uso e não valor

<sup>1</sup> Doutor em Economia. Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: pontes.lima@tce.ce.gov.br

intrínseco. O valor intrínseco só existe para aqueles que passaram a vida economizando e, tal como o Tio Patinhas, extraem grande prazer em apreciar a sua caixa forte, o seu saldo bancário. Corruptos, não. Estes desviam recursos públicos, cometem fraudes, evadem tributos porque adoram a boa vida que o dinheiro traz. Adoram carrões, iates, hotéis 6 estrelas, vida nababesca, enfim. Além disso, os fatos têm mostrado uma íntima relação entre a corrupção e os financiamentos eleitorais. Se os corruptos não podem desfrutar da boa vida que dinheiro desviado proporciona ou utilizá-los em campanhas políticas, qual a finalidade de suas ações? O livro também ajuda a entender como os paraísos fiscais viabilizam a utilização do dinheiro neles depositados.

Além dos números, a análise é muito bem feita, numa linguagem simples e direta. O autor parece seguir o alerta de Karl Popper: “Quem não pode falar de modo simples e claro deve calar-se e continuar trabalhando até que possa fazê-lo.” Zucman tem o que dizer e mostra que trabalhou o suficiente para tanto. Por fim, o prefácio de Thomas Piketty é um belo presente. Piketty se tornou um *pop star* desde a publicação do seu livro “Capital no Século XXI” em inglês e suas opiniões e observações são sempre levadas em conta. Há muitas contestações ao seu trabalho, mas ignorá-lo é quase impossível. É um pesquisador que escreve com muita fluência e tem sempre algo relevante a dizer. E ele diz: “Se você está interessado em desigualdade, justiça global e no futuro da democracia, então definitivamente você deve ler este livro (tradução nossa).”

Não se trata de um livro extenso, são 200 páginas, divididas em cinco capítulos, além da introdução e da conclusão. No primeiro capítulo, Zucman faz uma reconstituição histórica sobre os paraísos fiscais. Aponta que a Suíça é o paraíso fiscal número um ainda hoje. Reproduzo as palavras do próprio autor:

“Se nós observarmos mais de perto a história bancária deste país (a Suíça), nós revelaremos os intrincados mecanismos de dissimulação que, começando do seu centro, têm se espalhado pelo mundo, e a genialidade de muitos banqueiros em salvaguardar o segredo financeiro e a fraude. (tradução nossa, pos. 197)”

Zucman conta que após a I Guerra Mundial, pelo anos 1920, os principais países envolvidos começaram a cobrar elevados tributos sobre as grandes fortunas. Se no século XIX grandes fortunas foram acumuladas sem praticamente nenhum pagamento de tributos, o aumento substancial

e brusco dos impostos incidentes criou as condições para o surgimento da indústria da evasão tributária. E a evasão tributária, segundo Zucman, é a principal razão para depositar títulos mobiliários na Suíça. Isso porque os bancos suíços, segundo ele, não comunicam de modo compreensível e confiável aos governos estrangeiros os depósitos ali realizados. É a velha máxima de que quanto maior o ganho, maior o risco a que se está disposto a correr. Ele mostra também que a maior parte do dinheiro depositado na Suíça é de residentes da União Europeia e dos Estados Unidos, desmanchando a crença de que apenas corruptos de ditaduras de países em desenvolvimento são os responsáveis pelos depósitos.

Zucman relata também que após o fim da II Guerra os bancos suíços sofreram grandes pressões para revelar seus depositantes, mas que mostraram notável capacidade de resistência e viveram uma era de ouro de 30 anos entre os anos 1950 e 1970, período em que a Suíça praticamente não sofria concorrência de outros paraísos fiscais. Nos anos 1980, surgiram paraísos fiscais concorrentes, tais como Hong Kong, Cingapura, Jersey, Luxemburgo e Bahamas, procedendo basicamente do mesmo modo que os bancos suíços, isto é, eles mantêm depósitos de títulos e ações para depositantes estrangeiros, arrecadam dividendos e juros correspondentes, fornecem orientações de investimentos e, principalmente, a possibilidade de não pagar impostos sobre dividendos, juros, ganhos de capital ou sobre heranças e doações. A concorrência absorveu boa parte dos novos depósitos, mas não enfraqueceu, segundo Zucman, o gerenciamento de riqueza na Suíça, que continua muito próspero: “eles nunca estiveram tão fortes como agora (tradução nossa).”

Nesse ponto, Zucman aponta que a competição entre paraísos fiscais é, em grande medida, falsa. O que há, segundo ele, é especialização. Enquanto que no passado os banqueiros suíços forneciam todos os serviços bancários, atualmente eles se concentram na custódia de títulos mobiliários. Mesmo as técnicas de esconder os beneficiários foram transferidas para outros paraísos fiscais, segundo Zucman. Isso porque as famosas contas numeradas foram proibidas na Suíça, mas foram substituídas por nomes de fundações e corporações, cujos proprietários são desconhecidos. Além disso, Zucman lembra que um grande número de bancos domiciliados em Cingapura ou nas Ilhas Cayman são apenas braços de estabelecimentos suíços. Ele arremata: “Contas circulam de Zurique para Hong Kong por um simples jogo de assinaturas, dependendo dos ataques contra os segredos bancários e dos

tratados assinados pela Suíça com países estrangeiros (pos. 401, tradução nossa).”

Zucman calcula que pelo menos US\$ 190 bilhões são sonegados todos os anos pelos depositantes em paraísos fiscais: US\$ 125 bilhões em Imposto de Renda (juros e dividendos); US\$ 55 bilhões por impostos sobre heranças e US\$ 10 bilhões de impostos sobre a riqueza. É claro que esses dados são sujeitos a contestações de toda ordem, afinal, o autor teve, por razões óbvias, que fazer muitos esforços metodológicos. A América Latina, por exemplo, perde anualmente US\$ 21 bilhões de tributos, segundo Zucman, enquanto que a Europa perde US\$ 78 bilhões. A estimativa de que 22% da riqueza financeira da América Latina está em paraísos fiscais é impressionante, e mais ainda da Rússia (52%) e países do Golfo (57%).

Zucman, por fim, propõe uma série de medidas para acabar a evasão tributária a partir de análises de experiências mal sucedidas. Ele sugere sanções aos paraísos fiscais que não cooperarem e um registro financeiro internacional. As sanções se concentrariam principalmente na imposição de impostos alfandegários elevados, uma vez que paraísos fiscais são muito dependentes do comércio internacional. Nos mesmos termos de um imposto de Pigou, que compensaria externalidades negativas geradas por produtores, os governos cobrariam impostos alfandegários em idêntica proporção dos tributos que deixassem de recolher em razão da atuação dos paraísos fiscais.<sup>2</sup>

Já um registro financeiro global teria a finalidade de armazenar os valores e respectivos proprietários de todos os ativos financeiros em circulação no mundo, de forma a permitir que as administrações tributárias pudessem checar todos os ativos, além de inibir fortemente a ação das lavanderias de dinheiro. Zucman acredita que uma instituição internacional mantida pelos governos, nos moldes do Fundo Monetário Internacional, poderia se responsabilizar por essa tarefa, na linha do que instituições privadas fazem atualmente em nível nacional.

Uma parte igualmente interessante do livro é quando Zucman afirma que um registro financeiro global estaria intimamente ligado à proposta de Thomas Piketty de um imposto global sobre a riqueza. Como medir a riqueza é um passo essencial para tributá-la, o registro financeiro global, combinado com os registros já existentes de ativos imobiliários, viabilizaria o imposto de

2 O referido imposto foi proposto originalmente em A.C. Pigou, *The Economics of Welfare*, 1920, mas qualquer bom livro de economia do setor público ou de finanças públicas traz o conceito.

Piketty que, aliás, tem suscitado acaloradas controvérsias.

Em suma, o livro trata com elegância e profundidade de um tema de grande importância. Está na ordem do dia internacional e do Brasil, mais ainda com o controverso projeto de repatriação de recursos, em tramitação no Congresso Nacional, e com a revelação de que o atual Presidente da Câmara dos Deputados, Deputado Eduardo Cunha, movimentou recursos financeiros na Suíça por meio de “trusts”. Independentemente de os recursos terem origem lícita ou não, o caso evidencia a pouca transparência com que os paraísos fiscais manejam os depósitos e a possível evasão tributária.

## Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle

A Revista Controle – Doutrina e Artigos - é uma publicação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). Os artigos devem abordar assuntos relacionados as seguintes áreas: Direito Constitucional, Direito Administrativo, Finanças Públicas, Contabilidade, Controle Externo, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações e Contratos, Fiscalização das Organizações Sociais, Processo Administrativo, Finanças Públicas, Contabilidade Pública, Auditoria Operacional, de Gestão e de Processos e temas afins.

A Revista Controle recebe artigos para compor sua próxima edição, obedecendo às seguintes regras:

Os artigos e resenhas enviados para seleção devem ser inéditos.

Para fins de seleção, o(s) autor(es) deverá(ão) enviar cópias para o e-mail [revistacontrole@tce.ce.gov.br](mailto:revistacontrole@tce.ce.gov.br) com o assunto **“Publicação Revista Controle”**.

Título em português (e na língua original do artigo, para os textos escritos em língua estrangeira) e em inglês.

O título em português deve estar escrito sem negrito, centralizado e em letras caixa-baixa. O título em inglês e/ou na língua original do texto deve estar abaixo do título em português, em itálico, centralizado, em letra caixa-baixa.

Resumo e palavras-chave em português e em inglês (e na língua original do artigo). Cada resumo deve conter no máximo 250 palavras, devendo ser evitadas as abreviaturas. O resumo em língua estrangeira deve ser uma versão fiel do resumo em português, assim como as palavras-chave em língua estrangeira. Ao final de cada resumo devem constar 03 a 06

descritores ou palavras-chave para indexação.

Texto (contendo introdução, desenvolvimento e conclusão, mesmo que os tópicos recebam designações diferentes). A estruturação do texto deve se adequar às exigências de um trabalho científico, contendo introdução, desenvolvimento, conclusão e referências alinhados à esquerda.

## **Formatação**

### **Fonte**

- Times New Roman
- Resumo 10
- Texto 12
- Citação longa 10
- Nota de rodapé 10
- Títulos
- Título do artigo 14 Caixa baixa - sem negrito
- Títulos das partes do artigo - 12 Caixa baixa negrito
- Subtítulos 12 Caixa baixa itálico
- Sub-subtítulos 12 Caixa baixa normal

### **Referências**

- Fonte tamanho 12 (destaque para títulos das obras em negrito)

### **Margens**

- esquerda: 3,0 cm
- direita: 2,0 cm
- superior: 3,0 cm
- inferior: 2,0 cm

Os artigos deverão ter, no máximo, 20, e, no mínimo, 10 páginas, com espaçamento entrelinha de 1,5.

As **citações e referências** devem seguir as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT (NBR 10520/2002 e NBR 6023/2002), respectivamente. As citações deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e suas fontes deverão constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos abaixo:

### **Citação direta**

Segundo Fulano (ano, página), “entende-se que ...” , ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano, página).

### **Citação indireta**

A teoria da ... (Cf. FULANO, ano, página), ou,

A teoria da ... (FULANO, ano, página).

### **Quanto às referências**

Ao final do artigo, o texto deverá conter lista de referências completas dos documentos utilizados pelo autor para seu embasamento teórico.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda.

As obras poderão ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme os exemplos abaixo:

### **Monografias no todo**

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Obras públicas: recomendações básicas para a contratação e fiscalização de obras de edificações públicas.

Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União, 2002.

### **Parte de monografia**

QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. A importância da dimensão ambiental nas contas públicas: alguns temas para análise no Tribunal de Contas de Santa Catarina . In: CONCURSO de Monografia do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 1, 2006 , Florianópolis. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: contas públicas: transparência, controle social e cidadania. Florianópolis: TCE, 2006. p. 73-147.

### **Artigo ou matéria de revista, boletim etc.**

CUNHA, Jatir Batista da. Legitimação ativa para exigir quitação. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.31, n.83, p.19-21, jan./mar. 2000.

### **Trabalho apresentado em evento**

Conflito de interesses: como identificar e prevenir. In: ENCONTRO DE REPRESENTANTES SETORIAIS DA COMISSÃO DE ÉTICA PÚBLICA, 5., 2004, BRASÍLIA. Ética na gestão. Brasília : ESAF, 2004. p. 93-104.

CABRAL, Analúcia Mota Vianna. Estudo de modelo de eficácia da gestão de obras públicas municipais. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS, VII, 2002, Brasília. Disponível em: Acesso em: 23 de março de 2006.

### **Teses e dissertações**

BUENO, H. Utilização da sala de situação de saúde no Distrito Federal. Brasília. Dissertação (Mestrado em Ciências da Saúde), Universidade de Brasília, Distrito Federal, 2003.

## Legislação

BRASIL. Lei nº 11.474 , de 15 de maio de 2007. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 144, nº 93, 16 maio 2007. Seção I, p.1.

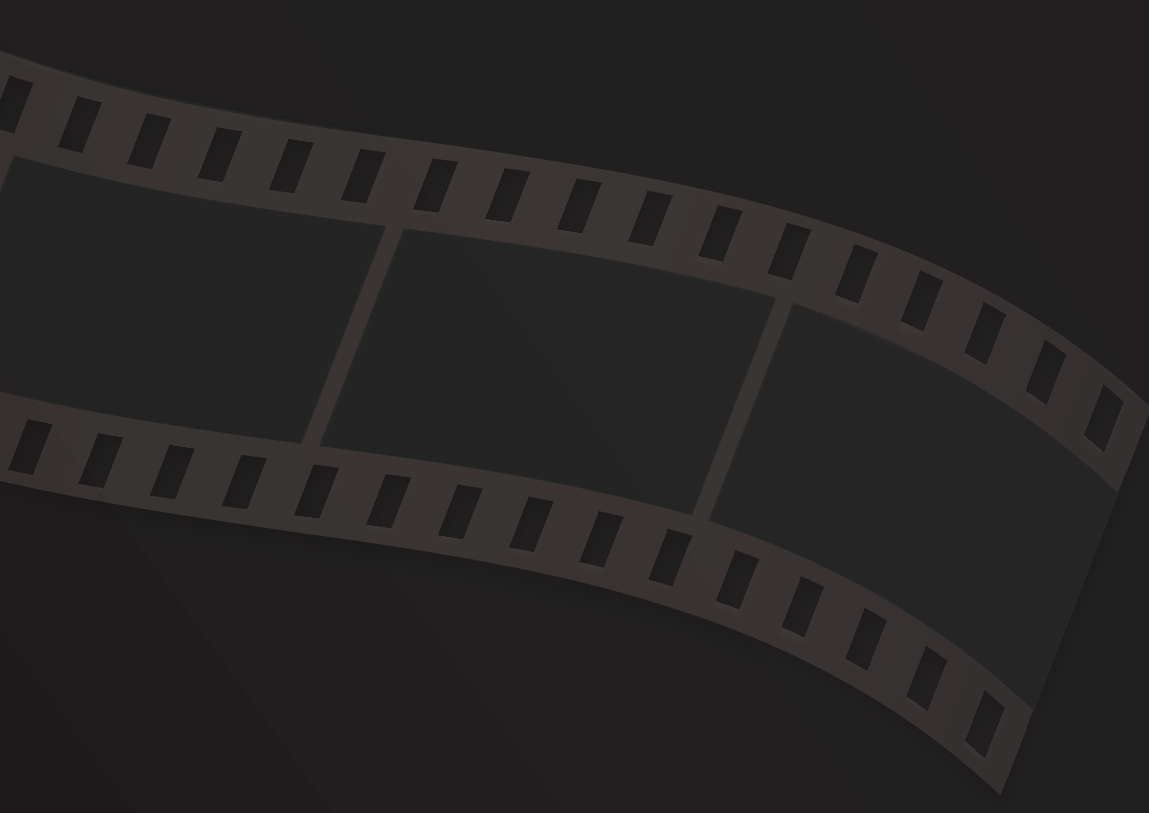
BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: . Acesso em: 8 maio 2006.

## Jurisprudência

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 016/2002-TCU-Plenário. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 30 de janeiro de 2002. **Diário Oficial de União**, 15 de fev. 2002.

Cada autor receberá, sem nenhum ônus, três exemplares do número da revista em que foi publicado o seu trabalho.

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



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ**

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTAS E GESTÃO PÚBLICA MINISTRO PLÁCIDO CASTELO

---

RUA SENA MADUREIRA, 1047 - CENTRO  
CEP: 60-055-080 - FORTALEZA - CEARÁ



[www.tce.ce.gov.br](http://www.tce.ce.gov.br)