

REVISTA

Controle

Doutrina e Artigos

- ❶ **CONTABILIZAÇÃO DE BENS DE USO COMUM NO SETOR PÚBLICO**
Inaldo da Paixão Santos Araújo / Kellen Cristina Souza / Pollyanna Silveira Amorim
- ❷ **ASPECTOS RELEVANTES DA LEI ANTICORRUPÇÃO EMPRESARIAL
BRASILEIRA (LEI Nº 12.846/2013)**
João Marcelo Rego Magalhães
- ❸ **UMA FUNÇÃO DE REAÇÃO PARA A ANÁLISE DA SUSTENTABILIDADE DO
REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES DO ESTADO
DO CEARÁ NO PERÍODO 2003-2012**
Andrei Gomes Simonassi / Felipe Jorge Ferreira Koury / Paulo Rogério Faustino Matos
- ❹ **A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA E A MENSURAÇÃO DAS RECEITAS
TRIBUTÁRIAS SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL: PERSPECTIVAS PARA A
ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE DA RENÚNCIA FISCAL**
João Paulo Vasconcelos Rocha / Vítor Gonçalves Pinho

REVISTA *Controle*
Doutrina e Artigos
Volume XI - Nº 2

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

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

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

Conselheiro Vice-Presidente

Edilberto Carlos Pontes Lima

Conselheiro Corregedor

Rholden Botelho de Queiroz

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 e Editor da Revista Controle

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

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 do TCE-CE

Alexandre Figueiredo

Membro nato, professor da Unifor, conselheiro do TCE-CE

Alexandre Cialdini

Mestre em Economia

Alcimir Aguiar Rocha Neto

Mestre em Direito e professor da Unifor

Amandino Nunes

Doutor em Direito, professor do Uniceub

Antonino Fontenele de Carvalho

Mestre em Gestão Pública e Modernização Pública, Advogado e 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

César Barreto

Professor da Uece, Secretário-Geral do TCE-CE

Fernando Luiz Ximenes Rocha

Mestre em Direito, Desembargador do Tribunal de Justiça do Ceará e professor da Universidade Federal do Ceará

Fernando Rezende

Mestre em Economia, Diretor da FGV

Filomeno Moraes

Doutor em Direito e livre-docente em Ciência Política, professor da Unifor

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

Advogado, Mestre em Políticas Públicas e Diretor de Ensino do IPC/TCE-CE

Hugo de Brito Machado Segundo

Doutor em Direito, professor da UFC

Jair do Amaral Filho

Pós-doutor em Economia, professor do CAENUFC

Jorge Katsumi Niyama

Pós-Doutor em Contabilidade, professor de Contabilidade da UnB

José Oswaldo Cândido Júnior

Doutor em Economia, pesquisador do IPEA

José Roberto Afonso

Doutor em Economia, Economista do BNDES

Marcus Mello

Doutor em Ciência Política, professor da Universidade Federal de Pernambuco

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

Jornalista responsável

Kelly de Castro - 46162MTb/DF

Colaboradores

J. Clécio Farias
Jessica Pereira da Silva
Raquel D. de Palhano Xavier
Raimir Holanda Filho

Revisão Ortográfica

Infra Experts

Tiragem

2.000 exemplares - Distribuição gratuita

Impressa em 2014

Nota do Editor

O artigo que abre este número da Revista Controle é de Inaldo Araújo, Kellen Souza e Pollyana Amorim, três experientes e renomados estudiosos da Contabilidade, notadamente da Contabilidade Pública. Eles abordam assunto cujo interesse foi recentemente ampliado, em face da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade. Trata-se da contabilização de bens de uso comum, que deverão ser incluídos no ativo não-circulante da entidade responsável por sua administração. A medida é importante porque amplia a transparência e, consequentemente, a possibilidade de controle sobre o patrimônio público.

Em seguida, João Marcelo Magalhães analisa a Lei Anticorrupção Empresarial, promulgada em agosto de 2013. É tema da ordem do dia do debate público brasileiro e que certamente enfrentará muitos desafios para a plena implementação. O autor destaca, entre outros aspectos, os seguintes: a responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas e a responsabilidade subjetiva das pessoas físicas; as sanções em face dos atos lesivos às licitações e a não extensão dos efeitos à disciplina da Lei nº 8.666/1993; o 'compliance' como medida a ser adotada pelas empresas a fim de atenuar as sanções eventualmente aplicáveis; o destacado papel conferido à CGU, notadamente quanto à aplicação da Lei no âmbito do Poder Executivo federal e em face de atos contra a Administração Pública estrangeira; o acordo de leniência como medida que beneficia exclusivamente as pessoas jurídicas; a prescrição da punibilidade das infrações e a imprescritibilidade das ações de ressarcimento (art. 37, § 5º, da Constituição Federal) e o regime de independência de instâncias para fins de punibilidade, previsto nos arts. 3º, 18 e 30, e a possibilidade de dupla sanção pelo mesmo fato.

O artigo seguinte traz assunto vital para o equilíbrio das finanças públicas, que é a sustentabilidade do regime próprio de previdência social dos servidores públicos. Embora tenha se concentrado no caso do Estado do Ceará, estudos semelhantes poderiam ser facilmente replicados para outras unidades da federação. Os resultados de Andrei Simonassi, Felipe Koury e Paulo Matos sugerem um quadro preocupante, de insolvência do saldo previdenciário do RPPS do Estado do Ceará no intervalo de 2003 a 2012.

Na sequência, João Paulo Rocha e Vitor Pinho chamam atenção para tema de grande relevância para a atuação dos Tribunais de Contas: a necessidade de controle de renúncias fiscais, principalmente em relação ao reequilíbrio econômico-financeiro de contratos assinados com empresas que receberam tais benefícios posteriormente à assinatura do respectivo contrato. Os autores ilustram sua tese com lei do Estado do Ceará, de 2011, que acrescentou nova hipótese de isenção fiscal referente ao IPVA.

Como nos números anteriores, os artigos seguintes tratam de temas candentes, de interesse para a administração pública, em geral, e para o controle externo, em particular: a natureza jurídica dos julgamentos de contas pelos Tribunais de Contas; a auditoria operacional; o carona no sistema de registro de preços; a invalidade do ato administrativo; a Lei de Responsabilidade Fiscal, entre diversos outros.

A Revista Controle, mais uma vez, reafirma o compromisso do Tribunal de Contas do Ceará e da sua Escola de Contas com o debate livre de ideias. Agradecemos as inúmeras manifestações favoráveis à revista e esperamos continuar contando com a confiança dos autores.

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

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

SUMÁRIO

Contabilização de Bens de Uso Comum no Setor Público

Inaldo da Paixão Santos Araújo / Kellen Cristina Souza
Pollyanna Silveira Amorim.....11

Aspectos relevantes da lei anticorrupção empresarial brasileira (Lei nº 12.846/2013)

João Marcelo Rego Magalhães.....24

Uma Função de Reação para a Análise da Sustentabilidade do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Estado do Ceará no período 2003-2012

Andrei Gomes Simonassi / Felipe Jorge Ferreira Koury
Paulo Rogério Faustino Matos.....47

A Nova Contabilidade Pública e a Mensuração das Receitas Tributárias sob o Enfoque Patrimonial: Perspectivas para a Atuação dos Tribunais de Contas no Controle da Renúncia Fiscal

João Paulo Vasconcelos Rocha / Vitor Gonçalves Pinho.....63

Os Tribunais de Contas e a coisa julgada administrativa

André Garcia Xerez Silva.....80

“Carona” no sistema de registro de preços: análise jurídica nas contratações realizadas pelo poder público

Vanessa Capistrano Cavalcante.....100

A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos

Jeruza Aparecida de Souza / Fabiana de Andrade Oliveira
Ana Carolina Vasconcelos Colares.....122

A invalidade do ato administrativo

Denise Andrade Araújo / Francisco das Chagas Jucá Bomfim.....148

Lei de Responsabilidade Fiscal

Simone Pelegrini.....168

O impacto da sentença penal absolviória na atuação dos Tribunais de Contas brasileiros

Gudson Barbalho do Nascimento Leão.....186

A educação corporativa como um diferencial estratégico na gestão de pessoas.

Lizia Gurjão Pereira de Lima.....199

Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: o caso do município de Guareí/SP

Maria Aparecida de Moraes / Antonio Gonçalves de Oliveira

Tiago Hideki Niwa.....217

Extrafiscalidade e ações afirmativas – diálogos entre teoria constitucional tributária e finanças públicas

Ana Paula de Oliveira Gomes.....239

Comportamento das Receitas Municipais dos Estados do Piauí e de Sergipe (2002/2011)

Jevanilton Martins da Silva / Luís Abel da Silva Filho

Adriano Olivier de Freitas e Silva.....255

Dano moral decorrente das relações de trabalho: uma breve análise acerca da prescrição aplicável

Raíssa Lorena Macêdo Moura.....279

Da inviolabilidade do escritório de advocacia

Carlos Eden Melo Mourão.....292

A Nova Contabilidade Pública. Conteúdos. Polêmicas. Controles.

Flavio Corrêa de Toledo Jr.....303

Contabilização de Bens de Uso Comum no Setor Público

Accounting for Common Use Goods in the Public Sector

Inaldo da Paixão Santos Araújo¹

Kellen Cristina Souza²

Pollyanna Silveira Amorim³

Resumo

Este artigo apresenta o tratamento contábil a ser dado aos bens de uso comum, em face da vigência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT – SP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e das orientações emanadas do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público formulado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Essa conformidade das práticas contábeis brasileiras no setor público aumentou o enfoque no patrimônio da entidade, diminuindo o aspecto orçamentário e tornando necessário que os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos em sua construção, reforma ou manutenção, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, sejam mensurados e incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração.

Palavras-Chave: Bens. Comum. Normas. Contabilidade. Convergência. Patrimônio. Público.

1 Mestre em Contabilidade. Professor universitário. Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. E-mail: inaldo_paixao@hotmail.com.

2 Contadora. Pós-Graduada em Gestão da Inovação no Setor Público. Especialista em Gestão Pública. E-mail: kellencsouza@yahoo.com.br

3 Contadora. Especialista em Gestão Pública. E-mail: pollyannasilveira25@hotmail.com

Abstract

This article presents the accounting method that should be used to account for common goods used in the public sector, in accordance with the Brazilian Accounting Standards Applied to The Public Sector (NBCT – SP), issued by the Federal Accountancy Council (CFC). The applicable accounting guidelines were issued by the Accounting Manual Applied to The Public Sector formulated by the National Treasury Agency (STN).

This standard of Brazilian accounting practices in the public sector increased the focus on the assets of the government entity, reducing the budgetary aspect and making necessary that common use goods, which have absorbed or absorb public funds in their construction, renovation or maintenance, or those eventually received in donation, are measured and included in non-current assets of the entity responsible for its administration.

Keywords: Property. Common. Norms. Accountancy. Convergence. Patrimony. Public.

Introdução

A contabilização dos bens de uso comum tornou-se tema de destaque na esfera pública, em face da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T – SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e das orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Tal interesse se deve, principalmente, à questão de como mensurar e incluir esses bens no patrimônio do setor público.

Dos bens classificados no art. 99 do Código Civil brasileiro (Lei Federal n.º 10.406/02), os bens de uso comum não eram considerados como passíveis de registro pela Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Os bens de uso comum são aqueles dos quais qualquer pessoa pode usufruir e o Poder Público tem o dever de mantê-los em boas condições de utilização. São os mares, os rios, as estradas, as ruas e as praças, entre outros. Eles trazem benefícios econômicos e bem-estar à comunidade.

Este artigo apresenta o tratamento contábil a ser dado aos bens de uso comum, em face da vigência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T – SP), emitidas pelo CFC, bem como em função das orientações emanadas do Manual de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público (Procedimentos Contábeis Patrimoniais) – Parte II, 5 ed., vigente a partir de 2013, dado a público pela STN.

Num primeiro momento, descrevem-se conceito e características do bem de uso comum sob o enfoque contábil, bem como nos termos da norma específica de “Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público” aprovada pelo CFC, e, a partir daí, exemplificam-se formas de contabilização dos bens de uso comum no âmbito da administração pública.

1 Conceitos e características dos bens públicos

O conceito de bem público origina-se na “teoria da divisão das coisas”, do Direito Romano. Nesse modelo jurídico, o Estado não é dotado de personalidade jurídica e as coisas públicas “pertencem” aos cidadãos romanos e não têm o caráter de exclusividade.

Na idade média, os denominados bens públicos eram, também, privados, e os senhores feudais exerciam os direitos das comunidades em seu próprio nome. Com a consolidação dos Estados Nacionais, nos séculos XVII e XVIII, surgiram duas categorias clássicas de bens públicos: as coisas públicas (*res publica*) e as coisas de domínio da coroa. A primeira destinava-se ao uso público: estradas, rios, por exemplo. A segunda categoria abarcava as coisas de propriedade do monarca.

Com o Estado moderno há uma segregação clara entre bens públicos e privados, principalmente nos regimes democráticos de direito.

No Brasil, os bens públicos, que podem ser fungíveis, consumíveis, divisíveis, singulares e coletivos, classificados como de natureza não circulante são os Bens Móveis e os Bens Imóveis.

Consoante o Código Civil (Lei Federal n.º 10.406/02), são Bens Móveis os bens suscetíveis de movimento próprio ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social (art. 82).

Os Bens Imóveis compreendem o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente (art. 79). É evidente que no setor governamental somente podem ser considerados como Bens Móveis e Imóveis, os bens públicos, cujo conceito é extraído do art. 98 do Código Civil, que preconiza: “São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.”

Ainda nos termos do art. 99 do Código Civil, os bens públicos se classificam em:

- de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- os dominicais ou dominiais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Também consoante preceitos do Código Civil, os bens públicos não estão sujeitos a usucapião (art. 102). Os bens de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar (art. 100). Os bens dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei (art. 101). Por fim, o uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem (art. 103).

Dos bens classificados no art. 99 do Código Civil, os de uso comum não eram considerados como passíveis de registro na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2 Uma visão contábil dos bens de uso comum

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado pela STN, bem de uso comum do povo “pode ser entendido como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público”. Ainda, nos dizeres do citado Manual, esses bens podem ser classificados em: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

No pensar de Kohama (1996), a caracterização necessária para o entendimento dos bens de uso comum é que esses bens sejam de uso direto e imediato pela coletividade. Os termos direto e imediato apontados pelo autor são explicados por Freitas (1999, p. 98):

Uso direto é aquele que se faz pessoalmente. Uso imediato é aquele que se faz sem intermediário. Assim, quando se adentra numa biblioteca, o uso que a coletividade faz dos livros não é

imediatamente, embora seja direto. Isto é, adentramos a biblioteca nos horários permitidos, diretamente, sem nenhuma interferência, porém, o uso dos livros se faz através de uma solicitação e com auxílio de funcionários que estão ali para procurar e buscar os livros nas estantes e entregá-los ao usuário para leitura.

Portanto, em consonância com esses apontamentos, pode-se dizer que os mares, rios, estradas, parques, jardins, praias, monumentos, entre outros, são bens que apresentam uma característica básica: uso efetivo direto, imediato e pessoalmente, sem nenhuma intermediação. E toda vez que neles houver investimento público haverá a necessidade de reconhecimento no patrimônio público e do devido registro contábil.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN assim define o patrimônio público:

Conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público, como sabido, é composto pelo ativo e pelo passivo. Na forma consagrada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o ativo compreende os “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”. Já o passivo compreende as “obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”.

É oportuno levar em consideração que, para construção, ampliação ou manutenção dos bens de uso comum são necessários investimentos relevantes por parte da administração pública, por vezes, aumentando o passivo sem uma correspondente alteração do ativo, uma vez que esses bens não eram incorporados ao patrimônio. Assim, não poderia ser considerada como verdadeira a demonstração patrimonial da entidade pública, em que o recurso gasto com intervenções físicas nos bens de uso comum configurava uma inadequada despesa patrimonial

Nos termos da NBC T – SP 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público) aprovada pelo CFC, os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, devem ser incluídos no Ativo não Circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam ou não afetos à sua atividade operacional. Assim, toda vez que houver investimentos públicos em bens de uso comum, os valores gastos pelo Poder Público serão passíveis de registro contábil.

Em outras palavras, na forma descrita originalmente por Araújo (2004) e a seguir reproduzida em parte, pode-se dizer que alguns bens de uso comum, que passam a existir em decorrência de investimentos públicos, tais como estradas, viadutos, pontes, praças, terminais, bens do patrimônio artístico e cultural, entre outros, devem ser registrados, também, como Ativo não Circulante, de modo a não provocar distorções nas demonstrações contábeis, já que o investimento, no Sistema Orçamentário, é considerado como uma Despesa de Capital.

Se não for feita a correspondente ativação para compensá-la, gerará desequilíbrio no patrimônio do ente público, principalmente, e, o que é mais comum nos dias atuais, se esses investimentos forem financiados com recursos decorrentes de endividamento de longo prazo.

Petri (1987, p. 78), um dos pioneiros a abordar o tema, afirma que:

Este capítulo vai enfocar problema relacionado com o surgimento sistemático de passivo real a descoberto, no setor público, em decorrência de as obras públicas na maioria não serem ativadas, por constituírem bens de uso comum do povo e serem suportadas por empréstimos tomados a longo prazo que são registrados no passivo permanente. Esse fato, ao mesmo tempo, provoca distorções no resultado patrimonial do exercício.

Registre-se que o Código de Contabilidade Pública, em seu art. 806, já estabelecia que, exceto quando se exigisse qualquer retribuição pelo seu uso, os bens públicos classificados como “De uso comum do povo” (art. 803, a) não estariam inseridos nas obrigações de inventário avaliativo e escrituração.

Portanto, se for cobrada alguma taxa pelo uso do bem – prática hoje tão comum com a cobrança de pedágios em estradas – a escrituração é obrigatória.

Nada obstante, a Lei n.º 4.320/64 não enfrentou essa importante questão, pois como bem lembra Petri (1987, p. 136):

Todavia, esta última lei [Lei n.º 4.320/64] que revogou todas as anteriores da espécie, porquanto redisciplinou a matéria, não contém qualquer restrição nesse sentido, motivo pelo qual se podem agora tomar decisões sem qualquer limitação de ordem jurídica, e isso deveria ser feito à luz das normas contábeis. Por esse motivo, desde já se pode concluir pela ativação de todos os bens públicos, desde que tenham representado uma aplicação de recursos financeiros, presente ou futura, por parte do Estado.

Os investimentos nesses tipos de bens devem figurar no Ativo Imobilizado (Ativo não Circulante), em grupo especial. Esse procedimento já é utilizado em outros países, como, por exemplo, na Espanha, onde esses bens são classificados em subgrupo do Ativo Imobilizado, denominado de “Imóveis Destinados ao uso Geral”, conforme Crespo (1995, p. 80).

Consoante o Plano de Contas de Contabilidade Pública aplicado na Espanha, existem as inversões destinadas ao uso geral. Os bens que integram esse grupo de contas contábil são elementos tangíveis, constituem um dos produtos derivados da atividade dos entes públicos e se caracterizam por serem colocados à disposição dos cidadãos, representando, desse modo, a transferência de um benefício à sociedade.

Esses bens devem atender às seguintes características:

- estarem sob o domínio público;
- estarem juridicamente sob a tutela do ente público, não obstante se tratar de bens destinados ao uso geral;
- terem sido realizados com recursos orçamentários ou terem sido recebidos de outra entidade pública ou privada, em se tratando de infraestrutura;
- terem vida útil que ultrapasse um exercício econômico;
- serem utilizados diretamente por todos os cidadãos, sem nenhuma restrição, a não ser as derivadas do uso.

O Quadro de Contas, que é parte integrante do citado Plano de Contas de Contabilidade Pública, apresenta os seguintes itens:

GRUPO 2. IMOBILIZADO

- 20. Inversões Destinadas ao Uso Geral.
- 200. Terrenos e bens naturais.
- 201. Infraestruturas e bens destinados ao uso geral.
- 202. Bens comuns.
- 205. Inversões militares em infraestrutura e outros bens.
- 208. Bens do patrimônio histórico, artístico e cultural.

Outro não é o entendimento em Portugal, pois o Plano de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto n.º 232, de 3 de setembro de 1997, apresenta a classe n.º 4 – Imobilizações, que, entre outras, inclui os bens de domínio público.

A ausência de contabilização desses tipos de bens pode determinar, como já descrito, que as demonstrações contábeis não representem adequadamente a situação patrimonial e ainda pode originar um passivo a descoberto, na hipótese de o bem ser construído ou adquirido com recursos de financiamento.

Esse problema, nos dias atuais, assume uma conotação mais relevante, pois, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), consoante se depreende do art. 4º, § 1º e § 2º, o Anexo de Metas Fiscais deve integrar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e deve apresentar, entre outros itens, a evolução do patrimônio líquido nos últimos três exercícios. Portanto a apresentação de Passivo Real a Descoberto ou de Patrimônio Líquido Negativo, sem a devida explicação, pode prejudicar, ou até mesmo comprometer, a análise da gestão fiscal.

Essa preocupação com o Passivo a Descoberto não é nova. Conforme as notas taquigráficas das “Aulas de Técnica Fiscal e Contabilidade Pública”, publicadas em 1939, por Relifeld (apud PETRI 1987, p. 97), observa-se:

Este balanço de 1936 apresenta a conta Passivo a Descoberto, com um saldo de 336 mil e tantos contos.

Que significa isso?

[...]

Essa situação, em se tratando do Estado, não tem a importância que a primeira vista parece ter.

Se se trata de um comerciante, de um industrial, realmente que a situação seria muito grave. Seria uma situação de insolvência.

E arremata Petri (1987, p. 98):

[...] o problema é bastante antigo, já tendo por muito tempo constituído motivo de grande preocupação por parte dos profissionais da área, mas que atualmente encontra-se no Brasil no estágio de total indiferença por parte dos estudiosos do assunto, o que, a nosso ver, constitui um desafio, merecendo por isso um esforço no sentido de ser encontrada uma solução adequada, restabelecendo-se assim o significado que realmente deve ter o Balanço Patrimonial para o Setor Público.

Ao nosso ver, o Balanço Patrimonial deve mostrar o potencial da entidade em termos de prestação de benefícios para a coletividade e ser um extrato da adequada gestão dos recursos. Mas isso exige um embasamento teórico adequado e ao mesmo tempo deve significar uma solução definitiva para o problema.

Razão assiste ao citado autor, pois a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem o objetivo, entre outros, de mostrar a capacidade de o ente público prestar e continuar prestando serviços.

O fato de os bens de uso comum serem inalienáveis ou não serem de uso específico do Estado, já que são de uso comum da coletividade, não é relevante, pois a questão aí é contábil e não jurídica.

De fato, alguns desses tipos de bens são decorrentes de intervenções do ente público (investimentos) e se constituem em ativos duráveis que possibilitam ao ente a prestação de benefícios de caráter social e econômico à sociedade, até mesmo em função da obtenção de receitas, quando da cobrança de taxas ou de pedágios pelo poder público, como atualmente sói ocorrer. Outro aspecto a ser considerado é que, se não for efetuado o registro no ativo, ocorrerá, com certeza, desequilíbrio na equação patrimonial, como será evidenciado.

3 Mensuração dos bens de uso comum

Mas como mensurar e contabilizar estes bens de uso comum? Esse é o desafio para o profissional da Contabilidade aplicada ao Setor Público, uma vez que, nos registros de atos e fatos contábeis, o valor a ser considerado será sempre o valor original, ou seja, o registro deverá considerar o valor pelo qual o bem foi adquirido, sendo necessárias avaliações periódicas para

fechamento dos balanços anuais, para que não sejam escriturados valores irreais.

No caso dos bens de uso comum, em sua maioria, não se tem um valor de aquisição, nem se sabe ao certo o valor gasto para construí-los, em face do tempo decorrido desde as suas construções. Muitos deles já existem há tempos remotos e, no máximo, se obtém valores de possíveis reformas ou manutenções. Daí a necessidade de estudos criteriosos para se encontrar um valor justo para a escrituração do bem, obedecendo-se ao Princípio da Prudência, que determina, em resumo, a adoção do menor valor para os componentes do ativo.

A NBC T 16.10 preconiza que a mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, pelo valor de aquisição ou pelo valor de produção e construção.

Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas, ou seja, deverá utilizar critérios bem claros para inserção do bem no patrimônio da entidade, realizando avaliações a partir de procedimentos técnicos que considerem todos os aspectos do bem, para que o valor incorporado seja o valor justo e não esteja fora da realidade local.

Além disso, quando o bem já estiver devidamente escriturado, os gastos realizados para sua manutenção ou reformas somente deverão ser acrescidos ao valor do bem quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

Esses possíveis benefícios futuros podem ser descritos, por exemplo, como a reforma de estradas para geração de mais tributos, melhorias em bens que venham a contribuir para valorização de imóveis particulares, ou que venham a contribuir para o aumento do comércio local ou até mesmo para a vinda de novos comércios. Isto é, despesas que trarão de alguma forma benefícios financeiros ou que gerem serviços.

O registro desses bens, num primeiro momento, ocorrerá para aqueles investimentos realizados no exercício. Posteriormente, e de maneira sistemática, para os bens já existentes, de forma a refletir adequadamente o patrimônio, gerando um ajuste do exercício anterior, pois ocorre somente a entrada do bem, sem a saída de recursos financeiros. Essas incorporações iniciais irão gerar variações com acréscimos no Patrimônio Líquido. Elas não devem

ser tratadas como doações, mas sim como ajuste, em face de mudança de critério contábil.

4 contabilização

1) Registro de um bem de uso comum já existente, pelo valor de R\$ 100.000,00.

Sistema Patrimonial:

Patrimônio Líquido –Ajuste de Exercício Anterior	Bens Imóveis
100.000 (1)	(1)100.000

O ingresso do bem já existente não afeta o Sistema Orçamentário. Por isso, seu registro somente é feito no Sistema Patrimonial/Financeiro, gerando um ajuste e impactando diretamente no Patrimônio Líquido da entidade pública.

2) Reforma de um bem de uso comum por R\$ 30.000,00 (Ou construção de um novo bem).

Sistema Orçamentário:

Crédito Disponível Capital	Execução da Despesa Capital
(2)30.000	30.000 (2)

Sistema Financeiro/Patrimonial:

Banco	Bens Imóveis
30.000(2)	(2) 30.000

Assim, a reforma de uma ponte impacta o Sistema Orçamentário, sendo uma despesa que irá agregar valor ao patrimônio. Contudo gerará somente uma variação patrimonial qualitativa, ou seja, não aumentará nem diminuirá o patrimônio, pois houve somente uma permuta: a saída de recurso em contrapartida à reforma da ponte, agregando o mesmo valor ao bem de uso comum.

Considerações finais

Nesse contexto de inovação, as Normas Brasileiras de Contabilidade, de forma convergente aos padrões contábeis internacionais, representam uma oportunidade de aprendizagem, de mudança cultural para os contadores e para os gestores públicos reverem os paradigmas nas suas organizações. As recentes mudanças decorridas da aprovação das NBC T – SP têm causado impacto nos paradigmas contábeis, contudo é um momento singular para a Contabilidade Pública inovar e fazer a diferença.

Com a harmonização das práticas contábeis brasileiras no setor público, aumentou o enfoque no patrimônio da entidade, diminuindo o aspecto orçamentário. A adoção obrigatória do registro dos bens de uso comum, nada obstante a necessidade de adaptação de alguns dispositivos legais vigentes, é perfeitamente compatível com os padrões internacionais de contabilidade no setor público

Com esse advento, os bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos em sua construção, reforma ou manutenção, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser mensurados e incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração, ou seja, deverão constar, de fato, no patrimônio da entidade, colocando em evidência a realidade expressa nas demonstrações contábeis do setor público.

Referências

ANADRADE, N. A. **Contabilidade pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas.2008. 144 p.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à contabilidade**. Salvador: 2002. 214 p.
 _____. **Redescobrimdo a Contabilidade Governamental**. Salvador: Renovar, 2004. 399 p.

_____. ARRUDA, D. G. **Introdução à contabilidade governamental**. Salvador: Zênite, 1999. 450 p.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012. 795 p. (Série Manuais).

CRESPO, M. Á. **Contabilidad pública**. Madrid: Mc Grawhill, 1995, 525p.
 GAGLIANO, P. S.; PAMPLONA FILHO, R. Novo Curso de Direito Civil. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1 v.

KOHAMA, H. **Balancos Públicos**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas.1999. 98 p.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas.1996. 388 p.

PETRI, N. **A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. 1980. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 186 f.

_____. **Análise de resultados no setor público**. 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987. 215 f.

_____. **Controle orçamentário e financeiro nas entidades governamentais**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por <nepet@terra.com.br> em 3 nov.2003.

Aspectos relevantes da lei anticorrupção empresarial brasileira (Lei nº 12.846/2013)

Relevant features from brazilian corporate corruption law (Law 12.846/2013)

João Marcelo Rego Magalhães¹

Resumo

A partir de uma análise crítica da Lei nº 12.846/2013, que trata da responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, busca-se desenhar um panorama geral do regime jurídico relativo à aplicação das sanções em face dos atos lesivos às licitações, a adoção do compliance pelas empresas, a desconsideração da personalidade jurídica, o acordo de leniência, a prescrição da punibilidade das infrações praticadas, e, principalmente, o regime de independência de instâncias para fins de punibilidade, conforme previsto nos artigos 3º, 18 e 30, o que possibilita a dupla sanção pelo mesmo fato ilícito.

Palavras-chave: Pessoa Jurídica. Atos lesivos. Administração Pública.

Abstract

From a critical review of Law 12.846/2013, which deals with civil and administrative liability of legal persons for the commission of acts against the government, we seek to draw an overview of the legal framework on the application of sanctions in the face of acts harmful to bids, the adoption of compliance by companies, disregard of legal entity, the leniency agreement, prescribing punishment of offenses committed, and especially the independence of instances for purposes of punishment, as provided in articles 3, 18 and 30, which enables the double penalty.

Keywords: Corporations. Injurious acts. public service.

¹ Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Professor de Graduação do Curso de Direito da Universidade de Fortaleza. Procurador do Banco Central do Brasil.

1 Introdução

A Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, também conhecida como Lei Anticorrupção Brasileira, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

A Lei nº 12.846/2013 é expressa em afirmar que a responsabilidade imposta às pessoas jurídicas não exige prova de conduta culposa, sendo devida pela simples prática de ato contra a Administração Pública, configurando, assim, responsabilidade por culpa objetiva.

A norma é aplicável às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos, praticados em seu interesse ou benefício, seja exclusivo ou não.

A responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores ou de qualquer pessoa natural, autora, coautora ou partícipe do ato ilícito.

A pessoa jurídica será responsabilizada independentemente da responsabilização individual das pessoas naturais.

Subsiste a responsabilidade da pessoa jurídica na hipótese de alteração contratual, transformação, incorporação, fusão ou cisão societária.

Como toda legislação recente, não houve tempo suficiente para que a doutrina e os Tribunais assentassem os temas mais relevantes da Lei nº 12.846/2013 – alguns deles acompanhados de certa controvérsia na interpretação e aplicação das normas de regência.

Assim, sem pretender esgotar o assunto, entendemos que, por ora, merece especial atenção a disciplina jurídica que a Lei adotou para os seguintes assuntos: a responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas e a responsabilidade subjetiva das pessoas físicas; as sanções em face dos atos lesivos às licitações e a não extensão dos efeitos à disciplina da Lei nº 8.666/1993; o ‘compliance’ como medida a ser adotada pelas empresas a fim de atenuar

as sanções eventualmente aplicáveis; a desconsideração da personalidade jurídica; o destacado papel conferido à CGU, notadamente quanto à aplicação da Lei no âmbito do Poder Executivo federal e em face de atos contra a Administração Pública estrangeira; o acordo de leniência como medida que beneficia exclusivamente as pessoas jurídicas; a prescrição da punibilidade das infrações e a imprescritibilidade das ações de ressarcimento (art. 37, § 5º, da Constituição Federal) e o regime de independência de instâncias para fins de punibilidade, previsto nos arts. 3º, 18 e 30, e a possibilidade de dupla sanção pelo mesmo fato.

2 A responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas e a responsabilidade subjetiva das pessoas físicas

De início, é preciso lembrar que a Lei nº 12.846/2013 dispõe sobre a “responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira”², punindo aquelas que venham a praticar, em seu interesse ou benefício, atos lesivos à Administração Pública, nacional ou estrangeira, através de sanções aplicadas na via administrativa ou judicial, instituindo responsabilidade de natureza objetiva (independente de culpa)³.

Ocorre que esta Lei também estabeleceu responsabilidade para pessoas naturais (autores, coautores e partícipes de ato ilícito, sejam ou não dirigentes ou administradores da pessoa jurídica), sendo possível extrair as seguintes regras do caput e parágrafos do art. 3º:

- a) a responsabilização da pessoa jurídica não impede a responsabilização individual da pessoa natural que praticou o ato ilícito;
- b) a pessoa jurídica será responsabilizada independente da responsabilização da pessoa natural;
- c) dirigentes e administradores somente são responsabilizados em caso de conduta culposa.

É bom notar que a Lei imputou responsabilidade subjetiva de forma expressa apenas aos dirigentes e administradores, nada dispondo sobre a res-

2 Conforme teor de seu art. 1º, *caput*.

3 Conforme art. 2º, *caput*.

ponsabilidade de pessoas físicas estranhas aos quadros das pessoas jurídicas que praticam atos lesivos à Administração Pública. Assim sendo, para esta categoria de particulares é preciso indagar se há alguma forma de responsabilidade e se esta seria de natureza objetiva ou subjetiva.

Não soa razoável pensar que pessoas estranhas ao quadro de uma empresa, mas agindo em benefício desta no cometimento de ilícitos contra a Administração Pública, ficassem totalmente livres de responsabilização. Em seguimento a tal raciocínio, também não é aceitável impor responsabilidade objetiva às pessoas físicas que não são dirigentes e administradores, pois esta não se presume: a responsabilidade sem culpa deve estar definida em lei.

O fundamento da responsabilidade objetiva imputada às pessoas jurídicas é evitar que possam auferir qualquer tipo de vantagem ilícita e, posteriormente, alegar que não agiram com culpa ou que terceiro deu causa a eventual infração. Não sendo aceitável qualquer enriquecimento sem causa em prejuízo do poder público, o ganho ilícito deve sempre ser objetivo de punição.

Como a Lei nº 12.846/2013 objetiva impedir a corrupção empresarial, a pessoa jurídica responde sempre que praticar ato lesivo em suas relações com a Administração Pública (obtida vantagem indevida ou não). No que concerne às pessoas naturais, entretanto, sua punibilidade obedece a regime menos gravoso, o que não obsta a responsabilidade das pessoas jurídicas: tenham ou não culpa em suas condutas, sejam ou não responsáveis, os atos de dirigentes ou outros particulares contra o patrimônio público impõem a punição das personalidades jurídicas que representam ou beneficiam.

Portanto, deve ficar bem definido que todos os particulares, não importa sua relação com a pessoa jurídica, vão responder de forma subjetiva, da mesma forma que, independentemente de serem punidos os particulares, as personalidades jurídicas definidas no parágrafo único do art. 1º desta Lei respondem de forma objetiva, sem necessidade de verificação de culpa, pois é a conduta ilícita destas que a Lei nº 12.846/2013 visa coibir.

Por oportuno, registamos que o *caput* do art. 1º fala em “prática de atos contra a administração pública”, o que significa dizer que **a mera tentativa e a omissão, mesmo que causadoras de prejuízo, não serão punidas por esta norma, ainda que haja processo de ressarcimento**. Todavia, desde que tenha ocorrido uma das condutas descritas no art. 5º da Lei nº 12.846/2013, pouco importa se ocorreu prejuízo à Administração, tendo em conta que a

prática do ato – que é considerado lesivo por presunção legal – já enseja, por si, a responsabilização da empresa de forma objetiva, não sendo necessário avaliar se houve culpa ou dolo.

Na verdade, a verificação de prejuízo ao poder público não é condição para a responsabilização prevista na Lei aqui comentada, prestando-se, contudo, a impor que um procedimento específico para fins de ressarcimento seja instaurado juntamente com o processo que avaliará a aplicação de sanções.

Ocorre que uma das situações levadas em conta no momento da aplicação de sanções é consumação ou não da infração, conforme inciso III do art. 7º. Assim, salvo melhor interpretação, pensamos que a mera tentativa de cometer a infração não deve ser punida, mas, **uma vez cometido o ato lesivo, a consumação do resultado pretendido (quando houver finalidade descrita na tipificação) ou do prejuízo causado aos cofres públicos é que se torna irrelevante para fins de sanção.**

Uma última observação é pertinente: mesmo que dirigentes e administradores não tenham qualquer conhecimento do ilícito praticado por um empregado ou preposto, a conduta, se tipificada no art. 5º desta Lei, atrai a responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas, situação que aumenta de importância a adoção do compliance, que será logo adiante analisado.

A afirmação de que dirigentes e administradores serão punidos independentemente do conhecimento da prática de ato lesivo encontra amparo na interpretação conjunta do caput do art. 2º com o § 1º do art. 3º, de onde se extrai que mero interesse ou benefício é motivo suficiente para punição, não tendo a norma, em momento algum, exigido a ciência da conduta lesiva.

De toda sorte, se adotarmos uma interpretação puramente literal daqueles dispositivos, na hipótese descrita nos parágrafos anteriores seríamos obrigados a afirmar que a responsabilidade objetiva aqui tratada não comportaria nem mesmo a excludente de culpa exclusiva de terceiro, o que a tornaria mais gravosa até do que a responsabilidade objetivo do Estado e a aproximaria de uma responsabilidade pelo risco integral.

Tal abrangência da responsabilidade objetiva aqui analisada há de ter contornos mais bem definidos quando as situações fáticas forem apresentadas ao crivo do Poder Judiciário. Por ora, a redação, dados aos dispositivos legais, não permite pensar de outra forma: dirigentes e administradores serão punidos ainda que não saibam e não aprovelem a conduta de seu proposto, bastando que o ato lesivo traga algum benefício à pessoa jurídica.

3 As sanções em face dos atos lesivos às licitações e a não extensão dos efeitos à disciplina da Lei nº 8.666/1993

A Lei nº 12.846/2013 prevê, em seu art. 5º, uma série de atos lesivos que atentam contra o patrimônio público, os princípios da administração pública ou os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

Em seu art. 6º, a Lei nº 12.846/2013 afirma que as sanções aplicáveis às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos descritos no art. 5º são a multa e a publicação extraordinária da decisão condenatória. Há previsão ainda, mas agora no art. 19, de que tais atos lesivos permitem o ajuizamento de ação – pelas respectivas advocacias públicas ou pelo Ministério Público – com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:

- a) perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;
- b) suspensão ou interdição parcial de suas atividades;
- c) dissolução compulsória da pessoa jurídica;
- d) proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 1 (um) e máximo de 5 (cinco) anos.

Não há como deixar de notar que não houve qualquer previsão de proibição de participar de licitação ou de contratar com o Poder Público, mesmo sendo prevista na via judicial a sanção de suspensão ou interdição de atividades.

Ora, uma pessoa jurídica condenada por ato lesivo à administração pública à suspensão ou interdição parcial de suas atividades na esfera judicial, não pode, sob o enfoque da moralidade e da eficiência administrativa, licitar ou contratar com o poder público, notadamente quando algumas de suas condutas lesivas são descritas como atentatórias justamente às licitações e aos contratos administrativos, conforme o inciso IV do art. 5º da Lei nº 12.846/2013.

Todavia, do ponto de vista do princípio da legalidade administrativa, a pessoa jurídica condenada a qualquer sanção da citada Lei nº 12.846/2013 não fica impedida de licitar e contratar com o poder público, e tal afirmação

se apoia nos seguintes motivos:

- a) a Lei nº 12.846/2013 previu várias proibições às pessoas jurídicas sancionadas pelas condutas que descreve como lesivas, não prevendo expressamente a proibição de licitar ou contratar com o poder público, não sendo possível o uso da analogia pelo princípio da legalidade, principalmente quando implicar sanção ao administrado;
- b) a Lei nº 8.429/1992, que trata da sanção por improbidade administrativa, prevê a proibição de contratar com o Poder Público, mas a sanção é prevista para agente público ou para pessoa física que induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma;
- c) as sanções previstas nos incisos III e IV do art. 87 da Lei nº 8.666/1993 são aplicadas por inexecução do contrato, ou seja, quando a pessoa jurídica já foi adjudicada no objeto licitado, sendo certo que os atos lesivos previstos na Lei nº 12.846, de 2013, podem ou não estar relacionadas com licitações públicas (incisos I a III e V do art. 5º) ou terem sido praticados antes da efetiva contratação com o poder público (alíneas 'a' a 'e' do inciso IV do art. 5º).

4 O compliance como medida a ser adotada pelas empresas a fim de atenuar as sanções eventualmente aplicáveis

Compliance é o termo da língua inglesa (do verbo to comply) utilizado para designar o dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades de uma organização (SANTOS, *on-line*, p. 4).

Tendência moderna nas organizações empresariais, notadamente as que têm contrato com o poder público, o *compliance* engloba o conjunto de ações voltadas a cumprir os regulamentos internos sobre ética empresarial e a legislação anticorrupção existente no País.

São instrumentos usualmente adotados pela área de compliance das empresas o uso de código de ética e/ou código de conduta, canais de denúncia, ouvidorias, desenvolvimento de controles internos e procedimentos voltados à divulgação de temas relacionados à corrupção (SANTOS, *on-line*, p. 4).

A Lei nº 12.846/2013 elenca, em seu art. 7º, as circunstâncias que serão consideradas como agravantes ou atenuantes na aplicação de sanções,

dentre as quais “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica” (inciso VIII).

Por oportuno, é relevante mencionar que os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos relativos aos compliance devem ser estabelecidos por regulamento expedido pelo Poder Executivo federal⁴.

O comando normativo acima transcrito (inciso VIII do art. 7º) acaba por fazer um rol legal de instrumentos adotados pelo compliance empresarial, devendo tal lista ser considerada como meramente exemplificativa, até porque não cabe ao legislador encerrar a discussão teórica sobre o tema, que é afeto à Administração Geral e não ao Direito.

Assim, caso uma empresa adote instrumentos que entenda adequados e eficientes na prevenção e repressão de desvios na conduta interna da corporação e de atos de corrupção lesivos à Administração Pública, tal conduta deverá ser considerada como atenuante no momento da aplicação de penalidades, compondo necessariamente o relatório a ser redigido pela comissão prevista no art. 10 da Lei nº 12.846/2013.

Importante citar ainda que a aplicação de qualquer penalidade na via administrativa exige análise por parte do órgão de assessoria jurídica do órgão ou entidade, conforme preceitua o § 2º do art. 6º desta Lei.

Outra vantagem na adoção do compliance decorre do caráter objetivo das sanções aplicadas, que alcança inclusive ações que não são do conhecimento de dirigentes e administradores. Assim, mesmo que estes não tenham qualquer conhecimento do ilícito praticado por um empregado ou preposto, a conduta, se tipificada no art. 5º desta Lei, atrai a responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas, situação que pode ser elidida se houver estrutura que se ocupe de divulgar uma cultura organizacional ética, além de controlar a legalidade das ações empresariais; ainda que não seja evitado o cometimento do ilícito, os esforços da pessoa jurídica devem ser considerados para fins de atenuar a penalidade a ser eventualmente aplicada.

Não custa enfatizar que a adoção da interpretação conjunta do caput do art. 2º com o § 1º do art. 3º, de forma puramente literal, leva a concluir que a responsabilidade objetiva aqui tratada não comportaria nem mesmo

4 Vide parágrafo único do art. 7º da Lei nº 12.846/2013.

a excludente de culpa exclusiva de terceiro, o que a aproximaria de uma responsabilidade pelo risco integral. Até que o Poder Judiciário manifeste-se sobre o tema, o exame daqueles dispositivos implica afirmar que dirigentes e administradores serão punidos ainda que não saibam e não aprovelem a conduta de seus propostos, bastando que os atos lesivos tragam benefício à pessoa jurídica.

Todavia, em situações peculiares, onde se mostrasse nítida a falta de razoabilidade da punição em face da existência de uma política de compliance firmemente arraigada e a verificação de ato ilícito isolado, notadamente fora da esfera de conhecimento dos dirigentes, seria possível até pensar em exclusão da punibilidade da pessoa jurídica, cabendo apenas sanção penal ao preposto.

Também cabe o registro de que a adoção desta cultura que respeita regulamentos, códigos de conduta e leis pertinentes à lisura das relações com o poder público pode se prestar ainda como publicidade positiva das pessoas jurídicas, notadamente no que se refere à sua responsabilidade social, permitindo a concessão de benefícios e incentivos fiscais ou creditícios, por parte das agências oficiais de fomento.

Não seria exagerado dizer ainda que pessoas jurídicas que exercem atividade econômica regulada pelo Estado podem encontrar no compliance um importante aliado no processo permanente de fiscalização, tendo em conta que o mecanismo interno envolve auditorias e verificações que se prestam a identificar problemas na execução da atividade regulada antes de qualquer medida estatal de caráter sancionatório.

Portanto, em uma análise preliminar sob o aspecto jurídico, podemos afirmar que a adoção do *compliance* oferece os seguintes benefícios:

- a) configura conduta atenuante para fins de aplicação de penalidades;
- b) contribui para evitar o cometimento de ilícitos por parte de empregados e prepostos, que, mesmo sem a chancela ou o conhecimento de dirigentes e administradores, permite a responsabilização das pessoas jurídicas;
- c) caracteriza o compromisso com a responsabilidade social, permitindo o recebimento de incentivos fiscais ou creditícios, por parte de agências de fomento;
- d) facilita o processo de fiscalização e controle pelo ente regulador, permitindo ainda que o regulado se previna de condutas

ilícitas, potencialmente ensejadoras de medidas sancionatórias.

Finalizando a abordagem desta Lei sobre o compliance, cabe registrar que, em nossa opinião, o legislador poderia ter sido mais ousado no incentivo às políticas empresariais anticorrupção, prevendo também mecanismos de premiação por conduta ética, e não somente a sanção por ilícitos praticados.

Seria interessante, por exemplo, que a Lei trouxesse também a previsão de um “cadastro positivo” de empresas que adotam o compliance, e não apenas o “cadastro negativo” previsto no art. 22, qual seja, o Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP).

Outra medida possível seria considerar como critério de desempate nas licitações públicas o fato de os bens ou serviços serem produzidos ou prestados por empresa que tenha implantado um departamento ou gerência de auditoria interna e compliance, o que seria concretizado com uma alteração simples no § 2º do art. 3º da Lei nº 8.666/1993.

5 A desconsideração da personalidade jurídica

Conforme mencionado de forma destacada no art. 14 da Lei nº 12.846/2013, a personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo, assim, estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, necessariamente observando o contraditório e a ampla defesa.

Vale mencionar que a desconsideração da personalidade jurídica aqui prevista adotou a chamada “Teoria Maior” da desconsideração, prevista no art. 50 do Código Civil de 2002, que exige a verificação do abuso da personalidade em caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, e não a “Teoria Menor”, que se contenta com a mera insolvência e é prevista no § 5º do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor⁵.

Neste ponto é oportuno citar ainda que, no âmbito do direito administrativo, a desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em 2

5 Vide REsp 279.273/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, julgado em 04/12/2003, DJ 29/03/2004, p. 230.

(duas) situações (com adoção da “Teoria Maior” em ambos os casos):

- a) para fins de aplicação de sanções previstas no art. 87 da Lei nº 8.666/1993, conforme jurisprudência do TCU (Acórdão nº 1.327/2012-TCU-Plenário), na hipótese de fraude comprovada;
- b) em caso de aplicação das sanções desta Lei, quando a personalidade da empresa for utilizada com abuso do direito, para fins de encobrir ou dissimular atos ilícitos, ou para provocar confusão patrimonial.

6 O acordo de leniência como medida que beneficia exclusivamente as pessoas jurídicas

A Lei nº 12.846/2013, em seu art. 16, prevê que as pessoas jurídicas podem celebrar acordo de leniência para fins de identificação dos demais envolvidos e obtenção de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração. O § 1º do mesmo artigo exige que a celebração do acordo precisa atender a 3 (três) requisitos: a pessoa jurídica deve ser a primeira a manifestar interesse em cooperar, cessar completamente sua participação nas ilicitudes e admitir sua participação nos ilícitos, cooperando de forma plena e permanente com as investigações e com o processo administrativo.

Atendidos todos os requisitos e celebrado o acordo de leniência, a pessoa jurídica fica isenta, conforme § 2º do art. 16, das sanções previstas no inciso II do art. 6º (publicação da decisão condenatória) e no inciso IV do art. 19 (proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entes públicos), tendo ainda sua sanção pecuniária prevista no inciso I do art. 6º reduzida em até 2/3 (dois terços).

Apesar de parecer um acordo tentador à primeira vista, é preciso observar que não há qualquer benefício previsto para as pessoas físicas que cometem o ilícito tipificado.

Ora, se a pessoa jurídica vai celebrar acordo, apontar culpados, oferecer informações ou documentos e cooperar plenamente com as investigações, é certo que tais condutas só podem ser materializadas por pessoas físicas, notadamente seus gestores mais graduados, que detêm – ou pelo menos deveriam deter – o conhecimento das decisões estratégicas e das relações com o poder público, estando, assim, aptos a prestar colaboração de forma eficiente.

E nem se diga que dirigentes e administradores só serão punidos se tiverem o pleno conhecimento do ato lesivo à Administração Pública, tendo em conta que a interpretação conjunta do *caput* do art. 2º com o § 1º do art. 3º não deixa dúvida de que o simples interesse ou benefício é motivo suficiente para aplicação de sanções, não tendo a norma, em momento algum, exigido a ciência da conduta lesiva.

Assim sendo, a confissão de ato lesivo contra o poder público, normalmente também tipificado como ilícito penal, pode até trazer vantagens à pessoa jurídica, mas certamente trará consequências gravosas às pessoas físicas. Neste ponto, é curioso observar que, quanto mais colaborar o dirigente ou administrador, mais reduzida ficará eventual sanção pecuniária a ser imputada à pessoa jurídica, e mais implicado ficará o delator na esfera criminal.

Por oportuno, é bom lembrar que o legislador, por ocasião da Lei nº 12.529/2011, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, teve a oportunidade de elaborar um vantajoso “programa de leniência” tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, o que inclui até mesmo a extinção da punibilidade penal em caso de cumprimento do acordo de leniência⁶.

A verdade é que Lei nº 12.846/2013 não previu qualquer extensão às pessoas físicas dos benefícios que pretende conceder às pessoas jurídicas em caso de acordo de leniência, não sendo errado afirmar que a oportunidade para tal até se apresentou, quando o legislador decidiu aplicar os benefícios de forma extensiva às empresas que formam o mesmo grupo econômico, conforme redação dada ao § 5º do art. 16.

Por fim, entendemos que a fórmula genérica contida no § 4º do art. 16 (“o acordo de leniência estipulará as condições necessárias para assegurar a efetividade da colaboração e o resultado útil do processo”) não permite a concessão, na via administrativa, de qualquer benefício ou vantagem às pessoas físicas, tendo em conta que a extinção de punibilidade penal é matéria que se insere no âmbito da reserva legal.

7 A prescrição da punibilidade das infrações e a imprescritibilidade das ações de ressarcimento (art. 37, § 5º, da Constituição Federal)

6 Vide arts. 86 e 87 da Lei nº 12.529/2011.

Conforme preceitua o art. 25 da Lei nº 12.846/2013, “prescrevem em 5 (cinco) anos as infrações previstas nesta Lei, contados da data da ciência da infração ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado”.

É importante registrar que o prazo prescricional previsto será interrompido com a instauração do processo administrativo de apuração da infração, nos termos do parágrafo único do art. 25.

A partir da leitura da norma contida no caput do artigo em exame a primeira conclusão é até óbvia: aqui se apresenta mais uma situação onde foi adotada a prescrição quinquenal para fins de punição a ser imputada por ilícito praticado contra a Administração Pública. Exemplos de normas que adotam a prescrição quinquenal das punições a serem imputadas àqueles que lesam o poder público podem ser lembrados com facilidades, cabendo citar, por sua relevância, as seguintes Leis:

- a) Lei nº 8.112/1990: estabelece prescrição quinquenal para a ação disciplinar que vise punir o servidor com demissão, cassação de aposentadoria, disponibilidade ou destituição de cargo em comissão (art. 142);
- b) Lei nº 8.429/1992: estabelece prescrição quinquenal para aplicação de sanções por improbidade administrativa aos que exercem cargo em comissão ou cargo efetivo no âmbito federal (art. 23);
- c) Lei nº 9.873/1999: estabelece prescrição quinquenal para a ação punitiva da Administração Pública federal no exercício do poder de polícia (art. 1º).

A segunda conclusão que se julga possível extrair do citado art. 25 não é tão óbvia quanto a anterior. Ocorre que o texto legal ficou silente em relação à reparação integral do dano – prevista no § 3º do art. 6º –, o que pode levar à equivocada conclusão de que a reparação do dano também prescreve com o lapso temporal de 5 (cinco).

Todavia, por sua natureza de ressarcimento aos cofres públicos, a reparação do dano a que se refere a Lei nº 12846/2013 é amparada por direito de ação imprescritível, conforme interpretação que extrai do teor do § 5º do art. 37 da Constituição Federal, já devidamente assentada no âmbito do STF⁷.

7 Vide MS 26.210, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Plenário, julgado em 04/09/2008, DJE 10/10/2008.

8 O regime de independência de instâncias para fins de punibilidade, previsto nos arts. 3º, 18 e 30, e a possibilidade de dupla sanção pelo mesmo fato

A Lei nº 12.846/2013 definiu um peculiar regime de independências de instâncias para fins de punibilidade, utilizando como critérios diferenciadores a natureza do infrator, a esfera de responsabilização e norma sancionadora aplicável, conforme se depreende da leitura dos arts. 3º, 18 e 30, respectivamente, sendo possível elaborar a seguinte síntese:

- a) o art. 3º define que a responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual dos dirigentes e administradores, nem de qualquer pessoa natural, autora, coatora ou partícipe do ato ilícito (**critério da natureza do infrator**);
- b) o art. 18 afirma que a responsabilidade da pessoa jurídica na esfera administrativa não afasta a responsabilidade no âmbito do processo judicial (**critério da esfera de responsabilização**);
- c) o art. 30 dispõe que a aplicação de sanções previstas na Lei nº 12.846/2013 não afeta a aplicação de penalidades decorrentes de ato de improbidade administrativa, nos termos da Lei nº 8.429/1992, e de atos ilícitos alcançados pela Lei nº 8.666/1993, ou outras normas de licitações e contratos da administração pública, inclusive no tocante ao Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC), instituído pela Lei nº 12.462/2011 (**critério da norma sancionadora aplicável**).

A **primeira hipótese de independência de instâncias (em face da natureza do infrator)** foi suficientemente abordada quando se fez um paralelo entre a responsabilidade objetiva das pessoas jurídicas e a responsabilidade subjetiva das pessoas físicas, nada mais sendo necessário acrescentar.

Quanto ao **critério da esfera de responsabilização**, que permite punição tanto no âmbito quanto judicial, cabem algumas ponderações sobre os seguintes aspectos:

- a) impossibilidade de cumulação de uma mesma espécie de sanção punitiva;
- b) natureza das sanções aplicáveis;
- c) competência concorrente do Ministério Público e do órgão de representação judicial para ajuizamento da responsabilização judicial;
- d) atuação subsidiária do Ministério Público.

A responsabilização em âmbito administrativo foi disciplinada no art. 6º da Lei nº 12.846/2013, sendo previstas como sanção às pessoas jurídicas consideradas responsáveis a aplicação de multa e a publicação extraordinária da decisão condenatória. No âmbito do processo judicial, conforme redação do art. 19, são cabíveis o perdimento dos bens, direitos e valores, a suspensão ou interdição parcial de suas atividades, a dissolução compulsória e a proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas. Portanto, mesmo com a independência das instâncias administrativa e judicial, é impossível que uma mesma espécie sancionatória, uma multa, por exemplo, seja aplicada de forma dúplice, ou seja, pelo mesmo fato e em momentos e instâncias distintas (*bis in idem*). Todavia, a possibilidade de dupla imputação pode ocorrer quando se permitir a incidência de norma diversa sobre os mesmos fatos, o que será analisado quando comentarmos a regra do art. 30.

Curioso observar que as sanções administrativas têm nítido caráter civil (uma de natureza pecuniária e outra com natureza de obrigação de fazer), enquanto as sanções previstas no âmbito judicial, com exceção do perdimento de bens, direitos e valores, guardam nítida semelhança as punições normalmente aplicadas no exercício do poder de polícia administrativa.

Outra regra que chama atenção é do caput do art. 19, que estabelece competência concorrente entre o Ministério Público e os órgãos de representação judicial da Advocacia Pública federal para ajuizamento das ações de responsabilidade pelos atos lesivos à Administração Pública tipificados no art. 5º. Ainda que se diga que previsão semelhante pode ser encontrada também no art. 5º da Lei nº 7.347/1985, em defesa dos direitos difusos e coletivos, e no art. 17 da Lei nº 8.429/1992, em defesa da probidade administrativa, a regra em questão cita de forma específica o órgão de representação judicial, sem adotar a menção genérica ao ente federado ou às pessoas jurídicas de sua Administração Indireta; ademais, no § 4º do mesmo art. 19 consta até mesmo a previsão de que o órgão da Advocacia Pública federal requeira a indisponibilidade cautelar de bens e direitos necessários à garantia do pagamento da multa ou da reparação integral do dano.

Também é digno de registro que a Lei nº 12.846/2013 instituiu uma regra de atuação judicial subsidiária do Ministério Público na hipótese de omissão da autoridade administrativa, conforme redação do art. 20 daquela

Lei. Segundo a norma citada, o Ministério Público fica autorizado a propor a aplicação conjunta das sanções previstas no art. 6º (que devem ser aplicadas no curso de um processo administrativo) com as do art. 19, sempre que a autoridade administrativa se mostrar inerte diante da ciência de atos que, em tese, se adequam às condutas descritas no art. 5º, hipótese em que também devem ser tomadas medidas contra o agente público omissor.

Em caso de atuação subsidiária do Ministério Público nos casos em que não se instaurou processo administrativo, não cabe falar em desrespeito ao contraditório e à ampla defesa previstos no art. 8º, porque a defesa do acusado será oportunizada no curso do processo judicial. Todavia, em tal hipótese, mostra-se adequado colher a manifestação do órgão de representação judicial, que não teve a oportunidade de exercer a prerrogativa descrita no § 2º do art. 6º.

Por fim, **a independência de instâncias para fins de punição prevista no art. 30** da Lei nº 12.846/2013, apoia-se no **critério da norma sancionadora aplicável**, permitindo a cumulação das sanções daquela Lei com as penalidades previstas nas Leis nº 8.429/1992 (improbidade administrativa), nº 8.666/1993 (licitações e contratos) e nº 12.462/2011 (RDC), caso o ato praticado represente ilícito tipificado em mais de uma norma.

Quanto ao regime jurídico previsto na Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito, não há a menor dúvida de que as sanções ali previstas podem ser cumuladas com as da Lei nº 12.846/2013, tendo em conta a notória diversidade de seus escopos de incidência, pois na primeira norma a sanção é prevista para o agente público ou para a pessoa física que induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma, enquanto na segunda as penalidades são dirigidas somente às pessoas jurídicas.

Entretanto, quanto à aplicação conjunta de sanções previstas nas Leis nº 12.846/2013 e nº 8.666/1993, é necessário conceder atenção especial a uma possível dupla punição em face do mesmo fato (*bis in idem*).

Dentre as condutas descritas no art. 5º da Lei nº 12.846/2013, é preciso atentar para aquelas estampadas no inciso IV, que se relacionam particularmente às licitações públicas e aos contratos administrativos, conforme transcrição a seguir:

Art. 5º **Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei**, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

(...)

IV - no tocante a licitações e contratos:

- a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;
 - b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;
 - c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;
 - d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;
 - e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;
 - f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou
 - g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;
- (grifos nossos)

Analisando de forma mais acurada as sanções descritas no inciso IV do art. 5º da Lei nº 12.846/2013, é possível vislumbrar um aparente conflito com a disciplina das sanções contratuais estabelecidas na Lei nº 8.666/1993, notadamente as regras de seus arts. 87 e 88, a seguir reproduzidas:

Art. 87. **Pela inexecução total ou parcial do contrato a Administração poderá, garantida a prévia defesa, aplicar ao contratado as seguintes sanções:**

I - advertência;

II - multa, na forma prevista no instrumento convocatório ou no contrato;

III - suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a Administração, por prazo não

superior a 2 (dois) anos;

IV - declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a Administração Pública enquanto perdurarem os motivos determinantes da punição ou até que seja promovida a reabilitação perante a própria autoridade que aplicou a penalidade, que será concedida sempre que o contratado ressarcir a Administração pelos prejuízos resultantes e após decorrido o prazo da sanção aplicada com base no inciso anterior.

§ 1º Se a multa aplicada for superior ao valor da garantia prestada, além da perda desta, responderá o contratado pela sua diferença, que será descontada dos pagamentos eventualmente devidos pela Administração ou cobrada judicialmente.

§ 2º As sanções previstas nos incisos I, III e IV deste artigo poderão ser aplicadas juntamente com a do inciso II, facultada a defesa prévia do interessado, no respectivo processo, no prazo de 5 (cinco) dias úteis.

§ 3º A sanção estabelecida no inciso IV deste artigo é de competência exclusiva do Ministro de Estado, do Secretário Estadual ou Municipal, conforme o caso, facultada a defesa do interessado no respectivo processo, no prazo de 10 (dez) dias da abertura de vista, podendo a reabilitação ser requerida após 2 (dois) anos de sua aplicação.

(grifos nossos)

Art. 88. As sanções previstas nos incisos III e IV do artigo anterior poderão também ser aplicadas às empresas ou aos profissionais que, em razão dos contratos regidos por esta Lei:

I - tenham sofrido condenação definitiva por praticarem, por meios dolosos, fraude fiscal no recolhimento de quaisquer tributos;

II - tenham praticado atos ilícitos visando a frustrar os objetivos da licitação;

III - demonstrem não possuir idoneidade para contratar com a Administração em virtude de atos ilícitos praticados.

(grifos nossos)

Não é preciso maior esforço interpretativo para se verificar que as condutas descritas no inciso IV do art. 5º da Lei nº 12.846/2013, amoldam-se às hipóteses previstas nos incisos II e III do art. 88 da Lei nº 8.666/1993.

Todavia, o aparente conflito de normas não resiste a uma observação simples: o âmbito de incidência e os destinatários da Lei nº 12.846/2013, no tocante às fraudes em licitações e contratos, são diversos daqueles descritos na Lei nº 8.666/1993. **Enquanto aquele diploma legal trata de responsabilidade objetiva de pessoas jurídicas** que, conforme o inciso IV de seu art. 5º,

fraudaram procedimento licitatório ou contrato firmado com o poder público, **a Lei de Licitações e Contratos, em seus arts. 87 e 88, cuida de responsabilidade contratual daqueles que já pactuaram avença com a Administração Pública** (pessoas físicas ou jurídicas) e que, por esta razão, detém com este vínculo administrativo especial, ou relação especial de sujeição, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 811-816).

No caso das sanções motivadas pelas condutas do inciso IV do art. 5º da Lei nº 12.846/2013, a empresa não precisa sequer ter sido escolhida como vencedora no certame licitatório⁸, ou seja, não precisa possuir qualquer vínculo especial com o poder público, tendo em conta que a punição não decorre de sua sujeição especial pela condição de contratada – o que exigiria ao menos culpa –, mas de uma conduta típica, apenas de forma objetiva, sem que se precise demonstrar qualquer grau de culpa⁹.

Assim, mesmo que certa conduta atenda cumulativamente à tipificação feita nas duas normas em exame (Lei nº 12.846/2013 e Lei nº 8.666/1993), **mostra-se possível a cumulação de sanções, tendo em conta a diversidade das naturezas jurídicas, sendo uma delas motivada por responsabilidade objetiva e outra por responsabilidade contratual por vínculo especial com a Administração Pública**. Em conclusão, **não há que se falar em conflito de normas quando seu escopo de aplicação é diverso**¹⁰.

Não bastasse toda a argumentação expedida, existe ainda um argumento definitivo e suficiente para concluir que a aplicação das sanções da Lei nº 12.846/2013 e Lei nº 8.666/1993, pode (e deve) ocorrer de forma cumulativa: **o comando normativo do art. 30 daquela Lei é claro em afir-**

8 De fato, apenas nas condutas descritas nas letras 'd', 'f' e 'g' daquele inciso há possibilidade de a pessoa jurídica já ter sido contratada pela Administração.

9 Conforme art. 2º da Lei nº 12.846/2013: "As pessoas jurídicas serão responsabilizadas objetivamente, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não".

10 Ademais, ainda que possa ocorrer dupla sanção por fato que repercute em instâncias distintas, é importante notar uma modalidade específica de sanção nunca será aplicada de forma dúplice; ora, se alguma das condutas descritas no inciso IV do art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013, também for verificada no âmbito da execução de um contrato administrativo, sua tipificação se fará pelo inciso II ou III do art. 88 da Lei nº 8.666, de 1993, e as sanções cabíveis serão multa – por força do art. 6º daquela Lei – e suspensão temporária de participação em licitação, impedimento de contratar ou declaração de inidoneidade – por aplicação do art. 87, III ou IV, da Lei de Licitações. Portanto, não seria possível, por exemplo, a aplicação de duas multas pelo mesmo fato considerado ilícito.

mar que as instâncias não se comunicam para fins de aplicação de sanção.
Vejam os teores do artigo citado:

Art. 30. A aplicação das sanções previstas nesta Lei não afeta os processos de responsabilização e aplicação de penalidades decorrentes de:

I - ato de improbidade administrativa nos termos da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992; e

II - atos ilícitos alcançados pela Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, ou outras normas de licitações e contratos da administração pública, inclusive no tocante ao Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC instituído pela Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011.

(grifos nossos)

Por oportuno, mostra-se relevante expor o regime jurídico da independência de instâncias no direito brasileiro, formado pela interpretação conjunta dos arts. 125 e 126 da Lei nº 8.112/1990, art. 935 do Código Civil e arts. 66 e 67 do Código de Processo Penal, a seguir colacionados:

Lei nº 8.112/1990:

Art. 125. As sanções civis, penais e administrativas poderão cumular-se, sendo independentes entre si.

Art. 126. A responsabilidade administrativa do servidor será afastada no caso de absolvição criminal que negue a existência do fato ou sua autoria.

Código Civil:

Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal.

Código de Processo Penal

Art. 66. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato.

Art. 67. Não impedirão igualmente a propositura da ação civil:
I - o despacho de arquivamento do inquérito ou das peças de informação;

II - a decisão que julgar extinta a punibilidade;

III - a sentença absolutória que decidir que o fato imputado não constitui crime.

A comparação das sanções previstas na Lei nº 12.846/2013 com as da Lei nº 12.462/2011, que trata do RDC, não traz maiores novidades a tudo o que já foi comentado, até porque o § 2º do art. 47 desta norma permite a aplicação de todas as sanções previstas na Lei nº 8.666.

De importante a ser citado apenas a previsão de impedimento de licitar e contratar com os entes federativos em caso de ocorrência de algumas das hipóteses descritas no caput do art. 47, dentre as quais a ação de fraudar a licitação ou a execução do contrato.

9 Considerações Finais

Feitas estas observações, conclui-se que a aplicação das sanções previstas na Lei de Licitações não fica impedida por apelação em virtude da Lei Anticorrupção, podendo as normas serem aplicadas cumulativamente até pelo mesmo fato, tendo em vista que a aplicação conjunta das sanções, além de permitida pela diversidade do escopo de responsabilização previsto naquelas normas, está assegurada pelo art. 30 da Lei nº 12.846/2013.

Em suma, um mesmo fato ocorrido no curso de um processo de licitação ou na execução de um contrato pode ser caracterizado como conduta infracional pela Lei nº 8.666/1993 e como ato lesivo à Administração Pública, nos termos da Lei nº 12.846/2013, justamente pela independência de instâncias antes comentada, não cabendo falar em bis in idem.

Por último, e não se poderia deixar de registrar tal fato, a independência de instâncias punitivas e o variado rol de normas administrativas que impõem sanções aos ilícitos praticados no âmbito das licitações públicas, permite concluir que, segundo o arcabouço legal atualmente vigente, a fraude ou frustração a um procedimento licitatório poderá ensejar, inclusive de forma cumulativa, as seguintes sanções:

- a) suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a Administração por até 2 (dois) anos e declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a Administração Pública (art. 88, inciso II, da Lei nº 8.666/1993);
- b) impedimento de licitar e contratar com os entes federativos por até 5 (cinco) anos, quando se tratar do Regime Diferenciado de Contratações (art. 47 da Lei nº 12.462/2011);
- c) multa e publicação da decisão condenatória (art. 6º da Lei nº

12.846/2013);

d) ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, pagamento de multa civil de até 2 (duas) vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de 5 (cinco) anos, no caso de pessoa física que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma direta ou indireta (art. 10, inciso VIII, c/c art. 12, inciso II, da Lei nº 8.429/1992).

Referências

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 3 de junho de 1992. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 fev. 2014.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 de junho de 1993. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 fev. 2014.

_____. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 2 de agosto de 2013. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 fev. 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.327/2012-TCU-Plenário**. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Brasília, 30 de maio de 2012. Diário Oficial da União, 19 jun. 2012.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Convenção da OCDE sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais**. Disponível em: <www.cgu.gov.br/ocde/publicacoes/arquivos/cartilha.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2014

SANTOS, Renato Almeida dos. **Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/6_ConcursoMonografias/2-Lugar-Profissionais.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2014.

Uma Função de Reação para a Análise da Sustentabilidade do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Estado do Ceará no período 2003-2012

The Reaction Function to Analysis the current status of Public Security of the State of Ceará between 2003-2012

Andrei Gomes Simonassi¹
Felipe Jorge Ferreira Koury²
Paulo Rogério Faustino Matos³

Resumo

Este estudo trata da solvência do Regime Próprio da Previdência Social do Estado do Ceará (RPPS), um sistema que invariavelmente necessita de aportes financeiros públicos para pagar os seus aposentados e pensionistas. O estudo utilizou modelos econométricos para avaliar a sustentabilidade do regime previdenciário no período de 2003 a 2012, com dados bimestrais coletados dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária. Os resultados mostram que, de acordo com o modelo utilizado, a dívida contraída pela previdência no estado do Ceará é insolvente.

Palavras-chave: Solvência, Regime Previdenciário Próprio, Ceará.

1 Doutor em Economia pela FGV-2006 e Professor da UFC

2 Mestre em Economia pelo CAEN-2013 e Analista de Controle Externo do TCE-CE

3 Doutor em Economia pela FGV-2006 e Professor da UFC

Abstract

This article studies the solvency of the Social Security System in Ceará State, a system invariably requires public financial contributions to pay their retirees. The study is based in econometric models to measure the sustainability between 2003-2012 years, with bimonthly data collected from the concise budget execution report. The results demonstrate that the debt incurred by the Ceará state pension system is technically insolvent, based in econometric models used.

Keywords: Solvency, Self Pension System, Ceará

Introdução

Após a consecução da estabilidade econômica, um dos grandes desafios da economia brasileira passou a ser o equilíbrio das contas previdenciárias, seja em virtude da elevação da expectativa de vida da população ou devido aos “excessos” em termos de concessão de benefícios sem a devida contrapartida.

É consenso que uma gestão pública eficiente requer o equilíbrio das contas públicas, conforme impõe a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, nos seus artigos 4º e 9º.

A Previdência Social não foge à regra, e deve manter suas contas ajustadas para que o sistema seja sustentável, e também respeite aos princípios legais existentes. Pela relevância do tema, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – tratou do seu equilíbrio em dispositivo exclusivo, que segue transcrito:

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Sabe-se que as despesas orçamentárias decorrentes da previdência pública são vultosas, por isso é fundamental se manter o ajuste fiscal de tais contas para que um possível déficit não tenha repercussão no equilíbrio financeiro do Estado.

Por isso, a Previdência Pública é uma importante Política Pública, que deve ser gerenciada com eficiência, pois caso ela apresente resultados

deficitários, o Governo terá que realizar aportes para que os aposentados do setor público recebam seus proventos.

Será analisado como vem se comportando o Sistema de Previdência dos Servidores Públicos do Estado do Ceará, desde o exercício de 2003 até o de 2012, com dados bimestrais. Isso permitirá evidenciar se o referido regime é solvente ou não. Serão analisadas as contribuições do Estado e dos servidores para o fundo, o total das suas despesas, além do aporte financeiro realizado pelo Estado do Ceará para que os benefícios possam ser pagos aos beneficiários de pensão e aposentadoria.

1 Regime Próprio de Previdência Social no Estado do Ceará

1.1 Aspectos Iniciais

O tema a ser analisado será a Solvência do RPPS (Regime Próprio da Previdência Social) dos servidores públicos do Estado do Ceará. Ressalte-se que os funcionários públicos regidos pela CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas) não serão objeto da presente análise, mesmo eles sendo servidores públicos lato sensu, uma vez que não contribuem para o RPPS.

O assunto é bastante pertinente e atual, pois o montante das suas despesas em 2012 ultrapassou dois bilhões de reais, a valores presentes, e pode consequentemente afetar o equilíbrio das contas públicas do Estado, caso esse fundo não seja bem gerido.

A Previdência Social, espécie do gênero seguridade social, é um tipo de seguro social, denominado social em razão de atender a sociedade contra os riscos sociais, que são os infortúnios que qualquer pessoa está sujeita ao longo de sua vida, como doenças, acidentes, invalidez, velhice etc.

A previdência possui um caráter contributivo e solidário. Por ser contributivo, apenas os que contribuíram estarão segurados. Uma pessoa que nunca realizou qualquer aporte no sistema, apenas estará sujeita aos outros benefícios sociais, mas não ao previdenciário. Esse conceito também se aplica aos Regimes Próprios de Previdência.

Os RPPS são organizados por Unidade Federada, sendo abordados no art. 40 da Constituição Federal. Isto é, cada Ente Federativo (União, Estados, DF e Municípios) tem competência para criar um único regime previdenciário para seus servidores, desde que sejam ocupantes de cargo de

provimento efetivo (quaisquer outras pessoas contratadas pela Administração Pública que não ocupem cargo público efetivo são vinculadas ao Regime Geral).

Já a previdência complementar pública foi inovação da Emenda Constitucional nº 41/03. Esta Emenda, que ficou conhecida como reforma da previdência, atingiu quase que exclusivamente os RPPS, isto é, mudou as regras de aposentadoria dos servidores públicos. Dentro das novas regras já válidas para aqueles que ingressam hoje no serviço público federal, está o fim da integralidade e o fim da paridade ativo x inativo.

Recentemente, em setembro de 2013, o Estado do Ceará publicou a Lei Complementar 123/2013, que dispõe sobre o equacionamento do déficit atuarial do sistema único de previdência social dos servidores públicos, e institui o regime de previdência complementar do Estado. Essa medida reforma o atual modelo de previdência, tentando torná-lo mais sustentável.

1.2 Evidência Empírica

Pode-se observar, com base nos dados da Tabela 1, que em regra as Receitas Previdenciárias não são suficientes para suprir a demanda necessária das despesas previdenciárias. Com isso, faz-se necessário que o Estado periodicamente aporte recursos para que os aposentados e pensionistas continuem a receber mensalmente seus benefícios.

Verifica-se facilmente que, com o passar do tempo, os recursos públicos (aportes) realizados pelo Estado são crescentes. A previdência pública do Estado do Ceará não está sendo mantida apenas com as Contribuições Patronais e dos beneficiários, e conseqüentemente algumas políticas públicas deixam de ser executadas por esse comprometimento orçamentário/financeiro.

Tabela 1. Análise do Saldo Previdenciário do RPPS do Estado do Ceará

Ano	Receita Previdenciária ^a	Despesa Previdenciária	Saldo Previdenciário	Aporte para Cobertura de Déficit
2003	417.698.136,71	376.920.064,54	40.778.072,17	0,00
2004	442.609.149,06	796.335.866,14	-353.726.717,08	0,00
2005	542.930.012,68	883.071.934,39	-340.141.921,71	326.877.572,90

2006	560.737.845,03	1.006.037.591,07	-445.299.746,04	398.573.801,29
2007	564.160.057,37	995.794.888,78	-431.634.831,41	544.024.674,12
2008	730.807.190,23	1.173.122.701,96	-442.315.511,73	446.712.846,22
2009	841.588.989,05	1.281.439.552,53	-439.850.563,48	425.545.510,63
2010	979.532.741,63	1.426.472.005,47	-446.939.263,84	467.806.165,44
2011	1.002.385.855,79	1.589.786.534,26	-587.400.678,47	620.447.346,22
2012	1.150.048.244,19	1.955.201.551,76	-805.153.307,57	799.097.053,29

Fonte: Portal da Transparência do Estado do Ceará

^a são compostas pelas contribuições patronais e dos servidores públicos

Ademais, enquanto o montante das Receitas Previdenciárias teve um incremento de 175%, o total das Despesas Previdenciárias sofreram um aumento de 418% para o mesmo período, de 2003 a 2012. Fica evidente que a previdência ficará insustentável caso tais projeções permaneçam nos próximos exercícios.

Com base no exposto acima, verifica-se que a reforma no regime de previdência dos servidores públicos é imprescindível para tentar equilibrar as contas da previdência estadual.

2 Metodologia Utilizada

2.1 Sustentabilidade Fiscal

O interesse por mensurar estatisticamente sobre a solvência ou sustentabilidade da dívida de uma entidade governamental, a partir de séries temporais de receitas, gastos ou déficits consiste em um mainstream em finanças públicas. O tema é de fundamental importância, pois está relacionado com o equilíbrio das contas públicas, uma vez que a previsão de gasto previdenciário será cerca de 14% do PIB em 2030, de acordo com Oliveira, Beltrão & Pasinato (1999).

O conceito de sustentabilidade fiscal, quando relacionado ao grau de endividamento público, está ligado a um acompanhamento da política governamental a fim de se evidenciar se o governo está trilhando um caminho de endividamentos excessivos e, desta forma afastando os investidores.

A austeridade intertemporal passou a entrar na agenda de diversas economias, principalmente as desenvolvidas, a partir dos anos 90. No Brasil, o

tema ganhou força no início do século XXI. Percebe-se que tal literatura é recente, com diversas técnicas econométricas, mas todas derivadas de um mesmo conceito teórico que é a restrição orçamentária intertemporal como condição de equilíbrio a ser atendida com o objetivo de se assegurar a solvência de uma política fiscal. A diferença entre as Receitas e Gastos correntes do governo mais as despesas com pagamentos de juros devem ser iguais à variação da dívida pública, para um período específico.

Considerando uma economia com infinitos períodos, a restrição orçamentária no período t pode ser expressa da seguinte forma:

$$B_t = (1 + rt) B_{t-1} + (G_t - R_t) \quad (1)$$

Na equação acima, B_t é o valor do estoque da dívida no período t , r_t representa a taxa de juros da dívida pública em determinado período, G_t representa os gastos nominais do Governo em bens e serviços (exceto as despesas financeiras) em t . A arrecadação nominal, incluindo os tributos, em t é representada pela variável R_t .

2.2 Teste Empírico da Função de Reação Fiscal

O principal objetivo deste trabalho é a análise da solvência através da função de reação fiscal, utilizando a metodologia aplicada por Bohn (1988, 2007). Também serão realizados testes preliminares, como o de estacionariedade. A metodologia utilizada consegue captar a resposta, tanto positiva quanto a negativa, na geração de superávit primário no período corrente, quando há um choque na dívida pública no período anterior. Além disso, ela também está bem especificada econometricamente para eventuais quebras estruturais e de sazonalidade.

A função resposta proposta por Bohn (1998, 2007), inicialmente, era associada a problemas fiscais, porém foi adaptada para questões previdenciárias e ficou definida pela relação que segue:

$$sp_t = \mu + \alpha edp_{t-1} + \beta \widetilde{dp}_t + \gamma \widetilde{rp}_t + \varepsilon_t \quad (2)$$

Na equação (2), o sp_t representa o saldo previdenciário mensal em t (arrecadação líquida previdenciária em determinado período, rp_t , menos as despesas previdenciárias no mesmo período, dpt). O rpt representa o desvio

das receitas previdenciária no período t , já o dp_t é o desvio das despesas previdenciárias em determinado período. Importante destacar que tais desvios são em relação aos valores obtidos via filtro de Hodrick-Prescott.

O edp_t consiste no estoque da dívida previdenciária em t , como razão do PIB acumulado dos 12 últimos meses. Essa técnica é utilizada para minimizar o efeito da sazonalidade, além de grande parte da literatura existente na área de política fiscal utilizar os dados acumulados em 12 meses, uma vez que os principais estudos utilizam periodicidade anual.

Os valores esperados para os coeficientes especificados na resposta fiscal acima (2) são $\beta < 0$ (para a despesa previdenciária) e $\gamma > 0$ (para a arrecadação previdenciária). Com $\alpha > 0$ tem-se a condição de sustentabilidade do regime.

3. Exercício Empírico

3.1 Base de Dados

Os dados utilizados neste trabalho são a *receita previdenciária*; *despesa previdenciária*; *aporte do Estado para cobertura de déficits*; e o total da receita corrente. Essas variáveis possuem frequência bimestral e foram obtidas entre 2003 e 2012, tendo portanto 60 observações. Todas elas foram coletadas dos anexos I e V do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que deve ser publicado de forma bimestral, inclusive nos sites institucionais do Governo do Estado. Deve-se destacar que os benefícios de natureza assistencial não estão no escopo deste trabalho.

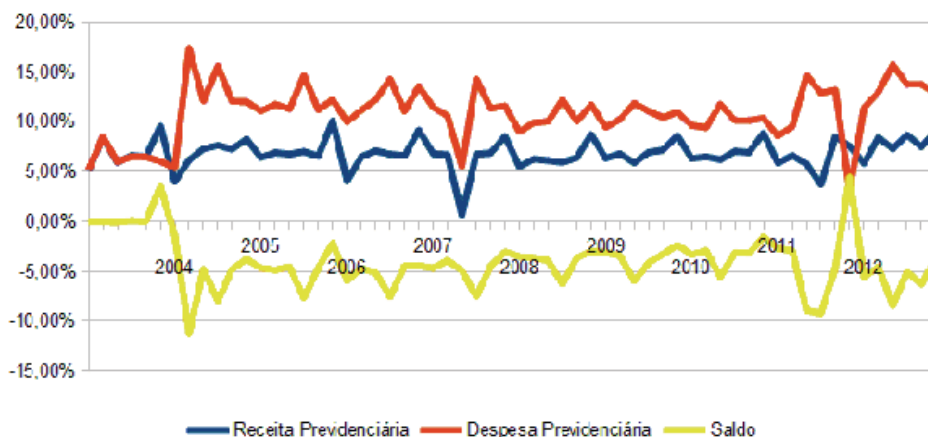
Também existem as variáveis da receita e da despesa filtradas, utilizando o filtro Hodrick Prescott – HP. Elas compõem o cálculo do desvio da receita e da despesa, respectivamente.

A *receita previdenciária* é o total dos recolhimentos do Governo para a previdência, que é de 22%, e dos contribuintes previdenciários, que é de 11% do respectivo salário. Já a *despesa previdenciária* corresponde aos benefícios previdenciários concedidos, tais como a aposentadoria, pensão, entre outros.

No Gráfico 1 estão as séries de Receitas, Despesas e Saldo Previdenciário, por bimestre, em razão da Receita Corrente do Estado do Ceará. Pode-se constatar que, a partir de 2004, o Saldo Previdenciário do RPPS do Estado do Ceará quase sempre foi deficitário, contendo poucos bimestres como ex-

ceção.

Gráfico 1. Receita, Despesa e Saldo Previdenciário em razão da Receita Corrente



Fonte: Portal de Transparência do Estado do Ceará

Por fim, deve-se reconhecer que o estudo se limita a aspectos econômicos e financeiros de um tema complexo que tem implicações sociais e políticas. Assim, o presente modelo limitou-se a analisar o déficit da previdência social considerando as principais variáveis que influenciam a arrecadação do RPPS e os seus benefícios.

3.2 Estatísticas Descritivas

De início, há uma premissa importante associada ao conjunto de variáveis financeiras a serem aqui utilizadas. Trata-se do princípio financeiro do valor presente no qual todos os valores monetários devem representar o *quantum* em um período específico. As variáveis financeiras utilizadas foram compiladas em termos nominais enquanto o modelo econométrico, utilizado neste trabalho, necessita de termos reais. Então, para as estatísticas envolvidas, as variáveis financeiras foram deflacionadas pelo índice nacional de preços ao consumidor INPC, que, no caso brasileiro, tem maior relação com a cesta de consumo típica dos ativos e aposentados do INSS.

A Tabela 2 reporta algumas estatísticas descritivas relevantes das séries bimestrais ajustadas de receitas e despesas previdenciárias, bem como da Receita Corrente, de 2003 a 2012.

Tabela 2. Estatística Descritiva das principais séries macroeconômicas a, b

Métrica	Receita Previdenciária	Despesa Previdenciária	Receita Corrente
Média	R\$ 151.064.758,53	R\$ 239.154.340,36	R\$ 2.194.136.504,87
Desvio Padrão	R\$ 48.913.930,78	R\$ 75.493.824,73	R\$ 446.557.492,18
Coeficiente de Variação	0,3238	0,3157	0,2035
Mínimo	R\$ 12.586.705,48	R\$ 88.031.517,00	R\$ 1.469.597.816,37
Máximo	R\$ 277.296.024,72	R\$ 416.152.093,69	R\$ 3.097.852.048,94
Taxa de Crescimento	311,99%	432,92%	175,58%

^a Valores das rubricas previdenciárias e da Receita Corrente, atualizados pelo INPC (IBGE), atualizados a preço de dezembro de 2012 (série temporal do 1º bimestre de 2003 ao 6º bimestre de 2012, 60 observações bimestrais).

^b Fonte: Portal de Transparência do Estado do Ceará e Banco Central do Brasil (BACEN), elaborado pelo autor.

Pode-se perceber que os valores médios das receitas previdenciárias são consideravelmente inferiores aos da despesa. Além disso, as despesas previdenciárias apresentam uma taxa de crescimento bastante superior às da receita previdenciária e da receita corrente. Analisando apenas essas evidências, constata-se que a preocupação com a sustentabilidade do RPPS do Estado do Ceará é pertinente.

3.3 Apresentação do Modelo Teórico

A metodologia para testar a solvência da Previdência pública do Ceará será baseada na estimação da função de reação fiscal, conforme descrita por Bohn (1998), cuja técnica utilizada consiste em estimar a seguinte equação:

$$SUPREVRECORR_t = f(DEBRCORR_{t-1}, DESVREC_t, DESVDESP_t)$$

O *Superávit* ou *déficit* previdenciário está relacionado com o montante das receitas ou despesas previdenciárias, bem como com a dívida no

período anterior.

O Resultado previdenciário (*SUPREVRECORR*) é a variável dependente. *DEBRCORR*, *DESVREC* e *DESVDESP* são as variáveis explicativas. Espera-se relação direta entre a variável dependente e cada uma das explicativas.

A forma matemática estatística é dada pela equação linear:

$$SUPREVRECORR_t = \beta_0 + \beta_1 DEBRCORR_{t-1} + \beta_2 DESVREC_t + \beta_3 DESVDESP_t + \varepsilon_t \quad (5)$$

Onde:

<i>SUPREVRECORR</i>	= (Resultado do saldo previdenciário / Receita Corrente)
<i>DEBRCORR</i>	= (Aporte de Recurso do Estado / Receita Corrente)
<i>DESVREC</i>	= (Receita Previdenciária / Receita Corrente) – Receita Filtrada ¹
<i>DESVDESP</i>	= (Despesa Previdenciária / Receita Corrente) – Despesa Filtrada ¹
β_0	= coeficiente linear ou intercepto, a ser estimado
β_1, β_2 e β_3	= respectivos coeficientes angulares de cada variável explicativa, a serem estimados
ε	= termo estocástico

¹ Receita e Despesa com aplicação do filtro Hodrick Prescott - HP

3.4 Exercício preliminar: Teste de estacionariedade

O primeiro teste preliminar consiste em analisar a estacionariedade na série bimestral de déficit previdenciário corrente. Para realizar tal análise, utilizou-se o teste de raiz unitária Dickey-Fuller Ampliado (ADF), com intercepto, pressupondo que há dívida no período anterior. A utilização deste teste com intercepto é o utilizado pela literatura. O resultado desse teste está

exposto na Tabela 3.

Tabela 3. Resultado do teste de estacionariedade do Saldo Previdenciário a, b, c

Teste	Hipótese Nula	Output	Resultado
Argumented Dickey-Fuller	Não possui raiz unitária	P-valor (0,0003)	Sistema é Solvente

^a Valores das rubricas previdenciárias e da Receita Corrente expressos em reais constantes, atualizados pelo INPC mensal, a preço de dezembro/2012 (série temporal de janeiro de 2003 a dezembro de 2012, 60 observações bimestrais).

^b Fonte: Portal de Transparência do Estado do Ceará e Banco Central do Brasil (BACEN), elaborado pelo autor.

^c Especificação do teste: inclusão apenas de intercepto.

O teste ADF sugere uma série estacionaria, o que indica a sustentabilidade do regime previdenciário, uma vez que rejeita a hipótese nula de presença de raiz unitária.

3.5 Função de Reação Fiscal – Resultados da Análise

O arcabouço de resposta fiscal proposto em Bohn (1998, 2007) em sua versão sem quebras estruturais visa agregar na análise de solvência, captando a resposta positiva ou negativa na geração de superávit primário no período corrente, dado um choque na dívida pública no período anterior.

No presente estudo, faremos a estimação para dois períodos distintos. Logo teremos duas funções de resposta, a primeira para o período 2004 a 2012, e a segunda para o período de 2008 a 2012, para ambas a periodicidade dos dados são bimestrais. Utilizou-se a regressão por MQO (Mínimos Quadrados Ordinários) e passaremos a analisar isoladamente os resultados para cada um dos respectivos períodos.

a) Período 2004 a 2012

A regressão por MQO resultou na seguinte equação estimada:

Tabela 4. Resultado da Estimação do arcabouço da função resposta fiscal – 2004 a 2012

SUPREVRECORR = β_0 + β_1 DEBRCORR(-1) + β_2 DESVREC + β_3 DESVDESP + ε					
β_0	-0.040978	(0.0000)	β_1	-0.072610	(0.0605)
β_2	1.009975	(0.0000)	β_3	-1.013065	(0.0000)
Outros outputs					
R ² Ajustado: 0.922372			Prob (F-statistic): 0.000000		
R ² 0.927547					

Valores das rubricas previdenciárias e da Receita Corrente em reais constantes, atualizados pelo INPC mensal, a preço de dezembro/2012.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Resultado do teste de significância individual reportado entre parênteses.

Parâmetro significativo a 10%

Aplicando o teste de significância individual (teste “t”) nos parâmetros do modelo, percebe-se que todas as variáveis são significantes, caso seja considerado um nível de confiança de 90%. Dessa forma, todas são relevantes para explicar o Saldo Previdenciário do RPPS do Estado do Ceará. Com relação ao teste de significância global (teste “F”), percebe-se que houve a rejeição da hipótese nula, indicando que o modelo é válido.

Pode-se constatar, também, que o modelo possui poder de explicação (R²) superior a 92%, ou seja, o percentual das variações da variável dependente é explicado pelas variáveis independentes do modelo, em um percentual bastante representativo.

A principal conclusão, contudo, consiste na redução do **Saldo Previdenciário** em t, quando de um aumento em t – 1 da dívida previdenciária acumulada, ou seja, $\beta_1 < 0$, uma evidência de insolvência do RPPS dos Servidores do Estado do Ceará, para o período de 2004 a 2012.

Para a situação previdenciária ser considerada solvente, o coeficiente angular β_1 deveria ser superior a 0 (zero).

b) Período 2008 a 2012

A regressão por MQO resultou na seguinte equação estimada:
Tabela 5. Resultado da Estimação do arcabouço da função resposta fiscal – 2008 a 2012

$\text{SUPREVRECORR} = \beta_0 + \beta_1 \text{DEBRCORR} (-1) + \beta_2 \text{DESVREC} + \beta_3 \text{DESVDESP} + \varepsilon$			
β_0	-0.038496 (0.0000)	β_1	-0.064812 (0.1377)
β_2	1.013890 (0.0000)	β_3	-1.027364 (0.0000)
Outros outputs			
R ² Ajustado: 0.952104		Prob (F-statistic): 0.000000	
R ² : 0.957236			

Valores das rubricas previdenciárias e da Receita Corrente em reais constantes, atualizados pelo INPC mensal, a preço de dezembro/2012.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Resultado do teste de significância individual reportado entre parênteses.

Parâmetro significativo a 10%

Aplicando o teste de significância individual (teste “t”) nos parâmetros do modelo, percebe-se que apenas a variável explicativa DEBRCORR (-1) não é significativa, considerando um nível de confiança de 90%. Com relação ao teste de significância global (teste “F”), percebe-se que houve a rejeição da hipótese nula, indicando que o modelo é válido.

Pode-se constatar, também, que o modelo possui poder de explicação (R²) superior a 95%, ou seja, o percentual das variações da variável dependente é explicado pelas variáveis independentes do modelo, em um percentual bastante representativo.

Com relação ao período em análise, pode-se afirmar que os resultados não sinalizam insolvência, sendo inconclusivos, porém contata-se que houve negligência com relação a gestão previdenciária. Deve-se observar que a dívida não é representativa para o modelo a um nível de significância de 5%. Nesse cenário, não há preocupação com a geração de superávit previdenciário, mesmo com o aumento da dívida.

4 Considerações Finais

As variáveis coletadas para o Sistema de Previdência dos Servidores

Públicos do Estado do Ceará apresentam atualmente uma situação deficitária onde são aportados mensalmente uma grande quantidade de recursos que poderiam ser empregados em outras áreas. Tais aportes complementam o total das receitas previdenciárias arrecadadas para o pagamento da folha de aposentados e pensionistas.

Ademais, além de não ampliar a quantidade de contribuintes, o Governo também não tem aumentado o valor da contribuição, com o incremento das alíquotas, não impulsionando o total das receitas previdenciárias e consequentemente não reduzindo o déficit previdenciário.

Importante destacar que o valor do déficit acumulado da previdência pública estadual, no período de 2003 a 2012, ultrapassou 5,2 Bilhões de Reais, a valores presentes. Um montante elevado comparado com as riquezas produzidas pelo nosso Estado, como também impensável admitir a cobrança de mais impostos para a manutenção da Previdência de seus servidores. Vale lembrar que esta significativa alocação do PIB em previdência, apesar de demonstrar melhoria no atendimento das questões sociais, é onerosa quando representa a não aplicação de recursos em atividades geradoras de retornos mais expressivos ao crescimento do Ceará. Uma vez que há um custo fiscal considerável para a sociedade, pois quando o regime apresenta déficit, este é financiado pelo Governo. Torna-se imprescindível ponderar se este sistema é capaz de apresentar reações positivas na tentativa de equilibrar-se por conta própria, ou ao menos reduzir sua dependência do estado.

Deve-se ficar claro que reformas paramétricas trazem avanços ao equilíbrio financeiro e da previdência social, mas podem não ser eficazes no longo prazo, dado que as receitas e despesas previdenciárias são sujeitas a inúmeras variáveis em constante mutação.

A constatação aqui obtida sugere que o saldo previdenciário do RPPS do Estado do Ceará é insolvente, quando analisado o intervalo de 2003 a 2012. Com relação ao período pós-2008, não se pode afirmar que há insolvência do regime, pois os dados são inconclusivos. Mas pode-se perceber que não há uma política ativa de preocupação com o aumento da dívida previdenciária.

5 Referências Bibliográficas

ARBACHE, Jorge Saba. Informalidade, Encargos Trabalhistas e Previdência

Social. In: _____. **Base de Financiamento da Previdência Social: alternativas e perspectivas.** – Brasília: MPS, 2003. (Coleção Previdência Social, Série Estudos; v. 19).

_____; _____. **Impactos Macroeconômicos e sobre o Bem-Estar da Reforma da Previdência no Brasil:** Um Enforque em Equilíbrio Geral Computável. In: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional. (Org.). Finanças Públicas. Brasília- DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Base de Financiamento da Previdência Social:** alternativas e perspectivas. – Brasília: MPS, 2003. (Coleção Previdência Social, Série Estudos; v. 19).

BRASIL. Resolução nº 3.922, de 25 de novembro de 2010. Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos regimes próprios de previdência social instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br>>. Acesso em 17 de dez. 2013.

GIAMBIAGI, F.; Zylberstajn, H.; Afonso, L. E.; Souza, A. P.; Zylberstajn, E. **Impacto De Reformas Paramétricas Na Previdência Social Brasileira:** Simulações Alternativas. Revista Pesquisa e Planejamento Econômico, v.37, n.2, agosto de 2007.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria Básica.** 3. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

NOGUEIRA, Narlon. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos RPPS:** De Princípio Constitucional a Política Pública de Estado. Brasília: Ministério da Previdência Social, 2012. 336 p.

OLIVEIRA, A. **Análise dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios Cearenses à Luz do Índice de Desenvolvimento Previdenciário (IDP)** – 2006 a 2008. 2011. Dissertação. Universidade Federal do Ceará. Mestrado

em Economia do Setor Público.

SIMONASSI, A.; e ARRAES, R. (2007). **Função de Resposta Fiscal, Múltiplas Quebras Estruturais e a Sustentabilidade da Dívida Pública no Brasil**. Anais do XXXV Encontro Nacional de Economia da ANPEC, Recife-PE.

SIMONASSI, A.; MATOS, Paulo; e PINTO, Fabíola (2007). **Análise de Solvência do Regime Geral da Previdência Social no Brasil**. Instituto de Pesquisas Econômicas da USP. Vol.43 no.2, São Paulo, Apr./June (2013).

SIMONASSI, Andrei; ARRAES, Ronaldo de A.; MENEZES, Francisca L. S.; ARAUJO, Denise X. **Solvência e Reação Fiscal das Administrações Públicas Municipais no Brasil**. PPP – Planejamento e políticas públicas, nº 39, Brasília. 2012.

A Nova Contabilidade Pública e a Mensuração das Receitas Tributárias sob o Enfoque Patrimonial: Perspectivas para a Atuação dos Tribunais de Contas no Controle da Renúncia Fiscal¹

The New Public Accounting and Measurement of Tax Revenues under the Asset Approach: Perspectives for the Actuation of the Courts of Auditors in the Control of Tax Waiver.

João Paulo Vasconcelos Rocha²
Vitor Gonçalves Pinho³

Resumo

As novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público foram concebidas para resgatar a função precípua de controle do patrimônio governamental. Este trabalho analisa a repercussão da nova metodologia de mensuração contábil das receitas públicas no mister fiscalizatório exercido constitucionalmente pelos Tribunais de Contas. A abordagem recai sobre o controle das Cortes de Contas sobre as renúncias fiscais concedidas pelo Poder Executivo. Isso porque tais benesses fiscais podem impactar, em desfavor do erário, o equilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos vigentes, pactuados anteriormente à desoneração tributária concedida aos contratados. A proposta é a de fomentar o debate acerca do papel assumido pelos Tribunais de Contas no resguardo do erário, atuação essa consubstanciada na possibilidade determinação do reequilíbrio da equação econômico-financeira contratual, ocasionando, destarte, economia de recursos para os cofres públicos.

Palavras-chave: Controle; Receitas Públicas; Tribunais de Contas; Renúncias Fiscais; Equilíbrio Econômico-Financeiro; Economia de Recursos.

1 Artigo adaptado em trabalho premiado no III Concurso Nacional de Monografias do TCE/CE.

2 Bacharel em Ciências Contábeis Pós-graduado em Contabilidade Pública Mestre em Economia Contador da Universidade Federal do Ceará

3 Bacharel em Ciências Contábeis Pós-graduado em Administração Pública e Auditoria Governamental Auditor Federal de Controle Externo do TCU

Abstract:

The new accounting standards applied to the public sector were designed to rescue the primary function of control of the government patrimony. This paper analyzes the impact of new accounting measurement methodology of public revenues in the fiscalization, constitutionally exercised by the Courts of Auditors. The approach rests on the control of the Courts of Auditors on tax waivers granted by the Executive. This is because such fiscal largesse can impact, to the detriment of the exchequer, the economic and financial balance of existing administrative contracts previously agreed to the tax exemption granted to contractors. The proposal is to stimulate debate about the role played by the Courts of Accounts in the protection of the treasury, operations such determination embodied in the possibility of restoring the contractual economic-financial equation, leading, Thus, resource savings for the public purse.

Keywords: Control; Revenue; Courts of Auditors; Tax waivers; Economic and Financial Balance; Resource Economics.

Introdução

De forma a integrar a Administração Pública no processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao regramento internacional, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184/2008, inaugurando assim uma nova maneira de pensar a Contabilidade Pública no Brasil.

A referida Portaria determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a realização de estudos e debates, conjuntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que resgatassem para o ramo da Contabilidade Pública nacional função primordial da Ciência Contábil, qual seja, a de controle quantitativo e qualitativo do patrimônio público.

Dos debates e discussões realizados advieram (a priori) dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), todas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Diante dessa ampla base normativa, a Secretaria do Tesouro Nacional passou a publicar quase que anualmente manuais de procedimentos contábeis, dentre os quais se destaca, dado o escopo deste trabalho, a Portaria STN nº 664/2010, aplicável ao exercício financeiro de 2011, a qual preconiza uma nova metodologia para a mensuração e o registro contábil das receitas públicas tributárias, que, a

partir de então, devem ser evidenciadas também sob o enfoque patrimonial, ou seja, já no momento do lançamento do tributo, e não apenas quando da arrecadação do gravame (enfoque orçamentário).

É nesse contexto que se insere este trabalho, em cujo transcorrer se procurará responder ao seguinte problema de pesquisa: a nova metodologia de evidenciação contábil das receitas tributárias – a serem registradas sob o enfoque patrimonial, já no momento do lançamento fiscal – repercute em que medida nas atividades fiscalizatórias exercidas constitucionalmente pelos Tribunais de Contas brasileiros?

O objetivo principal do estudo será o de demonstrar que o registro de receitas tributárias, já no estágio do lançamento, reconhecendo-se assim o direito do Ente Federativo a receber determinado numerário do contribuinte, apresenta-se como nicho de fiscalização valioso para as Cortes de Contas, no tocante ao controle monetário das renúncias fiscais concedidas pelo respectivo Poder Executivo, cotejando-se a isso eventuais desequilíbrios, em desfavor do erário, na equação econômico-financeira de contratos administrativos anteriormente avençados com os beneficiados por concessão fiscal.

Ressalve-se que, dado o escopo deste trabalho, bem como a situação posta no estudo de caso, considerar-se-á que o ente tributante concesso de desonerações de impostos é o mesmo contratante dos serviços prestados pelas empresas beneficiadas, as quais, face às benesses recebidas, tiveram seus custos operacionais reduzidos, sendo válido frisar que tais custos estão inseridos a maior (sem a dedução relativa ao benefício tributário) na composição dos preços preteritamente contratados.

Em outras palavras, a hipótese aqui levantada é a de que a desoneração tributária concedida a determinado grupo de contribuintes (v.g., empresas construtoras), mediante extinção de crédito fiscal já lançado contabilmente como receita pública, ocasiona, para os beneficiados, diminuição de seus custos operacionais (insumos), mitigação essa que deve ser obrigatoriamente refletida no preço de eventuais serviços contratados – anteriormente à desoneração fiscal concedida – pelo ente estatal.

Trata-se, portanto, de restabelecer o equilíbrio econômico e financeiro entre contratado (empresa beneficiada pela renúncia fiscal) e contratante (ente tributante), em razão da diminuição dos custos dos insumos utilizados pelo primeiro na prestação de serviços ao segundo face à desoneração tributária, tudo em consonância à cláusula rebus sic stantibus, que garante a

possibilidade de alteração das cláusulas financeiras contratuais sempre que as condições iniciais forem modificadas.

Nesse ponto justifica-se a relevância do tema, já que o controle quantitativo das renúncias de receitas – que agora devem ser registradas sob o enfoque patrimonial – é campo fértil e promissor para a atuação dos Tribunais de Contas, no que tange particularmente à promoção da economia de recursos públicos devidos em face de contratos administrativos (vigentes) mantidos com contratados atingidos favoravelmente pelas benesses fiscais.

Ao final, será apresentado breve estudo de caso referente à edição de lei ordinária nº 15.066, promulgada em 2011 pelo Estado do Ceará, na qual se concederam isenção e remissão de imposto estadual (IPVA) sobre veículos pesados utilizados por empresas do ramo da construção civil, naturais contratadas do Poder Público local. O fito é o de descrever, pragmaticamente, como se materializa o instituto da renúncia fiscal no orbe estadual, discorrendo-se no ensejo sobre possível atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

1 Registro Contábil das Receitas Tributárias sob o Enfoque Patrimonial

Por muitos anos preponderou a tese de que a receita governamental deveria ser contabilizada apenas quando do ingresso de valores nos cofres públicos, ou seja, somente quando arrecadada. O raciocínio utilizado por nossos contabilistas se arrimava no fato de o art. 35, I, da Lei 4.320/64, preconizar que pertenceriam ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas.

Com isso, passou-se a conferir à Contabilidade Pública um viés estritamente orçamentário, voltado para o controle exclusivo do orçamento e de sua execução durante o exercício financeiro, postura essa que relegava a segundo plano a função primeira da Ciência Contábil (da qual a Contabilidade Pública é ramo), a saber, a de controle do patrimônio, in casu, do patrimônio público.

Muitos são os dispositivos normativos que contraditam a exegese outrora encampada pelas setoriais públicas de contabilidade. A título de exemplo, o art. 85, da própria Lei nº 4.320/64, aponta para a função de controle do patrimônio pela Contabilidade Pública, in verbis:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, observa-se que a Contabilidade Pública deve não apenas se ater ao orçamento governamental e a suas alterações financeiras, mas também registrar e evidenciar fatos ocorridos no interior da Administração Pública que transmutem de algum modo a composição patrimonial da res pública, tais como aqueles que representam receitas públicas.

Nesse ponto, salienta-se que a execução da receita pública compreende três estágios, quais sejam, lançamento, arrecadação e recolhimento, cada um evidenciando o comportamento da receita de forma a facilitar o conhecimento e a gestão do ingresso final dos recursos (PALUDO, 2011).

Na dicção do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento fiscal é entendido como o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito”. Ao seu turno, preceitua o art. 52 da Lei 4.320/64 que “são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato”.

Do exposto, pode-se concluir que a receita tributária deve ser registrada contabilmente já no momento do correspondente lançamento fiscal, vale dizer, antes do efetivo pagamento pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao Fisco. Trata-se, assim, de evidenciar na Contabilidade o direito governamental de receber determinado tributo, já devidamente quantificado e identificado com o respectivo devedor.

Logo, não é o ingresso do recurso nos cofres públicos que determinará o momento do registro contábil da receita (enfoque orçamentário), mas a ocorrência do respectivo fato gerador (enfoque patrimonial), o que, aplicado à realidade das rendas tributárias, indica ser a etapa do lançamento fiscal como a adequada para tal evidenciação. Nesse sentido, são as palavras da Secretaria do Tesouro Nacional, consoante Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), anexo II:

Assim, com o objetivo de evidenciar o impacto dos fatos modificativos no patrimônio, deve haver o registro da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa) em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no art. 35 da Lei nº 4.320/64. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as variações patrimoniais e a execução orçamentária ocorridas na entidade. (2010, p. 12).

Ainda de acordo com o MCASP – a ser observado por todos os entes federativos no tocante à realização de procedimentos contábeis – a variação patrimonial aumentativa (receita pública, grosso modo) deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento (2010, p. 23).

Não se trata de mera formalidade a ser cumprida; a inobservância de tal regra de reconhecimento da receita governamental conduz, nos termos insculpidos pela STN no referido Manual de Contabilidade, a efeitos demasiadamente nocivos para a escorreita evidenciação das finanças do órgão ou entidade, *in litteris*:

A falta de registro de direitos e obrigações oriundas de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente. (MCASP – ANEXO II, 2010, p. 27)

Segundo o Tesouro Nacional, ainda no bojo do referenciado manual de procedimentos, há três momentos em que determinada variação patrimonial aumentativa (receita) pode ser reconhecida contabilmente: antes, depois ou no momento da arrecadação do respectivo numerário. Dado o escopo deste trabalho, transcreve-se o caso específico em que o reconhecimento contábil da receita governamental se dá antes da correspondente arrecadação.

A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Nesse caso, registra-se a débito o reconhecimento do direito e a crédito uma variação patrimonial aumentativa no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que acontecerá futuramente. Assim, quando ocorrer a arrecadação [...] o que acontece patrimonialmente é a troca de um direito por caixa, constituindo uma variação patrimonial qualitativa. (MCASP – Anexo II, 2010, p. 28)

Assim como o tributo ilustrado pela STN, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a ser abordado neste trabalho quando do estudo de caso, possui fato gerador certo, conhecido e anual, o que lhe permite ser lançado de ofício, ou seja, realizado “por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo” (MACHADO, 2007, p. 203).

Vale dizer, é dever inescusável do agente administrativo responsável, à luz dos ditames normativos até aqui analisados, fazer providenciar anualmente o lançamento fiscal e, por conseguinte, o devido registro contábil afeto ao direito de o Fisco estadual receber os valores dos sujeitos passivos (plenamente identificados) detentores da propriedade de veículos automotores. A esse respeito se veja o que dispõe o MCASP, anexo II:

A entidade deve analisar a lei tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o fato gerador (ou evento tributário) para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo em leis ou regulamentos, o evento tributável é:

[...]

(f) Para os tributos sobre propriedades, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se o tributo é lançado periodicamente. (MCASP – Anexo II, 2010, p. 49-50)

Somente assim, a partir de registros contábeis que espelhem fidedigamente o montante de recursos recebíveis a título de determinado imposto pelo ente federativo, é que se poderá controlar o índice de efetiva arrecada-

ção de determinada exação em cotejo aos respectivos lançamentos fiscais, bem como possíveis desonerações tributárias concedidas pelo Poder Executivo, muitas vezes materializadas à revelia da necessária transparência.

Tal raciocínio é perfilhado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme decisão plenária emanada nos autos do Acórdão nº 158/2012, cujo voto condutor asseverou pelo seguinte:

Atualmente, o registro do crédito a receber somente é feito depois de inscrito em dívida ativa. Mas é somente neste momento que o setor público deve evidenciar os valores a receber? Como se pode saber quanto dos créditos cobrados/lançados foram arrecadados antes de se inscrever em dívida ativa? Esta informação não tem transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas e realizadas pela STN visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela fazenda pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa.

[...]

A ausência de controle e evidenciação contábil dos créditos a receber favorece a ocorrência de fraudes nos diversos sistemas da administração pública federal que controlam os valores a receber das autarquias, agências reguladoras, Receita Federal, Procuradorias e demais órgãos e entidades que arrecadem receitas públicas. Não são raros os casos veiculados na imprensa de baixas indevidas em sistemas de multas dos Detran, por exemplo, ou de débitos de IPTU, IPVA e outros créditos da fazenda pública. O controle contábil desses créditos por meio dos balanços e demonstrações contábeis permite evidenciar os montantes de créditos baixados, esta informação importante para uma fiscalização eficiente por parte dos órgãos de controle interno e do Tribunal de Contas da União.

[...]

Ante o exposto, considero inegável a importância, para uma gestão eficiente, do controle patrimonial e transparência dos créditos tributários a partir da fase do lançamento e dos demais créditos a partir da ocorrência do fato gerador, e que os procedimentos adotados pela STN não vão de encontro à legislação aplicável à matéria. (grifos nossos)

Logo, pode-se inferir que, se há o controle do quantum de imposto a receber na contabilidade do órgão, para determinado(s) exercício(s) financei-

ro(s), eventuais renúncias de receitas incorridas por esse mesmo ente serão também refletidas contabilmente, mediante redução da cifra antes registrada, o que não poderia ser tão facilmente observado no caso de a respectiva receita pública ser evidenciada somente quando de sua arrecadação, pois, por óbvio, não se poderia efetuar a baixa de valores remidos que sequer houvessem sido contabilizados, tendo em vista o enfoque orçamentário se restringir ao momento da entrada de numerário nos cofres públicos e não ao ateste da ocorrência do fato gerador da receita governamental (lançamento fiscal).

2 Reequilíbrio Econômico-financeiro dos Contratos Administrativos Face à Concessão de Benesses Fiscais

De início, convém conceituar equilíbrio econômico-financeiro contratual como sendo a proporção fixada entre os encargos do contratado e a remuneração que em virtude do cumprimento de tais encargos ele faz jus, devendo tal cláusula ser obrigatoriamente preservada pela Administração durante todo o período de execução do ajuste (BARCHET, 2011).

Joel de Menezes Niebuhr (2012) sustenta inclusive que o direito ao equilíbrio econômico-financeiro encontra guarida constitucional, dado que versado pelo inciso XXI do art. 37, da Constituição Federal.

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. (grifos nossos)

Imperioso realçar que a suscitada equação financeira não é imutável durante o decorrer do contrato administrativo, haja vista a possibilidade de ocorrência de eventos imprevistos após a contratação. Trata-se de aplicação da teoria da imprevisão, que se refere a situações imprevisíveis, inevitáveis e supervenientes à assinatura do contrato, estranhas à vontade das partes, delas desconhecidas, de natureza extraordinária e extracontratual, “provocando forte e insuportável desequilíbrio na equação econômico-financeira” (FARIA

JÚNIOR e BERNARDES, 2010, p. 296).

A referida teoria, de origem doutrinária e jurisprudencial, consubstanciada na cláusula *rebus sic stantibus*, relativiza o princípio *pacta sunt servanda* (os pactos devem ser cumpridos). Isto é, “o vínculo obrigatório gerado pelo contrato somente subsiste enquanto inalterado o estado de fato vigente à época da estipulação” (PAULO e ALEXANDRINO *apud* BARCHET, 2011, p. 518).

Encampando a teoria da imprevisão, a Lei nº 8.666/93, art. 65, II, d, preceitua que os contratos administrativos poderão sempre ser alterados, com as devidas justificativas, e por comum acordo entre as partes, quando:

para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual.

Com relação às hipóteses em que se aplica a teoria da imprevisão administrativa, vazadas no art. 65, II, d, da Lei nº 8.666/93, volta-se a atenção para aquela afeta ao fato do príncipe, tendo em vista os objetivos deste trabalho.

Em linhas gerais, o fato do príncipe decorre de ato geral (normativo – lei, regulamento, entre outros) do Poder Público, não como parte contratual (Estado-administrador), mas como Estado-império (uso de supremacia), sendo definido como “toda determinação estatal, geral, imprevista e imprevisível, positiva ou negativa, que onera substancialmente a execução do contrato administrativo” (MEIRELLES, 2007, p. 254).

De se ressaltar que o direito ao restabelecimento do equilíbrio contratual face à ocorrência do fato do príncipe é extensível a todas as partes contratantes (contratado e Administração), não obstante sejam os particulares os que mais invocam a manutenção da equação econômico-financeira inicial no orbe dos contratos administrativos.

Assim, a Administração Pública, na qualidade de contratante, pode perfeitamente figurar como reclamante do direito ao restabelecimento do

equilíbrio econômico-financeiro da avença, face à minoração dos custos do contratado beneficiado por desoneração fiscal concedida pela própria Administração, no uso de seu poder de império.

Nessa linha, pode-se concluir que a renúncia de receitas tributárias por determinado ente estatal deve, necessariamente, ser cotejada a contratos que o referido órgão tenha com entidades diretamente beneficiadas pela desoneração fiscal. Caso contrário, a Administração poderá incorrer em ato antieconômico às suas próprias finanças, posto que irá remunerar empresa por serviços então prestados a custos menores, comparativamente àqueles constantes inicialmente na avença em execução. Trata-se, portanto, de poder-dever administrativo.

Todavia, ocorre também, muito embora seja mais raro, que os insumos e os custos do contratado sejam minorados. Nesses casos, é a Administração quem faz jus ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato, a fim de reduzir a contraprestação a si devida ao contratado.

Aliás, é dever dos agentes administrativos acompanhar a cotação dos custos do contrato no mercado, com o propósito de identificar variações de preços, para o efeito de instaurar, se for o caso, procedimento para a manutenção da equação econômico-financeira inicial, formada a época da licitação. Se os custos do contrato são minorados e a Administração permanece arcando com os mesmos valores, ela proporciona ganho excessivo ao contratado. Nesses casos, o agente administrativo responsável pelo contrato deve ser, inclusive, penalizado. (NIEBUHR, 2012, p. 883)

Tanto é assim que a possibilidade de revisão dos valores contratados pela Administração, em face da extinção de tributos (renúncia de receita), consta taxativamente na Lei nº 8.666/93, art. 65, §5º, segundo o qual quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

Ademais, aponta nesse sentido a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), a teor do Acórdão 3.269/2011 – Plenário, ao verificar as obras de reforma do estádio do Maracanã:

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator em:

[...]

9.1.2. no caso de a obra de reforma do Estádio do Maracanã ser beneficiada pela isenção fiscal prevista na Lei nº 12.350/2010, o repasse de recursos está condicionado à promoção do reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato 101/2010;

[...]

9.2. determinar à Segecex que, por meio da unidade que entender competente, verifique, em autos específicos, se os contratos para construção, reforma e ampliação dos estádios para a Copa de 2014 financiados pelo BNDES estão ou podem estar se beneficiando da isenção fiscal prevista na Lei 12.350/2010, bem como se os ajustes foram precedidos de termo aditivo para reequilíbrio econômico financeiro das avenças, em proporção aos benefícios fiscais eventualmente concedidos;

Do exposto, resta reforçada a importância do controle das renúncias fiscais pelos Tribunais de Contas, no exercício de controle externo, para que as insígnies Cortes possam mensurar o impacto das aludidas desonerações fiscais nos contratos mantidos pelo Poder Público, visando ao restabelecimento da equação econômico-financeira em favor do erário, mediante determinação às autoridades responsáveis para que revisem, para menor, os preços pactuados.

3 Estudo de Caso

A presente análise recai sobre o art. 1º da Lei estadual nº 15.066/11⁴, que, entre outras matérias de cunho tributário, acrescentou mais uma hipótese de isenção fiscal (inciso X) ao art. 4º da Lei 12.023/92, que dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O dispositivo acrescentado pela Lei estadual nº 15.066/11 isenta do pagamento de IPVA “máquina de terraplenagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas”.

4 Publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará em 27.12.2011. Disponível em <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>> Acesso em 23.05.13

Observa-se, de pronto, tratar-se de renúncia de receita de imposto de competência estadual (IPVA), concedida em caráter não geral, porquanto dirigida a veículos utilizados no ramo da construção civil, portanto, em benefício de determinado grupo de contribuintes.

Foi mais além o art. 1º da Lei estadual nº 15.066/11, acrescentando o §4º ao art. 4º da Lei 12.023/92. Pecando pela falta de rigor formal, instituiu-se ali que a “isenção” prevista no inciso X do *caput* deste artigo aplicava-se a créditos constituídos desde 1º de janeiro de 2008, sem autorização para compensação ou restituição de importâncias já pagas.

Ou seja, versou o novel dispositivo sobre hipótese de extinção do crédito tributário já constituído (alcançando fatos lançados desde 2008), vale dizer, sobre remissão, e não sobre isenção fiscal, como se fez constar erroneamente no texto legal.

Portanto, o art. 1º da Lei estadual nº 15.066/11 instituiu hipóteses de isenção e remissão fiscais, sendo a primeira destinada a excluir (*ex nunc*) o crédito tributário e a segunda, a extinguir-lo (*ex tunc*).

Forçoso realçar, enquanto a hipótese de isenção sequer permite o lançamento fiscal (visto que não há obrigação tributária), a remissão, que é o foco do presente estudo de caso, extingue (perdoa) créditos de IPVA constituídos – portanto, devidos ao Fisco estadual – a partir de 1º de janeiro de 2008, data-base para o lançamento do citado imposto veicular.

É dizer, como a remissão se aplica a débitos pretéritos de IPVA (pós 2008) para com a Fazenda estadual, tais valores, já lançados, se ainda não arrecadados até a data de publicação da lei mencionada, deveriam estar registrados na contabilidade do órgão fazendário como imposto a receber, tendo em vista a exigência contida no art. 52 da Lei nº 4.320/64.

Nesse passo, considera-se que a referida renúncia tributária (remissão), ocorrida no final de 2011, possa ser objeto de verificação e mensuração por parte do Tribunal de Contas competente, que, arrimado na baixa contábil da cifra após a publicação da Lei estadual nº 15.066/11, face ao enfoque patrimonial de evidenciação das receitas governamentais, poderá delimitar a quantia remida e, mais importante, aferir quais contribuintes contemplados pela desoneração mantêm vínculos contratuais com o Estado do Ceará.

A importância de se buscar o nexo acima retratado se explica no fato de que, possivelmente, poderá haver casos em que empresas da construção civil – bastante demandadas nos últimos sete anos pelo Estado para a conse-

cução de suas obras –, beneficiadas pela desoneração de IPVA de suas máquinas automotoras, poderão estar atualmente recebendo por serviços nos quais se embutiu o valor do gravame ora remido, onerando sobremaneira o Estado do Ceará, na qualidade de contratante das obras.

Em outras palavras, o custo com o IPVA anual dessas máquinas pode estar sendo arcado pelo Estado indevidamente, já que os particulares foram desonerados pela Lei estadual nº 15.066/11, o que desequilibrou (em desfavor do contratante) a equação econômico-financeira inicialmente pactuada. Assim, cabe às autoridades responsáveis por eventuais contratos enquadrados nessa condição tomarem providências no afã de restabelecerem a proporção entre o preço do serviço contratado e o custo (então minorado) do particular atingido pela remissão fiscal.

É nesse contexto que se insere o mister fiscalizatório e corretivo das Cortes de Contas, em específico do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), o qual, após a realização dos pertinentes procedimentos de verificação, com fulcro na movimentação contábil afeta à inscrição e baixa de créditos tributários relacionados ao IPVA, poderá contribuir ativamente para a economia de recursos públicos estaduais, mediante expedição de determinação aos jurisdicionados para que promovam a revisão (para menos) dos respectivos contratos administrativos.

4 Conclusão

Este trabalho visou demonstrar que o advento das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, sobretudo da regra que estabelece a evidenciação das receitas públicas sob o enfoque patrimonial (contabilização na fase do lançamento fiscal), contribui de forma decisiva para a atuação fiscalizatória dos Tribunais de Contas, na medida em que lhes permite mensurar o *quantum* tributário objeto da renúncia de receita, aqui ilustrada pela hipótese de extinção do crédito fiscal denominada remissão.

Da mesma forma, comprovou-se que o controle contábil sobre valores afetos a impostos objetos de renúncias fiscais podem auxiliar as Cortes de Contas no cumprimento de função estritamente corretiva, calcada na possibilidade de expedição de determinações a jurisdicionados no sentido de que promovam revisão das cláusulas econômico-financeiras de contratos administrativos mantidos com contratados que tiveram seus custos operacionais

de alguma maneira desonerados pela benesse tributária concedida, fazendo assim com que os Tribunais contribuam ativamente para a economia dos recursos públicos.

Da realização do estudo de caso apresentado, pôde-se extrair a informação de como ocorrem, de fato, as desonerações tributárias no âmbito do estado do Ceará, momento em que se sobressaiu, mais uma vez, a importante função assumida pela Contabilidade Pública no controle patrimonial das renúncias fiscais, já que, como visto no decorrer da análise, há concreta possibilidade de a Lei estadual nº 15.066/11 ter causado desequilíbrios na equação econômico-financeira afeta aos inúmeros contratos mantidos pelo Estado do Ceará (contratante) junto a empresas do ramo da construção civil, as quais foram contempladas com a remissão de créditos (IPVA) constituídos desde o ano de 2008.

Portanto, a análise do caso concreto ratificou o que já se havia delineado nas seções anteriores, ou seja, vislumbrou-se pragmaticamente que o advento da nova regra de controle patrimonial das receitas tributárias – e de suas respectivas renúncias – se constitui em ferramenta imprescindível ao trabalho fiscalizatório e corretivo exercido constitucionalmente pelos valorosos Tribunais de Contas, representados, no caso estudado (remissão de créditos do IPVA), pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

Logo, restou respondido o problema de pesquisa inicialmente proposto: as novas regras contábeis de controle patrimonial de fatos administrativos potencializam de forma nevrálgica as atividades fiscalizatórias exercidas pelas Cortes de Contas.

No tocante às limitações encontradas na feitura deste trabalho, cita-se a escassez de bibliografia nacional especializada na temática renúncia de receitas tributárias, bem como a inexistência de filtros de pesquisa avançada no sítio eletrônico da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, tais como busca de atos normativos por palavras-chave.

Quanto à aplicação prática do presente estudo, propõe-se que o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) promova auditoria específica dos créditos fiscais afetos ao IPVA remido pela Lei estadual nº 15.066/11, para em seguida localizar possíveis casos de desequilíbrios na equação econômico-financeira das avenças contratadas pelo Estado junto aos particulares então beneficiados, no intuito de assim determinar a revisão dos valores em favor do erário, a bem da economia de recursos públicos.

Por derradeiro, sugere-se, para fins de subsídio a futuras pesquisas na área, estudar forma de controlar renúncias fiscais concedidas mediante isenções (caráter não geral), já que nesse caso não há lançamento fiscal, ou seja, sequer o valor renunciado é evidenciado na contabilidade fazendária.

Faz-se também a recomendação de que seja estudada a possibilidade de elaboração de procedimentos-padrão pelo Estado do Ceará para que os responsáveis por contratos administrativos verifiquem, durante toda a execução da avença, eventuais alterações nos custos (para menos) tributários dos particulares contratados, em resguardo ao erário.

5 Referências Bibliográficas

BARCHET, Gustavo. **Direito Administrativo: Teoria e Questões com Gabarito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, em 05 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000. **Brasília**, em 04 de maio de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

_____. Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964. **Brasília**, em 17 de março de 1964; 143º da Independência e 76º da República.

_____. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Brasília**, em 25 de outubro de 1966; 145º da Independência e 78º da República.

_____. Lei nº. 8.666 de 21 de junho de 1993. **Brasília**, em 21 de junho de 1993; 172º da Independência e 105º da República.

_____. Lei nº. 15.066 de 20 de dezembro de 2011. **Ceará**, em 20 de dezembro de 2011.

FARIA JÚNIOR, Cyonil; BERNARDES, Sandro Henrique. **Licitações e Contratos: Teoria, Jurisprudência e mais de 440 questões fundamentadas**.

Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Licitação e Contrato Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação Pública e Contrato Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

Os Tribunais de Contas e a coisa julgada administrativa

The Courts of Accounts and the administrative res judicata

André Garcia Xerez Silva¹

Resumo

Este trabalho visa a discutir a natureza jurídica dos Tribunais de Contas e se suas decisões constituem coisa julgada administrativa. Inicialmente, é estudada a competência destes órgãos com base arranjo institucional delineado pela Constituição Federal de 1988. Em seguida, é analisado o conceito da jurisdição e se é possível se admitir que as Cortes de Contas exerçam função jurisdicional. Finalmente, investiga-se a existência da coisa julgada administrativa e seus limites. Para a elaboração do trabalho, foi utilizada de uma metodologia descritiva, desenvolvida por meio de pesquisa bibliográfica, baseada em livros, artigos acadêmicos e jurisprudência. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva e explicativa.

Palavras-chave: Tribunal de Contas; Jurisdição; Coisa julgada administrativa.

Abstract

This work aims to discuss the legal nature of the Courts of Accounts and if their decisions constitute administrative res judicata. Initially, it is studied the competence of these organs on the basis of institutional arrangement outlined by the Federal Constitution of 1988. Then, it is analyzed the concept of jurisdiction and whether it is possible to admit that the Courts of Accounts exercises jurisdictional function. Finally, it is investigated the existence of the administrative res judicata and its limits. For the preparation of the work, it was used in a descriptive methodology, developed by means of bibliographical research, based in books, scholarly articles and jurisprudence. With regard to objectives, the research is descriptive and explanatory.

Key-words: Courts of Accounts; Jurisdiction; Administrative res judicata.

¹ Mestrando pelo Programa de Pós-Graduação em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogado e coordenador jurídico do Gabinete do Prefeito de Fortaleza.

1 Introdução

O estudo normativo dos Tribunais de Contas à luz da Constituição Federal de 1988, a exemplo das constituições anteriores, revela que o texto constitucional inseriu o Tribunal de Contas da União no capítulo relativo ao Poder Legislativo, com a tarefa de auxiliar o Congresso Nacional na tarefa de realizar o controle externo das receitas e despesas e da execução orçamentária.

Por força do art. 75, os termos impostos pela Constituição da República ao Tribunal de Contas da União serão aplicados, no que couberem, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

A competência que certamente mais consome os trabalhos das Cortes de Contas está prevista no art. 71, II, que trata da competência para julgar as contas de gestão de todo aquele responsável pela gerência do dinheiro público e atue como ordenador de despesa. A amplitude do dispositivo em questão alcança não apenas o destinatário público, mas também o privado, que administra recursos públicos, sendo suficiente para ensejar a responsabilidade de prestar contas, receber, gastar ou guardar dinheiro público. Tal dispositivo revela a atividade desenvolvida pelo Tribunal de Contas que consubstancia sua competência principal, visto que lhe cabe, em última instância, a decisão sobre a regularidade ou irregularidade das contas analisadas.

Não obstante, a Constituição Federal, em seu art. 73, atesta que o Tribunal de Contas da União tem “jurisdição” em todo território nacional. Assim, a competência para julgar contas dos administradores públicos, ao lado da expressão “jurisdição”, tem oferecido margem aos maios amplos debates e controvérsias jurídicas acerca da natureza jurídica dos Tribunais de Contas e se sua atividade se caracteriza como jurisdicional.

Portanto, pretende-se estudar o papel das Cortes de Contas no arranjo institucional brasileiro, bem como a relação de sua competência com a função jurisdicional para, ao final, examinar se é possível se admitir a existência de uma coisa julgada administrativa em decorrência de suas decisões definitivas.

2 Natureza jurídica dos Tribunais de Contas

Do exame dos fundamentos que justificam a existência dos Tribunais de Contas no ordenamento jurídico brasileiro, é possível assentar que sua competência nuclear é operar o controle externo da Administração Pública. Esta afirmação é facilmente constatável ao analisar suas competências traçadas no texto constitucional.

Ainda que a função de controle da gestão pública não esteja catalogada expressamente no rol dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos na Constituição da República de 1988, o art. 5º, §2º revela seu caráter meramente exemplificativo, na medida em que aduz não serem excluídos direitos e garantias decorrentes dos princípios e regime adotados pelo texto constitucional.

Jacoby (2012, p. 41) é um dos autores que defendem o perfil do controle como direito fundamental, porquanto decorrência dos direitos fundamentais de petição aos poderes públicos (art. 5º, XXXIV, CF/88²), de receber dos órgãos públicos informações de interesse coletivo ou geral (art. 5º, XXXIII, CF/88³), da ação popular (art. 5º, LXXIII, CF/88⁴) e de denunciar aos Tribunais de Contas (art. 74, §2º, CF/88⁵).

Assim, é com base nesses dispositivos constitucionais que se conclui pela natureza de direito fundamental a respeito da função de controle, eis que a prestação de contas é corolário do regime republicano. Tanto é assim

2 Art. 5º. (...) 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;

3 Art. 5º. (...) XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

4 Art. 5º. (...) LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

5 Art. 74 (...) § 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

que o art. 34, VII, “d”, da Constituição Federal⁶ vigente, estabelece hipótese de intervenção federal para assegurar a observância do princípio constitucional relativo à prestação de contas da administração pública, direta e indireta.

Enquanto atividade própria e que possui suas peculiaridades, a atividade de controle externo enseja princípios específicos que iluminam seu desempenho, tais quais as funções desempenhadas pelos outros Poderes.

Três eixos essenciais são capazes de se apresentarem como pilares do controle, ratificando sua autonomia científica: princípio da segregação de funções, princípio da independência técnico-funcional e princípio da relação custo/benefício (JACOBY, 2012, p. 44-47). Quanto ao primeiro, traduz-se como a necessidade do exercício do controle ocorrer de forma segregada das demais funções, isto é, o órgão encarregado pelo controle não pode ser encarregado de outras funções. No que concerne ao segundo princípio, deve-se garantir aos agentes de controle independência funcional para proceder às verificações, não podendo estar sujeitos funcionalmente a outras pessoas ou órgãos para aferição do juízo técnico. Em relação ao terceiro aspecto, extrai-se que o custo do controle não pode exceder os benefícios dele decorrentes, haja vista que o controle deve consistir na minimização da probabilidade de falhas ou desvios quanto ao atingimento dos objetivos e metas.

Explicitados o panorama geral sobre a atividade de controle, para nortear os argumentos que passam a ser expostos no sentido de caracterizar a atividade precípua dos Tribunais de Contas como controle externo, há que se lançar mão de alguns conceitos para balizar a matéria. Segundo Michel Mascarenhas (2011, p. 164):

Em termos simples e objetivos, pode-se definir o controle externo como o conjunto de ações de fiscalização exercidas por órgão diverso do ente ou da unidade gestora correspondente às contas fiscalizadas, voltadas à verificação da legalidade e da economicidade em relação ao planejamento e à aplicação dos recursos públicos.

Na esteira desta ideia, Jacoby (2012, p. 120) entende que

6 Art. 74 (...)§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

(...) o sistema de controle externo pode ser conceituado com o conjunto de ação de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprio, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos.

A breve definição proposta permite extrair fundamentalmente que o controle externo residira, portanto, na fiscalização de uma estrutura administrativa por outra alheia à entidade controlada, a fim de investigar a legalidade e correção dos atos examinados.

O conceito de Mascarenhas é específico ao controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, posto que anuncia como finalidade a verificação da legalidade e economicidade em relação ao planejamento e à aplicação dos recursos públicos. Entretanto, Jacoby (2012, p. 121) adverte que o controle externo também é desempenhado pelo Poder Legislativo, por exemplo, através de Comissões Parlamentares de Inquérito, e pelo Judiciário, no julgamento da legalidade dos atos administrativos, ponto no qual costuma colidir sua competência com a dos Tribunais de Contas.

Importante perceber que a classificação do controle externo a partir do órgão que o exerce reforça a ideia de funções típicas e atípicas desempenhadas pelos órgãos da República. Conforme Azambuja (2008, p. 206), “cada órgão exerce principalmente sua função peculiar, porém não exclusivamente, pois pratica atos que por sua natureza pertencem a função diversa.” O postulado da separação de poderes, que na verdade se trata de separação de funções, conforme exaustivamente posto, não significa uma separação absoluta. A distinção de órgãos, segundo a especialização de suas funções, impõe uma cooperação entre si à vista de atender o principal fundamento da teoria de Montesquieu: que o poder limite o poder.

No caso da função de controle externo, a Constituição Federal atribuiu aos Tribunais de Contas preponderantemente a atividade de fiscalização dos recursos públicos, sem excluir a competências de outros órgãos no mesmo mister. Contudo, o perfil constitucional autoriza a conclusão segundo a qual a tipicidade da função de controle externo reside nas Cortes de Contas, cabendo aos demais órgãos exercê-lo em cooperação, fortalecendo o sistema de freios e contrapesos, impedindo que apenas um órgão detenha de maneira absoluta o exercício de uma função estatal.

No intuito de ratificar a distinção e autonomia da atividade de controle

externo perante as demais funções, é oportuno delimitar, ainda que brevemente, sua autonomia face à função legislativa e executiva⁷.

Quanto à primeira, sem maiores dificuldades, visualiza-se sua manifestação através da competência de editar normas gerais e abstratas para criar e disciplinar relações jurídicas, o que não se confunde com o controle externo dos recursos públicos, haja vista os Tribunais de Contas não se revestirem de poderes legiferantes. Conforme Marçal Justen Filho (2005, p. 750), “o Tribunal de Contas não é titular de competência para produzir normas jurídicas autônomas”.

A função primordial do Tribunal de Contas não é editar normas gerais e abstratas, destinadas a regular a conduta daqueles que administram recursos públicos. A exemplo de todo outro órgão estatal, exerce-a apenas atipicamente, editando resoluções e provimentos para regulamentar a ordem jurídica primária, pois suas normas não tem o condão de inovar o universo jurídico.

Quanto à segunda, consistente, em suma, na prestação de serviços públicos a particulares ou à coletividade, por meio da formulação de políticas públicas, facilmente se nota sua distinção do controle externo. Igualmente, apenas a desempenha atipicamente quanto pratica atos de gestão interna, da mesma forma que os demais órgãos com autonomia constitucional.

Além da classificação do controle externo a partir do órgão que o desempenha, Jacoby (2012, p. 120) enumera espécies do controle, a saber: participação do agente em atos complexos, controle financeiro e controle jurisdicional. Situação que evidencia a primeira espécie de controle é contemplada nos casos que a Constituição Federal conjuga a vontade do Presidente da República com o Poder Legislativo, a exemplo da nomeação dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Quanto ao controle financeiro, sua materialização acontece, sobretudo, através do Poder Legislativo, que fixa despesas e estima receitas com base no plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual. Por último, e mais importante para o escopo deste estudo, existe uma espécie de controle externo por meio da função jurisdicional.

Em que pesem as fundadas divergências sobre a defesa da ideia de

7 A relação entre a função de controle externo e a função jurisdicional será explorada no tópico seguinte.

que os Tribunais de Contas desempenhariam funções jurisdicionais, reserva-se o estudo da controvérsia para tópico posterior, de modo que importa agora tão somente assentar a autonomia, classificar o gênero e as espécies de controle externo dos atos da Administração Pública.

Decomain (2006, p. 168) sustenta que os Tribunais de Contas “possuem, sim, natureza de atividade de controle”. Isso porque o autor nega a atividade jurisdicional, legislativa e administrativa ou executiva no espectro das competências destes órgãos. Acredita-se tratar de atividade eminentemente de controle, que não se confunde com nenhuma das clássicas funções do Estado.

Com efeito, não há como negar que, independente de exercer função jurisdicional ou não, a competência nuclear dos Tribunais de Contas é pautada pelas premissas e princípios do controle externo, traço distintivo que define sua natureza jurídica fundamentalmente.

É nesse cenário que a função de controle exercida pelos Tribunais de Contas está inserida no arranjo constitucional das funções estatais. Uma vez situada sua função, é preciso a partir daí visualizar como as Cortes de Contas dialogam na topografia constitucional com os demais Poderes do Estado tradicionalmente consagrados (Executivo, Legislativo e Judiciário), assunto nevrálgico e polêmico que está longe de algum consenso doutrinário.

3 Exercício da jurisdição

Há quem diga⁸ que o termo “jurisdição” atrelado ao Tribunal de Contas da União de acordo com o caput do art. 73 da Constituição Federal⁹ seja uma impropriedade técnica do Constituinte, porquanto jurisdição seria uma competência privativa do Poder Judiciário.

Os que defendem que as Cortes de Contas são dotadas de jurisdição, a exemplo de Jacoby (2012, p. 142) costumam adotar o conceito de jurisdição

8 OLIVEIRA, Régis Fernandes. Curso de Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 507; BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. Revista do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, ano 1, n.1, jan./jun.2002, p. 33-46.

9 Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

considerando o poder de dizer o direito, por quem detém tal poder. Segundo propõe Roberto Rosas (1975, p. 82), eis o verdadeiro núcleo da jurisdição:

O Estado substitui aos particulares na síntese das discussões, para indicar a quem pertence o Direito no exercício pelos órgãos do Estado, em especial, pelo Magistrado, o Juiz. Mas o Juiz, e assinala Carnellutti, não é somente o indivíduo julgador, também o que dispõe, cuja decisão tem eficácia ordenadora e que essa eficácia esteja consubstanciada numa sentença que tem a característica principal para a sua configuração como ato jurisdicional, “a autoridade da coisa julgada” na devida expressão de Liebman, porque os limites objetivos da jurisdição civil são fixados em razão da causa material ou objeto sobre o qual incide essa função estatal, e isto encontramos nos atos discricionários não passíveis de reexame total pelo Judiciário, porém, examinam-se as formalidades extrínsecas e a regularidade dos atos executório.

Por outro lado, aqueles que acreditam não existir jurisdição no âmbito dos Tribunais de Contas valem-se do conceito de jurisdição que a caracteriza segundo sua dimensão de composição de conflitos. De acordo com José Frederico Marques (1978, p. 61), “a jurisdição pode ser conceituada como função que o Estado exerce para compor processualmente conflitos litigiosos, dando a cada um o que é seu, segundo o Direito objetivo”. Acompanha tal entendimento Pedro Roberto Decomain (2006, p. 155):

A jurisdição, em seu sentido próprio, constitui atividade desenvolvida pelo Estado, para solver controvérsias entre particulares, ou mesmo entre um particular e um outro organismo estatal, ou ainda entre dois organismos do próprio Estado. Sua característica essencial reside, portanto, na contenciosidade. A jurisdição é atividade exercida pelo Estado em face de contendores, daí ser denominada também de jurisdição contenciosa. O seu primordial elemento conceitual reside nisso. Constitui-se em atividade estatal desenvolvida por iniciativa de alguém, que pede ao organismo estatal para tanto competente, que solva controvérsia existente entre o peticionário e terceira pessoa.

Diante das perspectivas adotadas para qualificar ou não uma função estatal como jurisdicional decorrem consequências jurídicas próprias do per-

fil da atividade jurisdicional e que implicam no objeto deste estudo. Daí por que importa que se adote uma posição conceitual para enxergar a jurisdição no intuito de relacioná-la com a função de controle externo.

Não obstante o antagonismo comumente posto entre a função jurisdicional definida em razão da contenciosidade ou da capacidade de fazer valer o direito dito por autoridade competente perante terceiros, José de Albuquerque Rocha (2007, p. 80) apresenta uma concepção conciliadora sobre o assunto:

A jurisdição exerce-se em face de um conflito ou não. Essa diversa natureza do objeto da jurisdição dá origem à sua distinção em jurisdição contenciosa e voluntária. Ao definirmos a jurisdição, dissemos que se trata de uma função estatal encaminhada a garantir a eficácia do direito em última instância (Capítulo 9). Definimos, pois, a jurisdição a partir de sua finalidade.

Essa parece a distinção mais adequada, que não prejudica a classificação da função estatal que garante a eficácia do direito em última instância como jurisdição, mesmo quando não haja um conflito propriamente dito entre partes antagônicas. Não obstante, Rocha (2007, p. 80) esclarece que “a existência de um ato ilícito, ou seja, da violação ou ameaça de violação de um direito, que é a tradução jurídica do conflito de interesses, é o pressuposto de uma atuação da jurisdição contenciosa e uma de suas mais salientes características.”

Aqui se sobressai uma dimensão fundamental para a compreensão do papel dos Tribunais de Contas quanto ao exercício de jurisdição. O fato de inexistirem partes em posições antagônicas não significa em absoluto a inexistência de um contencioso, na medida em que, segundo evidenciado por Rocha, a tradução jurídica do conflito de interesses é a existência de um ato ilícito.

Ainda a respeito da classificação da função estatal como jurisdicional, Fazzalari prestou valorosa contribuição com a ênfase no processo como traço distintivo desta atividade, a partir da diferenciação entre normas de primeiro e segundo grau. Segundo Fazzalari, (2006, p. 134):

(...) as normas de primeiro grau são geralmente indicadas com o adjetivo de ‘substanciais’ enquanto que as normas, por assim dizer, de segundo grau, reguladoras da jurisdição, se qualificam como ‘processuais’ (usando-se como sinônimos os atributos ‘processual’ e ‘jurisdicional’).

Nessa perspectiva, a jurisdição se apresenta, sobretudo, quando se está diante de um processo cujo estudo se pauta no exame das regras que disciplinam a reação à inobservância das normas cuja violação autoriza a atividade jurisdicional. Assim, “a série da atividade em questão constitui – compreenda-se bem – um ‘processo’, o qual se qualifica como ‘jurisdicional’, porque é o processo por meio e mediante o qual é conduzido o provimento jurisdicional” (FAZZALARI, 2006, p. 139).

Caracterizar a função jurisdicional nesse sentido parece apropriado diante do verdadeiro núcleo do que qualifica a atividade tipicamente desempenhada pelo Poder Judiciário e atipicamente pelos demais órgãos da República. A jurisdição há de ser entendida, pois, como a atividade estatal fundamentada em um processo que visa a restaurar o descumprimento da ordem jurídica substancial.

Com efeito, o julgamento das contas públicas pelos Tribunais de Contas visa à aferição de atos ilícitos quando examina os atos de gestão à luz da Lei de Licitações ou da Lei de Responsabilidade Fiscal, por exemplo. E, uma vez constatado o ato ilícito, as decisões da Corte que imputem débito ou multa terão eficácia de título executivo (art. 71, §3º, CF/88).

Portanto, não se sustenta a argumentação de que jurisdição exige partes antagônicas como condição de ensejar um conflito, requisito essencial da função jurisdicional, seja porque sua característica fundamental reside na possibilidade de garantir a eficácia do direito em última instância, seja porque a própria existência de um ato ilícito configura o próprio conflito.

Aproximam-se mais ainda da função jurisdicional as atividades dos Tribunais de Contas ao se perceber que aos Ministros dos Tribunais de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (art. 73, §3º, CF/88). Se por um lado se nega a jurisdição como atributo de órgãos estranhos ao Poder Judiciário pela ausência de garantias que confirmem imparcialidade e autonomia à autoridade responsável por decidir o caso concreto, no caso das Cortes de Contas tal argumento se mostra inapropriado.

Com base nisso, a função de controle exercida pelos Tribunais de Contas se aproxima da função jurisdicional, que não é privativa do Poder Judiciário, uma vez que o conceito ora adotado permite que outros órgãos integrantes do Estado apliquem o direito no caso concreto.

No Brasil, embora vigore o sistema de jurisdição única, ou inglês, por força do princípio da inafastabilidade previsto no art. 5º, XXXV da Constituição Federal¹⁰, isso não significa que não exista jurisdição fora do aparelho judicial. É fácil visualizar a função atípica de natureza jurisdicional do Poder Legislativo na competência do Senado Federal para julgar o Presidente da República acusado de crime de responsabilidade¹¹. O mesmo se pode dizer da competência do Poder Executivo julgar e apreciar as defesas e recursos administrativos na sua esfera interna, a exemplo da contestação de multas de trânsito, atividade normalmente compreendida como jurisdição administrativa.

Contudo, neste trabalho visa-se a alargar a concepção de jurisdição administrativa para além daquela atrelada apenas ao Poder Executivo. O termo deve ser empregado à competência para aplicar o direito no caso concreto, em última instância, exercida pela Administração Pública como um todo, excluída a competência do Poder Judiciário.

Merece ser destacada a distinção entre o modelo francês do contencioso administrativo, segundo o qual a jurisdição administrativa resolve os litígios de modo final e imutável sem possibilidade de revisão judicial, e o sistema inglês, no qual as decisões em processos administrativos não tem o condão da imutabilidade absoluta, porquanto ainda admitem, em certos termos, sua sujeição ao Poder Judiciário.

Pois, nesse sentido é que se defende que os Tribunais de Contas, como órgãos auxiliares de controle externo do Poder Legislativo, exercem jurisdição administrativa quando do julgamento das contas públicas dos gestores¹², uma vez que a possibilidade de revisão judicial de suas decisões não

10 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: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

11 Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: I - processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles;

12 Entendimento também sustentado por Michel Mascarenhas (2011).

deve desnaturar tal qualidade, conforme se explicará adiante.

4 Coisa julgada administrativa

Superada a caracterização da atividade dos Tribunais de Contas como jurisdicional, é preciso examinar a eventual existência do fenômeno da coisa julgada em relação às suas decisões, bem como, caso assim seja, seus limites objetivos.

Em primeiro lugar, resta saber qual melhor conceituação de coisa julgada para verificar sua adequação na esfera das Cortes de Contas. Para tanto, é indispensável a lição de Liebman, posto que foi o grande doutrinador, importado pelo Brasil, a defender a distinção entre autoridade da coisa julgada como fenômeno alheio à eficácia da sentença.

Segundo Liebman (1981, p. 6), a autoridade da coisa julgada não é um efeito da sentença, mas uma qualidade que a reveste e seus efeitos, pois não se trata de um imperativo lógico-jurídico, mas uma opção legislativa de utilidade social e política que visa à estabilidade das relações jurídicas previstas no ordenamento jurídico. Por isso, seu caráter é sociológico e não jurídico. A fim de garantir a pacificação social por meio da jurisdição:

(...) o legislador dá mais um passo e veda toda a apreciação e todo o reexame, quando se torna a sentença definitiva: como a preclusão dos recursos, não só a sentença já não é recorível (a chamada coisa julgada formal), mas os seus efeitos já não são contestáveis, nem por outro juiz, em qualquer processo (a chamada coisa julgada material). (...) Nisso consiste, pois, a autoridade da coisa julgada, que se pode definir, com precisão, como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato. (LIEBMAN, 1981, p. 53-54)

Para admitir uma coisa julgada administrativa, não há como afastar o conceito do de coisa julgada. Logo, a coisa julgada administrativa há de ser compreendida como a imutabilidade, a priori, do comando de uma decisão

administrativa. Em razão disso, na perspectiva de Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 439), só existe coisa julgada administrativa nas decisões dos órgãos e tribunais administrativos, que não puderem, depois de transitadas em julgado ou precluídos todos os recursos administrativos, ser objeto de rediscussão, seja no âmbito da própria administração seja no dos órgãos judiciais.

Hely Lopes Meirelles (2012, p. 625) não reconhece a existência de coisa julgada administrativa, visto que, para eles, toda decisão administrativa sempre está passível de reexame judicial, haja vista o princípio constitucional da inafastabilidade da apreciação judicial a qualquer ameaça ou ofensa a direito¹³, sem prejuízo da revisão da própria administração, conforme Enunciado Sumular n.º 473 do Supremo Tribunal Federal. Porém, tal perspectiva desconsidera que as decisões administrativas não estão absolutamente sujeitas à função judicante.

Essa premissa na esfera do Poder Executivo é claramente visualizada na clássica limitação do mérito como infenso à análise judicial, na medida em que não é dado ao juiz se imiscuir na oportunidade e conveniência das escolhas adotadas pelo administrador público.

No âmbito do Legislativo, o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do mandado de segurança impetrado contra decisão da Mesa da Câmara dos Deputados que rejeitou a denúncia contra o então Presidente José Sarney e no mandado de segurança ajuizado no caso do *impeachment* do Presidente Collor revelam que caberia ao Judiciário apenas aferir a regularidade do processo, caso seja constatado violação ou ameaça ao direito das partes, mas cujo mérito permanecia insuscetível de controle judicial¹⁴.

Tais entendimentos, de resto, anunciam que ao lado do princípio da inafastabilidade judicial convivem pacificamente as competências dos demais órgãos da República. A conclusão de que todo ato da Administração Pública pode ser revisto pelo Poder Judiciário não significa que, em última instância, seja competência do Poder Judiciário assumir as atribuições iniciais de quem tenha competência para tanto.

Em outras palavras, como ao Judiciário não cabe discutir o “mérito”, ou

13 Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV.

14 MS 20.941/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 31-8-1992 e MS-MC-QO 21.564/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 27-9-1993. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 fev. 2014.

seja, a atividade nuclear, axial, do ato emanado pelo órgão fiscalizado pelo juiz, a possibilidade de sempre ser invocado para evitar ameaça ou lesão a direito dos cidadãos não importa na mutabilidade da decisão questionada, pelo menos quanto ao seu conteúdo, na parte que toca à competência fundamental do órgão da Administração Pública que é controlado.

Sendo indiscutível que, pelo menos em certa medida, as decisões oriundas por outros órgãos, como é o caso dos julgamentos pelos Tribunais de Contas, não admitem que seu conteúdo seja alterado pelo Poder Judiciário, fica então caracterizada a existência de coisa julgada administrativa. Caso seja anulada a decisão pela própria Administração (Tribunal de Contas) ou pelo Poder Judiciário, em virtude de vícios formais ou legais, a coisa julgada não restará descaracterizada. A desconstituição de coisa julgada para garantir a ordem jurídica é admitida por meio de sua relativização por meio de petitório que tramite segundo o devido processo legal e evidencie a hipótese de cabimento segundo a alçada da decisão atacada.

Daí por que não é conflitante a existência da coisa julgada administrativa e o entendimento consignado no Enunciado Sumular nº. 473 do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais (...)”. Como dito, não se trata de descaracterização da coisa julgada administrativa, mas sim de sua desconstituição.

O direito à segurança jurídica, estampada na Constituição da República de 1988, não deve ser compreendido como irretratabilidade absoluta das decisões da Administração Pública, tal qual todo direito fundamental que ostente dimensão principiológica¹⁵. Ao contrário das regras, que, conforme Dworkin (2010, p. 39), são aplicadas e incidem segundo a lógica do “tudo ou nada” (*all or nothing*), os princípios indicam estado de coisas a serem alcançados e, por isso, a aplicação de um princípio não afasta a incidência do outro, no mesmo caso concreto. Em caso de conflito de princípios, cumpre operar a ponderação de Robert Alexy (2011, p. 15) a fim de aferir qual se sobressai no caso concreto sem desconsiderar os demais, haja vista sua

15 Alexy (2011, p. 25) ressaltou a natureza dúplice dos direitos fundamentais: apesar de positivados, os direitos fundamentais também possuem uma dimensão ideal, resultando na possibilidade de ponderação.

dimensão de peso ou importância¹⁶. Logo, a segurança jurídica enquanto princípio autoriza sua mitigação.

Conforme esclarece Denninger (2009, p. 108), a mudança do paradigma do Estado Liberal para o Estado Social implica na alteração dos postulados consagrados na Revolução Francesa – igualdade, liberdade e fraternidade – pelos valores diversidade, segurança e solidariedade. Nesse novo contexto, segurança jurídica significa segurança da atuação estatal para proteger a sociedade de ameaças sociais, técnicas, ambientais e criminais. Prevalece uma segurança material em detrimento da segurança formal.

Eis as razões que permitem conciliar a possibilidade de revisar o ato de determinado órgão tanto por si mesmo quanto pelo Poder Judiciário com sua qualificação de coisa julgada, enquanto atributo de imutabilidade da decisão questionada.

Doravante, merecem ser esclarecidos os limites objetivos da coisa julgada feita pelas decisões dos Tribunais de Contas. Se, por um lado, os limites subjetivos da coisa julgada dizem respeito à influência que uma sentença exerce sobre as partes e eventualmente em relação a terceiros, por outro lado, os limites objetivos definem o conteúdo da sentença cujos efeitos não serão mais discutíveis.

Na doutrina brasileira, Ronaldo Cunha Campos (1988) defende, minoritariamente, a abrangência dos motivos da decisão no fenômeno da coisa julgada. Na doutrina italiana, Fazzalari (2006, p. 545) sustenta que:

Quanto ao âmbito objetivo (fala-se também de “limites objetivos do julgado”), a coisa julgada cobre tanto o “comando” ou os “comandos”, contidos no dispositivo, quanto o “juízo” contido na motivação. E isso bem se explica, tendo em vista que “trânsito em julgado” significa carência de poderes para discutir qualquer adendo à sentença.

Em que pese o embate doutrinário que já existiu acerca da matéria, o Código de Processo Civil de 1973, em seu art. 469, I, deixou claro que “os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença”, não fazem parte da coisa julgada. Contudo, a literalidade do artigo não torna a questão de fácil compreensão ao contrário do que uma

16 Humberto Ávila (2005, p. 33) ressalta a possibilidade de ponderação de regras e a deficiência de sua distinção dos princípios sobre esse aspecto.

leitura apressada pode sugerir.

Carmen Azambuja (1994, p. 108) argumenta que com a superação da visão clássica eminentemente privada do processo civil, no qual a coisa julgada dependia de um processo dualístico, limites subjetivos estritos e limites objetivos fora da motivação e dos fatos, uma nova visão publicista do processo torna preponderante, acima do interessa da parte em resolver o litígio, a pacificação social, a harmonia social, cabendo tal missão ao Estado e ao juiz.

Como não se pode desconsiderar que o atual Código de Processo Civil data de uma época que, de fato, não havia ingressado na doutrina jurídica ainda a febre da publicização do direito, inclusive, privado, é forçoso reconhecer sua desatualização nesse sentido. Porém, por considerar contraproducente sustentar uma teoria contrária à atual legislação processual, é preciso, na verdade, conferir a devida interpretação do art. 469, I do CPC, conforme elucida Celso Neves (1971, p. 493):

A questão dos limites objetivos da coisa julgada, observa Liebman, resolveu-a, há muito tempo e de modo insuperável por Paulo Batista, quando escreveu que a coisa julgada é restrita à parte dispositiva do julgamento e aos pontos aí decididos e fielmente compreendidos em relação aos seus motivos subjetivos. Quer dizer que os motivos da sentença não constituem objeto da coisa julgada, mas devem ser tomados em consideração para entender o verdadeiro e completo alcance da decisão.

Em conclusão, há que ser compreendido que a afirmação segundo a qual apenas a parte dispositiva da sentença faz coisa julgada não deve ser visualizada sob o ponto de vista formal, mas sim substancial. Não deve se limitar apenas à última frase da sentença, mas tudo quanto haja sido considerado e resolvido e que envolva o pedido das partes.

No caso dos Tribunais de Contas, no que atine à competência nuclear destes órgãos para julgar as contas de administradores de recursos públicos, a parte dispositiva de suas deliberações se restringe julgar as contas como regulares, regulares com ressalvas ou irregulares. As hipóteses que fundamentam a conclusão sobre as contas estão previstas na lei orgânica de cada tribunal, que, a rigor, reproduz o disposto na lei orgânica do Tribunal de Contas da União (Lei nº. 8.443/92), abaixo transcrita:

Art. 16. 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;

b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;

d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Logo, não apenas a parte dispositiva do Acórdão ou Resolução que julgue as contas como regulares, regulares com ressalvas ou irregulares deve ser abrangida pelos limites objetivos da coisa julgada administrativa. A fundamentação da decisão que entendeu pela clareza das contas, pela existência de falhas formais, ou por fatos de maior gravidade deve ser levada em consideração na compreensão do alcance da parte dispositivo.

Significa reconhecer, por derradeiro, que a possibilidade, a priori, de questionamento judicial das deliberações dos Tribunais de Contas não esbarra apenas no “mérito” de suas decisões quanto à aprovação ou desaprovação de contas, mas também nas razões que fundamentam o exercício de sua competência nuclear.

5 Conclusão

Os Tribunais de Contas são órgãos autônomos cuja competência traçada pelo texto constitucional abrange o controle externo dos atos da Administração Pública. Embora a clássica separação de Poderes – funções – distinga apenas a o exercício das funções administrativa, legislativa e jurisdicional, a lógica da Constituição Federal de 1988 permite concluir pela autonomia necessária ao desempenho típico de uma função de controle externo pelas Cortes de Contas.

Uma das espécies de controle pela qual este órgão fiscaliza o Poder

Público é por meio da função jurisdicional, que não é privativa do Poder Judiciário. Tal conclusão se extrai da compreensão da jurisdição não necessariamente como composição de conflitos ou interesses antagônicos, mas, sobretudo, enquanto a atividade estatal fundamentada em um processo que visa a restaurar o descumprimento da ordem jurídica substancial, em última instância.

A possibilidade de se submeter as decisões dos Tribunais de Contas ao Poder Judiciário, em função do princípio da inafastabilidade, não descaracteriza sua função jurisdicional, ainda que administrativa, visto que a coisa julgada não é efeito da sentença, mas uma qualidade que a reveste e seus efeitos. Decorre do regime republicano a ideia de controle, na qual o poder controla o poder, justificando a existência da separação de funções típicas e atípicas. Mesmo que o Poder Judiciário possa examinar a priori o exercício da função jurisdicional desempenhada por outros Poderes, como é o caso do julgamento do Presidente da República pelo Senado Federal e das decisões dos Tribunais de Contas, não lhe é dado substituir a competência nuclear do órgão controlado.

Logo, reconhecendo que existe uma parcela de competência típica e inafastável que cabe aos Tribunais de Contas, é nesse ponto que reside a imutabilidade de suas decisões, que não pode ser afastada em nenhuma hipótese pelo Poder Judiciário. As deliberações das Cortes de Contas que traduzam suas competências constitucionais, compreendidas a partir de sua fundamentação, constituem a coisa julgada administrativa e seu alcance no âmbito dos Tribunais de Contas.

6 Referências

ALEXY, Robert. Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidade. **Revista Española de Derecho Constitucional**, n. 91, enero/abril. 2011, p. 11-29.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AZAMBUJA, Carmen. **Rumo a uma nova coisa julgada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1994.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 fev. 2014.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba**, ano 1, n.1, p. 33-46, jan./jun.2002.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Limites objetivos da coisa julgada**. 2. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1988.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de Contas no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006.

DENNINGER, Erhard. “‘Security, Diversity, Solidarity’ instead of ‘Freedom, Equality, Fraternity’”. In: **Constellations**, Vol. 7, n° 4, Oxford: Blackwell Publishers Ltd., 2000.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FAZZALARI, Élio. **Instituições de Direito Processual**. Campinas: Bookseller, 2006.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunal de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Forum, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada**. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MASCARENHAS, Michel. **Tribunal de Contas e o Poder Judiciário**: o sistema jurisdicional adotado no Brasil e o controle judicial sobre os atos dos tribunais de contas. São Paulo: Conceito, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NEVES, Celso. **Coisa julgada civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSAS, Roberto. Aspectos jurisdicionais na competência do Tribunal de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal**, Brasília, n. 1, 1975. p. 82-89.

“Carona” no sistema de registro de preços: análise jurídica nas contratações realizadas pelo poder público

Later subscription in the registration price system: legal analysis in contracts made by the government

Vanessa Capistrano Cavalcante¹

Resumo:

A presente explanação traz a lume prática ocorrida no âmbito do Sistema de Registro de Preços, a qual deflagra acirrada cizânia no campo jurídico. A análise se enveredou por duas correntes principais e diametralmente opostas: a primeira, baseando-se na considerável diminuição de custos e na celeridade, aduz que o instituto teria o condão de avigorar o princípio da eficiência no âmbito da Administração Pública; a segunda corrente, por sua vez, alega que a referida aderência à Ata de Registro de Preços por órgãos que não participaram de seu processo constitutivo não estaria amparada pela Constituição, assim como sua disposição mediante decreto representaria uma ilegalidade e proporcionaria percalços às Cortes de Contas na feitura da fiscalização quando a prática se dá em entidades federativas diversas. Neste diapasão, propõe-se o presente escrito a contribuir para o fomento de um debate que, pela especificidade do tema, é ainda incipiente, seja na seara acadêmica, doutrinária e, principalmente, no meio jurisprudencial, a despeito da temática ora debatida possuir, atualmente, certa recorrência no âmbito dos Tribunais de Contas.

Palavras-chave: Sistema de registro de preços. Órgãos ou entidades não participantes. “Carona”. Constituição.

¹ Bacharelanda em Direito pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: vanessacapistranocavalcante@gmail.com

Abstract:

This paper explains a practice occurred under the Price Registration System, which triggers confrontations in the legal field. The analysis is embarked on two major diametrically opponent currents: the first, based on the considerable savings cost and speed, adds that the institute would have the power to invigorate the principle of efficiency in Public Administration; the second stream, in turn, argues that such adherence to the Act of Registration Prices for agencies that did not participate in its constitutive process would not be supported by the Constitution and its provision by decree and would represent an unlawful mishaps to the Courts of Auditors in making the inspection when the practice takes place in several federal entities. In this vein, it is proposed this writing to contribute to the promotion of a debate, the specificity of the topic is still incipient, whether in academic harvest, whether in doctrine and especially in the judicial environment, despite the sometimes debated topic currently possess certain recurrence within the Courts of Auditors.

Keywords: registration price system. Bodies or non-participating entities. “Later subscription”. Constitution.

Introdução

No ordenamento jurídico pátrio, especificamente na seara do Direito Administrativo, o instituto das licitações públicas se mostra suscetível a originar acirrada cizânia tanto entre doutrinadores quanto ao entendimento emanado pelos Tribunais de Contas acerca de determinada prática ocorrida no âmbito do Sistema de Registro de Preços.

Com amparo no princípio da legalidade, o art. 37, XXI, pressupõe, em via de regra, a feitura do procedimento de licitação para posterior celebração de um contrato administrativo, devendo a dispensa ou a inexigibilidade estarem necessariamente previstas em lei de forma a prognosticar a hipótese para sua inocorrência, sendo ainda necessária a elaboração do devido processo de justificação em tais casos.

No aludido cenário, fora criado uma espécie de método auxiliar objetivando tornar as contratações públicas mais ágeis e econômicas, denominado Sistema de Registro de Preços, o qual possui amparo legal no art. 15 da Lei 8.666/93, estando atualmente regulamentado pelo Decreto Federal nº 7.892/2013.

Polêmica prática prevista no presente decreto, a qual também já se encontrava prevista em norma regulamentadora pretérita – mais especificamente no art. 8º do Decreto nº 3.931/01, refere-se à aderência de órgão não participante na Ata do Sistema de Registro de Preços após o término do procedimento, figura conhecida como “carona”.

Nada obstante os princípios que amparam os procedimentos concernentes à licitação pública e a consequente celebração de contratos administrativos, muitas vezes as barreiras legais não se encontram bem delineadas em nosso ordenamento, de modo que muitos comportamentos – tais como a figura do “carona” – enquadram-se em uma zona cinzenta, da qual não é tarefa das mais fáceis se extrair sua (i)licitude.

Analisa-se que, diante de tão polêmica conjuntura, adentrar neste campo jurídico de incertezas se mostra como principal objetivo do presente trabalho, permitindo-se um estudo analítico e indutivo dos elementos que compõem a referida figura.

1 Sistema de registro de preços

Sistema de Registro de Preços pode ser definido como modo pelo qual a Administração Pública seleciona, através da modalidade concorrência ou pregão, os bens que deseja adquirir em compras habituais, inexistindo obrigação por parte do Poder Público a firmar as contratações que dele poderão advir.

Conceitualmente, o Sistema de Registro de Preços pode ser definido como uma espécie de método auxiliar objetivando tornar as contratações públicas mais ágeis e econômicas, amparado legalmente pelo art. 15 da Lei 8.666/93, relacionado a aquisições de bens e prestação de serviços em futuras contratações.

Desta feita, são registrados os preços de produtos ou serviços conjuntamente com a identificação de respectivos fornecedores, os quais, por meio de licitação na modalidade concorrência ou pregão, serão registrados na Ata de Registro de Preços, sendo armazenados os dados do licitante para contratações durante o tempo de vigência desta, a qual pode se dar por período de até doze meses. Impende salientar que o objeto, para a concretização de eventual e futura contratação, deve ter o preço registrado compatível com aquele praticado no mercado.

Inegavelmente, entre as diversas vantagens proporcionadas pelo instituto, podem ser citadas: desnecessidade de dotação orçamentária, redução do volume de estoques, eliminação dos fracionamentos de despesa, tempos recordes de aquisição, redução do número de licitações, atualidade dos preços da aquisição e participação de pequenas e médias empresas.

O Sistema de Registro de Preços não se confunde com modalidade de licitação, vez que se trata de um meio operacional a ser utilizado pela Administração Pública a qual, discricionariamente, poderá efetuar futuras contratações.

Atualmente, o Decreto Federal nº 7.892/2013 foi instituído de forma a regulamentar o Sistema de Registro de Preços revogando o Decreto Federal nº 3.931/2001, sendo de inegável contribuição a eliminação de uma das mais ferrenhas críticas ao instituto.

Diante da delimitação pretérita insuficiente prevista pelo Decreto 3.931/01 de apenas 100% (cem por cento) dos quantitativos registrados na Ata de Registro de Preços e a inexistência de qualquer restrição quanto ao número de “caronas” possíveis em cada licitação, sendo considerado um instrumento apto para diversas práticas abusivas e ilegais, tais como corrupção e tráfico de influência.

Trata-se, portanto, de profícua mudança ao instituto no aspecto da limitação a ser observada, que era, no mínimo, bastante falha, haja vista que, em termos práticos, ocorria uma ampliação exacerbada do fornecimento, sem que aos demais licitantes fosse concedida a oportunidade de realizar novas ofertas levando em consideração os novos quantitativos.

No que diz respeito às inovações advindas com o Decreto nº 7.892/13, a inteira dedicação de um capítulo no dispositivo legal acerca da prática, trata-se de medida que por certo apaziguou diversas polêmicas reinantes diante

da existência de, até então, apenas um artigo² no Decreto nº 3.931/01 acerca do assunto.

Noutro giro, a delimitação do quantitativo a ser adquirido, trata-se de uma das inovações mais significativas, tendo em vista que a inexistência de limites de produtos ou serviços a serem adquiridos por órgãos não participantes era motivo das maiores críticas, na medida em que não se poderia ter a previsão de impacto nos quantitativos originalmente previstos.

2 Análise jurídica da figura do “carona”

A adesão de órgão não participante à Ata de Registro de Preços se trata de prática polêmica a qual acaba por resultar na origem de duas correntes: uma que defende sua admissibilidade e outra a qual explana argumentos contrários ao instituto.

Um dos argumentos favoráveis à admissibilidade da prática do “carona” seria que o uso da Ata de Registro de Preços por quem não fez parte de seu processo constitutivo se traduziria em uma forma de extensão da proposta mais vantajosa a todos os órgãos e entidades que necessitassem de objetos semelhantes.

Neste diapasão, parte da doutrina considera que não seria o caso de uma contratação direta não prevista em lei, mas de utilização de uma única licitação para a feitura de diversos contratos, haja vista que o procedimento licitatório não consistiria em um fim em si mesmo, não podendo a Administração ser impelida a repetir processos licitatórios quando já existisse propos-

2 Decreto n.º 3.931/13: art. 8º: A Ata de Registro de Preços, durante sua vigência, poderá ser utilizada por qualquer órgão ou entidade da Administração que não tenha participado do certame licitatório, mediante prévia consulta ao órgão gerenciador, desde que devidamente comprovada a vantagem. § 1º Os órgãos e entidades que não participaram do registro de preços, quando desejarem fazer uso da Ata de Registro de Preços, deverão manifestar seu interesse junto ao órgão gerenciador da Ata, para que este indique os possíveis fornecedores e respectivos preços a serem praticados, obedecida a ordem de classificação. § 2º Caberá ao fornecedor beneficiário da Ata de Registro de Preços, observadas as condições nela estabelecidas, optar pela aceitação ou não do fornecimento, independentemente dos quantitativos registrados em Ata, desde que este fornecimento não prejudique as obrigações anteriormente assumidas. § 3º As aquisições ou contratações adicionais a que se refere este artigo não poderão exceder, por órgão ou entidade, a cem por cento dos quantitativos registrados na Ata de Registro de Preços os preços e quantitativos dos licitantes que tiverem aceito cotar seus bens ou serviços em valor igual ao do licitante mais bem classificado.

ta mais vantajosa disponível.

Com a referida posição, advogam Marcos Juruena Villela Souto e Flavio Amaral Garcia em texto do Boletim de Licitações e Contratos no qual o instituto em comento é abordado:

(...) o fato é que não cabe pregar a licitação como um fim em si mesmo. Interessa e que os contratos sejam, em regra, licitados, por quem quer que seja. O ponto não é esse! A questão é o método, o perfil do contrato e o perfil de contratante para que os preços sejam oferecidos para cada realidade específica e para cada tipo de atendimento e de julgamento.³

Outro argumento favorável aponta no sentido de que a prática resultaria em diminuição significativa de custos em face da realização de um único procedimento licitatório que culminaria em diversos negócios, racionalizando as contratações administrativas.

Análise feita por Jorge Ulysses Jacoby Fernandes se pronuncia pelas vantagens proporcionadas pelo instituto, *in verbis*:

O carona no Sistema de Registro de Preços apresenta-se como uma relevante ferramenta nesse sentido, consistindo na desnecessidade de repetição de um processo oneroso, lento e desgastante quando já alcançada a proposta mais vantajosa. Se o fornecedor tem a capacidade de atender dez ou vinte órgãos sem prejudicar a qualidade de seu serviço ou produto, e sendo sua proposta mais vantajosa, por que não permitir aos órgãos interessados aderi-la? É necessário, contudo, uma correta verificação das Atas antes de aderi-las, para que realmente demonstre-se a proposta mais vantajosa. O carona tem se mostrado uma alternativa viável inclusive em casos de dispensa e inexigibilidade de licitação, tendo, muitos órgãos, deixado de utilizá-las para tornarem-se caronas e, portanto, contratar objetos que já passaram pela depuração do procedimento licitatório.⁴

Impende salientar que, ainda no tocante aos benefícios de custo, é

3 SOUTO, Marcos Juruena Villela; GARCIA, Flavio Amaral. Sistema de Registro de Preços — O Efeito “Carona”. BLC — Boletim de Licitações e Contratos março/2007, p. 239

4 FERNANDES, Jorge Ulysses Jacoby. Carona em sistema de registro de preços: uma opção inteligente para redução de custos e controle. Fórum de Contratação e Gestão Pública — FCCGP, Belo Horizonte, ano 6, n. 70, out. 2007, p. 7-12.

defendido o posicionamento de que a permissibilidade da adesão seria responsável pelo fato de que um órgão, com necessidade de aquisição inferior, seria beneficiado pelos preços praticados em um certame mais amplo. Em termos práticos, a expectativa de adesão promoveria uma potencial redução de preços por parte das empresas licitantes que não levariam em consideração somente a expectativa de consumo presente na ata, mas, também, aquela advinda de potenciais usuários, os quais não fizeram parte de seu processo constitutivo.

Assim, seriam alcançando menores custos que, em tese, não seriam atingidos através de competição licitatória que envolvesse apenas uma reduzida pretensão contratual, beneficiando tanto os órgãos participantes, como todos os órgãos aderentes com pretensões contratuais menores, que dificilmente alcançariam preços tão reduzidos em certames licitatórios próprios.

Dessa feita, o argumento estabelece os benefícios de cunho econômico que podem ser obtidos pela adesão à Ata de Registro de Preços por órgãos não participantes.

Com esteio no princípio da eficiência, outro argumento que defende a prática seria que a adesão à Ata de Registro de Preços por órgãos ou entidades não participantes consistiria em um mecanismo administrativo o qual possibilitaria a obtenção da agilidade ao Poder Público em suas respectivas aquisições, sendo uma inovação de caráter desburocratizante atendendo com mais eficiência o interesse público.

É mister salientar que, além da possibilidade restar expressamente prevista no edital, o órgão ou entidade não participante possui o dever de demonstrar que sua adesão à Ata de Registro de Preços implica vantagem superior a elaboração de um novo processo licitatório segundo preleciona o art. 22 do Decreto nº 7.892/13: “desde que devidamente justificada a vantagem, a ata de registro de preços, durante sua vigência, poderá ser utilizada por qualquer órgão ou entidade da administração pública federal que não tenha participado do certame licitatório, mediante anuência do órgão gerenciador.”

O princípio da motivação, consagrado na doutrina e na jurisprudência pátria, estabelece que o Poder Público exponha os fatos e fundamentos jurídicos que justifiquem a prática de seus atos objetivando, entre outros motivos, robustecer o controle de legalidade sobre os mesmos, de formar a isentar sua atuação de eventuais favoritismos e subjetivismos ou, se não os

evitando, propiciando meios para a feitura de repressões, seja por autotutela da própria Administração ou por parte do Poder Judiciário.

Assim, tem-se que a motivação que justificasse a vantagem à adesão a Ata de Registro de Preços por órgãos não participantes, seria imprescindível para seu devido controle de legalidade, de forma que a motivação obscura ou incongruente, com base na Teoria dos Motivos Determinantes, tornaria o ato ilegal e, consequentemente, nulo.

A motivação que fundamentasse a adesão de modo a comprovar que esta seria mais vantajosa do que um novo procedimento licitatório, também poderia ser considerada uma garantia ao princípio da impessoalidade, além de coibir eventuais desvios de finalidade.

Destarte, a motivação para justificar tais adesões deverá ser consistente e coerente, de forma a combater eventuais personalismos e direcionamentos nos procedimentos licitatórios, evitando manobras que visem à prática de ilegalidades e fraudes, infelizmente, tão presentes na Administração Pública e principalmente no ramo das licitações.

Na busca de melhorias ao ritmo moroso atribuído, não sem razão, ao Poder Público, a prática em comento seria uma forma de possibilitar uma aproximação do desembaraço burocrático presente nas atividades praticadas pela iniciativa privada.

Do exposto, tem-se que a prática da figura do “carona” viabilizaria os “princípios mínimos do Direito Administrativo” previstos no art. 37, caput, da Constituição Federal, em especial, o princípio da eficiência, constituindo-se em medida de inegável avanço jurídico na medida em que aumenta o interesse de particulares em participar do certame, diminui os preços registrados e reduz o número de licitações como encargo da Administração.

Expostos os argumentos favoráveis à admissibilidade da prática do “carona”, necessário agora mostrar os fundamentos que embasam posicionamento diametralmente oposto, qual seja, o de que a adesão à Ata de Registro de Preços por órgão ou entidade que não fizeram parte de seu processo constitutivo, viola frontalmente o inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal.

De pronto, as opiniões contrárias defendem que a permissibilidade da referida conduta configuraria frustração ao princípio da obrigatoriedade da licitação assente na Carta Magna, restando por caracterizar hipótese de dispensa sem qualquer embasamento legal para tanto, tendo em vista que sua previsão se deu mediante decreto, o qual teria inovado no ordenamento

jurídico – o que só poderia ter sido realizado mediante lei em sentido estrito.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União, no Acórdão 2.692/2012, tece as seguintes considerações no voto do Ministro Relator Aroldo Cedraz:

(...) O instituto da adesão foi introduzido no ordenamento jurídico pelo Decreto nº 3.931/2001. Não há na Lei Geral de Licitações sequer referência à sua existência. (...) A dispensa de licitação autorizada pela norma constitucional, no entanto, reclama expressa e taxativa previsão legal. E mais, a ressalva prevista em lei deve ter por fim a melhor persecução do interesse público. (...) Evidencia-se, então, que a figura do ‘carona’ corresponde ao aproveitamento dos efeitos de uma licitação anterior, para que uma entidade administrativa promova contratação sem prévia licitação. Configura-se uma situação similar à da dispensa de licitação, fundada na exclusiva discricionariedade administrativa. Essa solução é incompatível com a regra imposta no art. 37, inc. XXI, da CF/88. Na verdade, produziu-se a instituição por meio de decreto de mais uma hipótese de dispensa de licitação. O problema imediato reside em que a Constituição estabelece que somente a lei pode criar as hipóteses de dispensa de licitação. (...) Sem adentrar no exame de todos os aspectos legais que se tem por violados, tenho por suficiente chamar a atenção para o fato de que o decreto ampliou as hipóteses de dispensa de licitação, taxativamente enumeradas na Lei nº 8.666/1993. (...). (Acórdão 2.692/2012 – Relator: Aroldo Cedraz - TCU - Plenário, de 3/10/2012; grifou-se)

Sob tal lustre, relembre-se, por exemplo, que nas contratações submetidas ao Regime Diferenciado de Contratações a adesão – figura do “carona” – respeita o aludido formalismo legal, uma vez que a Lei federal nº 12.462/2011 expressamente a prevê em seu artigo 32, § 1º⁵.

Ademais, estaria caracterizado patente desrespeito ao princípio da isonomia, de modo que a prática indiretamente criaria uma espécie de regalia para que a empresa licitante vencedora pudesse firmar inúmeras contratações das quais não estavam, a priori, comprometida.

Outrossim, o órgão ou entidade “carona” ensejaria uma contratação não prevista no instrumento convocatório ocasionando a violação ao prin-

5 Lei 12.462/2011: art. 32, § 1º: Poderá aderir ao sistema referido no caput deste artigo qualquer órgão ou entidade responsável pela execução das atividades contempladas no art. 1º desta Lei.

cípio da vinculação ao edital, bem como melindraria o princípio da proposta mais vantajosa, pois os quantitativos a serem adquiridos sofreriam uma elevação, se comparados com aqueles originalmente previstos, a qual não restaria acompanhada de uma redução do preço unitário a ser desembolsado pelos cofres públicos acabando por tolher, portanto, o próprio interesse da coletividade.

Assim, restaria caracterizada inegável afronta ao princípio da economicidade, tendo em vista que qualquer eventual economia seria consideravelmente maior para a Administração, caso o órgão não participante tivesse feito parte inicialmente do procedimento licitatório, de modo que o cômputo dos quantitativos referentes à sua estimativa de consumo ensejaria certa diminuição no custo da aquisição.

No que concerne à economia de escala proporcionada, mostra-se necessária a explanação de algumas considerações com o intuito de entender como, em termos práticas, ela funcionaria.

A economia de escala pode ser realizada quando o aumento da capacidade de produção de uma empresa resulta num incremento da quantidade de unidades produzidas, de modo que o custo de produção em idênticas proporções não sofre qualquer aumento, podendo-se oferecer decréscimos nos preços se comparados com idênticos produtos caso fossem produzidos em menor quantidade.

É imperioso lembrar-se que as empresas nos ramos privados costumam se basear em critérios objetivos e nos mais acurados possíveis, de forma que o lucro auferido com aquela produção não sofra qualquer atenuação desnecessária. Assim sendo, a mera expectativa de adesões à Ata de Registro de Preços não teria o condão de diminuir o custo – ou não tanto quanto seria caso as referidas expectativas de consumo fossem de órgãos participantes – sobre a economia de escala que poderá ser alcançada.

Em outras palavras, a impossibilidade de se produzir estimativa consistente sobre a quantidade de futuras aquisições reduz, e muito, a influência que essa mera expectativa terá na percepção da empresa, de modo que resta impossibilitada a avaliação de economia de escala a partir de mera expectativa no âmbito das empresas privadas, sem que se possa, ao menos, dispor de estimativas sobre o volume da contratação.

No que diz respeito à violação do princípio da competição, o Acórdão 1.487/2007 da Corte de Contas da União exara o seguinte entendimento:

(...) quis o constituinte assegurar igualdade de condições a todos os concorrentes (inc. XXI, art. 37, CF), de forma a preservar a observância do inalienável princípio da competição, que norteia as contratações do poder público. As normas visam estimular a boa disputa, minimizar o risco da formação de cartéis e viabilizar, por consequência, a multiplicação de potenciais fornecedores. Procura-se impedir que uma mesma empresa se perenize na condição de contratada, a não ser que continue propiciando, comprovadamente nas licitações, a proposta mais vantajosa para a administração. 25. Contudo, na minha opinião, com o advento do registro de preço e da possibilidade de adesão sem limites à respectiva ata, pela estreita via do decreto regulamentar, criaram-se as condições para que o vencedor de uma única licitação celebre múltiplos contratos com órgãos da administração. Tal faculdade, se exercida, viola diretamente, na prática, os citados princípios constitucionais e legais, além de propiciar infringência aos da eficiência, impessoalidade e moralidade. (Acórdão 1.487/2007 – Rel. Valmir Campelo - TCU - Plenário, de 1/8/2007; grifou-se)

É mister salientar que uma das preocupações manifestadas pelo Tribunal de Contas da União remetia à inexistência de limitação ao número de órgãos ou entidades não participantes que poderiam aderir à Ata de Registro de Preços, porquanto a menção efetuada pelo Decreto 3.931/01 se limitava a 100% (cem por cento) do quantitativo contratado. Nessa esteira, o Acórdão 1.233/2012 discorre:

(...) 7. Refiro-me à regra inserta no art. 8º, § 3º, do Decreto nº 3.931, de 19 de setembro de 2001, que permite a cada órgão que aderir à Ata, individualmente, contratar até 100% dos quantitativos ali registrados. (...) Está claro que essa situação é incompatível com a orientação constitucional que preconiza a competitividade e a observância da isonomia na realização das licitações públicas. 8. Para além da temática principiológica que, por si só já reclamaria a adoção de providências corretivas, também não pode deixar de ser considerado que, num cenário desses, a Administração perde na economia de escala, na medida em que, se a licitação fosse destinada inicialmente à contratação de serviços em montante bem superior ao demandado pelo órgão inicial, certamente os licitantes teriam condições de oferecer maiores vantagens de preço em suas propostas." (...) a adesão ilimitada às atas representa clara ofensa ao disposto

no art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, que exige que compras e serviços sejam contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes. 19. Além desses, a adesão ilimitada também contraria os princípios básicos que norteiam a atividade da Administração Pública, como os da legalidade, da impessoalidade, da economicidade, da vinculação ao instrumento convocatório e da moralidade. 20. Vale observar, em termos práticos, que a sistemática de permitir adesões ilimitadas às Atas de Registro de Preços por intermédio de caronas, ao invés de reduzir a possibilidade de fraude ao procedimento licitatório, tende a ampliar esta possibilidade (...) 23. Nota-se, claramente, que a adesão ilimitada à Ata de Registro de Preços representa um desvirtuamento do SRP, que tem como pressuposto principal o planejamento das aquisições pela Administração Pública, na medida em que propicia a contratação de muito mais itens do que a quantidade efetivamente licitada (...) 9.3.2.1.5. em atenção ao princípio da vinculação ao instrumento convocatório (Lei 8.666/1993, art. 3º, caput), devem gerenciar a ata de forma que a soma dos quantitativos contratados em todos os contratos derivados da ata não supere o quantitativo máximo previsto no edital; (Acórdão 1.233/2012 – Rel. Aroldo Cedraz - TCU - Plenário, de 23/5/2012; grifou-se)

Desta feita, de acordo com o decidido pela Corte de Contas da União no julgado supra, ao se levar em consideração a potencialidade dos manifestos danos ocasionados pelo uso indiscriminado do instituto, foi estabelecida uma limitação no quantitativo a qual não poderia superar a totalidade da aquisição previamente pactuada. Em termos práticos, caso a ata objetivasse o fornecimento de 1.000 itens de determinado produto, tendo em vista que se trata de estimativa que não vincula a Administração em sua total aquisição, mas de consumo discricionário de acordo com suas necessidades, o limite total dos contratos advindos da ata só poderia atingir aqueles 1.000 itens, ou seja, a restrição de 100% (cem por cento) dos quantitativos não se aplicaria mais a cada órgão ou entidade “carona”, mas ao montante total a ser contratado – incluindo a compra efetuada pelos órgãos participantes.

É mister corroborar que o atual limite dos quantitativos, segundo preleciona o Decreto 7.892/13, não poderá exceder, em sua totalidade, ao quíntuplo de cada item registrado para o órgão gerenciador e órgãos participantes, independente do número de órgãos não participantes que aderirem, inexis-

tido restrição quanto ao número de eventuais adesões por “caronas”, mas apenas ao somatório do quantitativo decorrente dessa utilização por órgãos não participantes.

Tal ilimitação quantitativa – principalmente durante a vigência do Decreto 3.931/01 – resultaria em apropriação indevida do ganho de escala pelo particular, e consequente aquisição pela administração por preço acima do valor de mercado, bem como acabaria por resultar em um procedimento licitatório e consequente contratação de objeto indeterminado, prática vedada pelo art. 14^o da lei 8.666/93. Nesse sentido, trecho do Acórdão 2.692/2012 do Tribunal de Contas da União:

(...) 22. Assim, além de reduzir a possibilidade de fraudes, o entendimento firmado por esta Casa por meio dos Acórdãos 1.233/2012 e 2.311/2012 - Plenário traz também benefícios aos licitantes, uma vez que reduz a assimetria de informações do certame e diminui, em consequência, o risco de prejuízo decorrente de estimativas excessivamente otimistas, da quantidade total (incluindo as “caronas”) que será efetivamente adquirida pelos órgãos públicos. Uma vez que cabe aos licitantes estimar a demanda global do bem licitado, quanto mais precisa for essa estimativa, não havendo conluio entre os licitantes, menor tenderá a ser o preço da proposta vencedora, uma vez que os ganhos de economia de escala poderão ser estimados com maior margem de segurança. 23. A dificuldade em estimar a quantidade global que será efetivamente adquirida pela Administração é justamente uma das principais fontes de críticas na jurisprudência e na doutrina ao instituto da “carona”. As práticas adotadas pelos órgãos no sentido de aceitar a adesão tardia ilimitada ao SRP, consideradas indevidas pelo Acórdão 1.233/2012 - Plenário, reduzem as possibilidades de repasse de ganhos de escala, em face da incerteza na estimativa da demanda total por parte dos licitantes. De acordo com as práticas indevidas vigentes até a referida deliberação, hipoteticamente, um licitante, em uma licitação do SRP, poderia acordar secretamente com órgãos “carona” o fornecimento de grande quantidade adicional do bem licitado. Esse fato proporcionaria vantagens ao licitante fraudador, pois ele poderia apresentar, devido a ganhos de economia de escala, propostas de preço menores do que os concorrentes,

6 Lei 8.666/93: Art. 14: Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa.

que formulariam suas propostas com base em estimativas mais conservadoras de quantidades adicionais. (Acórdão 2.692/2012 – Rel. Aroldo Cedraz – TCU - Plenário, de 3/10/2012; grifou-se)

Outro ponto que merece destaque seria as adesões em atas de entes federativos diversos do órgão ou entidade não participante. Apesar da vedação da adesão de entidades ou órgãos federais em âmbitos estaduais e municipais conforme art.22, § 8^o do presente decreto regulamentador, o que já tinha sido estabelecido pela Advocacia-Geral da União por meio da Orientação Normativa 21/2009, a proibição não alcançou os âmbitos estaduais e municipais que possuem autonomia para formulação de seus próprios regulamentos acerca da matéria, o que resultaria por dificultar ainda mais a fiscalização do certame.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União, no Acórdão 2.692/2012 já mencionado, debateu, entre vários aspectos controversos do instituto, a análise da dificuldade na fiscalização de diversos contratos administrativos oriundos da prática, *in verbis*:

(...) permito-me abordar, com brevíssima manifestação, o problema que entendo existir na adesão à ata de registro de preços quanto ao pleno exercício do controle externo, particularmente no que se refere à possibilidade de adesão de órgãos e/ou entidades de diferentes esferas de governo. A adesão do “carona” à ata de registro de preços de outra esfera de governo traz sérias dificuldades ao controle que o art. 113 da Lei nº 8.666/93 atribuiu aos Tribunais de Contas. Imagine-se, por exemplo, que o órgão gerenciador pertencente à determinada esfera governamental proceda de forma irregular ao promover a licitação para o registro de preços. Na mesma hipótese, suponha-se que, inadvertidamente, o “carona” de outra esfera de governo faça a adesão a essa ata, causando sério prejuízo ao erário. Em situação desse jaez, a eficácia do controle parece restar comprometida, uma vez que o tribunal de contas competente para a fiscalização da conduta do “carona” poderá não ser competente para fiscalizar a conduta do órgão gerenciador. A questão não se limita à sistemática do “carona”. No caso do decreto federal, é possível sustentar que não há vínculo de subordinação jurídica entre

7 Decreto n.º 7.892/13: art. 22: § 8º É vedada aos órgãos e entidades da administração pública federal a adesão a ata de registro de preços gerenciada por órgão ou entidade municipal, distrital ou estadual.

os órgãos participantes e o órgão gerenciador. Admitindo-se a possibilidade de que gerenciador e partícipes sejam de esferas distintas - parte da doutrina já admite que, para tanto, bastaria previsão regulamentar -, se houver irregularidades no procedimento licitatório concernentes às especificações do objeto, os órgãos gerenciadores e participantes poderiam ser responsabilizados individualmente pelos órgãos de controle das respectivas esferas políticas. Todavia, há de se reconhecer que a situação não é simples, tornando tortuoso o caminho a ser percorrido pelos órgãos de controle, visto que gerenciador e partícipes atuam conjuntamente na especificação do objeto a ser licitado. Mesmo no caso dos órgãos partícipes, havendo irregularidades na condução do processo licitatório - não afetas à especificação do objeto -, o órgão de controle, ainda que constate flagrante prejuízo na realização de despesas decorrentes do contrato celebrado pelo órgão participante, nada poderá fazer em relação ao órgão gerenciador que conduziu o processo licitatório, caso este pertença a esfera de governo distinta. (Acórdão 2.692/2012 – Relator: Aroldo Cedraz – TCU - Plenário, de 3/10/2012; grifou-se)

Destarte, a expressa vedação aos órgãos e entidades da administração pública federal a adesão a Ata de Registro de Preços gerenciada por órgão ou entidade municipal, distrital ou estadual constitui regramento imperioso no sentido de prontificar a fiscalização pelas respectivas Cortes de Contas, desembaraçando qualquer critério concernente à incompetência das mesmas para efetuar o controle.

Nesse sentido, parece se fazer necessário categórico impedimento, em aplicação de âmbito nacional, no sentido de coibir adesões de entidades não participantes em atas de registro de preços pertencentes a entidades federativas diversas dos órgãos aderentes, de modo a desembaraçar qualquer empecilho objetivando escoreito controle externo exercido pelos mais diversos Tribunais de Contas.

No que diz respeito à relação existente do comodismo e da falta de planejamento da Administração com a inegável conveniência proporcionada pela adesão à ata por aqueles que não participaram de seu processo constitutivo, Joel de Menezes Niebuhr tece os seguintes comentários:

Para os agentes administrativos o carona é algo extremamente cômodo, porquanto os desobriga de promover licitação. Em vez de lançar processo licitatório - com todos os desgastes e riscos que lhe são inerentes -, basta achar alguma ata de registro de preços pertinente ao objeto que se pretenda contratar, e, se as condições da referida ata forem convenientes, contratar diretamente, sem maiores burocracias e formalidades. (...) nada obstante a comodidade do carona, especialmente em ser o carona, isto é, em aderir à ata de registro de preços dos outros, salta aos olhos que o instrumento em si, insista-se, preceituado no art. 8º e seus parágrafos do Decreto Federal n. 3.931/2001, avilta de modo desinibido e flagrante uma plêiade de princípios de Direito Administrativo, por efeito do que é antijurídico. Pode-se afirmar que o carona, na mais tênue hipótese, impõe agravos veementes aos princípios da legalidade, isonomia, vinculação ao edital, moralidade administrativa e impessoalidade. (...) Ocorre que a figura do carona não encontra qualquer resquício de amparo legal. A lei, nem remotamente, faz referência ao carona. A figura do carona foi criada de forma independente e autônoma por meio de regulamento administrativo, do Decreto Federal n. 3.931/2001. Nesse sentido, é forçoso afirmar que o presidente da República, ao criar o carona sem qualquer amparo legal, excedeu as suas competências constitucionais (inc. IV do art. 84 da Constituição Federal), violando abertamente o princípio da legalidade. (...) Quem poderia, em tese, criar o carona é o Poder Legislativo, por meio de lei, em obediência ao princípio da legalidade. O carona jamais poderia ter sido criado, como malgrado foi, pelo presidente da República, por mero regulamento administrativo. No Estado Democrático de Direito não se deve governar por decreto, mas por lei, conforme preceitua o princípio da legalidade, festejado de modo contundente e irrefutável pela Constituição Federal.⁸

De tal modo, é possível inferir-se que a referida adesão à Ata de Registro de Preços por órgãos que não participaram de seu processo poderia, de certa forma, patentear uma inércia e certo comodismo administrativo, haja vista que a ausência de planejamento nas contratações poderia ser saneada com a prática.

8 NIEBUHR, Joel De Menezes. "Carona" em Ata de Registro de Preços: atentado veemente aos Princípios do Direito Administrativo. Artigo publicado na Revista Zênite de Licitações e Contratos-ILC, ano XII, n. 143, janeiro, 2006, p. 13-19.

Em posição mais radical, Toshio Mukai entende que a figura do “carona”, além de afronta aos princípios constitucionais e legais, representaria crime previsto na lei 8.666/93, *in verbis*:

Percebe-se que aqueles que defendem a figura do “carona”, e, até mesmo aqueles que lhes fazem restrições (tem que haver lei, tem que indicar os recursos, não pode existir de outros entes da federação, etc.), não visualizaram o principal defeito do Decreto nº 3.931/2001 e, principalmente, o do Decreto nº 4.342/2002 (este que criou o “carona”: em que um órgão/entidade fica autorizado a comprar de alguém que nem conhece (porque não participou da licitação realizada pelo agente gestor) e o vendedor, quanto ao que vai lhe vender, não venceu nenhuma licitação. Portanto, o que ocorre aí é claríssimo: uma compra feita por um órgão, sem licitação (porque o órgão não fez licitação) e o vendedor, por isso mesmo, relativamente ao que vai lhe vender, não venceu licitação nenhuma, simplesmente porque esta inexistiu. E, diz o art. 89 da Lei nº 8.666/1993: Seção III – Dos Crimes e das Penas Art. 89 – Dispensar ou inexigir licitação fora das hipóteses previstas em lei, ou deixar de observar as formalidades pertinentes à dispensa ou à inexigibilidade: Pena – detenção, de 3 (três) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único – Na mesma pena incorre aquele que, tendo comprovadamente concorrido para a consumação da ilegalidade, beneficiou-se da dispensa ou inexigibilidade ilegal, para celebrar o contrato com o Poder Público. Destarte, o que o art. 8º autoriza, em realidade, é o cometimento de um crime de licitação. Tudo o mais, como, eficiência, ganho de tempo, não repetição de licitações, etc., decantados pelos defensores desse verdadeiro crime “legalizado”, caem por terra. Por outro lado, falou-se muito em “caronas” federais, estaduais e municipais, até havendo defensores dessa idéia. Isto violenta brutalmente o sistema federativo e, portanto é inconstitucional. Se até mesmo um projeto de Emenda Constitucional nem sequer pode ser objeto de deliberação pelo Congresso Nacional, se tender a abolir: I – a forma federativa de Estado (art. 60, §4º, I da CF/88), quanto mais um simples decreto (como um Decreto que criou o Governo do Estado de São Paulo, a figura do “carona” e ainda essa excrescência constitucional que ignora o sistema federativo) pode fazê-lo.⁹

9 MUKAI, Toshio. O efeito “carona” no registro de preços: um crime legal? Revista do TCU, Brasil, ano 41, n.144, jan/abril 2009, p.103-108.

Impende salientar que entre as possíveis fraudes e conluios advindos da prática, podemos citar a possibilidade de exploração comercial das atas de registro de preços por empresas privadas, conforme preleciona trecho do acórdão 2.692/2012, *in verbis*:

(...) 1. Registre-se, ademais, que a Sefti constatou a possibilidade de exploração comercial das Atas de Registro de Preços por empresas privadas, como se observa, por exemplo, no site www.bidsolutions.com.br, que oferece auxílio nas compras via adesão às atas válidas de órgãos federais, estaduais e municipais, informando a existência, na data do acesso, de 35.610 itens em Atas de Registro de Preços e R\$ 63.347.040,34 em itens, além de apresentar o seguinte anúncio: “Quer vender mais a sua Ata de Registro de Preço? A BID SOLUTIONS TE AJUDA!”. 22. Outro exemplo é o site www2.dlink.com.br, que convida os interessados a aproveitar “as facilidades das atas de registro de preços junto a diversos órgãos federais para adquirir as soluções D-Link com mais agilidade”, além de oferecer um “guia de adesão a atas e preços”. 23. Nota-se, claramente, que a adesão ilimitada à Ata de Registro de Preços representa um desvirtuamento do SRP, que tem como pressuposto principal o planejamento das aquisições pela Administração Pública, na medida em que propicia a contratação de muito mais itens do que a quantidade efetivamente licitada. (Acórdão 2.692/2012 – Rel. Aroldo Cedraz – TCU - Plenário, de 3/10/2012)

Diante do exposto, segundo a corrente contrária à prática, a figura do “carona” representaria notória transgressão aos princípios legalidade, proposta mais vantajosa, isonomia, competição, vinculação ao edital, bem como princípio da república ou princípio federativo diante da permissibilidade de carona em diferentes âmbitos federativos como, por exemplo, entre estados ou municípios diversos.

Desta feita, tem-se que a Corte de Contas da União não é contrária ao instituto, apesar das severas críticas, admitindo a prática, desde que não seja feita de modo indiscriminado, mas respeitando todos os seus devidos trâmites legais – tais como a justificação da adesão ser mais vantajosa do que a feitura de novo procedimento licitatório e respeito à limitação dos quantitativos – sendo um instituto novo que vem sendo aprimorado a partir de constatações de eventuais falhas a serem contornadas.

Considerações finais

É inegável as inovações advindas do Sistema de Registro de Preços, principalmente, em matéria de economia e celeridade. No entanto, tratando-se da adesão de órgão não participante à ata, é imperioso salientar que não basta que a Administração busque a eficiência mitigando outros inafastáveis princípios administrativos e licitatórios.

Impende salientar que o advento do novo Decreto 7.892/13 disciplinando o Sistema de Registro de Preços e, consequentemente, estabelecendo novas disposições à figura do “carona” – principalmente um limite mais razoável no tocante ao quantitativo que poderia ser usufruído por órgãos não participantes – promoveu indiscutível aperfeiçoamento do instituto, estabelecendo critérios mais revigorantes acabando por melhorar seu uso indiscriminado e abusivo.

Ainda a respeito dos quantitativos que poderiam ser consumidos por órgãos não participantes, a preocupação era tamanha durante a vigência do Decreto 3.931/01, que o Tribunal de Contas da União se viu obrigado a estabelecer limites e parâmetros considerados razoáveis para futuras adesões a fim de compensar os inegáveis riscos aos quais à Administração Pública era imposta.

Constata-se que as alterações promovidas no novo diploma normativo são inegavelmente decorrência de diversos embates, tanto em sede doutrinária como jurisprudencial, acerca da figura do “carona”, considerando as deliberações exaradas pela Corte de Contas da União, bem como por Orientações Normativas da Advocacia-Geral da União.

Assim, em que pese a aparente pausa na inércia do Poder Executivo Federal na edição do Decreto Federal nº 7.892/13, ainda não se pode afirmar com plena convicção que o novo mandamento teria o condão de solucionar todas as controvérsias envolvendo o tema de forma a coibir quaisquer tipos de eventuais abusos.

Em verdade, não obstante a concretização de referidas melhoras e inovações disciplinando o instituto, dois pontos ainda parecem motivo para apreensões, quais sejam: a regulamentação via decreto por hipótese de dispensa de licitação que só poderia ser realizada mediante lei e a dificuldade na fiscalização pelos respectivos Tribunais de Contas quanto às adesões que ocorrerem em âmbitos federativos diversos, porquanto a competência do

órgão de controle sobre a inteireza do procedimento incidiria sobre mais de uma Corte de Contas com competências já legalmente delimitadas.

Sob o aspecto da ilegalidade, constata-se que a adesão de órgão não participante à Ata de Registro de Preços configura inegavelmente uma hipótese de dispensa em licitação, a qual não se encontra qualquer remota previsão seja na Carta Magna ou na Lei 8.666/93.

Assim, tem-se que o Presidente da República, ao criar o instituto sem qualquer amparo constitucional ou até mesmo legal, extrapolou suas competências constitucionais na feitura de um decreto regulamentar cuja previsão se encontra no art. 84, IV, da Constituição Federal, acabando por criar um decreto autônomo fora das exigências do art. 84, VI, da Carta da República.

A violação ao princípio da legalidade resta patente na medida em que a inovação no ordenamento jurídico como sucedeu com a figura em debate, só poderia ter ocorrido por meio de lei e não por mero regulamento administrativo, tal como se exige no atual Estado Democrático de Direito e tal como ocorreu nas contratações submetidas ao Regime Diferenciado de Contratações, criado por Lei Federal nº 12.462/2011, expressamente prevê idêntica figura em seu artigo 32, § 1º.

Por outro lado, no que pese a vedação da adesão de entidades ou órgãos federais em âmbitos estaduais e municipais conforme art.22, § 8º do presente decreto regulamentador, a referida proibição não alcançou os âmbitos estaduais e municipais que possuem autonomia para formulação de seus próprios regulamentos acerca da matéria. De tal modo, existe ainda a permissibilidade para as adesões em Estados e Municípios diversos daquele em que ocorre o procedimento licitatório.

Assim, caso a licitação que ocorra por meios fraudulentos e irregulares seja sucedida por uma adesão de um ente de outra esfera governamental, o Tribunal de Contas competente para fiscalizar a conduta do “carona” não será o mesmo para exercer o controle sobre os atos do órgão gerenciador, porquanto se encontrariam sob jurisdições diversas, obstaculizando sobremaneira o controle externo exercido pelas Cortes de Contas.

Dessa feita, apenas existindo previsão regulamentar no sentido de permitir a adesão em esferas estaduais e municipais distintas, os órgãos não participantes e gerenciadores seriam responsabilizados individualmente e por Tribunais de Contas distintos, sendo caracterizado manifesto embaraço no exercício de fiscalização.

Nesse sentido, parece se fazer necessário categórico impedimento, em aplicação de âmbito nacional, no sentido de coibir adesões de entidades não participantes em atas de registro de preços pertencentes a entidades federativas diversas dos órgãos aderentes, de forma a permitir o máximo controle e fiscalização por parte do Tribunal de Contas competente.

Por outro lado, imprime-se inegável relevância à motivação que, de modo hábil e coerente, irá justificar a adesão à Ata de Registro de Preços por órgãos não participantes, de forma a avaliar que tal dispensa, de fato, mostra-se mais vantajosa do que a feitura de novo procedimento licitatório. Dessa forma, primando pelos princípios da impessoalidade e da moralidade da Administração Pública, a motivação sólida e consistente evita que o instituto sirva como instrumento para acobertar o comodismo e a falta de planejamento do Poder Público em promover, ele próprio, a licitação e a celebração do contrato administrativo.

Desse modo, tem-se que a utilização escorregia da adesão de órgãos não participantes pode trazer inúmeros benefícios para a Administração Pública, tais como a eficiência e economicidade. Para tanto, em respeito ao princípio da legalidade, é imprescindível que a previsão do instituto ocorra mediante lei, sendo igualmente necessária a previsão no diploma legal de vedação de adesões em entes federativos diversos, de forma a não dar azo a fraudes diante das eventuais dificuldades na fiscalização de “caronas” ocorrido em entidades federativas diversas, assim como a motivação deverá exercer o caráter instrumental nas questões envolvendo as referidas adesões.

Referências bibliográficas

CHARLES, Ronny. **Leis de Licitações Públicas Comentadas**. Salvador: Editora Jus Podivm, 2008.

CHARLES, Ronny. **Leis de Licitações Públicas Comentadas**. 5ª – edição. Salvador: Editora Jus Podivm, 2013.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **A figura do carona nas atas de registro de preços**. RJML nº 15, junho, 2010.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Sistema de Registro de Preços e Pregão**

Presencial e Eletrônico. 3ª – edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Carona em sistema de registro de preços: uma opção inteligente para redução de custos e controle.** Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 6, n. 70, out. 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos.** 7ª - edição. Rio de Janeiro: Editora AIDE, 1993.

MUKAI, Toshio. **O efeito “carona” no registro de preços: um crime legal?** Revista do TCU, Brasil, ano 41, n.144, jan/abril 2009.

NIEBUHR, Joel De Menezes. **“Carona” em Ata de Registro de Preços: atentado veemente aos Princípios do Direito Administrativo.** Artigo publicado na Revista Zênite de Licitações e Contratos-ILC n. 143, janeiro 2006.

PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. **Comentários à lei de licitações e contratos da administração pública.** 7ª - edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007

SOUTO, Marcos Juruena Villela; GARCIA, Flavio Amaral. **Sistema de Registro de Preços — O Efeito “Carona”.** BLC — Boletim de Licitações e Contratos março/2007

A auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública na percepção de auditores e gestores públicos

The operational and accounting audit in control and transparency of public administration in the public auditors' and managers' perception

Jeruza Aparecida de Souza¹
Fabiana de Andrade Oliveira²
Ana Carolina Vasconcelos Colares³

Resumo

Este trabalho buscou, através de entrevistas com auditores externos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e com gestores públicos municipais da Prefeitura Municipal de Itabira, dados sobre o papel da auditoria como instrumento de controle e transparência da administração pública. A metodologia utilizada teve por base uma abordagem qualitativa, sendo a pesquisa, quanto aos fins, classificada como descritiva, e quanto aos meios, como pesquisa de campo. Para realização da entrevista foi extraída uma amostra representativa composta por dois auditores externos do TCEMG e quatro gestores públicos da prefeitura objeto desta pesquisa. Com base nas informações apuradas pode-se concluir que existem funcionários responsáveis pelo controle interno, relacionado aos aspectos contábeis, orçamentários e operacionais, vinculados ao órgão de Auditoria Interna, que faz auditoria dos procedimentos realizados, trabalhando em conjunto com os gestores de cada secretaria, analisando ainda, as ações de órgãos da administração indireta. Com relação aos procedimentos adotados pelos auditores externos do TCEMG é possível afirmar que são realizadas duas inspeções ordinárias por ano, ocorrendo também inspeções extraordinárias em situações especiais, como, por exemplo,

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela FUNCESI

2 Prof^a do Depto. de Ciências Contábeis da FUNCESI, Mestrado em Ciências Contábeis pela UFMG

3 Prof^a Assistente do Depto de Ciências Contábeis PUC Minas São Gabriel

alguma denúncia. Pode-se concluir, segundo as percepções dos entrevistados, que os procedimentos de auditoria dão ênfase especial às auditorias contábil e operacional, buscando verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa. Assim, na opinião dos auditores e dos gestores, a auditoria contribui para assegurar à sociedade que os recursos e bens públicos estão sendo geridos de acordo com a legislação e os padrões de lisura e probidade.

Palavras-chaves: Auditoria Contábil. Auditoria Operacional. Transparência.

Abstract

This study sought through interviews with external auditors of the Audit Office of Minas Gerais (TCEMG) and municipal administrators of the City of Itabira, information about the role of audit as a tool of control and transparency in public administration. The methodology used was based on a qualitative approach, descriptive and field research. For the interview was extracted a representative sample composed of two external auditors TCEMG and four public managers from the city hall of the city in study. Based on the calculated information can be concluded that there are officials responsible for internal control related to financial, budgetary and operational aspects linked to organ Internal Audit, which makes auditing procedures performed, working together with the managers of each secretariat. Moreover, analyzing the actions of organs of indirect administration. With respect to the procedures adopted by the external auditors of TCEMG is possible to say that two regular inspections are performed per year, also occurring routine inspections in special situations, for example, any complaint. It can be concluded, according to the perceptions of the respondents, that the procedures for auditing gives special emphasis to accounting and operational audits, seeking to verify the legality, legitimacy, economy, and reasonableness of the acts that result in revenue and expense. Thus, in the opinion of the auditors and managers, the audit helps ensure that society resources and public assets are being managed in accordance with the rules and standards of fairness and probity.

Keywords: Accounting Auditing. Operational Audit. Transparency.

1 Introdução

Silva (2004) aborda três conceituações em relação à administração pública. Em primeiro lugar, referente ao que é subordinado ao poder político, ou seja, a administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para efetuar as decisões políticas. A segunda refere-se ao meio, portanto algo para atingir os objetivos definidos. E em terceiro lugar, refere-se aos seus aspectos, ou seja, um conjunto de órgãos a serviço do poder político e as operações realizadas.

Para tanto, torna-se necessária fiscalizar a gestão da administração pública tendo em vista que está diretamente relacionado com os interesses da sociedade, da qual originam os recursos públicos gerenciados por essa administração. Desta forma, surge a auditoria governamental como ferramenta de fiscalização no intuito de identificar desvios e ações ilegais que ferem princípios éticos e morais. Nesse sentido, a auditoria, consubstanciada por meio de pareceres, tende a se firmar como instrumento capaz de oferecer aos gestores públicos, as autoridades judiciais e contábeis e a sociedade em geral, subsídios confiáveis que são obtidos mediante a observância dos procedimentos de técnicos e das normas brasileiras de contabilidade referentes à auditoria, além de seu aspecto preventivo e indutor de correções em procedimentos em desacordo com as normas. Nesse sentido, a Auditoria Contábil atua como fator que garante a transparência dos atos praticados pelos gestores públicos.

Dentre os tipos de auditoria, assim se destacam a contábil e operacional. De acordo com Crepaldi (2004), auditoria contábil é o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, com a finalidade de controlar algumas áreas da entidade evitando situações que permitem a ocorrência de fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada entidade. Na área pública, a Auditoria Contábil se destaca por ser um conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar informações para auxiliar a análise da gestão nas três esferas públicas: a federal, a estadual e a municipal, usando para tal normas contábeis e jurídicas.

Os procedimentos da auditoria operacional levam em conta a forma de atuação dos profissionais e os meios utilizados para a realização de deter-

minado procedimento, auditando a vinculação dos atos praticados com os princípios, normas e regulamentos elaborados segundo a legislação em vigor, levando em consideração, especialmente na área pública, a observação da programação estabelecida para as diversas atividades implementadas. Jund (2007) acrescenta que a auditoria operacional é uma atividade para assessorar o gestor público, melhorando as práticas dos fatos e atos administrativos, desenvolvida de forma tempestiva e atua tanto sobre a gestão como também em seus programas governamentais e sistemas informatizados.

Tanto a auditoria operacional, como a auditoria contábil, utilizam como regra os mesmos procedimentos e técnicas para examinar, em síntese, fazem uso dos controles operacionais, da gestão e da estratégia da organização auditada (ARAÚJO, 2006).

O auditor público atua nas áreas inter-relacionadas da entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos diversos recursos, tais como materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade, eficiência, efetividade e qualidade dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos (PETER e MACHADO, 2003). Considerando a percepção dos autores e buscando traduzir e identificar a aplicação na prática do que é descrito na literatura, eis que surge o seguinte questionamento que direciona esta pesquisa: **Como a auditoria pode contribuir para o controle e transparência da administração pública na ótica de auditores externos do TCEMG e dos gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira?**

Adicionalmente ao problema de pesquisa, o presente estudo também propõe identificar e descrever a aplicação dos aspectos básicos da Auditoria Operacional e Contábil na gestão da administração pública da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, descrever a percepção de auditores externos e gestores públicos sobre os procedimentos de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de MG.

Considerando que a função básica da Auditoria no setor público é garantir que a execução das políticas públicas está sendo realizada dentro de princípios que preservem as normas de controle, bem como a observação dos preceitos legais para a gestão contábil e operacional, o presente trabalho se justifica pelo fato de poder apresentar para a sociedade elementos que corroboram a assertiva de que o gestor público tem à sua disposição ferramentas que tornam possível dar amplo conhecimento de sua gestão, de

forma concisa e transparente.

2 Referencial Teórico

Segundo Medauar (2006), a administração pública direta é o conjunto de órgãos integrados na estrutura da chefia do executivo e na estrutura dos órgãos auxiliares desta chefia. Uma das suas características é o vínculo de subordinação-supremacia, denominado hierarquia. Como se pode observar, as esferas administrativas são independentes e harmônicas entre si, mas conservam em cada forma de governo estruturas similares, quanto a forma e função.

A administração pública engloba todo o aparelhamento do Estado, pré-ordenado à realização de seus serviços, que buscam satisfação das necessidades coletivas. Destaca-se, portanto, um conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades do Estado, na busca da realização do bem comum. (ARAUJO e ARRUDA, 2004, p.2).

Desta forma, o controle exerce um papel importante na administração pública permitindo detectar possíveis problemas ou inconsistências, que podem comprometer o planejamento elaborado e ir a desencontro com as normas e a legislação pertinentes, conforme pode ser evidenciado neste item.

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu que o controle da execução orçamentária e financeira para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal fosse exercido pelos poderes legislativo e executivo, mediante controle interno e externo. Esse entendimento é reafirmado pelo art. 70 da Constituição Federal de 1988 (FELGUEIRAS, 2007).

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada esfera de poder (BRASIL, 1988).

Nas três esferas da administração pública, para o bom andamento da gestão, são necessárias algumas formas de controle, que podem ser definidas em: controle interno e externo. O controle interno é o conjunto de

atividades, planos, métodos e procedimentos interligados com a finalidade de certificar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma segura e concreta, demonstrando eventuais desvios ao longo da gestão (PETER e MACHADO, 2003).

O objetivo principal é a prevenção e correção de erros ou desvios na esfera de cada poder ou entidade da administração pública (PETER e MACHADO, 2003). Os controles internos implementados devem ter caráter preventivo e estar voltados permanentemente, para a correção de eventuais desvios que podem ocorrer. Devem também prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e estar voltados para todos os níveis hierárquicos da administração pública.

O controle interno é elemento fundamental para o completo exercício da administração pública, permitindo aos gestores o conhecimento seguro dos fatos e contribuindo para a tomada de decisão. São planos de organização e procedimentos que estão diretamente relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros financeiros (FELGUEIRAS, 2007).

O controle externo é exercido em uma instância que esteja por fora do campo do ente fiscalizado, conseqüentemente terá maior independência e efetividade em suas ações, e deverá ser desempenhado pelo Poder Legislativo (PETER e MACHADO, 2003).

O controle externo na administração pública é realizado pelo Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. A função dos Tribunais de Contas no Brasil é a de órgão auxiliar do Poder Legislativo no controle da execução do orçamento e da aplicação dos recursos públicos (FELGUEIRAS, 2007)

Segundo Braz (1999), os Tribunais de Conta, da União, dos Estados e de alguns Municípios exercem o controle externo da Administração Pública, com o objetivo de fiscalizar a gestão financeira, orçamentária e patrimonial do Estado.

O art. 71 da Constituição Federal de 1988 define as funções e atribuições do controle externo, o qual será exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas. Apreciar as contas anuais do Presidente da República, mediante parecer prévio; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessões de aposentadoria, reformas e pensões civis e militares; realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; fiscalizar

a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União repassados a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas; aplicar aos responsáveis sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos de contratos; fiscalizar as aplicações de subvenções e renúncia de receitas; assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade (FELGUEIRAS, 2007).

Ainda, de acordo com Felgueiras (2007, p.41), os Tribunais de Conta são “instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos.”

Sobre a possibilidade de sustentação da democracia, a ação dos Tribunais de Contas reflete uma questão fundamental para a sociedade, permitindo a divulgação de informações que possibilitam uma visão consistente e segura de como estão sendo geridos os recursos públicos, isto é a transparência da administração, tema abordado no próximo item.

2.1 Transparência na Administração Pública

Com base nas formas de controle da administração pública, um elemento importante é a garantia na transparência dos atos praticados pelos governantes e a sua divulgação para a sociedade.

Em um comentário sobre a transparência em relação à publicidade e divulgação dos controles da administração pública, Rodrigues e Brasil (2008) afirmam o seguinte:

Percebe-se que o Estado contemporâneo possui vários desafios para serem enfrentados no âmbito de sua gestão e uma das respostas possíveis para esses desafios é a governança eletrônica, entendida como a “capacidade do Estado, com o uso das tecnologias da informática e comunicação (TIC), de formular e implementar políticas públicas, utilizando-se de mecanismos de participação dos cidadãos (RODRIGUES e BRASIL, 2008, p. 5).

Segundo Prado (2006), o termo transparência há algumas décadas está envolvido em uma série de debates, iniciados a partir do momento em que a sociedade passou a exigir maior acessibilidade às informações públicas. Por

consequente, exigindo também uma melhor prestação de contas dos governantes. A partir desse contexto vem à tona o termo *accountability* democrática, como meio de melhorar o controle e a participação nas políticas públicas, mas também como forma de legitimação do próprio governo.

De acordo com Abrucio (2007), o apelo pelas reformas políticas levou ao aumento da transparência e a responsabilização do poder público, fato que constituiu um importante elo nos acontecimentos que determinaram a agenda de reformas políticas e econômicas no país. A partir dos trabalhos dos constituintes de 1988, muito se avançou no Brasil em termos de democratização política, sendo ainda, necessário avançar no sentido de que essa onda de reformas determine que a administração pública brasileira seja exemplo de compromisso com a clareza e transparência na gestão política, sob os aspectos econômicos, de saúde, educacional entre outras áreas de atuação do poder público.

A prestação de contas é obrigação de todos os agentes que fazem uso dos recursos públicos e o maior interessado é a sociedade. Essas informações devem conter todos os elementos exigidos em Lei, é a transparência que se exige do gestor público em qualquer estado democrático (FREITAS, 2005).

Na concepção de Abrucio (2007) a transparência está ligada a ampla divulgação dos resultados da administração pública, por meio de dados estatísticos, de livre acesso ao público, nos quais os processos orçamentários apresentem um detalhamento dos indicadores de desempenho e resultados, estabelecendo-se metas a serem alcançadas, além da informatização da contabilidade pública.

De acordo com as informações acima, a transparência nas contas públicas e na gestão política ganhou impulso paralelamente ao impulso verificado nos processos de redemocratização do país, cujo início se deu a partir do fim do período autoritário, principalmente com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

2.2. Auditoria Governamental

O objetivo da auditoria é vigiar as transações, as causas e os efeitos decorrentes, também examinar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e a performance obtida diante das metas-desafios propostos nos vários setores da entidade

(CRUZ, 2002). No que se refere à auditoria governamental é um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública, abrangendo a auditoria interna e externa, que envolve diretamente a fiscalização do patrimônio e dos recursos públicos aplicados.

É uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos controles internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. (PETER e MACHADO, 2003, p. 37).

A auditoria governamental busca corrigir os desperdícios, a desonestidade, a negligência e a omissão e, sobretudo, antecipando-se a essas ocorrências para garantir os resultados esperados (PETER e MACHADO, 2003).

Para Felgueiras (2007), a auditoria governamental é a análise de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas que estão relacionadas com o controle do patrimônio, com o objetivo de verificar o recolhimento das receitas, a realização das obrigações, a eficiência e a eficácia das operações, a fidedignidade das informações contábeis e auxiliar na atuação de suas funções e responsabilidades.

O principal objetivo é garantir resultados operacionais na gestão do patrimônio público, examinando aspectos relevantes relacionados à avaliação da gestão e dos programas de governo. A seguir, o *Quadro 1* apresenta alguns tipos de auditoria governamental, e as características, que determinam o trabalho do auditor, e como quais os elementos analisados.

Quadro 1 – Tipos de Auditoria Governamental

Tipo	Definição/Objetivo	Autor
Auditoria contábil	É o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações mediante métodos específicos, relacionados ao controle do patrimônio de uma entidade ou algum projeto. O objetivo é obter dados comprobatórios que permitem opinar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.	Jund (2007)
Auditoria de avaliação da gestão	O objetivo da auditoria de avaliação da gestão é emitir opinião sobre a legitimidade das contas, conferir a execução de contratos, convênios, acordos e a execução da probidade na aplicação de recursos públicos na guarda de bens e valores da União.	Felgueiras (2007)
Auditoria operacional	O exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia.	Araújo (2006)

Fonte: Jund (2007); Felgueiras (2007); Araújo (2006)

Observa-se a relevância da auditoria para a administração pública, buscando principalmente realizar um diagnóstico dessa gestão e identificar oportunidades para se alcançar maior eficiência. Com base na discriminação dos tipos de auditorias, no próximo item são abordados os aspectos normativos referentes à auditoria.

2.3 Normas Fundamentais de Auditoria

As normas fundamentais de auditoria são regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil com a finalidade de normatizar o exercício da função do auditor, estabelecendo diretrizes e orientação a serem seguidas, conforme pode ser observado a seguir.

Segundo Peter e Machado (2003, p. 51), “normas são instruções a serem observadas pelo auditor no decorrer do seu trabalho, tem o objetivo de orientar as atividades a serem desenvolvidas e proporcionar a aplicação sistemática e metodológica de suas ações.”

Outro aspecto relacionado às normas de auditoria está relacionado aquelas relativas à execução do trabalho, que definem como o auditor deverá pautar seu trabalho, perante as instituições onde é chamado a intervir. Alguns aspectos são peculiares ao trabalho do auditor, como discorre Araújo (2006).

O auditor governamental necessita agir com a devida precaução e zelo profissional, devendo acatar as normas de ética profissional, bem como o bom senso em seus atos e recomendações, levando em conta o adequado emprego dos procedimentos de auditoria de aplicação geral ou específica.

Sobre as normas relativas à opinião do auditor, expresso no parecer, pode-se afirmar que este parecer de auditoria será emitido quando verificar e certificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou de responsabilidade da União, do Estado ou do Município (PETER e MACHADO, 2003).

No decorrer do trabalho, o auditor terá livre acesso a todas as dependências, documentos, valores e livros da entidade. Deverá fazer o planejamento do trabalho prevendo sua natureza, extensão e a profundidade, segundo alguns procedimentos, conforme *Quadro 2*.

Quadro 2 - Procedimentos do trabalho do auditor

AÇÕES ATITUDINAIS
O auditor deverá fazer exames preliminares a respeito da natureza e características das áreas, operações, programas e recursos a serem auditados para obter elementos necessários para executar seu trabalho, aplicando a legislação, normas e instruções vigentes, também observar os resultados das últimas auditorias realizadas e diligências pendentes.
O auditor deverá elaborar um adequado programa de trabalho que exige a determinação precisa dos objetivos do exame, identificar o universo, a definição e o alcance dos procedimentos que serão utilizados; o estabelecimento das técnicas apropriadas; a quantificação homem/hora; a referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.
O auditor deverá efetuar um apropriado exame em relação à avaliação da capacidade e efetividade dos sistemas de controles internos, contábil, administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

O auditor deverá avaliar a capacidade dos sistemas de controle referentes aos procedimentos, políticas e registros que os compõem, para verificar se estes estão proporcionando razoável segurança de que as atividades e operações se efetuam de forma a atingir os objetivos em termos de economia, eficiência e eficácia.

O auditor deverá realizar um exame das operações que se processam nos sistemas de controle para verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros estão funcionando de acordo com os objetivos e se estão sendo atendidos de forma permanente e sem desvios.

O auditor deverá realizar exame dos objetivos de controle para proteger seus recursos; obter informações oportunas e confiáveis; promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos.

Fonte: Peter e Machado, 2003, p 28.

Com base no exposto neste subitem, o auditor deve atentar para os aspectos estruturais que envolvem o planejamento das atividades setoriais, assim a inexistência de diretrizes formais para a execução do trabalho induz ao profissional a se inserir nesta prática, segundo o seu próprio discernimento, o que muitas vezes deixa de lado as normas e técnicas legais pertinentes à tarefa realizada.

Sobre as normas relativas ao relatório de auditoria, Peter e Machado (2003) enfatizam que o auditor governamental deverá preparar relatórios que refletirão os resultados dos exames executados, para cada auditoria realizada, de acordo com sua forma ou tipo. Para os autores citados, o auditor governamental deverá elaborar relatório para cada auditoria realizada, onde as informações devem ter concisão, objetividade, convicção, integridade, coerência, oportunidade, apresentação e conclusão.

Com relação ao trabalho de auditoria, o auditor deve estar atento ao fato que a subjetividade, expressa em sua opinião, não deve deixar de lado os aspectos técnicos de seu trabalho, uma vez que toda a opinião expressada deve possuir um embasamento que a justifique.

3 Metodologia da Pesquisa

Para obtenção dos objetivos pretendidos nesta pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa, tornando-se possível analisar os objetivos da au-

ditoria, suas funções e seu papel como controle da administração pública. Através da entrevista identificou-se o papel que a auditoria operacional e contábil oferece tanto para a administração pública quanto para a sociedade.

Segundo Beuren (2008), neste tipo de pesquisa utiliza-se análise mais profunda em relação ao fenômeno que está sendo analisado. De acordo com Marconi e Lakatos (2004), a pesquisa qualitativa não tem a finalidade somente de fazer um relatório ou descrição dos dados pesquisados, mas relatar o desenvolvimento de um caráter interpretativo no que se refere aos dados alcançados.

Quanto aos fins, o tipo de pesquisa deste trabalho foi descritivo, pois buscou identificar e descrever os objetivos da auditoria operacional e contábil na percepção dos auditores de controle externo e o papel da auditoria no controle da administração pública. Ainda tem-se como objetivo buscar a resolução de problemas, melhorando as práticas por meio da observação, análise e descrições objetivas, através de entrevista semiestruturada.

A pesquisa descritiva tem por finalidade observar, registrar e analisar os fenômenos sem, entretanto, entrar no mérito de seu conteúdo, não há interferência do investigador, que apenas procura perceber, com o necessário cuidado, a frequência com que o fenômeno acontece (GIL, 1999).

Através da pesquisa, foi observada qual a percepção dos auditores em relação ao papel que a auditoria exerce na transparência da Administração Pública.

Quanto aos meios, esta pesquisa buscou mediante a pesquisa de campo, coletar a percepção dos entrevistados quanto aos aspectos ligados à transparência na administração pública. Realizando a confrontação das informações abordadas no referencial teórico com os aspectos das percepções dos gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG e dos auditores externos do Tribunal de Contas de Minas Gerais, procurando assim, subsídios para análise dos objetivos e resposta ao problema proposto.

Segundo Andrade (2006), este tipo de pesquisa tem essa denominação porque a coleta de dados é realizada em campo onde ocorrem diretamente os fenômenos. Não existe uma interferência do pesquisador sobre eles.

3.1 Universo e amostra da pesquisa

O Universo da pesquisa corresponde a 50 auditores de controle exter-

no do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCMG) e 10 gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira. Segundo Beuren (2008), universo de pesquisa ou população é a totalidade de elementos distintos que possuem certa paridade nas características definidas para determinado assunto.

Desta forma, foi definida como amostra da pesquisa dois auditores de controle externo do Tribunal de Contas de Minas Gerais e quatro gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG. A amostra foi definida pelo critério de acessibilidade. Segundo Barros e Lehfeld (2000) a amostragem por acessibilidade é um tipo de amostra menos rigorosa, pois permite que o próprio pesquisador selecione os elementos para compor a amostra. Esta amostragem tem sua aplicação em estudos qualitativos ou exploratórios, no qual o nível de precisão exigido é de menor grau.

3.2 Coleta dos dados

Os dados da pesquisa foram coletados por meio de uma entrevista semiestruturada, através da obtenção dos dados qualitativos que foram confrontados com as informações abordadas no referencial teórico, procurando assim, subsídios para análise dos objetivos e resposta ao problema proposto.

Segundo Marconi e Lakatos (2004), a entrevista semiestruturada é utilizada quando o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considera adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente a questão. De acordo com Beuren (2008), a entrevista semiestruturada admite maior interação e conhecimento da realidade das informações.

Para a presente pesquisa também foi utilizada a entrevista semiestruturada, pois no decorrer das perguntas surgiram novas interrogações em relação ao assunto e para uma investigação mais qualificada este tipo de entrevista é o mais satisfatório.

3.3 Unidade de análise

O presente trabalho apresentou a percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira, sobre aspectos relacionados aos processos de auditoria na administração pública.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais foi criado pela Constituição Mineira de 1935 e composto inicialmente por três membros: Álvaro Baptista de Oliveira, José Maria de Alkmim e Mário Gonçalves de Mattos. O TCEMG é um órgão público com autonomia administrativa e financeira em relação aos três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), ao tribunal cabe a fiscalização de todo o dinheiro público gerido no estado de Minas Gerais, no âmbito estadual e municipal (TCEMG, 2011).

Ainda segundo dados obtidos no site do TCEMG é de sua competência examinar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade de qualquer ato administrativo de que resulte em receita ou despesa. Ao órgão cabe também, verificar os atos que provoquem renúncia de receita. Esta fiscalização ocorre em toda na administração pública de responsabilidade do Estado e dos seus 853 municípios, incluindo as entidades públicas com administração descentralizada, bem como aquelas mantidas ou instituídas pelo poder público.

Com relação à administração da Prefeitura Municipal de Itabira, esta é dividida em 14 Secretarias. Como objetivo deste trabalho constitui a análise dos processos de auditorias da administração pública, considerou como secretarias que mais atendem a esses propósitos as Secretarias da Fazenda (Finanças e de Tributação) e de Planejamento (Departamento de Controle Orçamentário e Financeiro) (ITABIRA, 2011).

4 Análise dos Dados

Para melhor entendimento dos aspectos abordados neste capítulo, a análise apresentada foi subdividida em três itens, identificados da seguinte forma: no primeiro item são apresentados os aspectos e princípios básicos da auditoria operacional e contábil na gestão da administração pública, no segundo item as percepções de auditores sobre os métodos de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas; no terceiro item as percepções de gestores públicos municipais sobre os métodos de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas.

4.1 A Percepção dos Gestores Municipais sobre os Procedimentos de Auditoria Contábil e Operacional Realizados pelo TCEMG

Neste item são apresentadas as percepções dos gestores públicos com relação às inspeções do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, mediante a análise dos procedimentos utilizados para auditar as contas e procedimentos administrativos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG.

O primeiro ponto abordado na entrevista é relacionado à periodicidade das auditorias realizadas pelos auditores do Tribunal. Neste sentido foram apresentadas seguintes opiniões:

Existem duas formas de inspeção: a Ordinária realizada duas vezes ao ano pelos auditores do Tribunal de Contas. Normalmente a análise é feita somente nos processos licitatórios. Alguns setores da Prefeitura são alvo de auditorias, porém mais específicas, por exemplo, à área de saúde e educação. (ENTREVISTADO 1).

Além das inspeções anuais, os auditores realizam inspeções sem previa comunicação, geralmente quando buscam mais esclarecimentos sobre algum procedimento específico de uma secretaria, ou a contratos e convênios. (ENTREVISTADO 2).

As inspeções rotineiras geralmente acontecem duas vezes por ano, mas há casos de prestação de esclarecimentos sobre a documentação e dados apurados em inspeções anteriores, com prazo determinados para resposta, sob pena de pagamento de multas e aplicações de outras sanções. (ENTREVISTADO 3).

Outro comentário foi apresentado pelo entrevistado quatro, que alega conhecer apenas alguns detalhes sobre as inspeções do Tribunal de Contas, uma vez que no período em que tem trabalhado na secretaria da Fazenda, somente acompanhou uma fiscalização – de forma indireta, quando outros empregados, com mais experiência, atenderam aos auditores.

As inspeções dos auditores do Tribunal de Contas são uma rotina em prefeituras de cidades do porte de Itabira/MG, segundo os entrevistados, os auditores alegam que se ocorrer um período maior de tempo entre uma fiscalização e outra, há um acúmulo de dados a serem verificados, o que impossibilita uma análise mais detalhada dos atos contábeis e operacionais da prefeitura.

Com relação aos procedimentos de auditoria, os entrevistados afirmaram que a auditoria funciona com três focos: primeiro é a orientação, segundo o controle e por último a auditoria. Dessa forma, então a auditoria interna, além de favorecer, de possibilitar a auditoria externa, ela também trabalha no sentido de prevenir, buscando atuar antes que seja necessária uma auditoria.

Com relação aos os setores que são objetos de auditoria, observaram-se os seguintes comentários:

Os auditores do TCEMG atuam mais na área de contratos e licitações, apesar de que são encaminhados de acordo com a legislação todos os relatórios contábeis para o Tribunal de Contas, conforme a legislação prevê. (ENTREVISTADO 2).

As auditorias rotineiras seguem certo padrão, geralmente são solicitados os mesmos relatórios a cada visita, às vezes eles solicitam mais os processos licitatórios para análise, outras vezes se prendem à fiscalização da execução orçamentária as rotinas do departamento de finanças (ENTREVISTADO 3).

Para os entrevistados um e quatro, os tipos de auditoria mais utilizados são Auditoria de Obras Públicas e a Auditoria Contábil. Neste ponto, então, foi questionado sobre a auditoria operacional, cujas respostas foram as seguintes:

A auditoria operacional tem por objetivo o controle das contas públicas, fato que considero fundamental, pois garante o acerto, a rapidez e a eficiência e transparência. (ENTREVISTADO 1).

O objetivo da auditoria operacional é examinar os pontos relevantes a serem observados, são avaliados os programas, projetos, atividades e ações governamentais. (ENTREVISTADO 3).

O aspecto eficiência e transparência foram abordados por todos os entrevistados, fato que indica, na opinião dos gestores públicos, a importância do trabalho de auditoria realizado pelos auditores do TCEMG.

Com relação à auditoria contábil, foi evidenciado que constitui a auditoria mais enfatizada pelos gestores públicos, pois consideram a contabilidade como um espelho das atividades realizadas na prefeitura, neste sentido foram observadas as seguintes percepções dos entrevistados.

A auditoria contábil atua como instrumento para o controle das contas públicas, possibilita a transparência, a informação, ela é capaz de apurar fatos. (ENTREVISTADO 3).

É realizada a auditoria contábil paralelo auditoria orçamentária, patrimonial, de gestão de pessoal, também todo o controle de cargos comissionados e cargos não comissionados. (ENTREVISTADO 4).

Nos comentários acima e também em alguns comentários anteriores foi mencionado o termo ‘transparência’ considerado de grande importância pelos entrevistados. Para Prado (2006), o termo transparência há algumas décadas está sendo objeto de vários debates, estimulados pela expectativa da sociedade em assegurar maior acessibilidade às informações públicas.

Dessa forma foram questionados quais aspectos contribuem para que a haja transparência na administração pública.

O papel da Auditoria Contábil é possibilitar a transparência, ela leva para o cidadão a informação, demonstra a transparência, faz com que a Administração Pública atinja seus princípios de atender o cidadão. (ENTREVISTADO 1).

A Auditoria Contábil é atuar como ferramenta de certificação da gestão dos recursos recebidos e na transparência dos atos. Os elementos que o auditor externo observa é a transparência na utilização desses recursos. (ENTREVISTADO 2).

Neste contexto, percebe-se que o grande desafio da administração pública consiste em dar transparência e publicidade aos atos praticados pelos gestores públicos. Pode-se citar Rodrigues e Brasil (2008) que alegam o fato do estado contemporâneo possuir vários desafios a serem enfrentados no âmbito de sua gestão, que mediante o auxílio das tecnologias da informática e comunicação poderão manter os cidadãos informados sobre a gestão dos recursos públicos.

Considerando as percepções dos entrevistados é possível concluir, sob os ângulos contábil e operacional, que ocorrem inspeções ordinárias duas vezes ao ano e extraordinárias, em situações especiais, como, por exemplo, alguma denúncia. Entre as auditorias realizadas na Prefeitura as que mais contribuem para a transparência da administração pública são as auditorias contábil e operacional. Ambas as formas de auditoria citadas pelos entrevis-

tados, contábil e operacional, permitem o controle das contas públicas, garantindo informações e visam assegurar a transparência nos atos praticados.

4.2 A Percepção dos Auditores Externos sobre os Procedimentos de Auditoria Utilizados pelo TCEMG

Neste item são apresentadas as percepções dos auditores do Tribunal de Contas do Estado, relacionadas à análise dos métodos utilizados para auditar as contas e procedimentos administrativos das prefeituras municipais.

O primeiro ponto abordado na entrevista teve relação com os meios de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas. Neste sentido foram apresentadas seguintes opiniões:

Atualmente o tipo de auditoria mais utilizado pelo auditor externo é a auditoria contábil. (ENTREVISTADO 1).

Alguns tipos de auditoria são mais utilizados pelo auditor externo como: auditoria contábil financeiro, auditoria de cumprimento, auditoria operacional e auditoria integrada. (ENTREVISTADO 2).

Baseado nas percepções apresentadas acima se percebe que o entrevistado 2 é mais detalhista do que primeiro entrevistado, quando aborda os tipos de auditoria externa mais empregados, o que pode estar relacionado ao seu tempo de atuação como auditor do Tribunal de Contas do Estado. Com relação aos setores onde o auditor externo busca informações para subsidiar o processo de auditoria, os entrevistados responderam o seguinte:

Os setores que são objetos de auditoria são todos onde quer que esteja sendo aplicado o dinheiro público. (ENTREVISTADO 1).

Com relação aos setores que são objetos de auditoria são as administrações públicas, estadual e municipal e que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro público, bens e valores públicos (ENTREVISTADO 2).

Ao assegurar meios para o controle e fiscalização dos recursos públicos, Felgueiras (2007) salienta que o trabalho dos auditores dos Tribunais de Contas atua como forma de sustentação da democracia, ao garantir que os atos praticados pelos administradores públicos estão sendo acompanhados e auditados conforme a legislação em vigor.

Outro ponto abordado refere-se aos objetivos da auditoria operacional, como foco de análise e interpretação dos procedimentos realizados nas prefeituras. Sobre este tema os auditores comentaram o seguinte:

A verificação da eficiência e eficácia dos processos bem como a efetividade dos resultados alcançados é verificada na auditoria operacional, contudo no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, essa auditoria ainda está em fase de implementação (ENTREVISTADO 1).

A Auditoria Operacional consiste em verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa; verificar a aplicação de quaisquer recursos recebidos ou repassados pelo Estado ou pelo Município; verificar a compatibilidade de execução físico financeiro dos programas de trabalho com os respectivos instrumentos de planejamento e execução orçamentária (ENTREVISTADO 2).

Novamente é possível identificar uma forma diferenciada em tratar o tema abordado, ou seja, o entrevistado 2 apresenta mais detalhes sobre a auditoria operacional, fato que pode estar vinculado a sua maior experiência como auditor.

Um ponto abordado pelos dois auditores entrevistados inclui ainda, como objeto da auditoria operacional, o que segundo Felgueiras (2007), envolve a verificação da legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões; verificar a legalidade de ato dos procedimentos licitatórios; se o ente auditado vem cumprindo com as metas programadas, avaliando o grau alcançado pelos objetivos previstos na legislação pertinente.

Considerada pelos gestores públicos como uma forma de garantir a transparência dos atos praticados pelos administradores públicos a auditoria contábil foi objeto de questionamentos aos auditores externos, que apresentaram as seguintes respostas.

A auditoria contábil tem por fim a verificação do cumprimento das normas contábeis e se a contabilidade representa a real situação do patrimônio da organização auditada. (ENTREVISTADO 1).

Na auditoria contábil é possível verificar os elementos comprobatórios que permitem opinar se os registros contábeis foram

efetuados de acordo com os princípios de contabilidade e com a legislação pertinente. Verificar a propriedade e exatidão dos registros contábeis e verificar se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica, financeira do patrimônio examinado e as demais situações nelas inseridas. (ENTREVISTADO 2).

Uma informação prestada pelos gestores públicos é reafirmada pelo auditores externos, ou seja, os elementos que fazem da auditoria contábil uma das mais eficazes ferramentas para a verificação da lisura e correção dos atos praticados pelos administradores municipais, principalmente com relação às contas públicas.

Esta constatação é abordada por Araújo e Arruda (2004) que reafirmam os princípios de responsabilidade que recaem sobre administração pública, cuja funções devem prever, organizar, comandar, coordenar os atos praticados, levando em conta fatores relacionados ao acompanhamento, vigilância, orientação e correção que um órgão, poder ou agente público exerce sobre seu próprio desempenho ou de outra pessoa.

A percepção dos auditores coloca em evidência alguns aspectos relacionados com a transparência dos atos praticados pelos administradores públicos, confirmadas nas seguintes opiniões, o que leva a uma visão crítica sobre o papel da auditoria na garantia da transparência dos atos praticados pelos gestores públicos.

Auditorias tradicionais são ineficientes quanto à promoção da transparência das contas públicas, pois os artifícios empregados nos desvios dos recursos públicos estão cada vez mais sofisticados (ENTREVISTADO 1).

Ao examinar os registros contábeis, obedecendo aos dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, com vistas a verificar a consistência das informações prestadas, em consonância com os princípios contábeis aplicados, demonstrando a legalidade e legitimidade dos aspectos atinentes a atos, fatos e documentos verificados as auditorias operacional e contábil, contribuem para garantir a transparência no setor público, desde que ocorra a devida publicidade para informar o cidadão. (ENTREVISTADO 2).

Neste ponto, duas considerações são importantes, a primeira, aborda-

da pelo entrevistado 1, alerta para a habilidade de administradores públicos com segundas intenções em burlar os sistemas de controle vigentes, a segunda enaltece a necessidade de se dar ampla publicidade àquilo que é objeto da gestão pública.

De acordo com as informações acima é possível concluir que a percepção dos auditores externos do Tribunal de Contas do Estado traz à luz alguns aspectos de seu trabalho como auditores, nos quais enfatizam os tipos de auditorias mais utilizados, como a auditoria contábil financeiro, auditoria de cumprimento, auditoria operacional e auditoria integrada.

Os auditores afirmam também, que seu trabalho envolve a auditoragem no Estado, nos Municípios, nas entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições ou subvenções do poder público Estadual ou Municipal. Durante a entrevista os auditores salientaram a importância das auditorias contábil e operacional, comentando que esta consiste em verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa; verificar a aplicação de quaisquer recursos recebidos ou repassados pelo Estado ou pelo Município.

Com base nas informações apresentadas neste capítulo pode-se concluir também, que a percepção dos auditores externos do Tribunal de Contas do Estado, apresenta algumas similaridades com as percepções dos gestores públicos entrevistados, como a importância das auditorias contábil e operacional para subsidiar a apresentação de dados nos quais são possíveis identificar aspectos relacionados à transparência na gestão pública. Assim, na opinião dos auditores e gestores municipais, auditorias de qualquer tipo e metodologia de execução contribuem para assegurar à sociedade que os recursos e bens públicos estão sendo geridos de acordo com a legislação e os padrões de lisura e probidade, sendo que não se deve medir esforços para que a publicidade dos atos dos administradores públicos sejam conhecida por todos.

5 Considerações Finais

O presente trabalho foi elaborado através da pesquisa em livros, revistas e sites especializados, dados teóricos sobre o papel da auditoria como instrumento de controle e transparência da administração pública e também de uma entrevista, na qual se buscou informações sobre a percepção dos

entrevistados com relação ao papel da auditoria operacional e contábil no controle e transparência da administração pública.

A metodologia utilizada para realização deste trabalho teve por base uma abordagem qualitativa, sendo a pesquisa, quanto aos fins, classificada como descritiva, e quanto aos meios, como pesquisa de campo. O universo de realização desta pesquisa corresponde a 50 auditores externos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e 10 gestores públicos da Prefeitura Municipal de Itabira, do qual foi extraída uma amostra representativa composta por 2 auditores externos do TCEMG e 4 gestores públicos da prefeitura objeto desta pesquisa.

Com relação aos objetivos deste trabalho, sobre a verificação da percepção dos gestores municipais sobre os procedimentos de auditoria contábil e operacional realizados pelo TCEMG na prefeitura analisada é possível afirmar que são realizadas duas inspeções ordinárias por ano, ocorrendo também inspeções extraordinárias em situações especiais, como, por exemplo, alguma denúncia.

Entre as auditorias realizadas na prefeitura, as que mais contribuem para a transparência da administração pública são as auditorias contábil e operacional. Em relação aos trabalhos de auditoria contábil e operacional, segundo a percepção dos entrevistados, pode-se concluir que há um eficaz controle sobre as contas públicas, fato que contribui para assegurar que o cumprimento da legislação em vigor está sendo realizado.

Sobre a percepção dos auditores estaduais sobre os procedimentos de auditoria utilizados pelo TCEMG, é possível afirmar que os tipos de auditorias mais utilizados como a auditoria contábil financeiro, a auditoria de cumprimento, a auditoria operacional e a auditoria integrada. Neste contexto, os auditores salientaram a importância das auditorias contábil e operacional, comentando que o objetivo de seu trabalho consiste em verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade dos atos de que resultem receita e despesa.

Com base nas informações apresentadas neste capítulo pode-se concluir também que a percepção dos auditores externos do TCEMG apresenta algumas similaridades com as percepções dos gestores públicos entrevistados, como a importância das auditorias contábil e operacional para subsidiar a apresentação de dados nos quais são possíveis identificar aspectos relacionados à transparência na gestão pública.

Assim, na opinião dos auditores estaduais e dos gestores municipais, a auditoria, qualquer que seja seu tipo e procedimento de execução, contribui para assegurar à sociedade que os recursos e bens públicos estão sendo geridos de acordo com a legislação e os padrões de lisura e probidade, sendo que não se deve medir esforços para que a divulgação dos atos dos administradores públicos.

Desse modo, a abordagem desta pesquisa evidenciou que as auditorias operacional e contábil permitem um adequado controle das contas públicas, bem como dos atos administrativos praticados pelos administradores municipais. É importante afirmar que este trabalho não busca esgotar o estudo sobre o tema, podendo ser utilizado, contudo, como fonte de orientação para futuros pesquisadores complementar a pesquisa neste tema tão vasto e dinâmico. Como sugestão para novas pesquisas sobre o tema abordado pode-se sugerir como área de estudo a verificação da transparência em órgãos municipais da administração indireta.

Referências

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. spe, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 174 p.

ARAÚJO, Inaldo P. S. **Introdução à auditoria operacional**. 3ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006. 136 p.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004. 292 p.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para a iniciação científica. 2. ed. São Paulo: Makron, 2000. 245 p

BEUREN, Ilse Maria, **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabili-**

dade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 195 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

BRAZ, Petrônio. **Manual de direito administrativo.** São Paulo: Editora de direito, 1999, 601 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004, 510 p.

CRUZ, Flavio. **Auditoria governamental.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 262p.

FELGUEIRAS, José Antônio: **Contabilidade pública.** Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2007, 307 p.

FREITAS, Menildo Jesus de Souza. A Contabilidade pública e sua relevância social. **Revista Mineira de Contabilidade.**, Belo Horizonte, mar.. 2005, ano VI, v. 6, nº 19, p. 16-25.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1999. p. 187.

JUND, Sergio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos. 9ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 816 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 305 p.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno.** 10 ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2006. 432 p.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. Manual de auditoria governamental. São Paulo: Atlas, 2003. 241p.

PRADO, Otavio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização

de informações pela Aneel. **Rev. Adm. Pública** [online]. 2006, v. 40, n. 4, p. 631-646.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITABIRA – **Secretarias e órgãos**. Disponível em: <http://www.itabira.mg.gov.br/novoportal/>. Acesso em 13 mai. 2011.

RODRIGUES, Isabel França. F.; BRASIL, Flavia de Pádua Duque. Contribuições e potenciais da governança eletrônica para a democracia: transparência, controle público e participação cidadã – uma análise dos sítios das secretarias de estado de Minas Gerais. In: III Congresso Consad de Gestão Pública. **Anais...** III Congresso Consad de Gestão Pública. Belo Horizonte. 2008.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Estrutura**. 2011. Disponível em: http://www.tce.mg.gov.br/?cod_secao=&cod_secao_menu=3. Acesso em: 12 abr. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de fiscalização e controle, 2000.

A Invalidade do Ato Administrativo

The invalidity of the administrative act

Denise Andrade Araújo¹
Francisco das Chagas Jucá Bomfim²

Resumo

Este trabalho trata da invalidade do ato administrativo, abordando os aspectos relacionados à submissão da atividade administrativa à lei e ao direito, bem como à aplicação dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé. Dispõe sobre as limitações ao dever de invalidação dos atos pela Administração Pública e anulação de ato administrativo por vícios formais não essenciais, além da anulação do ato administrativo discricionário e a aplicação do princípio da proporcionalidade.

Palavras-Chave: Invalidade. Anulação. Segurança jurídica. Boa-fé. Discricionariedade. Proporcionalidade.

Abstract

This paper deals with the invalidity of an administrative act, addressing aspects related to submission of administrative activity to law and apply the principles of legal certainty and good faith. Provides for limitations on the duty to invalidate acts of the public administration and annulment administrative act by non-essential formal defects, besides the cancellation of discretionary administrative act and apply the principle of proportionality.

Keywords: Invalidity. Annulment. Legal certainty. Good faith. Discretionary. Proportionality.

1 Especialista em Contabilidade Pública pela Faculdade 7 de Setembro. Auditora de Controle Interno da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará.

2 Mestre em Ciências Jurídico-Econômicas pela Universidade do Porto - Portugal. Professor da Universidade de Fortaleza - Unifor. Advogado.

Introdução

A administração pública, em seu sentido objetivo, visa à gestão dos interesses públicos executada pelo Estado, tendo como destinatária última a própria sociedade, com vistas à proteção, segurança e bem-estar dos indivíduos, coletivamente considerados.

A supremacia do interesse público decorre do Estado Democrático de Direito, onde deve prevalecer o interesse coletivo.

A conduta dos agentes da Administração tem como diretriz básica o princípio da legalidade, pois qualquer atividade administrativa deve ser autorizada pela lei, a qual indica o sentido da finalidade pública a ser alcançada. Havendo dissonância entre a conduta e a lei, deverá a conduta ser corrigida a fim de eliminar a ilicitude.

Nesse contexto, os atos administrativos se revelam como figura central do direito administrativo. DI PIETRO³ assim define o ato administrativo:

Declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.

Para CARVALHO FILHO⁴ o ato administrativo é:

A exteriorização da vontade de agentes da Administração Pública ou de seus delegatários, nessa condição, que, sob regime de direito público, vise à produção de efeitos jurídicos, com o fim de atender ao interesse público.

Para a determinação da validade do ato administrativo, a vontade da Administração Pública deve ser entendida como aquela que vem expressa na lei aplicável à situação concreta. Nesse sentido é a doutrina de ANTUNES⁵:

3 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19ª Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2006, p.206.

4 CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p.96.

5 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural*. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.99.

O critério para determinar a validade do acto não consiste em provar se se ajusta ou não à vontade do agente mas se é conforme à lei, máxime ao fim predeterminado normativamente.

Este trabalho trata da invalidade do ato administrativo, abordando os aspectos relacionados à submissão da atividade administrativa à lei e ao direito, bem como à aplicação dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé. Dispõe sobre as limitações ao dever de invalidação dos atos pela Administração Pública e anulação de ato administrativo por vícios formais não essenciais, além da anulação do ato administrativo discricionário e a aplicação do princípio da proporcionalidade.

1 Submissão da atividade administrativa à lei e ao direito

A atividade administrativa deve obediência à lei, sendo que esta não deve ser restrita ao seu sentido puramente formal, mas deve incluir todos os princípios implícitos ou explícitos no ordenamento jurídico.

A ampliação desse sentido teve início na Lei Fundamental da Alemanha que dispôs em seu artigo 20, item 3 que “o poder legislativo está vinculado à ordem constitucional; os poderes executivo e judicial obedecem à lei e ao direito.”

As Constituições brasileira e portuguesa acolheram a mesma ideia, ao estabelecerem valores e princípios fundamentais. Nesse contexto foram inseridos no ordenamento jurídico brasileiro princípios como os da moralidade, legalidade, impessoalidade, publicidade, eficiência, economicidade, ampla defesa e contraditório. Da mesma forma, o ordenamento jurídico português indicou os princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé.

A disposição dos princípios e valores na Constituição impõe a obrigatoriedade de sua observância, desta forma, limitando a discricionariedade do legislador e do administrador público, bem como ampliando os limites do controle judicial.

Importante ressaltar a nova dimensão na qual se insere o princípio da legalidade, uma vez que cabe ao administrador não apenas observar a lei em sentido estrito, devendo observá-la em sentido amplo, o que inclui atos normativos do Poder Executivo, bem como os princípios e valores constitucionais, seja de forma implícita ou explícita.

Cabe observar, ainda, a comunicabilidade existente entre os princípios e a dificuldade, em algumas situações, de separá-los de forma absoluta. Além disso, o sentido dos princípios pode variar no tempo e no espaço, se alargando ou se restringindo, conforme a evolução dos valores sociais.

No contexto da invalidade dos atos administrativos, destacam-se os princípios a seguir indicados.

1.1 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica relaciona-se diretamente à estabilidade das relações jurídicas. Sobre o tema, elucida CARVALHO FILHO⁶ que:

No direito comparado, especialmente no direito alemão, os estudiosos se têm dedicado à necessidade de estabilização de certas situações jurídicas, principalmente em virtude do transcurso do tempo e da boa-fé, e distinguem os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança. Pelo primeiro, confere-se relevo ao aspecto objetivo do conceito, indicando-se a inafastabilidade da estabilização jurídica; pelo segundo, o realce incide sobre o aspecto subjetivo, e neste se sublinha o sentimento do indivíduo em relação a atos, inclusive e principalmente do Estado, dotados de presunção de legitimidade e com a aparência de legalidade.

A Constituição brasileira estabeleceu, entre os direitos e garantias fundamentais do artigo 5º, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, os quais se revelam como aplicação do princípio da segurança jurídica. Além disso, Lei nº 9.784/99, que trata do Processo Administrativo Federal, trouxe algumas aplicações do princípio em comento, como disposto no artigo 54, a seguir transcrito:

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

6 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p.31.

Trata-se, pois, de uma limitação ao poder de autotutela administrativa, na medida em que atos inquinados de vício de legalidade são convalidados em prol da estabilidade das relações jurídicas, considerando os aspectos de tempo e boa-fé.

Os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança constituem elementos do Estado de direito e são estreitamente associados. Alguns autores consideram o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou aspecto específico da segurança jurídica.

Cabe acrescentar os ensinamentos do CARVALHO FILHO⁷:

Doutrina moderna, calcada inicialmente no direito alemão e depois adotada no direito comunitário europeu, advoga o entendimento de que a tutela da confiança legítima abrange, inclusive, o poder normativo da Administração, e não apenas os atos de natureza concreta por ela produzidos. Cuida-se de proteger expectativas dos indivíduos oriundas da crença de que disciplinas jurídico-administrativas são dotadas de certo grau de estabilidade.

Desta forma, a Administração deve buscar soluções no sentido de mitigar os efeitos de mudanças normativas, podendo excluir o administrado do novo regime jurídico, estabelecer medidas transitórias, ou ainda, indenizar o administrado pela quebra de confiança em relação a normativos considerados até então sólidos e permanentes.

1.2 Princípio da boa-fé

A noção de boa-fé encontra origem no Direito Romano, sendo um conceito de cunho ético, o qual foi recepcionado pelos juristas.

No Direito Alemão, a noção de boa-fé estava calcada na lealdade e confiança, regra objetiva a ser observada nas relações jurídicas em geral.

Nas palavras de GAGLIANO⁸:

7 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p.32.

8 GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO. Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil – Contratos: Teoria Geral. 7ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 100.

A boa-fé é antes de tudo uma diretriz principiológica de fundo ético e espectro eficaz jurídico. Vale dizer, a boa-fé se traduz em um princípio de substrato moral, que ganhou contornos e matiz de natureza jurídica cogente.

Cabe distinguir boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. A boa-fé subjetiva consiste em um estado do agente, que ignora o vício de sua conduta. Por outro lado, a boa-fé objetiva consiste em regra de comportamento, de fundo ético e exigibilidade jurídica. Essa distinção feita no direito privado foi incorporada pela doutrina e jurisprudência do direito administrativo.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei 9.784/99, conforme artigo 2º, parágrafo único, IV, impôs à Administração Pública o dever de atuar segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. Por outro lado, o artigo 4º, II, da referida lei impõe ao administrado o dever de proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé.

A Constituição Federal brasileira não dispõe expressamente sobre o princípio da boa-fé objetiva, no entanto, este se encontra implícito a partir de outros princípios constitucionais, tais como o da moralidade e probidade administrativa.

Antunes⁹ ressalta a relevância do princípio da boa-fé para toda a atividade administrativa, inclusive para efeito de considerar o ato inválido ou limitar a sua revogação, bem como no que se refere à fundamentação do ato ou a responsabilidade administrativa. Elucida o autor que:

A validade do acto dificilmente pode subsistir quando a Administração, em violação do princípio da boa-fé, viole grosseiramente não só o interesse público como os direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares.

No âmbito do ordenamento jurídico português, o princípio da boa-fé está previsto no artigo 266/2º da Constituição e apresenta-se de forma autónoma em relação aos demais princípios, consistindo em limite ao exercício do poder discricionário.

Cabe ressaltar que a despeito da relevância do princípio da boa-fé na atividade administrativa, que se norteia pelo interesse público, o qual com-

9 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.109.

pete à lei definir e qualificar. Neste sentido, a aplicação da boa-fé é inerente ao dever da Administração em atingir o interesse público, pois em sua justa realização não pode ignorar os direitos ou interesses legalmente protegidos.

Em face do interesse público que deve nortear toda a ação administrativa, este deve fundamentar tanto os atos vinculados quanto os discricionários, aplicando-se a ambos o princípio da boa-fé. Neste aspecto, posiciona-se ANTUNES¹⁰:

A boa-fé (em sentido objetivo) deve ser vista então como regra da função administrativa (direito procedimental) e do acto (direito material), nomeadamente no que respeita à respectiva fundamentação, funcionando como elemento autónomo ou sintomático do desvio de poder ou mesmo do vício de violação de lei, conforme, em princípio, a natureza da actividade administrativa.

Além disso, faz-se oportuno pontuar que a boa-fé deve ser observada pela Administração como também pelos particulares ou administrados, podendo ser considerado, portanto, como critério de decisão e regra de conduta dos sujeitos da relação administrativa.

Como desdobramento da boa-fé destaca-se o princípio *venire contra factum proprium*, o qual veda o comportamento contraditório. Sobre o assunto, assim posiciona-se GAGLIANO¹¹:

Não é razoável admitir-se que uma pessoa pratique determinado ato ou conjunto de atos e, em seguida, realize conduta diametralmente oposta.

Parte-se da premissa de que os contratantes, por consequência lógica da confiança depositada, devem agir de forma coerente, segundo a expectativa gerada por seus comportamentos.

O princípio *venire contra factum proprium* encontra sua origem no direito civil, no entanto, é evidente sua aplicação no direito administrativo, pois incide sobre qualquer tipo de relação jurídica.

10 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.113.

11 GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO. Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil – Contratos: Teoria Geral. 7ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 118.

Desta forma, nem a Administração nem o administrado pode se beneficiar dos defeitos do ato administrativo que de alguma forma deu causa.

2 A invalidade do ato administrativo

O ato administrativo é considerado inválido quando não atende aos requisitos legais ou constitucionais, ou seja, apresenta vício de legalidade.

Gasparini¹² assim conceitua a invalidação do ato administrativo:

A retirada retroativa parcial ou total, de um ato administrativo, praticado em desconformidade com o ordenamento jurídico, por outro ato administrativo.

Acrescente-se, ainda, o conceito de invalidação enunciado por MIGUEL REALE citado por Carvalho Filho¹³:

Um ato de tutela jurídica, de defesa da ordem legal constituída, ou, por outras palavras, um ato que sob certo prisma pode ser considerado negativo, visto não ter o efeito de produzir consequências novas na órbita administrativa, mas antes a de reinstaurar o status quo ante.

Para que seja considerado válido e possa produzir efeitos, o ato administrativo deve observar seus requisitos de validade, competência, finalidade, forma, motivo e objeto. A Lei brasileira nº 4.717/65, que regula a ação popular conceituou os vícios que ensejam a nulidade dos atos administrativos.

O vício no elemento competência se revela na incompatibilidade entre a conduta do agente e as suas atribuições legalmente definidas. Quando o agente sequer foi investido no cargo, emprego ou função, pratica usurpação de função, que é definido como crime no ordenamento jurídico brasileiro. Quando o agente excede os limites de sua competência, pratica o excesso de poder.

Cabe ressaltar, ainda, as situações de incapacidade do agente, tais

12 GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 13ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 112.

13 CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p.150.

como as situações de impedimento ou suspeição para a prática do ato.

Quanto ao elemento finalidade, o vício se configura quando o agente pratica o ato direcionando-o a interesses privados, desviando-se, pois, da finalidade pública, agindo com desvio de poder. Este vício tem estreita relação com o princípio da impessoalidade.

O vício relativo à forma decorre da inobservância do meio de exteriorização ou procedimento exigido por lei e que seja indispensável à existência ou seriedade do ato.

Em relação ao motivo, o vício se configura quando o ato administrativo é praticado sem fundamento ou quando este não se compatibiliza com a verdade ou com o objetivo da Administração.

Quanto ao objeto, este apresenta vício quando seu conteúdo é desprovido de amparo legal, ou seja, é diverso daquele estabelecido em lei.

Reconhecido o vício do ato, surge o dever da Administração Pública de restabelecer a ordem jurídica, com base no seu poder de autotutela sobre os próprios atos. Além disso, a anulação pode ser feita pelo Poder Judiciário, a partir de provocação dos interessados.

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o Supremo Tribunal Federal – STF já firmou entendimento por meio das Súmulas nºs 346 e 473 a seguir transcritas:

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. (Súmula 346 STF)

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. (Súmula STF 473)

A anulação do ato administrativo, quando afete interesses do administrado, deve ser precedida do contraditório. Trata-se, no direito brasileiro, de um direito fundamental, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Aqueles que serão atingidos pela invalidação do ato administrativo têm o direito de se manifestar no curso do devido processo legal. Nesse sentido cabe mencionar a ementa do acórdão do Supremo Tribunal Federal - STF, a seguir transcrita:

Ato administrativo – Repercussões – Presunção de legitimidade – Situação Constituída – Interesses contrapostos – Anulação – Contraditório – Tratando-se de anulação de um ato administrativo cuja formalização haja repercutido no campo dos interesses individuais, a anulação não prescinde da observância do contraditório, ou seja, da instauração de processo administrativo que enseje a audição daqueles que terão modificada a situação alcançada – Presunção do ato administrativo que não pode ser afastada unilateralmente, porque é comum à Administração e ao particular. (STF – RE 158.543-RS)

2.1 Limitações ao dever de invalidação dos atos administrativos

Em regra, a anulação do ato administrativo viciado se reveste de natureza vinculada, em face do poder-dever da Administração de rever seus atos, bem como de sua submissão ao princípio da legalidade.

No entanto, há situações em que o interesse público norteará a decisão da Administração quanto à anulação, ensejando a convalidação o ato caso o prejuízo a ser gerado com a sua anulação seja maior que aquele decorrente da sua manutenção.

Neste sentido, devem ser considerados os princípios do interesse público, da segurança jurídica, quanto à estabilidade das relações jurídicas e a proteção à confiança, bem como o da boa-fé.

Alerta Di Pietro¹⁴ que:

Evidentemente, é preciso cautela na manutenção de atos ilegais. Essa possibilidade reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, pode tornar-se um incentivo à prática de atos ilegais. Se usada de forma abusiva, poderá tornar-se alvo de abuso por parte de autoridades inescrupulosas. Daí a lição incontestável de Miguel Reale (1980, p. 62), no sentido de que a manutenção do

14 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. Fórum Administrativo – Dir. Público – FA, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, p. 155-166, jun. 2009. P. 160.

ato ilegal só é possível se alguns requisitos forem observados: a) se a ilegalidade não decorrer de dolo; b) se a manutenção do ato não afetar direitos ou interesses de terceiros; e c) se não causar danos maiores ao erário.

Importante registrar que a manutenção do ato ilegal deve ser expressa, sendo imprescindível que fique demonstrada a motivação, a boa-fé do administrado e a inexistência de danos a terceiros ou ao erário. Deve ser demonstrado que a decisão pela manutenção do ato está em consonância com o atendimento do interesse público.

Os princípios da segurança jurídica, proteção à confiança e boa-fé também são aplicáveis quando a Administração fica inerte em rever atos ilegais, permitindo assim uma espécie de convalidação pelo decurso do tempo, pois a Administração depois de determinado lapso temporal perde o seu direito de anular os atos viciados.

Alguns doutrinadores não se filiam a essa ideia, entendendo que o estabelecimento de prazo para que a Administração invalide atos eivados de vícios é incompatível com a indisponibilidade do interesse público.

Não obstante a esse argumento, o ordenamento jurídico deve resguardar a segurança, o que justifica a proteção aos interesses do particular em face da inércia administrativa.

Nesse sentido, o ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Lei nº 9.784/99 (artigo 2º *caput*), estabeleceu que a Administração deverá obedecer, entre outros, ao princípio da segurança jurídica.

Conforme anteriormente indicado, o artigo 54 da referida lei estabeleceu o prazo de 5 anos para anulação dos atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários.

Esta disposição normativa representa uma evolução, considerando que situações de incerteza não serão perpetuadas. A convalidação de atos ilegais encontra amparo no princípio da segurança jurídica, que neste caso prevalece em relação ao princípio da legalidade.

Outra questão que merece atenção diz respeito à regulação dos efeitos já produzidos pelo ato ilegal. Sendo um ato invalidado em função de conter vícios, a consequência em relação aos efeitos gerados é que todos sejam desfeitos, ou seja, a anulação gera o efeito *ex tunc*, em regra.

A referida Lei nº 9.784/99, que trata do Processo Administrativo Federal brasileiro, em seu artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, veda a apli-

cação retroativa de nova interpretação.

O dispositivo legal em comento faz prevalecer, mais uma vez, o princípio da segurança jurídica em relação ao princípio da legalidade, considerando que, no caso de haver mudança de interpretação de norma e a interpretação anterior ter gerado direitos, estes devem ser protegidos.

Sobre possível questionamento em relação à constitucionalidade do dispositivo legal em comento, cabe mencionar a doutrina de Di Pietro¹⁵:

No direito alemão, onde o princípio teve origem precisamente para permitir a manutenção de atos ilegais em benefício da segurança jurídica, também existe o princípio da legalidade. Por isso mesmo, a aceitação do princípio da proteção à confiança exigiu trabalho de interpretação que levou a jurisprudência a extrair os fundamentos desse princípio na própria ideia de Estado de Direito. A sua aplicação se dá em hipóteses em que a estabilidade das relações jurídicas e a confiança nessa estabilidade justificam a aplicação mais moderada do princípio da legalidade.

As hipóteses de manutenção de ato ilegal, convalidação por decurso do tempo e preservação de efeitos produzidos pelo ato ilegal são medidas excepcionais, geralmente em consequência da demora da Administração em rever seus atos, que visam não causar prejuízos maiores ao interesse público.

Nesse sentido a aplicação do princípio da legalidade cede lugar a outros valores protegidos constitucionalmente, como a segurança jurídica, estando assim em total consonância com o conceito de Estado de Direito.

2.2 Anulação de ato administrativo por vícios formais não essenciais

A Lei brasileira nº 4.717/65, em seu artigo 2º, parágrafo único, b, assim define o vício de forma:

O vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.

15 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. Fórum Administrativo – Dir. Público – FA, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, p. 155-166, jun. 2009. P. 164.

Conforme se depreende da norma, o vício de forma apenas se configura quando houver defeito em relação a formalidades consideradas indispensáveis.

No âmbito do direito português, questiona-se a possibilidade de anulação de um ato administrativo por vícios formais ou procedimentais (não essenciais), considerando o disposto no artigo 268º/4 da Constituição da República Portuguesa, a seguir transcrito:

É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

Em função da relevância dada ao interesse material protegido, resta evidente que qualquer vício do ato que prejudique a satisfação do administrado, fará subsistir, portanto, a lesão do interesse legalmente protegido. Nas palavras de Antunes¹⁶:

A lesão do interesse legalmente protegido subsiste quando a violação das normas procedimentais ou formais tenha prejudicado a possibilidade de tutelar a posição jurídica do recorrente; ora tal só pode suceder quando a observância da regra violada possa conduzir à emanção de um acto administrativo apto a satisfazer a pretensão do requerente. Nesse sentido, poder-se-ia sustentar que a não ser assim estaríamos perante uma tutela fictícia ou excessiva das posições jurídicas subjetivas do autor, na medida em que a Administração, sanado o vício formal, sempre poderia renovar o acto administrativo e, com ele, realizar o interesse público.

O dever da Administração em perseguir o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva impõe cuidado em relação aos vícios formais ou procedimentais.

16 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.138.

Quanto à solução da questão no direito comparado, elucida Antunes¹⁷:

O espírito das soluções retiradas do direito comparado tem em linha de conta dois aspectos importantes: primeiro que o acto não é anulável quando se trate de violação de normas procedimentais ou sobre a forma dos actos que não tenham relevo essencial para a correção da actividade administrativa; em segundo lugar, que o conteúdo do acto administrativo não pudesse ser diferente do que foi efetivamente adoptado.

Alerta o referido autor que as mencionadas soluções podem gerar problemas de inconstitucionalidade e (i)legalidade em face de possível colisão entre as normas, à luz dos princípios de acesso aos tribunais e respectiva tutela jurisdicional efetiva.

Faz-se oportuno destacar, ainda, a importância do papel do juiz, que não deve se comportar como se a Administração fosse. Considerando que ficará excluído de sua apreciação o controle de legalidade formal do ato administrativo e das normas procedimentais, uma vez que sua inobservância não influencia o conteúdo do ato, restam para sua apreciação aspectos materiais da função administrativa, ou seja, aspectos discricionários.

Nesse sentido, torna-se imprescindível a qualidade técnica das normas procedimentais, visando harmonizar o interesse público à eficácia da atividade administrativa, bem como a materialização do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Segundo a doutrina de Antunes¹⁸, a questão convoca duas teses, uma mais estrita e outra mais ampla. A tese restritiva consubstanciaria a redação de uma norma procedimental que tivesse em conta apenas atos vinculados, o que tornaria irrelevantes os vícios formais e procedimentais. Por outro lado, a tese menos restritiva abrange não só a questão de direito, mas a questão de fato, ou seja, atos discricionários.

Acrescenta, ainda, o citado autor Antunes¹⁹:

Para que o vício formal ou procedimental seja considerado juri-

17 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural*. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.140.

18 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural*. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.143-146.

19 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural*. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.146.

dicamente irrelevante não basta demonstrar que o conteúdo do acto não poderia ser senão aquele que foi praticado. É preciso ainda demonstrar, sobretudo quando o acto é discricionário, e neste caso o ônus pertence à Administração, que também o alternativo conteúdo do acto não poderia igualmente satisfazer a pretensão do autor. Ora este aspecto é relevante para efeitos do respeito jurídico-constitucional do princípio da tutela jurisdicional efetiva, afastando a inconstitucionalidade da norma que venha a ser posta pelo legislador.

Assim, a análise da relevância ou irrelevância de vícios formais ou procedimentais deve considerar a obtenção de vantagem ou não para a posição jurídica do administrado, cabendo ainda aplicar o princípio da proporcionalidade quanto ao atendimento do interesse público ou dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2.3 Anulação do ato administrativo discricionário

Inicialmente cabe diferenciar atos vinculados e discricionários. Segundo a doutrina de Di Pietro²⁰:

No ato vinculado, todos os elementos vêm definidos na lei; no ato discricionário, alguns elementos vêm definidos na lei, com precisão, e outros são deixados à decisão da Administração, com maior ou menor liberdade de apreciação da oportunidade e conveniência.

Por isso se diz que o ato vinculado é analisado apenas sob o aspecto da legalidade e que o ato discricionário deve ser analisado sob o aspecto da legalidade e do mérito: o primeiro diz respeito à conformidade do ato com a lei e o segundo diz respeito à oportunidade e conveniência diante do interesse público a atingir.

A existência de conceitos jurídicos indeterminados nas normas a serem aplicadas pelo administrador público faz surgir um campo discricionário para sua atuação, a qual se regerá por critérios de oportunidade e conveniência.

20 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 19ª Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2006, p.226.

O controle jurisdicional dos atos discricionários não ocorre de forma plena, uma vez que a Administração tem uma margem de atuação, se efetivando através da verificação do vício do desvio de poder. Por meio da discricionariedade a Administração deve fazer a melhor escolha para atender ao interesse público estabelecido na lei.

O papel do juiz, quando do exercício do controle dos atos discricionários, deve ser no sentido de avaliar a adequação da escolha feita pela Administração em relação ao atendimento da finalidade pública.

Nesse particular, elucida Antunes²¹:

Diferentemente do controlo (qualificatório) de violação de lei, o controlo através do desvio de poder não pode ser dirigido à individualização de um “erro” sobre a representação de um facto em que o órgão tenha incorrido no processo hermenêutico instrumental à qualificação jurídica do facto. Com efeito, não se trata verdadeiramente de um erro, na medida em que objecto do controlo exercido sobre o vício de desvio de poder não é uma proposição jurídica judicada em termos de correcção ou incorrecção, mas antes a escolha discricionária. Aqui, o juiz não se pode substituir à Administração; neste caso, a função do juiz não é a de chegar à melhor solução, em substituição da operada pela Administração, mas tão-só a de avaliar se a decisão final é razoavelmente idónea e adequada à função administrativa de prosseguir o interesse público, proporcionalisticamente entendido.

Assim, ao juiz não cabe intervir no mérito da decisão administrativa, no entanto, cabe interpretar a norma a fim de definir e qualificar o interesse público.

No âmbito do direito brasileiro, diversas decisões de Tribunais, tais como as transcritas a seguir, exararam posicionamentos indicando a vedação ao Poder Judiciário de exercer controle judicial sobre o mérito administrativo, em respeito ao princípio de separação e independência dos poderes.

21 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.199.

Ato administrativo – Ingerência do Judiciário – Limitação. É princípio de direito administrativo que o controle judicial dos atos da Administração limita-se à ordem da legalidade: o Judiciário não tem poder de ingerência no mérito administrativo dos atos do Executivo. (TJ-SP ApCiv nº 212.259-1-6)

É defeso ao Poder Judiciário apreciar o mérito do ato administrativo, cabendo-lhe unicamente examiná-lo sob o aspecto de sua legalidade, isto é, se foi praticado conforme ou contrariamente à lei. Esta solução se funda no princípio da separação dos poderes, de sorte que a verificação das razões de conveniência e oportunidade dos atos administrativos escapa ao controle jurisdicional do Estado. (STJ ROMS nº 1288/91-SP)

A discricionariedade da Administração deve ser regida pela ética e pela deontologia, em consonância com o princípio da proporcionalidade. Assim, caso o ato apresente vícios relativos às causas, aos motivos e à finalidade, estarão ofendidos os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, desta forma, justificando a sua invalidação. Estes princípios se revelam como instrumentos poderosos no combate às condutas eivadas de abuso de poder, se configurando como limitações à discricionariedade administrativa.

2.4 Aplicação do princípio da proporcionalidade

Quanto à origem do princípio da proporcionalidade, explica Carvalho Filho²² que:

É oriundo da Suíça e da Alemanha, tendo-se estendido posteriormente ao Direito da Áustria, Holanda, Bélgica e outros países europeus.

A aplicação do princípio da proporcionalidade pelo juiz no controle dos atos discricionários visa avaliar se a escolha da Administração é compatível ao menor sacrifício possível para o particular atingido pelo ato.

De outra forma, deve o juiz identificar a pertinência entre a oportunidade e conveniência, de um lado, e a finalidade pública, de outro. Nesse sentido, faz-se necessário analisar a situação de fato e os momentos de decisão administrativa.

22 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p.34.

Para Antunes²³:

Se o controlo jurisdicional de proporcionalidade não permite ao juiz substituir-se à Administração, quanto à decisão a adotar, transforma o juízo de legalidade em juízo de juridicidade, assumindo, paredes-meias com o mérito, uma individualidade própria.

Conforme esclarece CARVALHO FILHO²⁴, segundo a doutrina alemã, a observância do princípio da proporcionalidade pelo administrador público deve considerar os seguintes fundamentos:

1) adequação, significando que o meio empregado na atuação deve ser compatível com o fim colimado; 2) exigibilidade, porque a conduta deve ter-se por necessária, não havendo outro meio menos gravoso ou oneroso para alcançar o fim público, ou seja, o meio escolhido é o que causa o menor prejuízo possível para os indivíduos; 3) proporcionalidade em sentido estrito, quando as vantagens a serem conquistadas superarem as desvantagens.

Assim, o princípio da proporcionalidade, enquanto instrumento de controle dos atos estatais abusivos, permite uma avaliação objetiva, calcada nos fundamentos anteriormente relacionados e assentada numa determinada situação de fato.

Importante ressaltar, ainda, o cuidado que deve ter o julgador, para ele próprio não violar o princípio da proporcionalidade, uma vez que é imprescindível a análise equilibrada e criteriosa de todos os elementos da situação.

3 Considerações Finais

A atividade administrativa tem como objetivo atender aos interesses da coletividade, a partir do que a lei define como sendo a finalidade pública.

23 ANTUNES, Luís Felipe Colaços. A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p.208.

24 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p.35.

A materialização desse objetivo se efetiva a partir da realização de atos por parte dos agentes públicos, cuja conduta se vincula à lei, entendendo-se está não apenas em seu sentido puramente formal, mas de forma ampla, incluindo todos os princípios implícitos ou explícitos no ordenamento jurídico.

Havendo dissonância entre a conduta dos agentes públicos e a lei (sentido amplo), seus atos são passíveis de invalidação visando à eliminação do vício.

Reconhecido o vício do ato, a Administração Pública, com base no seu poder-dever de autotutela, deve restabelecer a ordem jurídica. Além disso, a invalidação pode decorrer do controle exercido pelo Poder Judiciário, a partir da provocação dos interessados.

Nesse contexto devem ser considerados os princípios do interesse público, da segurança jurídica, quanto à estabilização das relações jurídicas e a proteção à confiança, bem como o da boa-fé, que podem justificar a manutenção do ato ilegal quando o prejuízo a ser gerado com a anulação seja maior que aquele decorrente de sua manutenção, ou ainda em face da inércia administrativa.

Destaca-se, ainda, a aplicação do princípio da proporcionalidade na análise da relevância ou não de vícios formais ou procedimentais para fins de invalidação, considerando o atendimento do interesse público e os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, bem como no controle dos atos discricionários.

O princípio da proporcionalidade se revela como um poderoso instrumento de combate às condutas eivadas de abuso de poder, se constituindo em limitador da discricionariedade administrativa.

4 Referências Bibliográficas

ANTUNES, Luís Felipe Colaços. **A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa – O novo contrato natural**. Coimbra: Edições Almedina, 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19ª Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo.** *Fórum Administrativo* – Dir. Público – FA, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, p. 155-166, jun. 2009.

GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO. Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil** – Contratos: Teoria Geral. 7ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo.** 13ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Anulação de Ato Administrativo: devido processo legal e motivação.** *Revista Trimestral de Direito Público* - 45.

A Lei de Responsabilidade Fiscal e suas implicações nas esferas municipais

Fiscal Responsibility Law and its implications in the municipal spheres

Simone Pelegrini¹

Resumo

A Lei de Responsabilidade Fiscal em 2014 completa 13 (treze) anos, neste trabalho busca-se demonstrar sua origem, com breve relato da situação na época em que foi publicada, a relevância da busca pelo equilíbrio fiscal tratando o endividamento das prefeituras, sobre este tema, traz-se a discussão sobre as renúncias de receitas, as transferências voluntárias e os restos a pagar.

No capítulo 4 trata-se dos limites constitucionais, gastos com saúde, educação e pessoal (ativos e inativos). Mais à frente, o papel dos Tribunais de Contas e a relevância do Controle Social, com abordagem sobre a realização das audiências públicas e destaque especial para a Lei de Acesso a Informação, recentemente publicada.

Palavras chave: Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF, equilíbrio fiscal, controle social.

Abstract

The Fiscal Responsibility Law reaches 13 (thirteen) years of existence in 2014, this paper aims to demonstrate its origin with a brief report of its situation at the time when it was published, the relevance of the searching for the fiscal balance regarding to the City Hall's debts, about these debts, the discussion about the waiver of revenues, voluntary transfer and the payable remains.

In chapter 4, constitutional limits are discussed, health care spending, education and personal (active and inactive). Furthermore, the Audit Offices role and the relevance os the Social Control, with the approach to the carrying out of public hearings and a special emphasis to the Law on Access to Information, published recently

Keywords: Fiscal Responsibility Law, FRL, fiscal balance, social control

¹ Auditor público externo

1 Introdução

A administração pública tem evoluído de uma administração patrimonial e burocrática para o novo modelo de administração gerencial, com foco na eficiência e correta aplicação do dinheiro público, atendendo a finalidade do Estado em prestar serviços de boa qualidade, no momento adequado e atendendo as demandas da sociedade. Assim é necessário arrecadar melhor e gastar com eficiência e eficácia, assuntos estes tratados pelas finanças públicas.

Nesta linha, a Lei de Responsabilidade Fiscal busca sanar as deficiências dos controles das finanças públicas, baseando-se na responsabilidade com o gasto público, definida como gestão fiscal. A própria LRF define o que seria a responsabilidade na gestão fiscal, estabelecendo os seguintes postulados:

- ação planejada e transparente;
- prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas;
- garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Neste artigo será feita uma breve análise da origem da LRF, endividamento das prefeituras, renúncia de receita, restos a pagar, transferências voluntárias, os gastos com saúde, educação e folha de pagamento, o papel fundamental dos Tribunais de Contas e o controle por parte da sociedade no que diz respeito a transparência nos atos de gestão.

O objetivo deste artigo é chamar a atenção da sociedade para a importância da fiscalização popular destacando-se alguns pontos relevantes que dificilmente são esclarecidos ao cidadão comum, com pouco conhecimento da vasta legislação vigente.

1 Origem da Lei de Responsabilidade Fiscal

A necessidade de controlar o endividamento público e alcançar o equilíbrio em suas contas, gerou um movimento mundial em busca da melhor gestão fiscal na área pública. Equilíbrio das contas, segundo SILVA “significa gastar aquilo que foi planejado em função da arrecadação de receitas, o que pressupõe ação planejada e transparente dos atos praticados pelo administrador público responsável”.

Segundo NOBREGA, na assinatura do Tratado de Maastricht, em 1992, a Comunidade Europeia buscou estabelecer parâmetros de cooperação, com regras duras e rígidas para que os países pudessem adentrar nela. Ressalta-se a regra das metas de manutenção de uma relação estável entre os valores da dívida pública X PIB e o compromisso de manutenção do equilíbrio fiscal. já nos Estados Unidos, o esforço para a estabilidade fiscal partiu do Budget Enforcement Act (BEA), em 1990. Através desta lei, o Congresso fixou metas fiscais plurianuais e limites de gastos orçamentários.

No Brasil em 1964, a Lei 4.320 estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, já prevendo controle orçamentário das receitas e despesas, através da Lei Orçamentária Anual (LOA), determinando aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que mantivessem, durante o exercício, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências financeiras.

Em busca do equilíbrio das contas públicas, no ano de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal complementando a Lei 4.320/64, com os seguintes pilares: equilíbrio fiscal, planejamento e transparência, fundamenta que toda pessoa física que exerce cargo público tem o dever de zelar pelo equilíbrio das contas públicas, administrando com probidade, ética e moral, podendo ser responsabilizado por atos e omissões.

Os fundamentos estão claramente descritos no §1º do artigo 1º da LRF:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de

receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A LRF alcança à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, aplicando-se ao Poder Executivo, ao Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, ao Poder Judiciário e ao Ministério Público. Ainda aplicando-se às administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

2 Endividamento das prefeituras

Ao longo dos anos as prefeituras, normalmente acumulam dívidas, como parcelamentos com INSS (débitos previdenciários), dívidas com os Regimes Próprios de Previdência, empréstimos, financiamentos. O endividamento é calculado considerando-se o montante total das dívidas e o valor da Receita Corrente Líquida, esta apuração do montante da dívida consolidada é efetuada ao final de cada quadrimestre, com a publicação do Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Para calcular o endividamento o limite é estabelecido pelo Senado Federal, atualmente pelas Resoluções nº 40/01 e 43/01, este limite é de até 120% da Receita Corrente Líquida, mas pode ser ampliado com aval do Senado Federal. A LRF trata este assunto no artigo 30.

O Tesouro Nacional faz a consolidação das dívidas da União, Distrito Federal, Estados e Municípios, as informações são encaminhadas pelos entes federativos através do Sistema SISTN. Os dados consolidados ficam disponíveis para consultas públicas no Portal do Tesouro Nacional. Deste levantamento, destaca-se, a título de exemplo, 3 (três) municípios que figuram com endividamento acima do limite permitido, vide quadro que segue:

Quadro 1. Relação Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida dos Municípios (DCL/RCL)

UF	Nome do Município	DCL	RCL	% de endividamento
GO	CEZARINA	35.260.796,12	14.789.416,20	238,42
SP	GENERAL SALGADO	53.636.268,66	25.928.827,58	206,86
SP	MAUA	1.304.663.857,69	718.995.161,66	181,46

Fonte: Tesouro Nacional – <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/prefeituras-governos-estaduais/indicadores-fiscais-endividamento>, acesso em 06/02/2014 - Dados extraídos dos Relatórios de Gestão Fiscal homologados no SISTN até 14/01/2014.

A principal consequência deste endividamento acima do limite será impedimento da prefeitura em receber transferências voluntárias da União e do Estado. E segundo a LRF esta dívida deverá ser reduzida no mínimo em 25% nos próximos 12 (doze) meses após a constatação, conforme previsto no artigo 31 da LRF.

As formas para redução do percentual de endividamento dos municípios são duas: diminuição das despesas ou aumento das receitas. A diminuição das despesas pode vir de contingenciamento dos empenhos, redução do quadro de pessoal, reavaliação dos contratos vigentes, etc. em relação ao aumento da receita, destaca-se as campanhas para aumento da arrecadação própria (IPTU, ISSQN, ITBI, Taxas), cobranças judiciais da dívida ativa e em especial a redução das renúncias de receita.

a. Renúncia de Receita

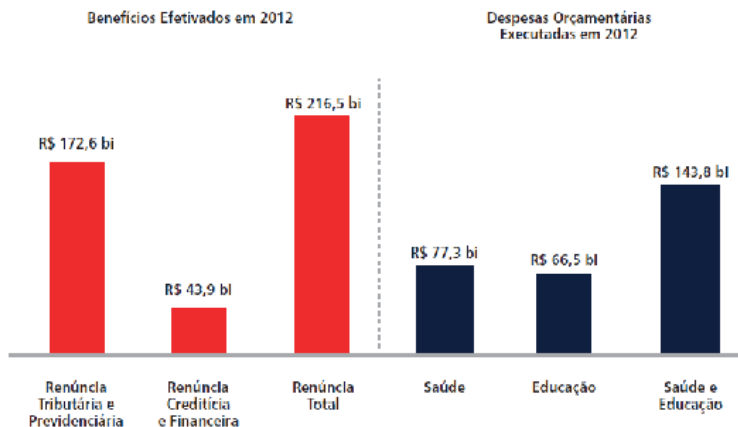
Os entes públicos dependem financeiramente da arrecadação tributária para movimentar a máquina pública, a arrecadação tributária possibilita o pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio e investimentos. Essa receita é originada da cobrança de tributos e contribuições sociais compulsoriamente pagos por todos os cidadãos. Em contrapartida, os titulares do poder executivo (presidentes, governadores e prefeitos) devem prestar serviços públicos à população, como saúde, educação, segurança, lazer, etc. Em outra vertente está o desenvolvimento econômico regional, que na maioria das vezes é estimulado através de benefícios fiscais, como por exemplo isenção de determinados tributos pelo período de 10 anos, etc., neste ponto

é que aparece a figura da renúncia de receita. Na renúncia de receita o poder público abre mão de arrecadar determinado valor em tributos para incentivar a geração de empregos, o desenvolvimento econômico e social da região.

No Estado de Mato Grosso no ano de 2011 as renúncias de receitas estaduais, alcançaram o valor de R\$ 1,042 bilhão, todos referentes a incentivos fiscais decorrentes de programas estaduais². Com relação ao Governo Federal, no ano de 2012, temos que “as renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 216,5 bilhões em 2012, assim classificados: R\$ 146,00 bilhões de benefícios tributários, R\$ 26,6 bilhões de benefícios tributários/previdenciários e R\$ 43,9 bilhões de benefícios financeiros e creditícios”³.

Na figura que segue observa-se que o Governo Federal no ano de 2012 contabilizou renúncia de receitas com valores superiores aos valores investidos em saúde e educação somados.

Figura 1. Comparativo da Renúncia de Receita com a Despesa Liquidada por Funções – 2012 (Governo Federal)



Fonte: RRD/MF, SPE/MF, STN/MF e Gfati

2 TCE-MT – Contas Anuais de Governo Estadual – Relatório do Relator - Processo nº 6.736-9/2012. pg 4404.

3 Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República – Exercício de 2012, disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2012/index.html, acesso em 27/09/2013.

A renúncia de receita, só poderá ser concedida através de lei e está prevista no artigo 14 da LRF, pode ocorrer basicamente de duas formas: redução das receitas ou aumento das despesas. A primeira hipótese, a redução das receitas, pode ocorrer por anistia, remissão, crédito presumido, isenção em caráter geral, alteração de alíquotas ou modificação da base de cálculo do tributo. A concessão de subsídios é uma hipótese de criação de nova despesa.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal estão os mandamentos para a concessão de renúncia fiscal, são eles:

- demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias

OU

- estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição

Para concessão do benefício fiscal a adequação a um dos mandamentos citados é suficiente, no entanto, se for adotada a segunda opção, que diz respeito a medidas de compensação o benefício fiscal só poderá entrar em vigor quando as medidas compensatórias já estiverem vigendo. Então, a LRF no que tange o assunto de renúncia de receita, quis que as concessões de benefícios fiscais fossem concedidas com cautela, com planejamento, por isto os valores devem ser suprimidos do orçamento desde sua criação, para que as despesas nele previstas sejam de fato executadas e não sejam prejudicadas por redução das receitas durante o exercício financeiro.

b. Restos a pagar

Restos a pagar são obrigações firmadas pela administração pública e não pagas até 31 de dezembro do ano corrente, de uma maneira simplista é como se a administração pública tivesse feito o pedido de um bem ou serviço (empenho), recebido o bem ou serviço (liquidação), mas não tenha efetuado o pagamento da obrigação contraída. Segundo Aguiar “Restos a pagar são, portanto, resíduos passivos financeiros do exercício findo ou de exercícios

encerrados, cujo pagamento da obrigação é transferido pela Administração, por motivos justificados, para ser honrado no exercício seguinte”. Os restos a pagar podem comprometer significativamente as contas dos entes públicos, pois além das despesas previstas no orçamento o gestor deverá arcar com as despesas pendentes de exercícios anteriores.

Em relação a restos a pagar a LRF possui apenas 1 (um) artigo, sendo ele o de número 42, mas sua relevância é ímpar, pois proíbe o gestor público, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, fazer dívidas as quais não possa quitar, deixando o pagamento sob responsabilidade do gestor seguinte.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, não proíbe que o gestor público, no final do seu mandato possua restos a pagar, isto porque, por exemplo, se um bem ou serviço for entregue pelo fornecedor no dia 29 de dezembro, não haveria tempo hábil para realização do pagamento, no entanto, a lei proíbe restos a pagar sem cobertura financeira. Então, se o gestor público, deixar em caixa o valor correspondente aos restos a pagar do exercício não estará contrariando a lei. Em relação à disponibilidade de caixa, cabe uma ressalva muito importante, para verificação da possibilidade do pagamento de todos os restos a pagar deixados pelo gestor deverão ser considerados também os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, como por exemplo a folha de pagamento dos servidores, sempre buscando o equilíbrio das contas públicas.

c. Transferências voluntárias

O conceito definido pela Secretaria do Tesouro Nacional é

Transferências voluntárias são os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidente às três esferas do Governo

A LRF traz um conceito um pouco diferente e mais restritivo no artigo 25 “entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou

assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde”.

Os municípios interessados em receber transferências voluntárias devem atender ao seguintes requisitos:

- Prever no orçamento anual a destinação dos recursos
- Deixar de utilizar os recursos para pagamento de pessoal (ativo, inativo ou pensionista)
- Comprovar a regularidade fiscal
- Prestar contas de convênios anteriores
- Comprovar a regularidade com o ente que irá realizar a transferência
- Cumprir os limites mínimos em relação à aplicação na Saúde (15%) e na Educação (25%)
- Observar os limites de endividamento
- Demonstrar que possui recursos para a contrapartida, quando houver

O ente recebedor da transferência voluntária está proibido de utilizar os recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

3 Limites Constitucionais

a. Saúde e Educação

Os municípios deverão aplicar anualmente na área de saúde, no mínimo, 15% da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal e em relação à Educação, a carta magna dispõe em seu art. 212 sobre o percentual mínimo de 25% que o município deverá aplicar com manutenção e desenvolvimento do ensino em cada ano.

O cumprimento do percentual mínimo por parte do município é calculado anualmente, mas a apuração para acompanhamento é feita quadrimestralmente para que o gestor tenha condições de reavaliar a situação do quadrimestre e adotar medidas corretivas para buscar o atingimento do percentual mínimo para cada função (Saúde e Educação).

O RGF é publicado pelo ente da federação quadrimestralmente e nele é obrigatório informar a realização dos limites constitucionalmente previstos

até o quadrimestre respectivo. Com estas informações os Tribunais de Contas emitem alertas orientativos ao gestor.

b. Despesas com pessoal

Em relação aos limites com despesas com pessoal a Lei de Responsabilidade Fiscal no inciso III do artigo 20 estabeleceu três (3), são eles:

- Poder Executivo – 54% da RCL
- Poder Legislativo – 6% da RCL
- Município (Poder Executivo + Poder Legislativo) – 60% da RCL

Tem-se como despesa com pessoal⁴ os custos com: pessoal ativo, inativo e pensionista, incluindo vencimentos e vantagens, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais, bem como os encargos sociais e as contribuições às entidades de previdência. Deverão ser excluídas as despesas com as indenizações por demissão, os incentivos à demissão voluntária, as decorrentes de decisão judicial de competência de período anterior e de inativos, custeadas por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos próprios segurados.

Quando o ente federativo exceder algum destes limites deverá adotar medidas de redução dos gastos com despesas com pessoal, o Tribunal de Contas de Mato Grosso possui o entendimento de que o percentual excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, conforme segue:

Acórdão nº 727/2005 (DOE 09/06/2005). Pessoal. Limite. Despesa com pessoal. Adequação ao limite. Adoção das medidas cabíveis. Caso a despesa total com pessoal do Poder ou órgão ultrapasse os limites definidos no artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o percentual excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sem prejuízo das medidas previstas no artigo 22. Pelo menos um terço do excedente deverá ser eliminado já no primeiro quadrimestre seguinte, adotando-se, também, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do artigo 169 da Constituição Federal. Outras medidas poderão ser adotadas visando ao ajuste da despesa total com pessoal, dentre as quais, aumento da arrecadação de receitas próprias.

4 art. 18 da LRF.

As restrições ao ente começam a partir do atingimento de 95% do limite máximo, isto quer dizer que mesmo sem atingir o limite total o gestor do ente já deverá iniciar as medidas corretivas buscando adequação do mesmo, no parágrafo único do artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal estão previstas as proibições:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição; II - criação de cargo, emprego ou função; III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Outra diferença relevante é que a apuração não considera apenas as despesas do quadrimestre como ocorre com os outros limites constitucionais, neste caso a despesa com pessoal é computada considerando-se os gastos nos meses de referência e nos onze meses anteriores.

4 O papel dos Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas têm papel relevante na fiscalização da efetiva aplicação da LRF, alertando, verificando e acompanhando a execução das receitas e despesas, conforme designado no corpo do texto legal. Os alertas estão previstos no §1º do artigo 59, são os seguintes:

- a)** se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, o gestor promoverá, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias seguintes, contingenciamento das despesas.
- b)** no caso dos municípios o limite da despesa total (Executivo + Legislativo) com pessoal é de 60% da Receita Corrente Líquida, o alerta será emitido

- quando o percentual ultrapassar 90% (noventa por cento) do limite;
- c) que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram maiores que 90% (noventa por cento) do limite;
- d) que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei (lei municipal);
- e) fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária, percebidos durante auditoria pelas equipes técnicas formalmente designadas.

No Tribunal de Contas de Mato Grosso, a notificação ao gestor público responsável é emitida através de “Termo de Alerta”, encaminhado por meio eletrônico e publicado em Diário Oficial para amplo conhecimento da sociedade, fomentando o controle social e encontra fundamentação do artigo 159 do Regimento Interno do órgão (Resolução nº 14/2007).

Ainda em relação às despesas com pessoal, os Tribunais de Contas verificaram os limites individuais dos poderes: em âmbito municipal, o Poder Executivo tem como limite o percentual de 54% em relação a Receita Corrente Líquida (RCL), restando 6% para o Poder Legislativo. Acompanha-se ainda a movimentação da dívida do ente federado, como compra e venda de títulos da dívida, concessão de garantia.

Por fim, resta a competência de emissão de parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo chefe do executivo, competência constitucionalmente prevista no artigo 71, que define o papel dos tribunais de contas. Na emissão deste parecer, os tribunais devem considerar se as informações prestadas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública. Este parecer é encaminhado ao Poder Legislativo correspondente para julgamento das contas do chefe do Executivo.

Após a emissão do parecer prévio conclusivo o Poder Legislativo local vota pela aprovação ou rejeição das contas do gestor do Poder Executivo (prefeito). No Regimento Interno do TCE-MT⁵ consta que a decisão emitida somente deixará de prevalecer por decisão de 2/3 (dois terços) dos vereadores no âmbito municipal.

5 Resolução Normativa - TCE-MT, nº 14/2007 – artigo 177.

5 Controle Social

O controle social é o olhar a sociedade sobre a administração pública, nele os cidadãos observam o que está sendo feito, questionam, sugerem alternativas, denunciam atos irregulares, enfim participam da execução do orçamento. Este não deve ser considerado uma novidade nem da Constituição Federal e nem da Lei de Responsabilidade Fiscal, Alves descreve que

O art.15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, no longínquo ano de 1789, como um dos ideais da Revolução Francesa, estabelecia que ‘a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração’, preconizando assim a transparência e o controle popular na gestão fiscal do Estado. (ALVES, Benedito Antônio. 2002, p. 120)

A Constituição Federal no parágrafo único do artigo 70 prevê que: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”, mas observa-se que não foram definidos prazos ou tipos de prestação de contas, já a LRF foi mais objetiva, no artigo 48 lista as informações e relatórios mínimos com ênfase na versão simplificada dos documentos “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”.

Neste artigo, detalha-se duas das inúmeras ferramentas disponíveis ao gestor público, audiências públicas e a Lei de Acesso a Informação.

a. Audiências Públicas

Na linha do incentivo ao controle social a LRF incluiu a obrigatoriedade de realização de audiências públicas quadrimestralmente para que a gestão do quadrimestre seja apresentada a população. Audiência pública nada mais é que uma reunião dos gestores e administradores com população, a

população deve ser convidada e estimulada a participar, dar suas opiniões e ideias, ouvir o que foi realizado, concordar ou discordar. A previsão expressa se encontra no parágrafo 4º do artigo 9º da LRF, a seguir apresenta-se um quadro explicativo das datas da realização das audiências públicas:

Quadro 2. Prazo para realização das audiências públicas, exemplo para as contas do exercício de 2014

Realização	Data limite para realização da audiência pública	Quadrimestre de referência
Maio	31/05/14	1º
Setembro	30/09/14	2º
Fevereiro	28/02/15	3º

Programas de incentivo a participação da população são desenvolvidos pelos órgãos de controle, cita-se alguns, “Olho Vivo no Dinheiro Público”⁶, desenvolvido pela Controladoria Geral da União – CGU que tem como objetivo “fazer com que o cidadãos, nos diversos municípios brasileiros, atuem para a melhor aplicação dos recursos públicos”, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso desenvolveu o projeto “Espaço Cidadão”⁷, cujo lema é “a sociedade tem o direito e o dever de intervir nas políticas públicas através da interação com o governo, ajudando a definir as prioridades dos gastos públicos. Além disto o cidadão deve acompanhar a execução das ações e pode avaliar se os objetivos das políticas públicas foram alcançados com resultados concretos retornados para a sociedade”. No Estado de Pernambuco o Tribunal de Contas desenvolveu o Portal do Cidadão⁸ com o intuito de “democratizar o acesso às informações sobre a gestão municipal no âmbito do Estado de Pernambuco. É um importante instrumento de controle social, pois permite que o cidadão conheça melhor a gestão dos recursos públicos no seu município, acompanhe a sua aplicação e interaja com o TCE/PE, fornecendo subsídios para a atuação dos órgãos de controle”.

6 <http://www.cgu.gov.br/PrevencaoDaCorrupcao/ControleSocial/OlhoVivo/index.asp>, acesso em 28/02/2014.

7 <http://cidadao.tce.mt.gov.br/>, acesso em 28/02/2014.

8 <http://cidadao.tce.pe.gov.br/portalcidadao/index.php/o-que-e-o-portal>, acesso em 28/02/2014.

O que se observa através dos exemplos anteriormente citados é que a informação está disponível em vários meios de comunicação, o que falta ainda é a sociedade acreditar que sua participação é importante e relevante, seja na elaboração dos orçamentos, leis, aprovação de relatórios de gestão, manifestações, enfim, a sociedade precisa desenvolver estudos e enviar contribuições aos gestores públicos para que o orçamento seja gasto de forma eficiente e efetiva. Na mesma linha, tem-se a Lei de Acesso a Informação, que será abordada em tópico específico.

b. Lei de Acesso à Informação

A lei nº 12.527/2011, de 18/11/2011 com vigência a partir de 180 dias após a data da publicação, busca assegurar o direito fundamental de acesso à informação dos órgãos públicos integrantes da administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, incluindo as Cortes de Contas e o Ministério Público, aplicada também as demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esta lei busca oferecer as informações relacionadas à atividade do órgão a qualquer pessoa que solicitar, busca também a criação de Serviços de Informação ao Cidadão (SIC) e ampla divulgação dos dados não secretos nos portais de cada um dos entes federativos. A regulamentação desta lei ocorreu como Decreto nº 7.724/2012 (16/05/2012).

Especificamente na internet os entes serão obrigados a divulgar em linguagem clara e de fácil acesso, dados da administração pública, sendo no mínimo: as competências, estrutura organizacional, telefones, endereços e horário de funcionamento de cada unidade de atendimento ao público. Exige-se ainda dados sobre a execução das despesas e recebimento das receitas, licitações e seu andamento. Para que o portal do ente seja considerado como cumpridor da norma é necessário que esteja atualizado. Municípios que possuem até 10.000 habitantes estão desobrigados a manter as informações em sítios.

Independentemente das informações estarem disponíveis na internet, qualquer cidadão é parte para solicitar esclarecimentos da administração pública, mesmo sem apresentar justificativas ou motivações.

O Tribunal de Contas de Mato Grosso disponibilizou aos seus fiscalizados um “Guia de Implantação da Lei de Acesso a Informação e criação

das Ouvidorias dos Municípios”, que tem o objetivo de orientar a implementação da Lei de Acesso à Informação e estimular a criação de Ouvidorias Municipais. Atendendo o direito constitucional de acesso às informações públicas garantido pela Constituição Federal de 88 e regulamentado pela Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011⁹. Este manual demonstra o mínimo de informação que deve ser disponibilizado para os cidadãos.

6 Conclusão

Após 13 (treze) anos de sua publicação, observa-se que a Lei de Responsabilidade é extremamente atual e infelizmente observa-se também que está engatinhando no que diz respeito aos resultados esperados. Avanços podem ser observados, os gestores estão mais cautelosos e como são obrigados, cumprem o mínimo exigido, ou nem isto, as punições quase nunca acontecem de fato.

Os dados e informações estão na internet em sua maioria, em relatórios de execução orçamentária, de gestão fiscal, demonstrativos contábeis e informações técnicas, mas a população em geral não possui conhecimento suficiente para entender estas informações muitas vezes rebuscadas. E o pior os cidadãos não tem conhecimento de que estas informações são de fácil acesso, apenas publicar uma lei não atinge a mãe de família que cuida dos afazeres do lar, esta quer saber se a creche que seus filhos estudam está adequada, possui merenda de boa qualidade disponível, os professores estão satisfeitos e o serviço em geral é prestado de boa qualidade, esta é a informação que ela acessa. Na mesma linha temos um idoso que quer transporte público adequado e adaptado às suas necessidades, saúde que funcione e que o atenda quando necessita, medicamentos disponíveis, espaços de lazer e entretenimento para a população que já contribuiu e muito para o desenvolvimento da nação, este é o relatório que um idoso analisa.

Entende-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal é excelente e atingirá resultados significativos ao longo do tempo, esta trata das formalidades da Administração Pública, como demonstrar, o que fazer, prazos, limites, a visão burocrática. Mas é necessário evoluir no controle das Políticas Públicas,

9 <http://jurisdicionado.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/GuiadelImplantacaodaLei/index.html>, acesso em 02/03/2014.

não basta gastar o dinheiro de forma legalmente correta é preciso que este dinheiro gasto atinja os objetivos esperados, no prazo adequado e para a população que necessita. Nos tempos atuais, precisa-se de uma Administração Pública eficaz, eficiente e efetiva.

7 Referências

AGUIAR, Afonso Gomes. **Lei de Responsabilidade Fiscal** – questões práticas (Lei Complementar nº 101/00). Belo Horizonte: Fórum, 2006.

ALVES, Benedito Antonio. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada e anotada**. 4ª ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal e orçamento público municipal**. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CÓDIGOS E LEIS. Disponíveis em <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 02/03/2014.

FURTADO, J. R. Caldas Furtado. **O município e a lei de responsabilidade fiscal: em perguntas e respostas**. São Luís, 2005.

MARTINS, Aline Antunes. A contribuição da lei de responsabilidade fiscal na gestão pública. in **Revista Controle**, Fortaleza: Revista Controle – Doutrina e Artigos, Volume XI – Jan-Jun, 2013, p. 145.

MORAES, Silvio Freire de. **Controle externo: estudos e casos concretos**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NOBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade e Leis Orçamentárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

SILVA, Moacir Marques da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal** : abordagem contábil e orçamentária para os municípios. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

TOLEDO JUNIOR, Flavio C. de. **A Lei 4.320 no contexto da lei de responsabilidade fiscal.** 1 ed. São Paulo: Editora NDJ, 2005.

Mato Grosso. Tribunal de Contas do Estado. **Consolidação de entendimentos:** publicações do Diário Oficial de Mato Grosso período de janeiro/2001 a janeiro/2013 / Tribunal de Contas do Estado. 5. ed. – Cuiabá : TCE, 2013.

Mato Grosso. Tribunal de Contas do Estado. **RESOLUÇÃO N° 14 de 02 outubro de 2007**, <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00042929/REGIMENTO%20INTERNO%20-%20ATUALIZADO%20AT%C3%89%20JANEIRO%20DE%202014.pdf>, acesso em: 02/03/2014.

O impacto da sentença penal absolutória na atuação dos Tribunais de Contas brasileiros

The impact of the criminal judgment absolutória the performance of Brazilian Courts of Auditors

Gudson Barbalho do Nascimento Leão¹

Resumo

O presente artigo tem por objetivo o estabelecimento de algumas premissas acerca da independência das instâncias cíveis, administrativas e penais no ordenamento jurídico brasileiro, com enfoque para a discussão acerca da competência dos Tribunais de Contas para apreciação e julgamento de condutas que, embora consideradas atípicas sob a ótica criminal, podem ensejar prejuízo ao erário; discute-se, portanto, se tais condutas estariam (ou não) desvincilhadas do controle externo (e técnico) realizado pelas Cortes de Contas. O tema adquire relevância porque tem se tornado cada vez mais frequentes situações em que, concluído o processo criminal e assentada a atipicidade da suposta infração penal, os réus alegam a impossibilidade de apreciação do referido comportamento em sede de controle externo, sob o argumento de coisa julgada material ou non bis in idem. Esse entendimento não merece prosperar, vez que vigora em nosso ordenamento jurídico o princípio da independência de instâncias que, embora relativo, resguarda e fomenta a possibilidade de reexame da matéria por parte dos Tribunais de Contas nos casos em que a conduta realizada, conquanto não configure crime, pode ocasionar prejuízo ao erário. Pensar de forma diversa, isto é, defender uma intervenção mínima do direito criminal, por um lado, e cercear a atuação das demais searas jurídicas por outro, seria o mesmo que legitimar entre nós o absurdo, institucionalizando a impunidade em todas as esferas, o que já não se pode tolerar.

Palavras-chave: Sentença penal absolutória. Direito penal mínimo. Independência de instâncias. Tribunal de Contas. Competência.

1 Bacharel em Direito (UFRN) Especialista em Direito Constitucional e Gestão Pública (UnP) Mestre em Direito Constitucional (UFRN) Inspetor de Controle Externo (TCE/RN).

Abstract

This article aims to establish some assumptions about the independence of civil, administrative and criminal proceedings in the Brazilian legal system, focusing on the discussion about the competence of the Courts of Accounts for consideration and judgment of behaviors that, while considered atypical in criminal perspective, may give rise to harm to the exchequer; it is argued, therefore, if such conduct would be (or not) removed of control performed by the Courts of Auditors. The issue gains importance because it has become increasingly common situations where, completed the criminal and the atypical setting of the alleged criminal offense, proceedings defendants argue the impossibility of assessment of that behavior in the external control headquarters on the grounds of thing judged material or non bis in idem . This understanding does not deserve to thrive, as it prevails in our legal system the principle of independence of instances, although relative, protects and promotes the possibility of re-examination by the Audit Courts in cases where the conduct performed, though not set crime, can cause damage to the treasury. Think differently, that is, to defend a minimal intervention of criminal law on the one hand, and curtailing the activities of other legal crops on the other, would be tantamount to legitimizing the nonsense between us, institutionalizing impunity in all spheres, the that we can no longer tolerate.

Keywords: Acquittal. Minimum criminal law. Independence of instances. Court of Auditors. Competence.

1 Introdução

Este tema, de grande relevância jurídica (sobretudo pelos aspectos práticos que envolve), diz respeito aos efeitos da sentença penal absolutória nas demais esferas do Direito (cível, administrativa, etc.) e, por que não dizer, também, na zona de atuação das Cortes de Contas Brasil adentro.

Como bem lembrou Luís Roberto Barroso, no impulso das inovações trazidas pela Constituição de 1988, houve uma significativa ampliação das competências do Tribunal de Contas da União, espelho no qual se miram, ao menos formalmente, os Tribunais de Contas de todos os Estados. Como consequência, “criaram-se algumas áreas de superposição de funções e mesmo algumas tensões que precisam ser enfrentadas para a boa definição do âmbito de atuação dos diferentes órgãos do Poder Público” (BARROSO, 2001, p. 223).

De fato, os Tribunais de Contas representam, no ordenamento jurídico brasileiro, os órgãos máximos de auxílio ao Poder Legislativo no controle externo da administração federal, estadual e municipal. Como bem assevera Valmir Campelo, as Cortes de Contas são autônomas, competindo-lhes fiscalizar a totalidade das atividades desenvolvidas pelo poder público, o que as leva a verificar a contabilidade de receitas e despesas, a execução orçamentária, os resultados operacionais e as variações patrimoniais do Estado, sob os aspectos de legalidade, compatibilidade com o interesse público, eficiência, eficácia e efetividade. (CAMPELO et al, 2003, p. 134)

Nesse embalo, um dos assuntos que necessita ser enfrentado gira em torno da tensão existente entre as sentenças absolutórias (na zona penal) e a atuação das Cortes de Contas (na zona administrativa), a fim de se estabelecer quais os limites e definir com precisão os impactos legalmente autorizados na independência de tais instâncias. Eis o escopo do presente trabalho.

2 Uma análise dos efeitos das sentenças absolutórias na competência dos Tribunais de Contas

No cotidiano forense, não são poucas as situações nas quais, no exercício da função jurisdicional que lhe é peculiar, o magistrado criminal, não vislumbrando elementos suficientes para a condenação, *absolve o réu*, mencionando a causa na parte dispositiva da sentença que, com fulcro no artigo 386 do Código de Processo Penal, consistirá em:

Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

- I – estar provada a inexistência do fato;
- II – não haver prova da existência do fato;
- III – não constituir o fato infração penal;
- IV – estar provado que o réu não concorreu para a infração penal;
- V – não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;
- VI – existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena (arts. 20, 21, 22, 23, 26 e § 1o do art. 28, todos do Código Penal), ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;
- VII – não existir prova suficiente para a condenação. (Grifos acrescidos)

Assim, diante de uma dessas causas, o juiz motivará (ao menos deveria) a absolvição do réu na *fundamentação*, de acordo com os pressupostos de seu convencimento, indicando na decisão exarada o inciso do art. 386, que lhe serve de amparo para a referida absolvição.

Nada obstante essa orientação legislativa e a praxe jurisprudencial, verificam-se (com uma indesejável frequência) situações em que os magistrados não deixam registrado na sentença prolatada o dispositivo do Código de Processo Penal (notadamente o inciso do art. 386, CPP) que lhe serve de respaldo no instante da absolvição, limitando-se a declará-la, expondo, quando muito, a ausência de culpa/dolo ou a inexistência de materialidade delitiva.

Essa técnica de sentença não é boa, uma vez que se mostra imprescindível a determinação do parâmetro empregado pelo magistrado para absolver os réus, ou seja, é necessário que se indique com precisão qual o inciso do já citado art. 386 do Código de Processo Penal foi utilizado para a reconhecida absolvição penal.

Na maioria das vezes, ainda que implicitamente, a absolvição dos indiciados encontra amparo no art. 386, III, CPP, que traz em seu bojo a cláusula de que *o juiz absolverá o réu desde que reconheça não constituir o fato infração penal*.

Pois bem. É de se destacar a cautela do legislador em diferenciar, com sabedoria, **fato** de **infração penal**. De acordo com a lógica do razoável (SICHES, 1970, p. 22), vaticinada pelo ordenamento jurídico (em geral) e pelo código de processo penal (em particular), **fato** e **infração penal** são *comportamentos que, embora se aproximem, não se confundem*. Isto porque nem todos os fatos ocorridos no cotidiano enquadram-se nos tipos penais idealizados e descritos na legislação penal (consolidada e esparsa).

Assim sendo, ao distinguir tais condutas (*atos de infrações penais*), o legislador parte da escoreita premissa de que existem condutas finalisticamente direcionadas para a prática de um dado resultado² e que se amoldam

2 Adota-se aqui a Teoria causal, finalística e tripartite do crime, como sendo conduta típica, ilícita e culpável. Para Hans Welzel, precursor da teoria causalista, a “tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade são três elementos que convertem uma ação em um delito. A culpabilidade – a responsabilidade pessoal por um fato antijurídico – pressupõe a antijuridicidade do fato, do mesmo modo que a antijuridicidade, por sua vez, tem de estar concretizada em tipos legais. A tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade estão relacionadas logicamente de tal modo que cada elemento posterior do delito pressupõe o anterior” (WELZEL, 1987, p. 57)

nos tipos penais existentes (infração penal) e comportamentos outros que, muito embora tenham sido postos sob o crivo do Poder Judiciário, são condutas atípicas e não constituem crimes, podendo ser, inclusive analisadas sob o prisma do Direito Civil, Administrativo, Tributário etc.

Logo, quis o Legislador fornecer um tratamento diferenciado para as lides criminais examinadas pelo Poder Judiciário, colocando-se de um lado os casos em que se decretou a *inexistência do fato* (inciso I do art. 386) ou a *ausência de provas da existência do fato* (inciso II do art. 386) e do outro a *inexistência da infração penal* (incisos III do art. 386), a *negativa de autoria da infração penal* (inciso IV do art. 386) ou a ausência de provas da autoria (inciso V do art. 386) do suposto réu para a prática da infração penal acerca da qual fora indiciado.

Além disso, em matéria de sentença penal, já se tornou conhecida a classificação doutrinária que diferencia *absoluções próprias de absolvições impróprias* (SCHMITT, 2012, p. 59). Bem assim, serão *próprias as sentenças que absolverem os réus nas hipóteses em que estiver provada a inexistência do fato* (inciso I, art. 386, CPP), o fato não constituir infração penal (inciso III, art. 386, CPP) ou estiver provado que o réu não concorreu para a prática da infração penal (inciso IV, art. 386, CPP). Nessas hipóteses, até existem provas, mas elas militam em favor do réu de um modo tal que, debruçando-se sobre elas, o juiz, ao fim da análise que realiza, sai convencido acerca da inocência do réu. Em outras palavras, *o réu é inocente*.

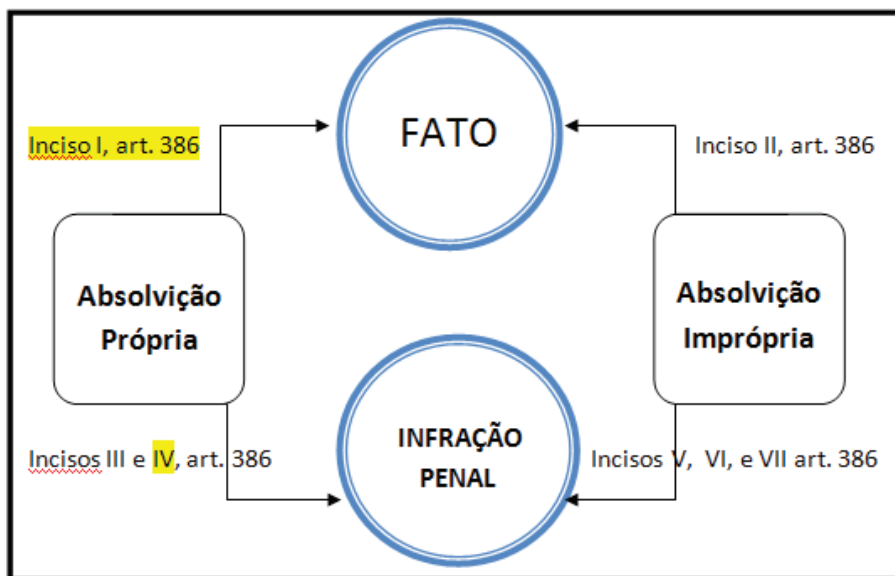
Outros são os casos de *absolvição imprópria*, que serão aquelas hipóteses onde não houver provas da existência do fato (inciso II, art. 386, CPP) ou não houver provas de que o réu concorreu para a prática da infração penal (Inciso V, art. 386, CPP). Nesses casos, *conquanto haja indícios de autoria e materialidade* (até porque se não houvesse não haveria justa causa, condição específica para ser deflagrada a ação penal³), *as provas são inexistentes ou insuficientes para embasar uma condenação criminal*.

3 Nesse sentido, também é a lição de Walter Nunes da Silva Júnior que sustenta que no processo penal existe uma quarta condição da ação, além das três clássicas do processo civil (possibilidade jurídica do pedido, legitimidade para a causa e interesse de agir). Esta quarta condição da ação seria a justa causa, que é uma culpa sumária, suficientemente apta à comprovação da existência de um fato criminoso e dos indícios que autorizem imputar àquela pessoa a responsabilidade pela prática de conduta tipificada como crime. (SILVA JÚNIOR, 2008, p. 403.)

Dáí, como consequência lógica do corolário constitucional da presunção de não culpabilidade, *o réu não poderá ser declarado culpado. Isto é, o réu não é declarado culpado* pelo fato de inexistirem provas ou por elas serem insuficientes para ensejar uma pretensa condenação.

Tudo isso nos leva a crer que foram quatro os caminhos idealizados pelo Legislador no que diz respeito às sentenças absolutórias, derivando daqui consequências jurídicas as mais diversas. Existem, portanto, sentenças que absolvem *propriamente* o réu ante a *inexistência do fato* ou em virtude da *não configuração da infração penal* ou da *ausência da correlação entre o autor e a infração penal cometida*; são sentenças absolutórias próprias. Outras há em que o juiz absolve *impropriamente* o réu, pois inexistem ou são insuficientes as provas acerca da existência do fato ou do envolvimento do réu na infração penal cometida: sentenças absolutórias impróprias. Um esquema facilita a compreensão:

Gráfico 1 – Modalidades de absolvições criminais e possíveis caminhos do art. 386 do CPP.



■ Apenas estas modalidades de sentenças absolutórias próprias têm a aptidão de prejudicar a discussão das responsabilidades nas esferas cíveis e administrativas, por reconhecer a inexistência do fato.

Logo, as únicas sentenças absolutórias que impactam na independência das outras instâncias jurídicas (TRISTÃO, 2008, p. 227) são aquelas amparadas nos incisos I do art. 386 (absolvição própria ante a inexistência do fato), e IV do mesmo dispositivo (negativa de autoria); tanto é assim que a absolvição delimitada por esses incisos impede, inclusive, a propositura de ação civil em face do pretendo delito visando ao ressarcimento de danos, conforme se infere do art. 66, do mesmo Código de Processo Penal.

Dito de outra forma, tem-se que a absolvição dos incisos I e IV do art. 386 fecha as portas de qualquer discussão jurídica, pois, em tais casos, a *prova colhida é cabal* no sentido de que o sujeito apontado na denúncia não é autor ou o fato ali narrado não ocorreu, hipóteses em que o juiz deverá declarar isso na sentença⁴.

Deste modo, não apenas o artigo 66 do Código de Processo Penal, como também o artigo 67 do mesmo diploma e o artigo 935 do Código Civil merecem ser analisados, a fim de robustecer a tese de que *apenas as absolvições próprias dos incisos I e IV do art. 386 do CPP desmantelam as demais zonas de atuação jurídica* (administrativa, civil, tributária, etc.) Senão vejamos:

Art. 66, CPP. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato.

Art. 67, CPP. Não impedirão igualmente a propositura da ação civil:

I - o despacho de arquivamento do inquérito ou das peças de informação;

II - a decisão que julgar extinta a punibilidade;

III - a sentença absolutória que decidir que o fato imputado não constitui crime.

Art. 935, CC. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal. (grifos acrescidos)

4 Quando fundada nesse dispositivo, a sentença penal faz coisa julgada na esfera civil e administrativa, não podendo ser afirmada posteriormente em tal juízo a existência do fato.

Nesse sentido, da interpretação sistêmica desses dispositivos, decorre o raciocínio de que a prolação de uma sentença penal absolutória nas hipóteses em que *o fato não constitui infração penal* não afeta ou tampouco desnatura a competência de qualquer Tribunal, ao analisar os aspectos cíveis ou administrativos do comportamento humano ocorrido (*fato*) e não avaliados pelo Juízo Criminal.

Em outras palavras, é dizer que somente nos casos estabelecidos nos incisos I e IV do supradito art. 386 do diploma processual penal, a discussão dos aspectos cíveis ou administrativos supostamente correlatos ao comportamento humano sobre o qual o Poder Judiciário foi convidado a se manifestar resta prejudicada. E por razões óbvias.

É que o inciso I do art. 386, CPP versa sobre as hipóteses nas quais fica comprovada a ***inexistência do fato***, enquanto o inciso IV dispõe sobre a ***negativa de autoria*** e, uma vez negada a autoria ou declarado inexistente o fato, torna-se despropositada a discussão acerca de qualquer responsabilidade civil, administrativa ou algo que o valha (POZZO, 2010, p. 94). Este também tem sido o entendimento de nossos Tribunais Superiores (em destaque o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal):

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E PENAL. OMISSÃO NÃO EVIDENCIADA. PRESCRIÇÃO. INSTÂNCIAS. REPERCUSSÃO DE SUPERVENIENTE SENTENÇA PENAL ABSOLUTÓRIA EM ATO DEMISSSIONAL.CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO.

1. omissis

2. omissis

3. “A absolvição criminal só afasta a responsabilidade administrativa e civil quando ficar decidida a inexistência do fato ou a não autoria imputada ao servidor, dada a independência das três jurisdições. A absolvição na ação penal, por falta de provas ou ausência de dolo, não exclui a culpa administrativa e civil do servidor público, que pode, assim, ser punido administrativamente e responsabilizado civilmente.”(in Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros Editores, 18ª edição, 1993, página 417).

4. Tendo a superveniente sentença criminal absolutória, embora citando o artigo 386, inciso II, do Código de Processo Penal, voltado toda sua fundamentação para a incidência do inciso VI do mesmo artigo, até mesmo atestando a materialidade do delito, não há repercussão na demissão do servidor.

5. Recurso conhecido e improvido. [STJ], REsp 409890/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, SEXTA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 19/12/2002, p. 482. (**Grifos acrescidos**)

ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. DEMISSÃO. SERVIDOR PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO NA ESFERA CRIMINAL. ART. 386, III, DO CPP. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS PENAL E ADMINISTRATIVA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA STF 279.

1. omissis

2. **A absolvição na esfera criminal nos termos do art. 386, III, do CPP, no caso, não repercute na instância administrativa, porquanto são independentes.** Precedentes

3. O revolvimento de fatos e provas não é viável nesta via extraordinária (Súmula STF 279). 4. Agravo regimental improvido [STF, AI 521.569-ED, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, Dje 14.5.2010. (**Grifos acrescidos**)

Por tais razões, a interpretação sistêmica, que, dentre os métodos hermenêuticos tradicionais, é a mais prestante ao exame das conexões havidas no universo jurídico, leva-nos a crer que as esferas penal, cível e administrativa são independentes e apenas haverá comunicação da seara penal com as demais naquelas hipóteses **de inexistência material do fato** ou de **negativa de autoria**⁵.

Nos demais casos, quando são insuficientes as provas da existência do *fato* ou quando a conduta executada não configurar *infração penal* (sinônimo de delito e de crime), ainda que seja prolatada uma sentença absolutória, esta não prejudicará a discussão nas demais esferas jurídicas.

Até porque, embora o processo penal instrumentalize a busca pela Justiça quando os bens mais relevantes à sociedade são maculados, *nem to-*

5 Frise-se que antes do advento da Lei nº 11.690/2008, que reenumerou os incisos do art. 386 do CPP, não havia enquadramento para a negativa de autoria. Analisando o assunto, Arthur da Motta Trigueiros Neto e Marcelo Valdir Monteiro afirmam que “Antes da lei acima referida, mesmo se estivesse provado no curso do processo que o réu não participou da infração penal, ele seria absolvido com base na inexistência de prova da sua concorrência para a infração penal. Ora, uma coisa é estar provado que não houve participação do réu, outra coisa bem distinta é não estar provado que o réu participou da infração penal. [Grifos acrescidos (TRIGUEIROS NETO, Arthur da Motta; MONTEIRO, Marcelo Valdir, 2010, p. 142)].

das as ofensas são tuteladas pelo Direito Criminal. Numa visão minimalista do Direito Penal, por exemplo, se os outros ramos do ordenamento jurídico demonstrarem que são suficientemente fortes para a salvaguarda de determinados bens, é preferível que tal proteção seja por eles levada a efeito, no lugar da drástica intervenção do Direito Penal⁶, com todas as suas consequências maléficas, a exemplo do efeito estigmatizante da pena e dos reflexos que uma condenação traz ao condenado e àqueles que lhe são próximos (GRECO, 2010, p. 73-74).

Ora, vivemos tempos de democracia e de Direito Penal Mínimo, dias nos quais este ramo jurídico apenas será convocado para o *front* quando os outros se mostrarem insuficientes à plena resolução da questão. *Mas defender uma intervenção mínima do direito criminal, por um lado, e cercear a atuação das demais searas jurídicas por outro, seria o mesmo que legitimar o descalabro, institucionalizando a impunidade em todas as esferas.* Bem assim, o olhar do magistrado criminal, nas situações (pontuais) em que se mostra ampla sua atuação, não prejudica o agir das demais instâncias, desde que do exame do caso concreto não resulte declarada a inexistência do fato ou negada sua autoria. O Direito penal, por assim dizer, é *ultima ratio*, não “*única*” *ratio*.

Essa primazia conferida ao Juízo Criminal tem como premissa a assentada lesividade do Direito Criminal (direito penal e processual penal), visto que as cautelas exigidas de qualquer operador do Direito (principalmente do magistrado) na grei criminal são redobradas, devido ao fato de este ramo jurídico lidar, inequivocamente, com os bens mais caros do indivíduo. O Direito penal cuida dos valores mais relevantes da sociedade e tem o poder de impactar diretamente a liberdade dos indiciados e réus, razão por que, na esfera criminal, a lente dos operadores do Direito que nela atuam imprescindente estar sempre bem ajustada.⁷

Sendo assim, se o referido juiz criminal, analisando as provas que so-

6 O Processo penal, embora tenha traços, caracteres, princípios e rituais peculiares, compartilha com o Direito Penal dessas mesmas mazelas: é igualmente aterrorizador, estigmatizante e traumático.

7 A proeminência do processo Penal é congênita, uma vez que este ramo jurídico tem por missão regular o direito de punir do Estado. Mas não apenas. Também constitui um poderoso instrumento de tutela dos direitos fundamentais do indivíduo, visto que os meandros processuais não podem contornar os preceitos constitucionalmente estabelecidos como direitos fundamentais.

bre ele se lançaram, concluir pela *inexistência do fato* ou pela *negativa de autoria*, outra saída não resta às demais searas do Direito que se dobrar à força de tal absolvição; nas demais hipóteses, permanece ileso o vigor da “jurisdição” civil ou administrativa. Em última análise, poder-se-ia dizer que essa *independência mitigada das instâncias jurídicas* corresponde a uma estratégia legislativa para desafogar a máquina estatal; é que a absolvição penal amparada na inexistência do fato ou na negativa de autoria encerra, terminantemente, a discussão dos assuntos supostamente correlatos, pois já foi cautelosamente analisada por quem de direito: um juiz criminal competente, o mais criterioso dos avaliadores.

4 Considerações Finais

Ante tudo o exposto, sustenta-se no presente artigo que, embora o magistrado criminal, reconhecendo a existência do *fato*, possa concluir que o comportamento dos réus *não configura* infração penal, permanecerá incólume a competência das Cortes de Contas, e a possibilidade de discutir a *vexata quaestio* pelas vias cíveis e administrativas.

É que a ampla competência dos Tribunais de Contas, como tribunal administrativo que é, gravita em torno do Patrimônio e do supremo interesse público. A *Corte de Contas julga fatos* e não infrações penais, desde que tais fatos estejam envolvidos com dinheiros, valores e bens componentes do patrimônio público. É ela quem analisa, por exemplo, as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, como também as contas de qualquer pessoa que der causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Logo, a competência dos Tribunais de Contas subsiste, ainda que exista uma sentença penal absolutória anterior ou intercorrente, exceto nas hipóteses dos incisos I e IV do art. 386, que, conforme visto, têm o condão de fulminar, também, a parcela de jurisdição constitucionalmente assegurada aos Tribunais de Contas.

Nem se diga que a ausência do dolo aferida na instância penal arranha a parcela de jurisdição outorgada às demais searas, sobretudo à administrativa, que é sempre embalada pelo interesse público. Não. No especial caso dos Tribunais de Contas, ainda que tenha sido afastado o dolo para a configuração da infração penal, nada impede que sejam perscrutados o *animus*,

a má fé⁸, a vontade de realizar o fato e a participação mesma de cada réu (condenados e absolvidos) no ardiloso esquema que resultou em suposto dano ao erário. *Não se trata de ressurreição daquilo que já foi fulminado pelo Juízo Criminal; é, isto sim, a análise de um fato que não foi sepultado porque sequer feneceu.*

5 Referências Bibliográficas

BARROSO, Luís Roberto. Tribunal de Contas: Algumas Competências Controvertidas. In: **Temas de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Renovar, 2001.

BRASIL, **Lei 3.689**, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Rio de Janeiro, 3 de outubro de 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso: 10 de abril de 2014.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 409890/RS** - Sexta Turma. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Brasília, 04 de junho de 2002. Diário da Justiça, 19 de dezembro de 2002, p. 482.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de instrumento em Embargos de Declaração 521.569**-Segunda Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 10 de maio de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, 14 de maio de 2010.

CAMPELO, Valmir et al. **O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro**. In: **O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

GRECO, Rogério. **Direito penal do equilíbrio: uma visão minimalista do direito penal**. Niterói: Editora Impetus, 2010.

POZZO, Gabriela Tamaselli Bresser Pereira Dal. **As funções do Tribunal de**

8 Conceitualmente, o dolo é, por assim dizer, ativo e a má-fé, passiva. No dolo, afirma-se ou inverte-se a qualidade com o intuito de prejudicar; já na má fé oculta-se ou omite-se um defeito, com intuito de se beneficiar ou não se prejudicar. No Direito Penal examina-se o dolo; no direito administrativo, também a má-fé.

Contas e o Estado de Direito. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.

SCHMITT, Ricardo Augusto. **Sentença penal condenatória:** teoria e prática. Salvador: Editora Juspodvm, 2012.

SICHES, Luis Recaséns. **Tratado de Sociologia.** Tradução: João Batista Aguiar. Porto Alegre: Editora Globo, 1970.

SILVA JUNIOR, Walter Nunes da. **Curso de direito processual penal:** teoria (constitucional) do processo. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008.

TRISTÃO, Adalto Dias. **Sentença criminal:** prática de aplicação de pena e medida de segurança. Belo Horizonte: Editora del Rey, 2008.

TRIGUEIROS NETO, Arthur da Motta; MONTEIRO, Marcelo Valdir. **Comentários às recentes reformas do Código de processo penal e legislação extravagante correlata.** São Paulo: Editora Método, 2010.

WELZEL, Hans. **Derecho penal alemán.** Tradução: Juan Bustos Ramirez e Sergio Yañes Pérez. Chile: Editora Jurídica de Chile, 1987.

A educação corporativa como um diferencial estratégico na gestão de pessoas.

The corporate education as a strategic differentiator in people management.

Lizia Gurjão Pereira de Lima¹

Resumo

Este trabalho tem como tema: A educação corporativa como um diferencial estratégico na gestão de pessoas. Seu objetivo principal é analisar a valorização do papel das pessoas numa organização através da gestão de pessoas, considerando a realidade da educação corporativa.

Palavras-Chave: Aprendizagem-organizações. Educação corporativa. Gestão de pessoas.

Abstract

This work has as theme: The corporate education as a strategic differentiator in people management. Its main objective is to analyse the valorization of people's role in an organization through people management, considering the reality of corporate education.

Keywords: Learning-organizations. Corporate education. People management.

¹ Graduada em Pedagogia pela Universidade Estadual do Ceará. Graduanda do 7º semestre do curso de Administração da Faculdade Sete de Setembro. Estagiária do Ministério Público de Contas, lotada no Gabinete do Procurador de Contas Gleydson Alexandre.

1 Introdução

A educação corporativa baseada numa gestão de pessoas por competências vem apresentando grande expressividade no ambiente empresarial. Válido pelo sucesso que esse instrumento tem oferecido na gestão de pessoas – propiciando a aprendizagem contínua, a atualização dos conhecimentos, o desenvolvimento de posturas, atitudes, habilidades – garantindo, dessa forma, a vantagem competitiva perante as outras organizações.

Essa asserção é reforçada por Ramos (2002) ao lembrar que:

“A educação corporativa objetiva atender às expectativas do funcionário, enquanto ser humano, considerando as suas emoções, sentimentos, expectativas, aspirações, unindo a consecução de interesses e metas da organização. [...] A formação profissional é, indubitavelmente, um valioso e imprescindível recurso na gestão de recursos humanos” (p.99).

Diante disso, alguns questionamentos precisam ser elucidados. Qual é a significação do papel das pessoas numa organização? Baseando-se na sua valorização, o que se pode compreender por gestão de pessoas e educação corporativa? Essas abordagens sempre foram adotadas? Como elas favorecem ao crescimento e desenvolvimento das pessoas? Como propiciam, através do seu enfoque, um diferencial estratégico no ambiente dos negócios?

Para desnudar, significativamente, os aspectos relacionados com este trabalho e entender as suas nuances, é necessário contextualizar essas concepções na realidade em que estão inseridas.

O atual contexto mundial de conjuntura social, política e econômica é marcado pela globalização ou também denominada mundialização, que pode ser definida basicamente como um processo ainda em curso de integração de economias e mercados nacionais e, principalmente, como a interdependência de todos os povos e países do planeta. Caracteriza-se pela inserção constante de novas tecnologias, novas ferramentas, novos instrumentos de meios de trabalho, acesso às informações no momento em que elas ocorrem e uma maior abertura das fronteiras dos países.

Diante das transformações, surge um novo cenário na gestão das empresas, que é forçada a quebrar com os antigos paradigmas que a orientavam e adaptar-se aos que vão surgindo. “... as pessoas passam a significar o di-

ferencial competitivo que mantém e promove o sucesso organizacional [...] em um mundo globalizado, instável, mutável e fortemente concorrencial” (CHIAVENATO, 2004, p.4).

As técnicas tornam-se subjacentes ao conhecimento humano (ou capital intelectual conforme mencionado por alguns autores), visto que, no mercado de trabalho, todos têm acesso às mesmas ferramentas e tecnologias de aprendizagem.

Há o surgimento de uma valorização da capacitação dos funcionários, da troca de conhecimentos entre eles e, conseqüentemente, da aprendizagem contínua. Dessa forma, as empresas, além de conseguirem atingir as suas metas com mais desenvoltura, proporcionam aos seus funcionários uma maior realização profissional, como também pessoal.

Estes são alguns dos resultados apresentáveis com a implantação dos princípios e objetivos que fundamentam educação corporativa, sendo que essa baseada numa gestão de pessoas que prima pela valorização dos indivíduos. Mas, será que isto é perceptível na realidade das organizações? Quais outros resultados que se pode mencionar?

O objetivo geral do artigo é analisar a valorização do papel das pessoas numa organização através da gestão de pessoas, considerando a realidade da educação corporativa. Além disso, pretende-se compreender os principais conceitos referentes à gestão de pessoas e à educação corporativa, assim como, destacar o crescimento e o desenvolvimento das pessoas através de processos de formação, capacitação e qualificação como um diferencial estratégico nas organizações.

2 A gestão de pessoas

A Educação Corporativa é uma ferramenta indispensável na Gestão de Pessoas, pois os princípios que sustentam a sua atuação – como valorização do ser humano e visão sistêmica da organização – condizem e colaboram significativamente na concepção desse modelo de gestão.

A compreensão do conceito de Gestão de Pessoas, que é elucidada pela visão de alguns autores da área, traz subsídios que facilitam e contextualizam o entendimento da explanação da Educação Corporativa.

Conforme Chiavenato (2004), a Gestão de Pessoas pode ser entendida por vários aspectos. Entre eles, “uma área muito sensível à mentalidade que

predomina nas organizações. Ela é contingencial e situacional..." (p.6); "um conjunto de atividades integradas, como descrição e análise de cargos, planejamento de RH, recrutamento, seleção, orientação e motivação, avaliação do desempenho, remuneração, treinamento, desenvolvimento..." (p.13).

Pode-se inferir que a Gestão de Pessoas é uma gestão que se caracteriza como um reflexo da concepção do papel das pessoas numa organização, ou seja, da valorização do desempenho de cada indivíduo independentemente de qual função exerça. Por essa concepção, as pessoas não se resumem ao cargo que ocupam. Além disso, pode também ser compreendida por uma diversidade de atividades que se relacionam e se complementam de acordo com as suas peculiaridades e lacunas. Por exemplo, caso não haja um bom recrutamento², é necessário que sejam trabalhadas as carências surgidas num processo de desenvolvimento de pessoas.

Para complementar essa definição, Gil (2007, p.17) afirma que é uma "função gerencial que visa à cooperação das pessoas que atuam nas organizações para o alcance dos objetivos tanto organizacionais quanto individuais". Isto quer dizer que é necessário que se prime não apenas pelo sucesso empresarial, mas também pelo sucesso e satisfação de cada sujeito, num trabalho de interação, reciprocidade, cooperação e parceria entre a organização e as pessoas.

Outra definição é trazida por Rocha-Pinto (2006, p.24) ao afirmar que é um modelo flexibilizado de gestão "no qual os funcionários podem influenciar as decisões, exercer controle e compartilhar poder". Percebe-se que não há uma predominância de hierarquia nas relações de poder. Isso se contrapõe a uma das principais características das gestões centralizadoras, nas quais o poder se concentra na mão apenas da gerência ou da alta administração.

Certamente, os pressupostos dessa gestão é um grande desafio para as organizações. De acordo com McLagan e Christo, apud Rocha-pinto (idem, p.24) é necessário "envolver e emocionar as pessoas, para que haja uma ampla e intensa cooperação, com ênfase especial para a atuação em equipe [...] a comunicação deve ser multidirecionada e abrangente". Nessa perspectiva, cada pessoa tem a sua importância e a sua contribuição no sentido de atingir objetivos e resultados. Há uma valorização do trabalho em conjunto

2 É um conjunto de técnicas e métodos destinados a atrair candidatos capazes de ocupar determinados cargos ou desenvolver determinadas tarefas na organização.

e da gestão participativa, sendo todos responsáveis de alguma forma neste processo.

Hoje, esse é o retrato dessa importante área organizacional, mas será que essa abordagem sistêmica sempre foi utilizada? Ou ela é o reflexo das transformações econômicas, sociais, políticas, entre outras, advindas da globalização e do desenvolvimento tecnológico, que, inevitavelmente, repercutiu no mundo dos negócios?

Para se compreender como surgiu esse atual cenário na gestão de empresas, é necessário fazer um retrospecto histórico das principais eras organizacionais e dos fatores contextuais que marcaram o século XX, como também, da evolução das concepções da área de administração de pessoas e que culminou na Gestão de Pessoas, ou melhor, na Gestão com Pessoas.

A Era Industrial Clássica ocorreu no período após a Revolução Industrial, compreendido entre os anos de 1900 e 1950. Sua estrutura organizacional era burocrática, centralizadora e funcional como um reflexo de um ambiente organizacional conservador e estático. Desse modo, a concepção da área de administração de pessoas (denominada nessa época de Relação Industrial) não poderia ser divergente desse contexto. Os trabalhadores eram considerados como apêndices das máquinas, ou seja, vistos como meros acessórios para a empresa, que enfatizava a eficiência da produção no método e na rotina através de cargos individuais especializados com tarefas simples e repetitivas.

Por seguinte, iniciou-se a Era Industrial Neoclássica no período após a Segunda Guerra Mundial e perdurou até meados do ano de 1990. Caracterizou-se por intensas e rápidas transformações no âmbito organizacional devido a constantes mudanças ambientais, tais como: o crescimento da economia da maioria dos países, as inovações tecnológicas e o aumento das transações comerciais, ocasionando a aceleração da competitividade entre as empresas. Sua estrutura organizacional era mista e matricial com cargos adequados para tarefas mais complexas e inovadoras, mas ainda permanecia a antiga rigidez da era industrial.

Nesse contexto de transformação e flexibilização, surgiu uma nova concepção de administração de pessoas, a Administração de Recursos Humanos. “As empresas iniciaram a passagem do clássico Departamento de Pessoal para a gestão de recursos humanos [...] O treinamento e o desenvolvimento de pessoal, bem como a avaliação de desempenho e de potencial,

ganham ênfase nesse período..." (BOOG & BOOG, 2002, p.69). As pessoas eram reconhecidas como os recursos fundamentais para o sucesso da empresa, mas que deveriam ser administradas.

Atualmente, vive-se na Era da Informação. Se o mundo já presenciava grandes transformações na etapa anterior, nesta elas ocorrem cada vez mais rápidas e intensas. A incipiente inovação tecnológica ganha contornos de uma revolução, "uma vez que denota a consolidação e a propagação de um 'novo paradigma tecnológico' que viabiliza a transformação do conhecimento, ou da informação, em matéria-prima [...], as novas tecnologias são 'tecnologias para agir sobre a informação'" (GUSSI; WOLFF, 2001, p.140-141). As informações circulam e se renovam constantemente. Há facilidades para acessá-las devido aos avanços das tecnologias de informações e comunicações, mas o entrave é a forma como se usufrui e se apropria desses novos conhecimentos.

É pertinente fazer uma distinção entre informação e conhecimento, pois segundo Pimenta (2002), "Conhecimento não se reduz a informação. Esta é um primeiro estágio daquele. Conhecer implica um segundo estágio: o de trabalhar com as informações classificando-as, analisando-as e contextualizando-as" (p.21). Através desse conceito, pode-se dizer que, ao invés de se está vivendo na era da informação, vive-se na era do conhecimento, o que nos sugere habilidades e competências maiores do que anteriormente.

Nesse contexto, em que "o conhecimento passa a ser a principal fonte de criação de riqueza, substituindo o trabalho como origem do valor" (GUSSI; WOLFF, idem, p.135), caracterizado pela globalização do mercado de trabalho, da economia e da concorrência, é que surge a nova concepção de Gestão de Pessoas em que há uma valorização do papel das pessoas que atuam na organização. Não são vistas como meros empregados ou mão-de-obra, mas sim como o grande capital intelectual, que consiste no patrimônio intangível da organização.

É válido destacar, de acordo com Chiavenato (2005, p.5) que "Antes, as organizações tinham seu valor de mercado definido pelo seu patrimônio tangível e contábil [...] Hoje, é o capital intelectual que vale na medida em que se distribui dentro da organização e se transforma em produtos e serviços, e em criatividade e inovação". Esta reformulação no papel das pessoas não é apenas o indício de uma revolução conceitual, mas uma complexa revolução na estrutura, no ambiente, na cultura organizacional, e principal-

mente, no modo de lidar com elas.

Nessa era da informação, ou melhor, do conhecimento, a estrutura organizacional é caracterizada pela descentralização, não se configurando por órgãos ou departamentos, mas por equipes autônomas e interdisciplinares que primam pelo comprometimento e motivação. Como o ambiente é bastante mutável e dinâmico, as organizações, para se manterem competitivas no mercado de trabalho, necessitam focar nas carências futuras, diferentemente das outras eras, que se baseavam no passado e nas tradições (era clássica) ou no presente (era neoclássica). Quanto às pessoas, poder-se-ia afirmar que se tornaram as molas impulsionadoras das organizações.

As pessoas – e seus conhecimentos e habilidades mentais – passaram a ser a principal base da nova organização. A antiga Administração de Recursos Humanos cedeu lugar a uma nova abordagem: a Gestão de Pessoas. As pessoas deixaram de ser simples recursos (humanos) organizacionais para serem abordadas como seres dotados de inteligência, conhecimentos, habilidades, personalidades, aspirações, percepções e coisas assim (Chiavenato, 2003, p.25).

Para ir além da concepção de Gestão de Pessoas, fala-se atualmente na Gestão com pessoas (grifo nosso). Uma simples mudança na denominação da abordagem, mas que conota uma compreensão muito mais fidedigna do contexto em que está inserida e dos seus próprios objetivos organizacionais. Pressupõe uma organização que atua em conjunto, com o outro, com seus fornecedores, com seus clientes, com seus parceiros, com seus acionistas, com seus talentos, enfim com todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuem para o sucesso da empresa.

Agora, as pessoas são consideradas como o capital humano. São os grandes talentos – que possuem um conjunto de competências, habilidades e conhecimentos –, mas, para que possam desabrochar e desenvolver todas essas variáveis, é necessário que o seu trabalho esteja intrinsecamente relacionado com uma estrutura e um clima organizacional adequado. Não adianta uma pessoa ter uma série de capacidades, se as organizações não se esforçam no sentido de reter, valorizar e investir nesses potenciais.

Na realidade, se as empresas souberem aplicar, de forma eficiente, esse capital humano, conseguirão não apenas o retorno financeiro, o lucro

propriamente dito, mas, principalmente, o retorno mais significativo, que consiste no sucesso das pessoas e da empresa. “Lucros são condições necessárias, mas não suficiente de sucesso” (Chiavenato, 2005, p.1). O sucesso abrange outras variáveis. Consiste, por exemplo, num posicionamento ético e comprometido com a sustentabilidade do meio ambiente, seja interno, que reflete na qualidade de vida de cada colaborador envolvido no processo, seja externo, que condiz com a função social da organização. O sucesso advém, também, da obstinação no investimento no crescimento e desenvolvimento das pessoas. Uma empresa de sucesso deve ser aquela que segue como modelo de perfil para outras empresas e, certamente, será a que possui pessoas mais satisfeitas com o desempenho de seu trabalho.

Diante disso, foi estritamente necessário haver uma reformulação nas atividades desempenhadas pela área de Recursos Humanos (RH). Antes, a aprendizagem organizacional ficava centralizada neste setor. Hoje, entende-se a área de RH, ou melhor, a Gestão com Pessoas, como uma consultoria interna da empresa e os executivos como os atuais gestores de pessoas. Em outras palavras, a Gestão com Pessoas tem a função de “staff” e os gestores têm a responsabilidade de linha.

Na organização linha-staff coexistem órgãos de linha (órgãos de execução) e de assessoria (órgãos de apoio e consultoria) mantendo relações entre si. Os órgãos de linha caracterizam-se pela autoridade linear e pelo princípio escalar, enquanto os órgãos de staff prestam assessoria e serviços especializados. [...] Portanto, o executivo de linha necessita do staff para poder desenvolver suas atividades, enquanto o executivo de staff necessita da linha para poder aplicar suas ideias e planos (Chiavenato, 2003, p. 192 e 193).

É evidente a interligação entre ambos, ou melhor, a interdependência de suas atividades. O desempenho de um reflete, consideravelmente, no desempenho do outro e, conseqüentemente, no desempenho organizacional. Se trabalharem de forma harmônica, respeitando e valorizando a responsabilidade e a função de cada um, ambos terão condições mais propícias para conseguirem atingir os melhores resultados através do cumprimento dos objetivos organizacionais.

Denominam-se objetivos organizacionais as metas que a empresa pre-

tende atingir. Essa definição está diretamente relacionada com o conceito de missão organizacional e visão organizacional. No que concerne ao primeiro, significa o motivo pelo qual a empresa existe, ou seja, a sua razão de ser; no que diz respeito ao segundo, refere-se à projeção de futuro da empresa ao longo do tempo, observando as ameaças e as oportunidades do mercado de trabalho. Uma empresa que consegue sistematizar e incorporar uma missão/visão organizacional adequada está mais apta para atingir seus objetivos e, por conseguinte, se destacar no desafiador mundo dos negócios.

Para que se concretizem essas diretrizes organizacionais – que são formadas pela missão, visão e objetivos – é necessário que sejam compartilhadas com todos os seus membros, não sendo, assim, apenas um ideal a ser atingido pelos gerentes, supervisores ou pela cúpula da administração.

Outro importante fator na concretude dessas diretrizes é relacionar os objetivos organizacionais com os objetivos individuais, em função das necessidades específicas de cada indivíduo. É importante salientar que as necessidades divergem de pessoa para pessoa. Enquanto uns, por exemplo, se satisfazem apenas com as necessidades básicas do ser humano, outros buscam uma autorrealização profissional e pessoal. Enquanto algumas pessoas se preocupam apenas em receber sua remuneração no final do mês, outros primam por um ambiente de trabalho agradável e prazeroso. A percepção das carências de cada indivíduo e os valores que os definem são essenciais para o sucesso de uma empresa. Se não houver uma interligação e uma coerência entre os objetivos de ambos, torna-se dificultoso a dinamização desse processo e os dois lados tornam-se insatisfeitos.

3 Organizações que aprendem

Essa nova concepção da ARH como consultores, assessores e orientadores dos gerentes que são os executores e cumpridores das ações, dos serviços, das metas, e dos resultados favorece, assim, o desenvolvimento da aprendizagem permanente, visto que se comprometem com a realização desse processo.

Assim, a concepção de organizações que aprendem entrou em destaque no atual cenário da gestão empresarial, principalmente naquelas empresas que se baseiam na gestão com pessoas. O que se pode compreender por esse conceito? Seriam aquelas nas quais todos os indivíduos estão compro-

metidos com a aprendizagem, tendo uma postura proativa, independentemente dos programas de treinamento.

É uma organização onde as pessoas abrem mão de suas velhas idéias, aprendem a ser abertas umas com as outras, compreendem como sua organização realmente funciona, formam um plano ou visão com o qual todos concordam e depois trabalham em conjunto para conquistar essa visão. (ROBBINS, 2002, p. 545)

Percebe-se que a construção desses pressupostos está intrinsecamente relacionada com os princípios da gestão com pessoas, visto que trabalham em conjunto no sentido de alcançarem as diretrizes organizacionais. Há também uma compreensão da organização em toda a sua totalidade, não apenas em partes fragmentadas, característica de cargos individualizados específicos.

Starkey (1997, p.116) apresenta este conceito, um “processo pelo qual as equipes de gerência mudam os modelos mentais compartilhados de sua empresa, seus mercados e seus concorrentes”. A crítica a esse teórico deve-se ao fato de limitar a transformação da aprendizagem numa organização em nível da gerência, quando, na realidade, é caracterizada em todos os níveis por todas as pessoas que se percebem como agentes transformadores de mudanças. Ao defender também que “o único aprendizado relevante numa empresa é o aprendizado daquelas pessoas que têm poder para agir” (STARKEY, idem, p.118) ele realça essa crítica e contradiz com o verdadeiro significado das organizações que aprendem, nas quais cada pessoa tem a sua importância e a sua responsabilidade perante os resultados que almeja. Percebe-se que essa sua concepção remete ao conceito de aprendizagem organizacional, que difere das organizações que aprendem, pois se caracteriza pelo desenvolvimento de competências, mas segundo as ordens da alta direção e suas conveniências.

Nessa perspectiva crítica, Senge (2000, p.15) afirma que “uma organização que aprende é uma visão. Ela incorpora um tipo de ideal ao qual muitos aspiram”; Esse ideal é construído por uma mudança na cultura organizacional, no qual todos querem aprender. “Na construção de organização que aprendem não existe ‘lá’, não existe um destino final, apenas uma jornada infinita” (SENGE, idem, p.24). Ou seja, a aprendizagem é conquistada diariamente através das suas diversas possibilidades. Nesse processo, é sempre

tempo para se aprender algo novo.

A ideia das organizações que aprendem remete aos objetivos da educação continuada em coordenar esforços para o desenvolvimento constante das pessoas, expandindo suas capacidades por todo o sistema. É uma busca ilimitada por novos conhecimentos e novas aprendizagens. Afinal, conforme pontua Freire (1992, p.47) “Ninguém sabe tudo, assim como ninguém ignora tudo. O saber começa com a consciência do saber pouco. É sabendo que se sabe pouco que uma pessoa se prepara para saber mais”. Pode-se inferir que, mesmo acumulando uma série de aprendizagens, se torna ínfimo pela quantidade de conhecimentos que existe na totalidade. Ter essa consciência permite que as pessoas transformem seu posicionamento de detentoras de verdades para o de aproximação com o outro em busca de trocas de novas aprendizagens.

É válido destacar que a realização desse processo de aprendizagem é uma tarefa árdua, que exige paciência, perseverança e comprometimento de todos os níveis da organização, que permite uma transformação na mentalidade das pessoas, nas suas formas de interagir, proporcionado a busca por valores intrínsecos ao trabalho que não é mais concebido como um fim em si, mas um meio de realização pessoal, como também de criação e mudança da realidade.

É nesse contexto que se visualiza a educação corporativa como instrumentalizadora das organizações que aprendem, promovendo o crescimento e desenvolvimento do capital intelectual e gerando vantagens competitivas nos negócios.

4 Educação Corporativa

A maior autoridade no desenvolvimento desse novo paradigma, Meister, (1999) afirma que a educação corporativa está intrinsecamente relacionada com a ideia de aprendizagem permanente, característica das organizações que alcançam vantagem competitiva nos negócios.

A aprendizagem permanente está pautada, entre outros fatores, na nova concepção que a empresa possui desses processos de aprendizagem, que “contempla tanto a aquisição de novas formas de conduta como a modificação de esquemas anteriormente adquiridos. Perpassa a atividade puramente intelectual, encapando aspectos emocionais na produção de res-

postas, procedimentos e ações inovadoras” (RAMOS, 2002, p.98). Enfatiza que a aprendizagem, para ser efetiva deve transcender os aspectos relativos ao intelecto e abranger atividades que proporcionem a realização de novos experimentos e novas vivências, fundamentadas na superação dos desafios propostos através da criatividade e da inovação.

Nessa mesma perspectiva, Rocha-Pinto (2006, p.99) afirma que “a educação corporativa consiste em um processo contínuo de ensino/aprendizagem”. As organizações estão interessadas no conceito de educação contínua, de que uma das principais características é “aprender a aprender”, a busca incessante de aprimorar os conhecimentos visando ao crescimento e desenvolvimento do homem (pessoal ou profissional). Nesse sentido, é necessário cultivar uma visão sistêmica, estendendo o conhecimento à totalidade da empresa, privilegiando a intuição, a flexibilidade e a liderança. “Percebe-se que a educação contínua é uma visão das organizações que identificam a necessidade de se ter uma abordagem mais voltada ao negócio da empresa, refletindo em resultados de longo prazo”. (TEIXEIRA, 2001, p. 57). Os efeitos da educação contínua não são imediatistas, mas provocam resultados mais compensadores e duradouros.

Para se alcançarem esses resultados, é fundamental que os objetivos propostos de educação corporativa estejam alinhados com o planejamento, objetivo e metas da empresa, ou seja, ao plano estratégico das organizações, condizendo, assim, com a sua missão e a sua visão organizacional. Para isso, é necessário que as empresas tenham uma estratégia definida e que os objetivos da educação corporativa também estejam explícitos.

A educação corporativa pode ter como objetivos, por exemplo, “evitar que um profissional se desatualize técnica, cultural e profissionalmente e perca sua capacidade de exercer a sua profissão com competência e eficiência” (SOUSA e MOTTA, 2007, p.118). Diante do contexto da era do conhecimento, no qual as mudanças ocorrem vertiginosamente, há uma preocupação maior com a atualização desses profissionais, visto que as informações tornam-se obsoletas com uma frequência cada vez maior.

Objetiva-se também, segundo Ramos (2002, p.99) “atender às expectativas do funcionário, enquanto ser humano, considerando as suas emoções, sentimentos expectativas, aspirações...”, e “converter o conhecimento individual em recursos disponíveis para outras pessoas, de forma contínua e funcional, em todos os patamares hierárquicos” (idem, p.101). Esses mo-

delos remetem à compreensão de que as especificidades de cada indivíduo devem ser analisadas e consideradas em toda a sua complexidade, pois as expectativas das pessoas são divergentes, levando-se em consideração que o conhecimento perpassa por toda a organização, independentemente do nível hierárquico.

Silva e Pinto (2005) complementam a ideia de educação corporativa ao afirmar que também se pode considerá-la como

Uma concepção com estratégias educacionais que possibilitam o aprendizado, a atualização e o conhecimento de ponta dentro de sua própria organização. Assim é possível promover o aprimoramento de talentos humanos, capacitando os colaboradores dentro de um processo sistematizado e eficaz de ensino (p.15).

É um processo que não ocorre de forma aleatória, exige um planejamento das atividades que serão desempenhadas, evidenciando os seus objetivos e as suas finalidades. Para isso, é necessário que os funcionários se identifiquem com as propostas apresentadas pelas empresas, idealizando-as, o que se reflete em atitudes empreendedoras, compromisso com o negócio e uma maior responsabilidade nas tomadas de decisões.

Percebe-se que a educação corporativa está se tornando uma grande aliada das empresas, porque, além de proporcionar maiores lucros, está sendo uma ferramenta indispensável na gestão de pessoas, ou melhor, na gestão com pessoas, que prima pelos relacionamentos interpessoais e o desenvolvimento humano. Hoje, utiliza-se a expressão “educar corporativamente” como sinônimo da humanização do ser, da empresa e da sociedade, como também uma preocupação com a formação ética dos seus funcionários, visando à agregação de valores e princípios.

Em outras palavras, a educação corporativa promove uma mudança de visão, tanto filosófica como pragmática, sobre a função da aprendizagem nas organizações

...representa uma nova dimensão de T&D. Uma dimensão moldada para a era do conhecimento, levando em consideração as necessidades cada vez maiores de se agregar valor aos negócios. [...] não se configura como uma revolução radical, mas, sim, como uma evolução incremental. Apropria-se de uma série de princípios filosóficos, metodológicos e empresariais já existen-

tes nos processos de T&D, adaptando-os e acrescentando novos princípios, no sentido de atender às novas demandas das organizações na era do conhecimento. (ROCHA-PINTO, 2006, p.100).

Nessa concepção, os princípios filosóficos condizem com a valorização do ser humano, a visão sistêmica e a mudança cultural. Como princípios metodológicos que sustentam a sua atuação estão a ênfase no desenvolvimento humano (realizado, preferencialmente, por atividades em grupos), e na valorização do papel desempenhado pelos líderes. Quanto aos princípios empresariais, eles se caracterizam como o direcionamento da educação corporativa através do alinhamento com o planejamento estratégico, a utilização de diferentes tecnologias de gestão etc.

Vale destacar, conforme as considerações feitas, que os processos de educação corporativa não se equivalem aos de treinamento. Na realidade, ela é a mudança desse paradigma para o de aprendizagem contínua, que está tão em voga no âmbito empresarial.

Treinamento advém da palavra treinar. “Do latim trahere, que significa trazer, levar a fazer algo. [...] processo de preparação de pessoas para execução de tarefas exigidas por um posto de trabalho” (CARVALHO apud MARINELLI, 2007, p. 60). Treinar é, simplesmente, aprender as técnicas e habilidades para determinado fim, “refere-se quase sempre ao adestramento, ou seja, fornecimento de conhecimentos, métodos e/ou técnicas isolados, com objetivos também isolados, [...] em busca de resultados breves”. (TEIXEIRA, 2001, p.19). Significa estar apto para algo em breve período de tempo, não existe um aprofundamento das complexidades do relacionamento humano, nem uma reflexão da importância do que se está aprendendo, se é que se pode utilizar o termo aprendizagem.

Diante disso, Freire (1996, p. 47) afirma que educar transcende a ideia de treinar, pois “não é transferir conhecimento, mas criar as possibilidades para a sua própria produção ou a sua construção”. Para complementar essa concepção, Demo apud Ottone e Tedesco (2003, p.20 e 21) alega que “educação não será, em hipótese nenhuma, apenas ensino, treinamento, instrução, mas especificadamente formação, aprender a aprender, saber pensar, para poder melhor intervir, inovar”. São esses os pressupostos que se baseiam a concepção da educação corporativa, e que promovem profundas

mudanças para as organizações.

A aprendizagem não é mais compreendida como um evento único e presencial que ocorre em um local específico. Na atual concepção, prima-se por um processo contínuo de aprendizagem, no qual as pessoas compartilham conhecimentos constantemente devido ao desenvolvimento da tecnologia que proporciona essa maior interatividade. Os conteúdos não se restringem a qualificações que são transmitidas em determinados cursos. Há uma necessidade de desenvolver competências, valores e princípios que se agreguem aos negócios, independentemente da função e do cargo. Há uma valorização de um posicionamento ativo desses profissionais, que aprendem agindo, revendo a sua metodologia, transformando-a na prática em novas habilidades e atitudes que proporcionam um melhor desempenho no seu trabalho.

Entende-se que as **competências** direcionam as ações estratégicas das empresas e alinha-as ao negócio. Fleury e Fleury (2000, p.19) afirmam que competência é um “conjunto de conhecimentos, habilidades, atitudes que afetam a maior parte do trabalho de uma pessoa, e que se relacionam com o desempenho no trabalho; a competência pode ser mensurada, quando comparada com padrões estabelecidos e desenvolvidos por meio de treinamento”.

Chiavenato (2005) explicita que conhecimento é a interligação das informações, experiências e vivências que um indivíduo possui gerando aprendizagens. É o saber que constitui um aprender continuamente. A habilidade é a capacidade de colocar em prática os conhecimentos teóricos e aptidões pessoais. É o saber fazer. Já as atitudes significam o comportamento de uma pessoa frente às situações adversas no seu ambiente de trabalho, resultando em proatividade. A união desses três elementos resulta nas competências essenciais para se atingir a eficácia e eficiência nas atividades. Chiavenato apresenta outra contribuição ao afirmar que “a gestão por competências procurar substituir o tradicional levantamento de necessidades e carências de treinamento por uma visão das necessidades futuras do negócio e de como as pessoas poderão agregar valor à empresa” (idem, p.9), concepção que se opõe à de Fleury e Fleury em relação ao aspecto do treinamento e melhor condiz com a temática desse trabalho.

Como competências básicas no ambiente de negócios, Meister (1999) aponta sete: Aprender a aprender (uma das qualificações mais importantes, já que vivemos em um mundo em constantes mudanças); comunicação e co-

laboração (aborda as habilidades interpessoais, como saber ouvir, e trabalha com a colaboração de cada membro da equipe); raciocínio criativo e resolução de problemas (ser capaz de analisar, questionar e sugerir melhorias); conhecimento tecnológico (integração da tecnologia com o conhecimento); conhecimento de negócios globais (estar inserido na visão estratégica da empresa), desenvolvimento de liderança (desenvolvimento pessoal dos funcionários para ocupar cargos de confiança); e autogerenciamento de carreira (responsabilidade de gerenciar a própria carreira).

Todos esses aspectos se fazem importantes no modelo de educação corporativa baseado numa gestão de pessoas por competências, que definitivamente difere da concepção de T&D (Treinamento e Desenvolvimento), tornando-se uma estratégia fundamental no processo de desenvolvimento de pessoas dentro de uma organização.

5 Considerações finais

O presente trabalho científico buscou compreender a concepção de educação corporativa baseada numa gestão de pessoas por competências, que prima pela valorização do papel das pessoas numa organização como diferencial competitivo no mundo dos negócios. A abordagem se destaca não apenas por proporcionar uma maior lucratividade para as empresas, mas, essencialmente, por dar ênfase aos aspectos humanos na construção do desenvolvimento das pessoas.

Trabalha-se a ideia de educação contínua e aprendizagem permanente como forma de estar sempre atualizando, formando, qualificando o capital intelectual dentro do contexto da era do conhecimento, em que as informações se tornam obsoletas com mais frequência, levando-se em consideração não apenas os aspectos intelectuais, mas também os fatores comportamentais.

A educação corporativa difere da concepção de treinamento, pois objetiva desenvolver competências básicas que agreguem valores e princípios aos negócios e que seja condizente com as perspectivas e necessidades de cada indivíduo. Afinal, para que os pressupostos da temática sejam alcançados é fundamental que empresa e colaboradores trabalhem conjuntamente na identificação dos seus objetivos e finalidades.

Diante do que foi exposto neste trabalho, espera-se que possa ter con-

tribuído no sentido de se entender e explorar o conceito de educação corporativa baseada numa gestão de pessoas por competências, assunto relativamente recente na literatura, mas que já apresenta certa expressividade no âmbito empresarial.

Por último, sugere-se que as pesquisas relacionadas com essa temática sejam continuadas como forma de valorização do elemento humano no crescimento organizacional.

Referências

BOOG, Gustavo; BOOG, Magdalena (Org). **Manual de Gestão de Pessoas e Equipes** – Estratégias e Tendências. Vol. 1. São Paulo: Editora Gente, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de recursos humanos**: fundamentos básicos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Idalberto. **Gerenciando com as pessoas**: transformando o executivo em um excelente gestor de pessoas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

_____, Idalberto. **Gestão de pessoas**: e o novo papel dos recursos humanos nas organizações. 2. ed rev. atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

DEMO, Pedro. Educação e qualidade. Campinas: Papirus, 2003. (Coleção magistério: Formação e trabalho pedagógico, 8.).

FLEURY, A; FLEURY, M.T. **Estratégias empresariais e formação de competências**: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira. São Paulo: Atlas, 2000.

FREIRE, Paulo. **Extensão ou Comunicação?** Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

_____, Paulo. **Pedagogia da autonomia**: saberes necessários à prática educativa. São Paulo: Paz e Terra, 1996.

GIL, Antônio Carlos. **Gestão de pessoas**: enfoque nos papéis profissionais. 1. ed. 7. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

GUSSI, A.; WOLFF, S. A “sociedade em rede” e a privatização da informação: esboço de um balanço crítico para refletir a sociedade contemporânea.

Temática: revista dos pós-graduandos em Ciências Sociais, Campinas, v. 9, n.17/18, p.125-156, jan./dez. 2001.

MARINELLI, Marcos. **Educação Corporativa:** um estudo sobre modelos de avaliação de programas. Fortaleza: Editora UFC, 2007.

MEISTER, Jeanne. **Educação Corporativa:** a gestão do capital intelectual através das universidades corporativas. São Paulo: Editora Makron Books, 1999.

PIMENTA, Selma (Org). **Saberes pedagógicos e atividade docente.** São Paulo: Editora Cortez, 2002.

RAMOS, Vanja de Almeida Pessoa. Educação corporativa: uma realidade nas empresas contemporâneas. **Cadernos Camilliani.** V.8, n.2, p. 95-114, 2002.

ROBBINS, Stephen. **Comportamento organizacional.** São Paulo: Prentice Hall, 2002.

ROCHA-PINTO, Sandra Regina da. **Dimensões funcionais da gestão de pessoas.** 8. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

SENGE, Peter M. **A dança das mudanças.** 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

SILVA, Cloracildes Dal Agnol da; PINTO, Tânia Teresinha Ceni. Educação corporativa: futuro/ presente das organizações modernas. **Vizivalli em revista.** V. 4, n.2, p. 11-37, ago/dez. 2005.

SOUSA, Carla Regina de; MOTTA, Sirlene Pereira. Educação Corporativa: uma realidade nas empresas contemporâneas. **Cadernos Camilliani.** Espírito Santo, v.8, n.2, p.117-124, maio/ago. 2007.

STARKEY, K. **Como as organizações aprendem:** relatos do sucesso das grandes empresas. Tradução Lenke Peres. São Paulo: Futura, 1997.

Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: o caso do município de Guareí/SP

Internal control as a tool for planning, organization and transparency in public municipal administration: the case of the municipality of Guareí / SP

Maria Aparecida de Moraes¹
Antonio Gonçalves de Oliveira²
Tiago Hideki Niwa³

Resumo

Este trabalho trata do Controle Interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na Administração Pública Municipal. Para o alcance desta proposta foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental, de natureza qualitativa, descritiva e explicativa, utilizando-se da doutrina e legislação aplicáveis à temática. Diante do referencial estudado, realizou-se, também uma pesquisa exploratória junto à Administração do Município de Guareí/SP, por meio de estudo de caso. Assim, o trabalho é estruturado compreendendo um estudo geral sobre as peculiaridades do controle interno, abordando-se origens, conceitos e normas regulamentadoras quanto a sua contribuição para a gestão pública. Além disso, enfatizam-se noções sobre a boa administração e os princípios constitucionais. Como resultado pode-se constatar a real situação da gestão municipal local, consoante à eficácia do controle interno implantado. Por fim, apontam-se novas sugestões de estudos para responder indagações que surgiram ao longo do desenvolvimento deste estudo.

1 Contadora, Especialista em Gestão Pública Municipal pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. E-mail: mamoraes25@gmail.com.

2 Contador, Bacharel em Direito, Doutor em Enga. 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). E-mail: agoliveira@utfpr.edu.br

3 Graduação em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL) em 2006. Especialização em “Direito aplicado” pela Escola da Magistratura do Paraná (EMAP) em 2007. Mestrando no Programa de Pós-Graduação Stricto sensu em Planejamento e Governança Pública da UTFPR (2013). Auditor da UTFPR. E-mail: tiago.hn@yahoo.com.

Palavras-chave: Administração Pública. Controle Interno. Governança Pública. Transparência. Eficiência.

Abstract

This study examines the Internal Control as a tool for planning, organization and transparency in public administration District. For the scope of this proposal were held bibliographical and documentary, qualitative, descriptive and explanatory, using the doctrine and legislation applicable to the subject. Given the benchmark study, there was also an exploratory research by the Administration of the City of Guareí/SP, through case study. Thus, the work is structured comprising a general study of the peculiarities of internal control, approaching origins, concepts and regulatory standards as its contribution to public management. Furthermore, it is emphasized that notions of good governance and the constitutional principles. As a result it can be seen the real situation of municipal management site, depending on the effectiveness of internal control implemented. Finally, they point to new suggestions for studies to answer questions that arose during the development of this study.

Keywords: Public Administration. Internal Control. Public Governance. Transparency. Efficiency.

1 Introdução

O administrador público, consoante ao princípio da continuidade do Estado, precisa prever, organizar, coordenar e controlar os atos da Administração de forma eficiente e responsável, com foco nos princípios constitucionais, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Essa visão é caracterizada como a essência de uma administração burocrática, cabendo ao administrador, em primeiro plano, gerir o patrimônio e os recursos do Estado sem qualquer tipo de desvio, mantendo condições que demonstrem a boa prática administrativa, permitindo, por meio dos órgãos de fiscalização, do controle externo, a comprovação de que agiu de forma correta e com competência.

Partindo desta premissa é que surge o interesse em abordar o tema, pois nota-se que hoje, os muitos desafios na gestão pública, conduzem para a necessidade de buscas de maneiras e soluções para gerir os recursos e, ao mesmo tempo, oferecer serviços de qualidade à população. Logo o ad-

ministrador não tem como desassociar o controle interno de suas ações e o resultado disto é resguardar os recursos públicos contra os erros, as fraudes, os desperdícios e as irregularidades.

Diante da temática, observa-se que a gestão pública, necessita cada vez mais de processos de controle, com destaque para o primário interno, pois, numa administração organizada e controlada em todas as suas áreas, a tendência é sempre se obter resultados positivos, diante dos desafios encontrados. Desta forma, este estudo se embasa diante desta necessidade e se faz útil em casos de esclarecimentos futuros para administração de forma geral.

Consoante tal entendimento, Santos (2006, p. 68) assevera que “o controle na administração pública surge da necessidade de corrigir rumos diante dos interesses da sociedade, da necessidade de maior transparência dos gastos e da obrigação de uma utilização regular dos recursos públicos”. Ou seja, o controle garante que os objetivos da administração pública sejam alcançados e as ações conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz (CASTRO, 2011).

Nesse sentido, considerando a problemática apresentada, busca-se com este estudo resposta à seguinte questão-problema: O Controle Interno pode contribuir para que a Administração Pública seja planejada, organizada, eficiente e transparente na administração municipal?

Nesta direção, o objetivo geral deste estudo é descrever a importância do papel do Controle Interno na Administração Pública Municipal, no sentido de contribuir para uma gestão eficiente e responsável.

Do exposto, na busca da resposta à questão de pesquisa e do atingimento ao objetivo proposto, aderente à metodologia “desenhada” e seguida, este trabalho divide-se em seis partes/blocos, sendo a primeira delas esta introdução.

A segunda parte discorre sobre a Administração Pública como instrumento de materialização do princípio da continuidade do Estado em direção ao bem comum de seu povo, agindo, para tanto, como elo entre o Estado, o governo e a sociedade.

O terceiro bloco versa sobre o cerne deste estudo, qual seja o Controle da (na) Administração Pública, trazendo ao plano a discussão sobre os aspectos legais aplicados ao Controle Interno exigido das Administrações Municipais.

Os procedimentos metodológicos empregados no estudo são tratados

no quarto bloco, seguindo das considerações finais e proposições para novos estudos, tratadas na quinta e última seção que se liga, de imediato, às referências bibliográficas que sustentam o embasamento teórico aqui materializado.

2 Administração Pública: A Materialização do Princípio da Continuidade do Estado

O Estado, ente abstrato responsável pelo bem comum dos cidadãos que, pelo “contratualismo”, lhes delegou tal responsabilidade, se materializa a partir da Administração Pública sob as orientações de governo num determinado território.

Neste matiz, observando-se em Castro (2001, p.18), a Administração Pública pode ser entendida como “[...] um conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa um conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos”.

Portanto, a organização da Administração Pública pode ser entendida como a criação de órgãos encarregados de exercer atribuições específicas de acordo com a estruturação das três esferas de governo (Estado Federal, a União, os Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios) (GASPARI-NI, 2011).

Não obstante, para que os objetivos do governo sejam alcançados e os serviços públicos sejam garantidos de forma integral e legal é necessário que a Administração Pública se atente aos princípios constitucionais, definidos no art. 37 da Constituição Federal: “[...] 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”. (BRASIL, 1988).

Sem embargo, cabe também destacar que há outros princípios informativos em Direito Administrativo aplicáveis à Administração Pública, tais como: princípio da finalidade, continuidade, indisponibilidade, autotutela, igualdade, motivação, razoabilidade (GASPARINI, 2011). Ainda, prevalentes aos demais, embora não expressos, destacam-se os princípios da “supremacia do interesse público sobre o privado” e da “indisponibilidade, pela Administração, desses interesses públicos”, eis que o interesse público se sobressai enquanto principal traço do regime jurídico-administrativo (MELLO, 2012).

O Princípio da Legalidade, na visão estatal é definido como o fundamento do Estado democrático de direito, que visa combater o poder arbitrário do governo. Assim, na Administração Pública é exigida a regulamentação legal para todos os atos, significando que o administrador público deve cumprir o estabelecido na legislação, referente ao bem comum, não podendo dele se afastar ou desviar-se, e o fazendo pratica ato inválido, expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (CASTRO, 2011, p. 21).

Portanto, o princípio da legalidade visa demonstrar que a Administração Pública, em toda sua atividade, fica adstrita aos mandamentos legais, não podendo deles afastar, sob pena de invalidação do ato, bem como da responsabilização do autor (GASPARINI, 2011).

A força constitucional do artigo 5º da magna carta brasileira, também preconiza que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

O Princípio da Impessoalidade é relacionado com a própria finalidade pública, em que o administrador não deve prejudicar ou beneficiar determinadas pessoas (DI PIETRO, 2012), seja para ingressar na administração, na contratação de serviços ou aquisições de bens, na quitação de débitos, entre outros.

Na mesma esteira de entendimentos, Figueiredo (2008) destaca que a impessoalidade, na atividade administrativa, relaciona-se à valoração objetiva dos interesses públicos e privados da relação jurídica a se constituir, sendo independente de qualquer interesse político.

O interesse público deve reger a atuação da Administração, onde o administrador é apenas um representante do Município, Estado ou da União, deste modo, este princípio proíbe a autopromoção da pessoa do administrador. Castro (2011, p. 22) afirma que “o que está reconhecido neste princípio é que as realizações não são da autoridade pública, mas da entidade pública”.

Quanto ao Princípio da Moralidade ou da Probidade Administrativa, na lavra de Santos (2006, p. 14) entende-se que todos os atos públicos devem obedecer aos princípios morais (bons costumes, regras de boa administração, princípios de justiça, equidade e de honestidade), buscando sempre o melhor e o mais útil para o interesse público.

A visão de Hauriou (apud FIGUEIREDO, 2008, p. 56) faz-se importante

ao asseverar que a moralidade administrativa é muitas vezes mais exigente do que a própria legalidade; que a moralidade administrativa advém de conduta prática, a qual realiza distinções tanto quanto do “justo e injusto, do lícito e do ilícito, do honorável e do desonorável, do conveniente e do inconveniente”.

A Publicidade enquanto princípio constitucional aplicável à Administração Pública, de acordo com Santos (2006, p. 14), torna obrigatória a divulgação dos atos, contratos e outros documentos da administração pública para conhecimento, controle e início dos seus efeitos.

Para Justen Filho (2007, p. 318) a publicidade informa que os atos administrativos devem ser previamente conduzidos ao conhecimento público, bem como devem ser feitos na presença de qualquer interessado e os seus conteúdos possam ser conhecidos por qualquer um.

Também contribuindo com a discussão, Castro (2011, p. 22) destaca que a publicidade “[...] sempre foi tida como um princípio administrativo, porque 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”.

Por fim, dentre os princípios constitucionais, tem-se a Eficiência na Administração Pública, o qual é sinônimo de bom resultado prático na prestação de serviços aos usuários, visando ao menor desperdício e menor ônus aos usuários pela deficiência de métodos ou racionalização do seu desempenho. Busca-se, também, o máximo resultado com o mínimo de recursos, e menor custos, possibilitando o maior retorno ao administrado na forma de “lucro social”. (GASPARINI, 2011).

Nesse mister, a eficiência da Administração Pública busca o aperfeiçoamento dos serviços públicos prestados, assegurando a qualidade dos serviços e a racionalidade de gastos. Trata-se de qualidade da ação administrativa, não bastando ao administrador apenas agir de forma legal, impessoal, pública e moral, sendo-lhe necessário que atue com alto rendimento, aumentando a relação custo/benefício.

Por fim, não é novidade a ânsia da população por reformas políticas, em que se procura forjar um Estado democrático que possibilite aos políticos fiscalizar o desempenho dos burocratas e estes sejam legalmente obrigados a lhes prestar contas, dando-se legitimidade aos governos; bem como uma reforma administrativa que possibilite uma boa governança (BRESSER PEREI-

RA, 2006). Contudo, esse desejo é conquistado paulatinamente por meio de pequenos avanços, inclusive pela transparência e pelo fortalecimento dos controles da Administração Pública.

3 O Controle da (na) Administração Pública

O controle da Administração Pública, conforme leciona Gasparini (2011, p. 1025), pode ser entendido como sendo “a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente”.

Para Santos (2006, p. 64) “[...] o controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma”.

Controle e auditoria são termos de forte embricamento. Assim, a relação deles é bastante próxima, uma vez que a auditoria empiricamente é entendida como um instrumento do controle. Neste diapasão Shore e Wright (in STRATHERN, 2000) apontam que nas décadas de 80 e 90 houve mudança no sentido do termo audit (auditar), o qual deixou o seu elo com a contabilidade financeira, migrando para novas frentes profissionais e ganhando novos significados e funções, tais como: “auditorias acadêmicas; auditorias governamentais; auditoria de saúde; auditorias de segurança; auditorias operacionais; auditorias de TI e dados; auditorias forenses; auditorias ambientais; etc”. (tradução livre).

Strathern (2000, p. 61) leciona também que a partir da década de 1980, consoante ao advento do novo gerencialismo e do ensino superior britânico, o termo audit passou a ser associado a um grupo de termos (hoje amplamente conhecidos), tais como: “performance, qualidade, controle, disciplina, credenciamento, responsabilidade, transparência, eficiência, eficácia, custo-benefício, benchmarking, boas práticas, verificação externa, partes interessadas e empowerment” (tradução livre”).

Embora haja rica taxionomia acerca dos tipos de controle na Administração Pública brasileira (DI PIETRO, 2012), este estudo limita-se a um dos tipos de controle com assento constitucional, no caso o interno, embora sejam feitas referências ao externo e ao social.

No que é pertinente ao controle externo, trata-se do dever-poder instituído pela constituição como competência específica de certos Poderes e órgãos, tendo por objetivo identificar e prevenir defeitos ou aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias para tanto (JUSTEN FILHO, 2011, p. 1111).

Na mesma direção, Mello (2012) preleciona que o controle externo se dá por meio do controle Legislativo, pelo controle jurisdicional e também pelo social exercido com a participação dos administrados.

O controle exercido pelo Legislativo, de acordo com suas competências, pode ser realizado pelo Congresso Nacional, Senado Federal, Câmara dos Deputados Federais, Assembleia Legislativa, Câmara Distrital e Câmara de Vereadores, possuindo os seguintes meios de controle: Comissão Parlamentar de Inquérito; pedido de informação; convocação de autoridades; participação na função administrativa; função jurisdicional; e fiscalização contábil, financeira e orçamentária (GASPARINI, 2011).

Já quanto o controle jurisdicional, exercido pelo Poder Judiciário, possui especialmente os seguintes meios de materialização: habeas corpus, habeas data, mandado de injunção, mandado de segurança individual e coletivo; ação popular; e ação civil pública (DI PIETRO, 2012).

No que tange ao controle social, é aquele exercido pelo cidadão, seja individualmente ou em grupo, sobre os atos da Administração (SIRAQUE, 2009), por meio de remédios constitucionais ou demais instrumentos hábeis.

3.1 Controle Interno

O controle interno da Administração Pública é um conjunto de métodos e procedimentos que visa proteger os atos praticados pelo administrador, bem como o patrimônio sob sua responsabilidade, promovendo a consistência de dados contábeis e segurança às informações delas oriundas (CASTRO, 2001).

Já na visão de Justen Filho (2011, p. 1104), o controle interno da atividade administrativa é “[...] o dever-poder imposto ao próprio Poder de promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando a prevenir ou eliminar defeitos ou a aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias a tanto”.

No mesmo matiz o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), leciona que o Controle Interno “[...] compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

Desta forma, os controles internos consistem em um conjunto de métodos, atividades, planos e procedimentos inter-relacionados, visando à prevenção ou correção de erros ou desvios no âmbito de cada Poder ou entidade da Administração Pública, sendo auxiliares da gestão, buscando alcançar, de forma confiável e concreta, os objetivos do órgão (PETER et al, 2003).

A Constituição Brasileira em seu Art. 74, CF, (BRASIL, 1988) trata do controle interno da União. No entanto, por simetria constitucional, os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios também estão sujeitos às mesmas regras, amparados por constituições estaduais e leis orgânicas que regulam a própria administração.

Os órgãos de controle, em especial os de controle interno, devem realizar avaliação de suas atividades quanto à eficiência e eficácia, identificando as inconsistências e adotando medidas corretivas para o aperfeiçoamento do trabalho, especialmente quanto à organização administrativa, ao planejamento das atividades e à execução dos trabalhos (PETER et al, 2003).

Ademais, o controle interno é exercido não apenas pelo Poder Executivo, mas também pelo Legislativo e Judiciário em suas funções administrativas, exercendo o controle interno dentro dos limites de suas próprias competências (FIGUEIREDO, 2008).

Enquanto objetivos do controle interno, não obstante outras referências, tem-se em Attie (1998), os seguintes (i) salvaguarda dos interesses (proteção do patrimônio minimizando riscos); (ii) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; (iii) o estímulo à eficiência operacional (tais como treinamentos, relatórios de desempenho, custo-padrão, manuais internos); e (iv) a aderência às políticas existentes (tais como a supervisão, sistema de revisão e aprovação, e auditoria interna).

Desta forma in lume, salvo outros fundamentados juízos, o controle interno é indispensável para registrar e avaliar o resultado das ações públicas, sempre considerando a relação custo/benefício. Assim, toda administração deve planejar e organizar seus controles de acordo com suas particularida-

des, contemplando o setor financeiro, setor de compras, (...) setor de pessoal, setor operacional, controle de materiais e demais atividades administrativas. Também é necessário elaborar normas e procedimentos a serem adotados para cada uma dessas áreas, exigindo-se avaliações e acompanhamentos constantes (CASTRO, 2011).

3.2 Aspectos legais aplicados ao Controle Interno

Do controle interno advém a transparência na Administração Pública, necessária para proporcionar o controle social, havendo ampla regulação acerca do assunto (CGU, 2013), com destaque para: Lei 8.159/1991 (Política Nacional de Arquivos Públicos e Privados); Lei 9.507/1997 (regulamentou o direito ao habeas data e seu rito processual); Emenda Constitucional n.º 19/1998 (Previu o dever da Administração Pública em disponibilizar o acesso a informações públicas); Lei 9.784/1999 (Lei do Processo Administrativo); Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal, proporcionando a transparência da gestão fiscal); Lei 10.520/2002 (pregão presencial e eletrônico); Decreto 5.482/2005 (criou o Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, operante desde 2004); Decreto 6.170/2007 (criou o SI-CONV); Decreto 6.370/2008 (obriga a utilização do CPGF – Cartão de Pagamento do Governo Federal); Lei Complementar 131/2009 (Acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal); e, por fim, a Lei 12.527/2011 (instituiu a Lei de Acesso à Informação).

Dentre os dispositivos legais mencionados, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe em seu ordenamento a exigência da transparência dos atos públicos, visando atender integralmente o princípio da publicidade, além de dispor de mecanismos quanto à transparência e equilíbrio orçamentário e financeiro.

Nesse sentido, a Lei Complementar 101/2000, no Art. 48, revela os seguintes instrumentos de transparência da gestão fiscal, devendo ser dada ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público (BRASIL, 2000): 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.

Nessa mesma linha, os Artigos 43 e 44, do Estatuto da Cidade – Lei nº

10.257/2001 (BRASIL, 2001), valorizam a gestão orçamentária democrática e participativa no âmbito municipal pela utilização dos seguintes instrumentos: (i) órgãos colegiados de política urbana, nos níveis nacional, estadual e municipal; (ii) debates, audiências e consultas públicas; (iii) conferências sobre assuntos de interesse urbano, nos níveis nacional, estadual e municipal; e (iv) iniciativa popular de projeto de lei e de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano.

Consoante aos dispositivos legais referenciados, percebe-se que a LRF e o Estatuto da Cidade, ampliaram, de certa forma, a participação da população em fiscalizar os atos públicos, em especial por meio da divulgação periódica de relatórios, metas, condições de receitas e despesas, realizações de operações de créditos, entre outros, garantindo ao cidadão o direito de acesso a essas informações, proveniente do advento da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011).

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe à Administração Pública meios de coibir o endividamento público e a oneração em demasia do orçamento financeiro. O descontentamento da população quanto à relação entre o pagamento de impostos e a qualidade dos serviços públicos é de certa forma, mensurada por exigência dessas regulações e de ações de controle.

Por isso, o princípio da transparência legitima o exercício do poder, sendo instrumento de controle de outros princípios jurídicos administrativos, bem como de garantia de direitos fundamentais dos administrados, promovendo a preservação da visibilidade e do caráter público da gestão de negócios públicos, rompendo com o tradicional modelo unilateral entre a Administração e administrados (MARTINS JUNIOR, 2010).

Como referenciado alhures neste estudo, a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1998), em seu art. 74, estabelece normas e regulamentos sobre o sistema de controle interno. Para tanto ela incorpora o constante da Lei nº 4.320/64 (em especial do Artigo 75 a 80) (BRASIL, 1964), que, não obstante sua antiguidade temporal, até os momentos atuais, instituiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Ademais, o decreto-lei nº 200/67, que estabelece a reforma administrativa do Estado, revelou a necessidade da prestação de contas de todos que sejam responsáveis por bens ou valores públicos (PETER et al, 2003). Da

mesma forma, a Lei Complementar nº 101/2000 – LRF – (BRASIL, 2000), em seu artigo 54, reforça o papel do controle interno, em relação ao Relatório de Gestão Fiscal.

Outrossim, o legislador atribuiu aos Tribunais de Contas e aos responsáveis pelo controle interno a fiscalização da disciplina fiscal, com ênfase no controle da gestão administrativa, com base nos recursos públicos, metas de resultados, observância dos limites dos gastos com pessoal, receitas e despesas, entre outros. Tal premissa está consubstanciada no Art. 59 da LRF (BRASIL, 2000).

Nota-se que a LRF, atribui encargos fundamentais para o sistema de controle interno na Administração Pública e para o acompanhamento da execução orçamentária e fiscalização dos comandos do direito financeiro.

Entretanto, segundo Rossi et al (2005), a realidade atual tem sido bem diferente dessa instância de controle, ou seja, o controle na Administração Pública, em alguns casos, enfrenta certas dificuldades na sua ampliação, provavelmente pela falta de uma regulamentação da própria gestão. O autor cita, como exemplo, que para os “pequenos Municípios, que correspondem a 93% da Federação, é muito difícil para o servidor efetivo desempenhar o controle interno” (ROSSI et al 2005, p. 199). Explica que, isso ocorre pelo fato do servidor se sentir acuado em apontar fraudes e irregularidades da Administração, por ser o gestor, geralmente, um agente político de grande influência na sociedade.

Ressalta-se que, por força da regulação do Controle Interno, omitindo-se na denúncia, o servidor poderá responder solidariamente com o gestor pelo desvio fiscal, conforme preconiza o art. 74, § 1º, da Constituição Federal.

Em que pese essas deficiências, vale dizer que a União vem fiscalizando sistematicamente, os repasses de recursos para os Municípios, por meio da formalização de convênios, acordos, ajustes ou instrumentos congêneres, sendo diretamente executado pela Controladoria Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, englobando ainda a fiscalização dos Programas de Governo, como a Merenda Escolar, Transporte Escolar, FUNDEB, Piso de atenção básica da Saúde (PAB), Bolsa-Escola, dentre outros.

A auditoria da CGU é realizada em municípios selecionados por meio de sorteios públicos (Rossi et al 2005), que de acordo com Balochi apud Ros-

si et al (2005), é feita por meio de análise de toda a documentação pertinente à administração e inspeções físicas, onde são vistoriados os bens permanentes em uso e em estoque; bem como obras e serviços que foram executados com recursos federais e, por fim, são realizadas entrevistas para esclarecer dúvidas e pontos divergentes com os servidores e com a própria população, no intuito de verificar a qualidade dos serviços aos usuários, como saúde, educação, transporte, entre outros.

Ante essa análise, cumpre mencionar que além do controle interno feito pela própria Administração, pelo controle interno exterior (MELLO, 2012) realizado pela CGU e pelo controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, a Lei de Responsabilidade Fiscal assegura maior eficácia ao controle na administração, estabelecendo debates populares por meio de audiências públicas para discutir o ciclo orçamentário, tendo a comunidade o direito de consultar as contas do governo durante todo ano, conforme art. 49 dessa lei, efetivando-se, assim, uma ação de controle social.

Sendo assim, é importante atentar-se à legislação aplicável e disciplinar aspectos relevantes ao controle interno, entre os quais, cita-se a escolha de servidor responsável, sem amarrações políticas com a Administração Pública, estabelecendo o período de gestão e garantindo-lhe sua autonomia funcional.

3.3 O Controle Interno na Gestão Pública Municipal

Nota-se que na gestão municipal, o administrador executa suas funções como um agente político e, ao mesmo tempo, como um gestor administrativo, conforme definido pela Constituição Federal (BRASIL, 1988). Esta Lei Maior define que, além de estabelecer níveis de competências e atribuições, os municípios têm o dever de constituir um sistema de controle interno que vise apoiar o controle externo. Portanto, os municípios que não possuem lei específica para regulamentar o sistema de controle devem seguir o previsto no art. 74 da Constituição Federal.

Como preceitua Castro (2011, p. 307), cabe ao prefeito obedecer aos princípios da Administração Pública, consoante à função administrativa que exerce como gestor municipal, praticando atos pelos quais deve responder. Assim, realça-se a importância da organização dos controles internos nos municípios.

Da mesma sorte, a própria noção do papel do controle interno revela a sua importância. Ou seja, sua atuação na gestão de riscos envolve a avaliação e monitoramento de riscos que a organização enfrenta, recomendando os controles necessários para mitigar tais riscos e avaliar o trade-offs necessários para a realização de seus objetivos estratégico e operacional (ASARE, 2009).

O município, assim como os demais entes da federação, tem o dever de gerir suas políticas públicas e sua gestão orçamentária para que haja um equilíbrio econômico na Administração, obedecendo ao Plano Plurianual (PPA), às Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamentária Anual.

Destaque-se que além das receitas próprias do município, como impostos e taxas, também existem as receitas da União e dos Estados conhecidos como transferências intergovernamentais, que, de acordo com o Manual de Receita Nacional (BRASIL, 2008), é toda entrega de recursos de um ente (transferidor) para outro (receptor), podendo ser em caráter voluntário (exemplo: recursos destinados ao Sistema Único de Saúde – SUS), ou por meio de auxílio, assistência, ou decorrente de lei autorizadora (exemplo: Fundo de Participação dos Municípios – FPM). Essas transferências são formalizadas por meio de convênios entre os entes federados, havendo a possibilidade de contrapartida financeira do município para complementar o recurso.

Dá a ênfase do controle interno municipal, pois é por meio desse sistema que se pode fiscalizar o cumprimento das leis orçamentárias e da aplicação dos recursos recebidos da União e dos Estados. Quanto à transferência intergovernamental, uma vez ocorridas irregularidades quanto à aplicação dos recursos, imediatamente gera o cancelamento do convênio, devendo o município devolver o repasse recebido, ficando ainda impedido de celebrar novos convênios.

Em breve aparte, Monfardini e Von Maravic (2009) ao lecionarem acerca das auditorias internas no âmbito municipal da Alemanha e Itália, revelam a importância de regulamentos institucionais que visem proteger a instituição e fortalecer os controles, ampliando as responsabilidades da auditoria.

Assim, a existência do controle interno no setor público favorece a edibilidade da gestão, mantendo a legalidade do cumprimento das leis orçamentárias e da manutenção dos recursos recebidos, procurando estabelecer coerência entre a prestação de serviços públicos e os gastos públicos. Deste modo, para que haja uma reversão do histórico de má versação das políticas

públicas, o Poder Legislativo vem criando leis que reforçam a obrigação da Administração Pública em garantir que os recursos públicos sejam aplicados com mais eficiência e que os atos praticados sejam baseados nos princípios constitucionais. (MOTTA, 2001).

Destaque-se, ainda, que o controle interno na Administração Pública também é responsável pela fiscalização do fiel cumprimento dos princípios elencados na Constituição Federal e, quando necessário, poderá anular os atos eivados de vícios que os tornem ilegais ou mesmo revogá-los por motivos justificados, desde que não haja prejuízos aos direitos já adquiridos. (MEIRELLES apud CASTRO, 2011).

Portanto, cabe à gestão municipal fiscalizar seus próprios atos (controle interno) e ações antes da fiscalização do controle externo e, de forma preventiva, corrigir falhas e sanar irregularidades a fim de evitar que os atos administrativos sejam apontados com desconfiâncias, sendo este o ponto que reside a fundamental importância do controle interno.

4 Metodologia

Para a elaboração do estudo utilizou-se como métodos pesquisas bibliográfica, documental e de campo, de naturezas qualitativa, descritiva e explicativa, desenvolvendo-as com o auxílio de livros, artigos científicos e normas pertinentes ao tema (Controle Interno e Administração Pública).

Em campo a pesquisa foi realizada por meio do estudo de caso, desenvolvido a partir da observação participante acerca do funcionamento do Controle Interno na Administração Pública do Município de Guareí/SP.

Primeiramente foram analisadas as características do município, sua estrutura política e administrativa, compreendendo, de certa forma, como a administração municipal está organizada. O que buscou melhor compreensão e entendimento do estudo.

A análise da documentação e da aplicação do controle interno foi realizada por meio de entrevista estruturada e observação empírica junto ao servidor público responsável pela atividade de Controle Interno. Também foram analisados os Relatórios de Controle Interno, referente aos exercícios de 2011 e 2012.

5 Caracterização do objeto de estudo e resultados

O Estudo referente ao Controle Interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal, foi desenvolvido em novembro de 2012, no Município de Guareí, localizado na região sudoeste do Estado de São Paulo. O município em tela conta, segundo IBGE (2013), com uma população estimada de 16.149; e IDH 0,687, correspondente à posição 612^a entre os 645 municípios do Estado. (PNUD, 2013).

As principais necessidades da gestão do município é promover novos empregos à população local (e regional), com a criação de um distrito industrial, articulando a vinda de importantes empresas, principalmente industriais e de serviços, visando ao desenvolvimento econômico e social. Para tanto, consta no plano de governo, mesmo excluído da exigência constante do artigo 41 da Lei 10.527 de 10 de julho de 2001 (BRASIL, 2001), a elaboração de um Plano Diretor, e de projetos de leis de incentivo fiscais às potenciais organizações interessadas na articulação.

Quanto à estrutura e funcionamento do Controle Interno no referido município, consoante ao observado in loco, em relação à legislação reguladora, deve ser exercida pelo Poder Executivo e demais órgãos vinculados, com o objetivo de manter os atos realizados, dentro do controle de legalidade, conveniência e eficiência. No entanto, apenas um funcionário é designado, por meio de portaria, para analisar o andamento das atividades e emitir relatórios, fato este que demonstra certa fragilidade estrutural.

Foi observado que no poder executivo municipal de Guareí, dentre outras, são responsabilidades do Controle Interno:

1. Avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentária, execução de Programas de Governo e orçamento da Prefeitura;
2. Comprovação da legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;
3. Análise das receitas e despesas de todos os departamentos e setores;
4. Controle dos recursos recebidos da União e dos Estados;
5. Controle do deferimento de vantagens e a forma de calcular qual-

quer parcela integrante do subsídio, vencimento ou salário dos servidores públicos;

6. Controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como os direitos e deveres do Município;

7. Apoio ao controle externo, na fiscalização dos atos públicos por parte do poder legislativo e da população; e na auditoria anual realizada pelo Tribunal de Contas do Estado; (...).

Nota-se então que a existência do controle interno no município objeto da pesquisa está formalizada, permitindo-se que a execução orçamentária seja segura e atenda às normas estabelecidas pela legislação, bem como o acompanhamento, por parte da população, da aplicação dos recursos públicos com a devida eficiência, economicidade e transparência.

Verificou-se que o controlador interno atua juntamente com o setor de compras e licitações e o setor de contabilidade, que, em observância ao planejamento da execução orçamentária, buscam valorizar a transparência, a responsabilidade e a economicidade dos atos administrativos.

Tornar públicos os atos administrativos também é uma das funções do controlador, devendo proceder a publicação de todos os atos públicos, além de auxiliar os referidos setores nos processos de aquisição de bens e compras em geral.

Dentre as diretrizes formalizadas para o sistema de controle interno municipal pesquisado, este tem a responsabilidade de analisar os atos mensalmente e emitir os relatórios fiscais. Nessa análise estão inclusas: a avaliação do Plano Plurianual e das Leis Orçamentárias; a análise das receitas e despesas de toda administração; o levantamento dos repasses da União e do Estado, recebidos por meio dos convênios celebrados com os mesmos; a avaliação das operações de crédito, avais e garantias; o controle e avaliação do deferimento de qualquer vantagem sobre o subsídio, vencimento ou salário dos servidores públicos; dentre outros controles realizados no dia-a-dia da administração.

Cabe também ao controlador, a cada quadrimestre, analisar o Relatório de Gestão Fiscal, o qual se consubstancia em instrumento imprescindível para o acompanhamento das atividades financeiras e da gestão municipal, submetendo-o às discussões nas audiências Públicas, conforme exigência da LRF.

Outra atividade de relevante significância exercida pelo controle interno é o apoio ao controle externo, exercido anualmente pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, e, a qualquer momento, pelo poder legislativo e pela população, desde que visem à fiscalização dos atos públicos por meio do controle social.

6 Considerações Finais E Sugestões Para Novos Estudos

Enfatizando-se a infinitude do conhecimento enquanto limites da ciência, este estudo não tem a pretensão e nem condições de exaurir a discussão acerca de tão fecundo assunto para o desenvolvimento de novos estudos. Por conseguinte, trata-se de um tema que inspira tantos outros pela sua característica multidimensional e interdisciplinar.

Neste diapasão, em respostas a outras inquietudes que poderão surgir com a leitura deste trabalho, sugere-se, dentre outros, maiores aprofundamentos acerca dos seguintes temas: (i) governança pública voltada à gestão municipal; (ii) gestão financeira e planejamento estratégico; (iii) políticas públicas e desenvolvimento local; (iv) transparência eletrônica, accountability (prestação de contas) e responsabilidade fiscal; (v) qualidade dos serviços públicos como forma de satisfazer as necessidades e expectativas da população; (...).

Do todo orgânico deste trabalho, ratifica-se que o Sistema de Controle Interno propicia inúmeros benefícios para a administração, constituindo-se em instrumento que auxilia a efetivação dos atos públicos. Por meio dele é possível gerenciar a legalidade dos atos e o cumprimento das metas de governo, possibilitando a accountability e o controle social.

Outrossim, o controle interno, enquanto mecanismo de acompanhamento e avaliação de procedimentos administrativos, propicia uma infinidade de benefícios à gestão tendo em vista a segregação de funções e a diferente perspectiva dos agentes controladores. Assim, os agentes de controle interno são responsáveis em avaliar e recomendar à gestão ações de melhorias, correição e fortalecimento dos controles administrativos, inseridas em uma construção coletiva.

Sabe-se, ademais, que a função de controle interno da administração pública deve possuir a devida autonomia e impessoalidade em suas ações para o fim de realizar as atividades de controle de forma isenta e escorrei-

ta, muito embora as relações humanas sejam complexas dentro de uma organização. Significa que as particularidades políticas e humanas, inclusive comportamentais, podem influenciar negativamente as ações de controle no âmbito do órgão em que atua o que não é desejável em razão da necessidade de autonomia e impessoalidade dos agentes de controle interno.

Nesse matiz, considerando a problemática e os objetivos inicialmente elencados, pode-se ao longo do estudo, constatar a essencialidade do controle interno frente aos princípios constitucionais inerentes à Administração Pública, aderentes à boa governança. Ademais, a relevância do controle interno invoca a mescla de princípios e normas da administração pública que muito tem em comum com as precauções e cuidados da gestão de organizações privadas.

Portanto, o momento de tornar a administração pública atrativa em relação à gestão e ao gerenciamento de recursos públicos é relevante para o desempenho e compromisso com as demandas da sociedade. Da mesma sorte, a boa governança pública em consonância com os princípios constitucionais da administração pública são incansáveis metas e objetivos para o desenvolvimento e aprimoramento da coisa pública, buscando-se eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos.

Registre-se, por fim, a relevância deste estudo enquanto recorte teórico-empírico que, respeitadas as suas limitações, soma-se ao referencial existente acerca da temática estudada, dando sua parcela de contribuição para a socialização dos feitos da administração pública, dando contas aos cidadãos, seus acionistas majoritários (shareholders) acerca da situação econômico-financeira e patrimonial do Estado, bem como sobre a efetividade das políticas públicas que, sejam elas de Estado ou de governo, emergem das vontades e necessidades do povo que compõe a sociedade num determinado território.

Referências Bibliográficas

ASARE, Thomas. **Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement.** International Journal on Governmental Financial Management, v. 9, n. 1, p. 15-28, 2009, p. 20.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 117.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Acesso à informação**. Disponível em: <<http://www.acessoainformacao.gov.br/acessoainformacao.gov/acesso-informacao-brasil/legislacao-relacionada.asp>>. Acesso em: 06 abr. 2013.

_____, Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 4 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, 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. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 10 de julho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 10 set. 2012.

_____, Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008, p. 74.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (orgs.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 36.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 08-18-19-20-21-22-147-284-285-289-290-293-295-301-307.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 68-792-793-828.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 63-357.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 98-61a79-355-1041.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE – Cidades). Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php>>. Acesso em: 7 nov. 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 318.

MARTINS, Fernando Rodrigues Martins. **Controle do patrimônio público: comentários à Lei de improbidade administrativa**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 67.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.51 a 53.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 3.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 70 a 89-956.

MONFARDINI, Patrizio; VON MARAVIC, Patrick. **Municipal Auditing in the**

Managerial State. International Journal on Governmental Financial Management, v. 9, n. 1, p. 01-14, 2009, p. 12.

MOTTA, Carlos Coelho Pinto. **Gestão fiscal: e resolutividade nas licitações.** 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2003, p. 23-24.

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD –Brasil.) disponível em: <<http://www.pnud.org.br/>>. Acesso em: 7 nov. 2013.

ROSSI, Sérgio Ciqueira. JR. Flavio C. de Toledo. **A Lei 4.320 no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal.** 1. ed. São Paulo: NDJ Editora, 2005, p. 199-200-201.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 108.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. **Introdução à Gestão Pública.** São Paulo: Saraiva, 2006, p. 14-18-64-68-71-72.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle Social da Função Administrativa do Estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 99.

STRATHERN, Marilyn. **Audit cultures: Anthropological studies in accountability, ethics and the academy.** Routledge, 2000.

Extrafiscalidade e ações afirmativas – Diálogos entre teoria constitucional tributária e finanças públicas

Extra fiscality and affirmative action - Dialogue between theory and tax constitutional government finances

Ana Paula de Oliveira Gomes¹

Resumo

Pode a tributação ser compreendida como “instrumento” de inclusão social do terceiro milênio? Eis a questão orientadora do presente estudo. Acredita-se que extrafiscalidade, se utilizada adequadamente, contribui para efetivação dos direitos fundamentais. Investigar-se-á o assunto a partir das relações existentes entre a teoria geral das finanças públicas e o direito tributário. Conclui-se que a utilização das ações afirmativas fiscais representa uma forma de resposta à problemática que envolve a concretização dos direitos fundamentais. Trata-se de estudo eminentemente bibliográfico e relacional. Justifica-se a pesquisa pela atualidade e transdisciplinaridade do assunto.

Palavras-chave: equidade tributária; inclusão social; tributos regulatórios.

1 (*) Professora, Esp., do Centro de Ciências da Gestão da Universidade de Fortaleza (Unifor), mestranda em Direito Constitucional pela mesma instituição de ensino superior, advogada, servidora pública cearense concursada, Bela. em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), cum laude. E mail: anapaulace@uol.com.br

Abstract

Can the tax be understood as a “tool” of social inclusion of the third millennium? That is the guiding question of this study. It is believed that extra-fiscality, if properly used, contributes to enforcement of fundamental rights. The matter will be investigated from the relationship between the general theory of public finance and tax law. We conclude that the use of affirmative tax actions represent a form of response to the problem involving the realization of fundamental rights. It is eminently bibliographic and relational study. It’s justified by current research and cross disciplinary nature of the subject.

Keywords: tax equity; social inclusion; regulatory taxes.

Introdução

A pesquisa acadêmica almeja aprofundar, de modo sistemático e impessoal, o estudo de determinado assunto mediante a confrontação de dados e informações considerados relevantes. No caso em pauta, serão analisadas as relações entre extrafiscalidade e ações afirmativas. Assim sendo, eis a hipótese científica a ser testada: acredita-se que a extrafiscalidade, se utilizada adequadamente, contribui para efetivação dos direitos fundamentais.

O trabalho será dividido em três itens: o primeiro abordará as “razões” do tema, adotando como “ponto de partida” o ideal aristotélico de justiça, por embasar diretamente a equidade fiscal na perspectiva da teoria clássica das finanças públicas.

O segundo item realizará uma digressão sobre aspectos elementares dos direitos fundamentais, bem como abordará a questão das ações afirmativas fiscais como instrumento de inclusão social.

A terceira e última parte da pesquisa versará sobre a problemática da extrafiscalidade como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. Quais formas de tributação “jogariam economicamente” nesse sentido?

A metodologia utilizada será do tipo bibliográfico-relacional, visto que serão realizadas consultas a doutrinas, artigos científicos, normas jurídicas, sítios institucionais e outras fontes ou materiais disponíveis. Como se trata de assunto atual e desafiador, almeja-se que provoque o bom debate e incentive a continuidade de pesquisas numa perspectiva transdisciplinar.

1 A gênese da equidade fiscal

A compreensão dos “vetores” conceituais do objeto de estudo da presente pesquisa remonta a visão Aristotélica de justiça: observância às leis (justiça geral) e ao ideal de igualdade (justiça particular). Nessa perspectiva, ocorrer injustiça quando um ser decide tomar do outro além do que lhe é devido. Eis a essência do princípio da equidade. Em clássico trabalho, Filellini discorre (1994):

A origem e aceitação desse princípio, nas sociedades democráticas, não é difícil de entender. Fluem da ideia da igualdade dos indivíduos perante a lei e da conseqüente necessidade de prevenção contra procedimentos arbitrários do poder público em relação a indivíduos particulares.

De acordo com Goyard-Fabre (2003), a democracia de hoje se relaciona imediatamente à experiência vivenciada por Atenas no que pertence à cidadania, soberania do povo, representação, sufrágio universal, regra da maioria e equidade social. Nesse contexto, depreende-se a ligação existente entre equidade fiscal (nesse momento, compreendida como justiça na tributação) e os conceitos aristotélicos de justifica distributiva e corretiva. Esta pressupõe equiparação entre dois sujeitos numa relação de coordenação. Aquela admite a intervenção de uma terceira pessoa para distribuir aos demais atores ônus e/ou bônus, o que deve ser feito de modo equânime (relação de subordinação). A tributação se insere na perspectiva da justiça distributiva.

A equidade está para a tributação, assim como a isonomia está para o fenômeno constitucional da modernidade, pelo que se extraem duas ideias basilares: equidade horizontal (pressupõe tratar os iguais de modo igual, o que equivale ao conceito de isonomia em sentido formal ou igualdade perante a lei); equidade vertical, cujo “ponto de partida” significa que os desiguais deverão ser tratados de forma desigual, respeitadas as desigualdades (isonomia material, igualdade na lei, ou igualdade por meio da lei).

Releve-se que o primado da equidade embasa a teoria da capacidade contributiva no sentido de que os contribuintes têm de arcar com cargas fiscais que impliquem igual sacrifício de bem-estar, o que, a princípio, implementa-se mediante utilização de uma alíquota marginal progressiva (em termos de tributação da variável renda).

Economicamente, entende-se por alíquota marginal o percentual que reflete o aumento da exação devido à elevação da base de incidência tributária. A compreensão da alíquota marginal evidencia se o sistema é, de fato, progressivo (ideal a ser perseguido), proporcional (neutro) ou regressivo (injusto por natureza). Do ponto de vista jurídico, destaca-se o pensamento de Becker (1998):

O princípio da igualdade confere o equilíbrio unificador à unidade atômica estatal porque cada indivíduo, situado no pólo negativo da relação constitucional do Estado, contribuirá para o feixe de deveres centrípetos (IR), na proporção de sua capacidade de agir para o Bem Comum (capacidade contributiva). Do outro lado, cada indivíduo, situado no pólo positivo da relação constitucional, receberá do feixe de direitos centrífugos (VIR) na proporção de sua necessidade de de Bem Coum (grifo original).

Por oportuno, correlacionando teoricamente igualdade com equidade, acresça-se outra teoria tributária extraída das finanças públicas: o princípio do benefício. Por esse prisma, o indivíduo há que ser tributado com base nos benefícios auferidos pelas ações governamentais. A exação que melhor expressaria essa “filosofia” seria a contribuição de melhoria: o cidadão contribui em função do benefício que perceber do setor público, tomando-se por parâmetro a confrontação entre a valorização imobiliária e o custo da obra pública. Todavia, o Poder Público, não raras vezes, alega ser difícil a operacionalização da contribuição de melhoria dada a subjetividade dos critérios utilizados para apuração da valorização imobiliária.

O certo é que tanto a aplicação do critério do benefício, como a efetivação da capacidade contributiva, devem ser fundadas nos primados da equidade e da igualdade, sob pena de a realidade “aplicar”, inexoravelmente, a teoria de Laffer: caso a tributação ultrapasse a alíquota ótima (obtida de modo empírico por tentativa e erro) o próprio governo “incentivará”: o recrudescimento da economia informal, a fuga de capitais, a redução dos investimentos, a elisão fiscal. Esta, por seu turno, desdobra-se em duas perspectivas: sonegação fiscal, o que constitui tipo penal; medidas de planejamento tributário, no sentido de o contribuinte aproveitar-se das “brechas da lei”, em razão da complexidade e das antinomias da legislação tributária.

Dada por vencida a primeira etapa da pesquisa, o item seguinte investigará a relação entre direitos fundamentais e tributação.

2 O “diálogo” entre direitos fundamentais e tributação

Na perspectiva clássica, os direitos fundamentais representam direitos públicos (oponíveis contra o Estado), subjetivos (titulares: pessoas físicas ou jurídicas) contidos em dispositivos constitucionais. Visam limitar o exercício do poder estatal em face das liberdades individuais. Seu caráter é supremo, constituem cláusula pétrea (núcleo essencial da Constituição) e representam uma construção jurídica do constitucionalismo revolucionário do século XVIII. Segundo Felipe Faria de Oliveira (2010):

Em 1979, Karel Vasak propôs, no Instituto Internacional de Direitos do Homem em Estrasburgo, uma forma classificatória para a evolução dos direitos fundamentais dividida em três gerações que, normalmente, não apenas acompanham, mas caracterizam, no Direito, [...] três paradigmas [...].

A primeira dimensão de direitos fundamentais decorre das revoluções burguesas dos séculos XVII e XVIII e valoriza o ideal da liberdade.² A segunda, com fulcro na igualdade, possui raízes nos movimentos sociais democratas; especialmente, na Revolução Russa. A terceira reflete as experiências do pós II Guerra Mundial, guardando suporte na teoria da fraternidade.

Numa perspectiva contemporânea, os direitos fundamentais consubstanciam normas constitucionais de natureza preponderantemente principiológica, que visam à tutela da dignidade da pessoa humana, legitimando a atuação estatal e dos particulares. Agora, qual a relação entre direitos fundamentais e tributação? Ainda citando Oliveira (2010):

[...] a efetivação dos direitos constitucionais, em especial os direitos fundamentais na esfera do Direito Tributário, abarca um plexo muito mais amplo do que meras garantias a fim de beneficiar os contribuintes de um ‘vil autoritário’ Estado. Também o Fisco – ou melhor, a sociedade nele incorporada – passa a ter garantidos alguns direitos que visam assegurar uma arrecadação que irá auxiliar na concretização dos ideais sociais (e também liberais!) presentes na gama de direitos fundamentais.

Com fulcro na teoria elementar da hermenêutica aplicada a direitos fundamentais, as técnicas interpretativas devem garanti-los, e não diminuí-

-los. Sua efetividade constitui ponto de referência sistêmico à compreensão dos distintos institutos jurídicos da pós-modernidade, entre eles as imunidades tributárias, que criam uma vedação constitucional ao poder de tributar, ou seja, instituem área de incompetência direcionada às pessoas jurídicas de direito público. Em outras palavras: “bloqueiam” o poder de legislar dos entes políticos no tocante à instituição de exações.

De acordo com Paes (2012): “Por essa característica de as normas imunizantes garantirem os direitos fundamentais sociais elencados no art. 6º da CF, é que elas são elevadas à categoria de cláusulas pétreas”. As imunidades tributárias, pois, refletem hipótese de não incidência e estão a serviço dos direitos fundamentais e arantem que a tributação não venha a minimizar o exercício dos direitos constitucionalmente estabelecidos. A título de ilustração, citem-se os exemplos das imunidades das instituições de educação e assistência social – EBAS (art. 150, VI, c, da Lei Maior brasileira em vigor). Para Regis Fernandes de Oliveira (2010):

Só se pode compreender o direito positivo de um povo, quando se atenta para o fato de que o direito não é um mero conjunto de normas conectado estaticamente. Não é um conjunto inexpressivo e arbitrário de normas. Ao contrário, plasma-se num todo uniforme e sistemático que vai informar a vida de determinada comunidade. Só tem sentido se há o destino de disciplinar a vida em sociedade e permitir que a liberdade e a vida mantenham sua expressão máxima.

Pode-se admitir o direito tributário como importante instrumento de inclusão social. Nesse sentido, inserem-se as ações afirmativas fiscais, que visam a efetivar a isonomia em sentido substancial (equidade material). A ideia remonta o século XX a partir da busca do equilíbrio das relações no Estado Democrático de Direito e através de mecanismos temporários para tentar satisfazer os direitos de grupos hipossuficientes historicamente. Para Sarlet e Figueiredo (2010):

[...] tem-se como certo que a garantia efetiva de uma existência digna abrange mais do que a garantia da mera sobrevivência física, situando-se, portanto, além do limite da pobreza absoluta. Sustenta-se, nesta perspectiva, que se uma vida sem alternativas não corresponde às exigências da dignidade humana, a vida humana não pode ser reduzida à mera existência.

Voltando à imunidade das EBAS, outro argumento defensor do tratamento diferenciado é que tais entidades “combatem o bom combate” em relação à promoção da inclusão social de grupos vulneráveis, carentes de inserção no sistema capitalista de produção, isto é, de mudanças sociais que efetivem os direitos fundamentais.

A preocupação no tocante à compatibilização do poder de instituir exações, por parte do Estado, com a temática dos direitos fundamentais, mostra-se também como uma das características da modernidade reflexiva. O exercício da política fiscal (tributação e gastos) há, pois, que se harmonizar com o custo da efetivação dos direitos fundamentais e com o ideal de *accountability* (transparência, dever de prestar contas) tanto em nível vertical (controle dos representantes pelos representados), como horizontal (controle pelos pares).

Eis a legitimação das ações públicas discricionárias. Explicando melhor: há que se promover uma aplicação consciente, inteligente e responsável dos escassos recursos públicos, levando-se sempre em pauta a juridicidade dos dispêndios governamentais (além de legais, devem ser morais). O fundamento normativo do argumento reside, no mínimo, no art. 11 da LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim sendo, a atividade financeira estatal responsável há que focalizar a implementação de ações afirmativas (discriminações positivas), para que, efetivamente, ocorra a inserção de grupos socialmente vulneráveis. Sua positivação decorre de comandos constitucionais, bem como de tratados internacionais de que o Brasil seja signatário (art. 5º, §§ 2º e 3º), a exemplo da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência. O próximo item discorrerá sobre a problemática da extrafiscalidade como mecanismo de ação afirmativa no sentido da realização dos direitos fundamentais. Que formas de exação seriam mais adequadas para “jogar economicamente” nesse sentido?

3 Extrafiscalidade e concretização dos direitos fundamentais

Passa-se agora a investigar o fenômeno da extrafiscalidade, compreendida inicialmente como forma de intervenção estatal nos mercados para os

fins de estabilização macroeconômica. Tem-se uma tributação regulatória, de acordo com Becker (1998):

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não era a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (grifo original).

Depreende-se, do pensamento de Becker, que todo tributo interfere na economia, quer na perspectiva consideravelmente (mas não apenas) arrecadatória (fiscal), quer no intuito preponderantemente (porém, não exclusivamente) regulatório. Nessa linha de raciocínio, registre-se o pensamento de Torres (2011):

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não-tributárias.

O certo é que as arrecadações derivadas (impositivas) sempre interferem nas decisões econômicas dos atores sociais. Relevante, então, compreender as distintas formas de interferência, ou seja, as funções econômicas estatais. A função alocativa, imediatamente relacionada à política fiscal do governo, requer autorização legislativa mediante aprovação de orçamentos periódicos para efetivação do provimento de bens e serviços públicos, interferindo diretamente na oferta do setor privado. A função distributiva enfatiza a questão da justiça social via implementação de programas redistributivos de renda e riqueza entre camadas sociais, a exemplo das atividades relacionadas à assistência social e ao seguro-desemprego. Intenciona a implementação dos direitos fundamentais sociais. A função estabilizadora se utiliza das variáveis econômicas para regular o mercado, tais como moeda, crédito,

taxa de juros, nível de emprego, controle da inflação, equilíbrio das contas externas, política cambial.

Nesse contexto, a tributação extrafiscal se mostra imprescindível à obtenção do equilíbrio econômico social defendido por Becker (1998). A ideia básica é verificar os aspectos qualitativos das ações públicas em face da confrontação com a realidade econômico-social. A extrafiscalidade “aborta” a ideia da neutralidade tributária do liberalismo econômico clássico, de que as exações não poderiam interferir na alocação de recursos na economia.

De acordo com o pensamento keynesiano (compatível com o de Becker), as intervenções, se estratégicas, viabilizam o processo de redistribuição de renda e riqueza entre os estratos sociais, além de possuírem o poder estabilizar a economia, evitando que esta seja “vítima de suas próprias crises”. A azienda pública neutra, pois, não favorece a justiça social (isonomia material).

O sistema tributário progressivo (paga mais, em termos relativos, os mais favorecidos) – o que pode ser reforçado pela extrafiscalidade – mais se aproxima da equidade tributária e do que se espera do Estado social e democrático brasileiro. Nesse diapasão, inserem-se as discriminações positivas tributárias: representam uma intervenção estatal que, por indução, viabilizam a dinâmica das ações afirmativas fiscais. Se constitui ponto pacífico, na literatura jurídica contemporânea, que a propriedade possui uma função social, pode-se concluir que os institutos tributários também guardam uma função social. Que espécies tributárias “jogariam economicamente” nesse sentido?

A título não exaustivo, serão evidenciados alguns fenômenos histórico-legislativos que demonstram claramente aplicação da “função social” da tributação regulatória. Inicialmente, esclareça-se que, desde a década de 1990, há registros de marcos normativos no sentido da promoção da inclusão social mediante tratamentos fiscais diferenciados. Cite-se o art. 72, IV, da Lei 8.383, de 30.dez.1991:

Art. 72. Ficam isentas do IOF as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por: [...]

IV - pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residirem em caráter

permanente, cujo laudo de perícia médica especifique;
a) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais;
b) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo; [...]

Nesse exato sentido, em meados da década de 1990, foi autorizada a isenção do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para pessoas deficientes – art. 1º, IV, da Lei 8.989/1995:

Art. 1º Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: [...]

IV – pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; (Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003) [...]

Por oportuno, algumas ações governamentais merecem considerações no tocante à implementação de ações afirmativas por intermédio da tributação. A Lei 11.096/2005, instituiu o “Programa Universidade para Todos” (PROUNI), sob a gestão do Ministério da Educação, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e/ou parciais para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. De acordo com o mencionado diploma legal:

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, insti-

tuída pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1o A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2o A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3o A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

O ponto positivo da Lei 11.096/2005 foi incentivar o comprometimento dos diversos atores sociais com o ideal da inclusão social pela educação (em que pesem as críticas no sentido de a lei beneficiar o interesse imediato do capital por favorecer indistintamente entidades com ou sem fins lucrativos). De toda sorte, a norma parece coadunar-se com o prescrito pela Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948):

A presente Declaração Universal dos Direitos Humanos como o ideal comum a ser atingido por todos os povos e todas as nações, com o objetivo de que cada indivíduo e cada órgão da sociedade, tendo sempre em mente esta Declaração, se esforce, através do ensino e da educação, por promover o respeito a esses direitos e liberdades, e, pela adoção de medidas progressivas de caráter nacional e internacional, por assegurar o seu reconhecimento e a sua observância universais e efetivos, tanto entre os povos dos próprios Estados-Membros, quanto entre os povos dos territórios sob sua jurisdição.

De acordo com Finley (1988): “Meu raciocínio pretende demonstrar [...] que há maior fonte de esperança em uma volta ao conceito clássico de governo como um esforço constante no sentido da educação do povo”. Numa perspectiva transdisciplinar, ressalta Oliveira (2010):

Antes de qualquer coisa, imperioso que se democratize a sociedade, propiciando todos os acessos aos bens da vida. Depois, que se consiga alimentar a população. Apenas com educação e um povo alimentado é que se pode pensar no restante. Não apenas um povo alfabetizado, mas preparado para o exercício da cidadania. [...]

Acresça-se, por oportuno, a temática relativa à educação na perspectiva do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) – tratado internacional de que o Brasil é signatário:

Os Estados Partes no presente Pacto reconhecem o direito de toda a pessoa à educação. Concordam que a educação deve visar ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido da sua dignidade e reforçar o respeito pelos direitos do homem e das liberdades fundamentais. [...]

Pensar a cidadania, hoje, significa compreender que os diversos sujeitos têm o direito de participar dos desafios com “paridade de armas”. A educação se insere como instrumento. É difícil compreender uma, independentemente da outra. Ambas convergem à busca do ideal de justiça ou, pelo menos, à redução das tensões sociais. Para Bauman (2007):

[...] vivir, trabajar y tratar de comprender sin certeza, y quizá sin esperanza, de que jamás habremos de alcanzar el final del camino que inspira nuestros esfuerzos. Puesto que nunca es posible saber si estamos en el sendero recto, recorrerlo pacientemente es lo más aconsejable. Es muy posible que, tarde o temprano, abandonemos el sendero al igual que antes muchos otros, y nos encaminemos por otras vías urgidos por nuestros nuevos intereses; pero nada nos garantiza que el nuevo camino pueda ser de ningún modo ‘mejor’ o ‘más final’ que el anterior. ‘Cada nueva generación debe reescribir la historia a su manera’ [...]

Numa tradução e leitura livres: viver, trabalhar e compreender sem a certeza e, talvez, sem a esperança de que (algum dia) haveremos de alcançar, ao final do caminho, o que inspira os nossos esforços, posto que não é (ou será) possível saber se estamos na trilha correta. Revisá-la, pacientemente, é o mais aconselhável. É muito possível que, cedo ou tarde, abandonemos o caminho e nos redirecionemos por outras vias, de acordo com nossos novos interesses. Contudo, nada nos garantirá que o novo caminho poderá ser melhor que o anterior. Cada nova geração deve reescrever a história a seu modo. Tentando sintetizar o pensamento de Bauman: o povo há que se assenhorar do seu destino, da sua história. Nesse processo, a educação representa uma “peça-chave”.

Mudando a perspectiva de análise, em 2009, o Decreto federal 6.872 regulamentou o plano nacional de igualdade racial (PLANAPIR), outro importante instrumento de ação afirmativa com interface tributária. Um eixo de trabalho aprovado foi referente à propositura do sistema de incentivos fiscais às entidades empresárias promotoras da igualdade racial.

Em termos de posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), este já se manifestou favoravelmente às ações afirmativas fiscais como formas de efetivação do princípio da igualdade (STF, ADIn 1276/SP):

[...] Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia [...].

Para fechar o tema, destaquem-se as saudosas palavras de Rocha (1995): “a simples proclamação dos direitos pelas normas não tem o poder mágico de assegurar a concreta realização”. Leitura que se faz do excerto: os mandamentos do direito positivo, per si, não (re) produzem os ideais democráticos de igualdade e desenvolvimento (crescimento com justa distribuição do produto nacional). Finalmente, as ações afirmativas fiscais devem ser compreendidas como meio de aprimoramento das liberdades materiais.

Considerações Finais

O presente trabalho objetivou analisar as relações entre extrafiscalidade e ações afirmativas, sendo utilizados os recursos da pesquisa bibliográfico-relacional. Com esse propósito, investigaram-se as “raízes” do tema a partir do ideal aristotélico de justiça; os aspectos elementares dos direitos fundamentais (no contexto das ações afirmativas fiscais); bem como a problemática da extrafiscalidade como instrumento de inclusão social.

Depreende-se que a equidade fiscal – estudada tanto pelas finanças públicas como pelo direito tributário – remonta Aristóteles com as ideias de justiça distributiva e corretiva. Independentemente da forma de operacionalização, qualquer exação há que se coadunar à teoria da equidade.

A exploração do referencial teórico adotado também demonstrou que as imunidades e as isenções tributárias, no contexto das ações afirmativas

fiscais, estão a serviço dos direitos fundamentais: garantem que a tributação não reduza (ou venha a reduzir) o exercício dos direitos constitucionalmente estabelecidos, o que corrobora a tese de que o direito tributário contempla relevantes “ferramentas” de inclusão social.

Assim sendo, o propósito maior de qualquer ação afirmativa fiscal deve passar pela efetivação da isonomia em sentido substancial (equidade material) mediante discriminações positivas para que, realmente, ocorra a inserção de grupos socialmente vulneráveis, o que deve representar medida temporária, sob pena de implicar o recrudescimento de uma cultura assistencialista/paternalista governamental.

Após o desenvolvimento de todo o processo metodológico que norteou o corrente estudo, a hipótese científica restou confirmada: de fato, a extrafiscalidade, se utilizada adequadamente, contribui para efetivação dos direitos fundamentais. Finalmente, almeja-se que a pesquisa seja “ponto de partida” para o desenvolvimento de novos trabalhos. Sugere-se, a título de incentivo, o aprofundamento do tema relativo ao equilíbrio econômico-social por possuir ligações com o estudo da tributação regulatória e das ações afirmativas fiscais. O Estado, cada indivíduo e o todo social devem empreender esforços para que seja atingido o ideal do bem comum. O resultado dessa ação conjunta implicará uma sinergia positiva tanto individualmente como para todo o grupo social.

Referências

BAUMAN, Zygmunt. **La hermenéutica y las ciencias sociales**. Tradução: Víctor Magno Boyé. Buenos Aires: Nueva Visión, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25. fev.2013.

_____. **Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27. fev.2013.

_____. **Decreto 6.949 de 25 de agosto de 2009.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6949.htm>. Acesso em 28.fev.2013.

_____. **Decreto nº 6.872, de 4 de junho de 2009.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6872.htm>. Acesso em 8.mar.2013.

_____. **Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11096.htm>. Acesso em 9.mar.2013.

_____. **Lei 8.989 de 24 de fevereiro de 1995.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm>. Acesso em 10.mar.2013.

_____. **Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm>. Acesso em 11.mar.2013.

FILELLINI, Alfredo. Economia do setor público. São Paulo: Atlas, 1994.

FINLEY, M. I. **Democracia antiga e moderna.** Tradução: Waldéa Barcellos. Rio de Janeiro: Graal, 1988.

GOYARD-FABRE, Simone. **Que é democracia?** São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MAZZA, Willame Parente. IN PAES, José Eduardo Sabo org. **Terceiro setor e tributação.** Rio de Janeiro: Forense, 2012.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o Poder Judiciário.** São Paulo: Malheiros, 1995.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtner. **Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações.** In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais orçamento e “reserva do possível”.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13-50.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

< http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm > . Acesso em 12.mar.2013.

< <http://www.prr4.mpf.gov.br/pesquisaPauloLeivas/index.php?pagina=PI-DESC> > . Acesso em 23.mar.2013.

< <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/773274/acao-direta-de-in-constitucionalidade-adi-1276-sp-stf> > . Acesso em 28.mar.2013.

Comportamento das Receitas Municipais dos Estados do Piauí e de Sergipe (2002/2011)

Behavior of Municipal Revenues of Piauí and Sergipe (2002/2011)

Jevanilton Martins da Silva¹

Luís Abel da Silva Filho²

Adriano Olivier de Freitas e Silva³

Resumo

Os municípios dos estados do Piauí e de Sergipe dependem fortemente de recursos provenientes dos repasses federais e municipais, como ocorre com municípios de outros estados do Nordeste brasileiro. Com base nas discussões acerca da descentralização e das finanças municipais, este artigo tem como objetivo analisar o comportamento das receitas públicas municipais dos estados do Piauí e de Sergipe nos anos de 2002 e 2011, comparar suas evoluções em função da sua capacidade de arrecadação, dos seus graus de dependência de outras instâncias e analisar as relações das suas receitas públicas em relação direta com as receitas correntes, utilizando-se um modelo de regressão múltipla do tipo log-linear. Este trabalho revelou o aumento considerável da capacidade de arrecadação própria dos municípios de Sergipe, os seus reduzidos graus de dependência em 2011 e o lento processo de evolução orçamentária dos municípios do Piauí, demonstrando também que, apesar do aumento das arrecadações municipais, a sua dependência de 52,58% em 2002 foi levemente reduzida para 50,99% em 2011, diferentemente da desenvoltura sob o mesmo aspecto de Sergipe: de 70,74% em 2002 para 46,54% em 2011.

Palavras-chave: Descentralização fiscal. Receitas correntes municipais. Piauí e Sergipe.

1 Graduando em Ciências Econômicas pela Universidade Regional do Cariri – URCA

2 Professor do Departamento de Economia da Universidade Regional do Cariri – URCA e pesquisador Bolsista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada –IPEA/PROMOB/ PNPd.

3 Professor do Departamento de Economia da Universidade Estadual do Piauí – UES-PI.

Abstract

The municipalities of the states of Piauí and Sergipe rely heavily on resources from federal and municipal transfers, as with municipalities in other states of Northeast Brazil. Based on discussions on decentralization and municipal finance, this article aims to analyze the behavior of municipal revenues of the states of Piauí and Sergipe in 2002 and 2011, compare their evolutions depending on their storage capacity, their degree of dependence on other instances and analyzing the relations of its public revenues in direct relation with current revenues, using a multiple regression model of the log-linear type. This work revealed the considerable increase in storage capacity own the municipalities of Sergipe, their low levels of dependence in 2011 and the slow process of evolution budget of the municipalities of Piauí, also demonstrating that, despite the increase in municipal collections, its dependence on 52.58 % in 2002 was slightly reduced to 50.99% in 2011, unlike resourcefulness under the same aspect of Sergipe: from 70.74 % in 2002 to 46.54 % in 2011.

Keywords: Fiscal Decentralization. Municipal revenue streams. Piauí and Sergipe.

1 Considerações iniciais

No Nordeste brasileiro, a dispersão de renda e o crescimento econômico dos Estados, têm sido fonte de muitas pesquisas a respeito da questão de desmembramento de municípios e desconcentração administrativa (GUIMARÃES NETO, 1999). A partir desta problemática, este artigo pretende verificar empiricamente a situação da descentralização fiscal no Piauí e em Sergipe e suas respectivas relações com as receitas públicas municipais. Pretende-se abordar a questão das transferências correntes, a capacidade de arrecadação própria dos municípios e o grau de dependência de transferência de outras instâncias do governo.

Quanto à dependência de transferências de município para município, Gomes e MacDowell (2000) destacam que as transferências de receitas tributárias originadas nos municípios de maior arrecadação para os descritos como pequenos resulta numa restrição da capacidade das prefeituras das grandes cidades de realizar em programas sociais e suprir serviços, como transporte, saneamento, segurança e pesquisa básica, o que reduz, por con-

sequência, os incentivos à produção¹ (GOMES; MAC DOWELL, 2000). Considerando essas consequências refletidas na produtividade, Guimarães Neto (1999) destaca a observação de Clementino (1998), acerca desta situação no Nordeste. Para ela, além do problema da capacidade produtiva dos municípios nordestinos (especialmente os pequenos), ressalta outro fator restritivo sob a ótica da capacidade de arrecadação própria, ou seja, o “caronismo fiscal”.

Consiste o “caronismo fiscal” na falta de “vontade política” dos governantes locais em efetivar a potencialidade dos instrumentos tributários de que dispõem, em vista do “alto custo político” dessa iniciativa frente aos provenientes de transferências de outras esferas do governo (CLEMENTINO, 1998, apud NETO, 1999, p. 656). Khair (2000) defende que para o crescimento da receita própria municipal, “é necessário que os municípios promovam ampla revisão da estrutura administrativa e legal, voltada para os tributos, buscando a melhoria da arrecadação até os limites compatíveis com as condições próprias de cada município e norteada por princípios de justiça fiscal” (KHAIR, 2000, p. 64). Contudo, uma reformulação administrativa e legal não garante um aumento na arrecadação, mas, sim, um ajuste na eficiência burocrática de arrecadação, dispêndio ou orçamentos, que, por fim, resultam numa equalização norteada pela justiça fiscal, tanto no que se refere aos elementos orçamentários municipais quanto aos elementos sociais e produtivos.

Tendo como premissa tal assertiva, deve-se ressaltar a análise tributária relativa ao que se deve fazer em circunstâncias de descentralização ligadas a problemas fiscais. O sistema tributário deve ser incorrupto, e quanto a este tema, ressalta Além e Giambiagi (2007, p. 17) que:

Em primeiro lugar, a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa, ou seja, cada um deve pagar uma contribuição considerada justa. Em segundo lugar, a cobrança dos impostos deve ser conduzida no sentido de onerar mais aquelas pessoas com maior capacidade de pagamento. Em terceiro lugar, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a interferir o minimamente possível na alocação de recursos da economia. Por último, a administração do sistema tributário de ser eficiente a fim de garantir um fácil entendimento da parte de todos os agentes da economia e minimizar os custos de fiscalização da arrecadação.

Partindo da temática da concentração de renda, estudos sobre o federalismo fiscal brasileiro também apontam uma série de problemas. Dentre eles, destacam-se “os impostos cumulativos; a tributação na origem e não no destino; e a excessiva parcela de transferências incondicionais” (COELHO, 2007, p. 7). Em Magalhães (2008), Citadini (1998), no que tange às transferências, o sistema de transferências constitucionais cria vínculos de dependência que afetam as finanças municipais. Qualquer problema econômico na esfera federal ou estadual que reduza as respectivas arrecadações repercute nas transferências municipais e faz que os municípios deixem de receber componentes dos seus orçamentos. Como a maioria, senão a quase totalidade, das despesas municipais é inflexível, a consequência será o desequilíbrio das finanças locais, o déficit de execução orçamentária e o déficit financeiro municipal (MAGALHÃES, 2008).

Diante da discussão cabe destacar que os estados do Piauí e de Sergipe são os de menor crescimento econômico do Nordeste, motivo da escolha desse tema, em que também procuramos provar que um desses estados no ano de 2011 deverá ter melhor desempenho arrecadatário que o outro. A situação fiscal de entidades nordestinas tem sido um assíduo objeto de estudo quanto à descentralização fiscal e administrativa e quanto às suas relações tributárias com outras entidades, especificamente a respeito das receitas municipais advindas de recursos federais e municipais (LIPARIZI, 2006).

Para atingir o objetivo proposto, o artigo tem a estrutura descrita a seguir: além desta introdução, na segunda seção, têm-se considerações acerca das temáticas descentralização e desconcentração administrativas; na terceira seção trata-se dos procedimentos metodológicos utilizados para a obtenção dos resultados empíricos, ressaltando a utilização dos indicadores de finanças públicas e o uso do modelo de regressão múltipla log-linear; e, por fim, a dinâmica dos resultados obtidos depois das tabulações de números obtidos com a regressão e suas considerações finais.

2 Considerações acerca da relação entre descentralização e desconcentração administrativas

A Constituição Federal de 1988 implementou um novo modelo de federalismo fiscal no Brasil, marcado pela descentralização das finanças públicas e pela ampliação de mecanismos de transferências de recursos entre

os três níveis da Federação (LIPARIZI, 2006).

Desde o final da década de 1980, o Brasil passa por um processo de descentralização das responsabilidades da Administração Pública. Com a promulgação da Constituição de 1988, os municípios foram elevados à situação de entes autônomos da federação brasileira, e juntamente com os estados ganharam mais autonomia para realizar políticas públicas, cabendo a União uma participação menor na gestão dos gastos públicos. Neste sentido, os municípios foram os entes federativos mais afetados, assumindo um papel mais importante no processo de decisão dos gastos públicos. Para isso, ampliam suas receitas com aumento de arrecadação própria, e principalmente com maior quantidade de transferências recebidas dos outros níveis de governo (SILVA, 2010).

Ainda seguindo o autor, a descentralização no Brasil aconteceu de forma desordenada. Em algumas situações, os governos subnacionais assumiram primeiro as responsabilidades da União para depois negociar as fontes de receitas que fizessem frente a essas novas atribuições. Em outros casos, a descentralização de recursos precedeu as transferências de responsabilidades da União para os governos subnacionais (SILVA, 2010).

Os processos descentralizadores constituem a transferência de autoridade no planejamento e na tomada de decisões. No setor público em particular, os processos descentralizadores frequentemente tomaram a forma do repasse desse poder decisório do nível nacional para os níveis subnacionais. Mas a existência de diversas experiências descentralizadoras demonstra que estes processos consolidaram realidades completamente diferentes (TOBAR, 1991).

O mesmo autor aborda a questão do contraste entre descentralização e desconcentração, afirmando que descentralização implica redistribuição do poder, uma transferência na alocação das decisões. É, portanto, mexer nos interesses relativos à sociedade. A desconcentração é a delegação de competência sem deslocamento do poder administrativo, provocando indícios de desordem; desconcentrar na verdade “significa multiplicar a presença do centro, redistribuir em vários locais a ação planejada pelo Estado” (RIBEIRO, 2011, p. 383).

Um aspecto histórico acerca do tema, está registrado durante o regime militar inaugurado em 1964. A concentração dos recursos fiscais e a formação de instituições encarregadas de formular políticas nacionais na União

alcançaram níveis sem precedentes (ARRETCHE, 1996). De acordo com uma forma de expansão do Estado inaugurada nos anos 30, o governo federal ampliou sua capacidade de extrair recursos financeiros (seja pela reforma tributária de 1966, seja pela ampliação da capacidade de obtenção de recursos via fundos extra-orçamentários), bem como conseguiu expandir significativamente o volume de empresas estatais, de órgãos públicos da regulação da atividade econômica e de agências federais encarregadas da prestação de serviços sociais (op. cit.).

A autora analisa a questão da situação da concentração de poder e do que socialmente representa a descentralização, como uma emancipação democrática de independência. Em Hommes (1995) ela concebe que

[...] a descentralização seria a condição para o rompimento com as estruturas políticas tradicionais que, por serem centralizadas, impediriam o desenvolvimento das virtudes cívicas nas sociedades latino-americanas. Presente nas recomendações dos organismos de financiamento internacional, esta concepção vê na descentralização a condição para uma revolução no comportamento social, capaz de gerar comportamentos políticos e econômicos caracterizados por maior capacidade de iniciativa e, portanto, menos dependentes do Estado (HOMMES, 1995 apud ARRETCHE, 1996 p. 10).

Outra importante observação diz respeito à ampliação do conceito de descentralização, muitas vezes referida apenas em abrangência dos municípios; na verdade este conceito tem uma maior ampliação territorial, trata-se de que:

[...] não apenas a municipalização tem sido defendida como instrumento para a descentralização. Há uma corrente que prega, para certos casos e em determinadas circunstâncias, a estadualização. É importante lembrar que os governos estaduais também sentiram os efeitos danosos da centralização de recursos e encargos. É fundamental para recuperação do federalismo no país a reinserção dos estados no sistema também como agentes fortes e atuantes. Uma federação polarizada, tendo como extremos um governo federal forte e um governo municipal forte, tende a ser tão desequilibrada como a que temos atualmente. Assim, o reforço dos governos estaduais passa necessariamente por uma estratégia de descentralização, que leve em conta o resgate do sistema federalista no país (LOBO, 1990, p. 488).

Casassus (1995) chama a atenção para um fator de complicação, quanto à lógica que se depreende das dinâmicas do processo que envolve desconcentração e descentralização:

Normalmente, quando se consideram as políticas de descentralização, pode-se observar que, na prática, trata-se de políticas de desconcentração que, eventualmente, podem se transformar em políticas de descentralização. Elas se apresentam como um continuum, no qual em algum momento a desconcentração se transforma em descentralização; no qual há momentos em que se está mais desconcentrado, menos descentralizado e logo se passa a um momento no qual se está mais descentralizado e menos desconcentrado. Essa forma corrente de ver a situação ofusca a natureza dos processos que ocorrem e sugere que, primeiro, é necessário passar por uma fase de desconcentração para, em seguida, passar para uma etapa de descentralização, que viria como consequência lógica (CASASSUS, 1995, p. 39).

O tema da descentralização está fortemente ligado à questão da democracia. Esta, por sua vez, contribui para a geração da emancipação de uma entidade política. Lobo (1990) explica o tema ao afirmar que a descentralização pode também ser definida como o ato de “confiar o poder de decisão a órgãos diferentes dos do poder central, que não estejam submetidos ao dever de obediência hierárquica e – acrescentam alguns – que contem com autoridades eleitas democraticamente” (LOBO, 1990, p. 6).

Descentralização não implica necessariamente democratização, assim como centralização não pode ser necessariamente associada a práticas autoritárias. A descentralização pode surgir como forma de reforçar o sistema de dominação, ou de contribuir para a construção de processos democráticos quando houver participação popular nos processos de decisão pública – seja por meio de processos eleitorais, seja através de conselhos – e, quando houver controle social, por intermédio do acesso às informações, da transparência dos processos de gestão e de decisão (ABREU, 1998). Nesse aspecto

A descentralização será democrática quando assegurar à população possibilidades de participação no processo decisório, com representação pluralista de setores sociais organizados, quando houver compromisso com a transparência das discussões e encaminhamentos, e garantia da divulgação e veiculação das informações. A descentralização será não democrática quando restringir apenas à minoria os processos decisórios. (RIBEIRO, 2011, p. 387).

É preciso, portanto, que se tenha clareza sobre o fato de que processos de descentralização, desconcentração e democratização são distintos, embora muitas vezes considerados sinônimos. Em todo caso, descentralização tem uma dimensão política e implica a redistribuição de poder e o deslocamento dos processos decisórios; desconcentração tem uma dimensão administrativa e implica a delegação de competências e responsabilidades sem deslocamento do processo decisório (ABREU, 1998).

A descentralização pode ser um gesto moderno de democracia, uma condição necessária para maiores reivindicações sociais e econômicas de fundamental importância para uma nação em crescimento que exige mudanças administrativas na organização pública. Nas considerações de Gentilini (1999)

[...] a descentralização é uma exigência necessária de um processo mais amplo de modernização das relações entre o Estado e a Sociedade e de necessária reorganização de seu aparato administrativo e político institucional para dar conta de um acelerado processo de mudanças, sociais e econômicas, no qual o próprio Estado não intervém com a mesma eficiência. A sociedade na América Latina teria chegado a uma complexidade sócio-econômica na qual não caberiam mais as tradicionais relações que sempre condicionaram os mecanismos de apropriação e distribuição de recursos, de gestão de políticas públicas e de ampliação e acesso à educação na região, como o clientelismo, o personalismo político ou o corporativismo (GENTILINI, 1999, p. 43).

Andrade (1998) observa que grande maioria dos municípios da região Nordeste convive com formas conservadoras e autoritárias de poder em nível local. Em muitas regiões, ainda predomina o mandonismo baseado na

posse da propriedade, e o poder é transferido de pai para filho sem qualquer contestação, em um contexto marcado por uma história de dependência e submissão aos mandatários locais que agem como coronéis. É bem verdade que o poder desses “coronéis” já não tem a mesma intensidade e os currais eleitorais já não funcionam como antes.

Hoje, não viabilizam mais eleições proporcionais ou majoritárias em nível estadual ou nacional, mas ainda são passíveis de arrebanhamento nas eleições locais. O eleitor que votou que votou em Lula para presidente, contra a orientação dos poderosos locais, não repete a rebeldia no âmbito de eleições municipais (ANDRADE, 1998, p.139).

Desta questão de revolução administrativa provinda da descentralização, deve-se entrar na questão orçamentária desse contexto. Nos casos dos municípios brasileiros já é possível perceber a execução de propostas de modernização da gestão local que se caracterizam pela “introdução de mecanismos de planejamento e de exercício da cidadania, que permitem uma maior racionalidade, um melhor planejamento e o exercício verdadeiro da influência do conjunto da sociedade no controle dos recursos públicos” (SOARES, 1998, p. 16). Na questão orçamentária, referente aos gastos públicos, deve-se promover uma verdadeira revolução no “dia a dia” da gestão pública municipal através da modernização da gerência fiscal e, com isso, elevar a receita própria destas entidades políticas e contribuir para a redução do endividamento e déficit públicos, bem como para o aumento do controle social do estado brasileiro (AFONSO; ARAÚJO, 2000).

A ação de outras esferas do governo – federal e estadual – deverá se dar também na criação e no fortalecimento da capacidade administrativa dos municípios. “Sem essa capacidade, é impossível os municípios assumirem a plena responsabilidade de oferecer respostas eficazes ao quadro de carências locais, mesmo que disponham de recursos para isso” (ANDRADE, 1998, p. 139).

Em Guimarães Neto (1999, p. 656) vê-se que para Bremaeker (1991) nada é mais estimulante que a criação de novas unidades municipais, “que além de levarem a figura do Poder Público a atuar mais e mais pelo interior do País, promovem uma melhor redistribuição dos recursos públicos pelo espaço do Território Nacional”. Posteriormente, o autor postula que a partir

do momento em que mais municípios forem criados, eles terão maior participação na distribuição de recursos da federação; assim, “a população será atendida de forma adequada por eles, sendo que o resultado a longo prazo se fará sentir através da sustentabilidade do processo de desenvolvimento. É isto que todos os cidadãos deste País merecem e deveriam ter direito a receber” (BREMAEKER, 2007. p.7). Nesta mesma linha, em Justo (2011, p. 2), vê-se que Rezende (2001) “propõe a administração descentralizada como forma de tornar mais viável a administração pública brasileira e de propor às instâncias municipais maior autonomia financeira”.

Diante disto, algumas experiências relativas à administração municipal mostram que é possível, com base em algumas instituições que estão sendo criadas, melhorar a eficiência da alocação dos recursos e dos serviços municipais, de modo que estes possam atuar de forma mais eficaz no desenvolvimento tanto da economia quanto da sociedade (GREMAUD; TONETO JUNIOR, 2002).

Os problemas acerca da descentralização devem ser bem estudados e, quando o fenômeno se consolidar, as autoridades devem tomar as medidas cabíveis quanto à adaptação da sociedade, quanto às questões fiscais que virão depois da expansão desse evento. Santos (1998), no seu parecer a respeito, apresenta as medidas básicas a serem cumpridas do ponto de vista da contrapartida institucional, segundo ele:

Em primeiro lugar, o governo deve ter a liderança institucional e a coordenação do processo de descentralização. Em seguida, deve-se proceder a uma discussão política e tecnicamente consistente acerca das responsabilidades de cada nível de governo, combinada com uma repartição de recursos de acordo com o grau de necessidade de gasto, e com a exigência de um maior acordo fiscal, sobretudo do poder local. Ademais, é conveniente que as políticas sob a responsabilidade dos governos locais e estaduais estejam em sintonia com o planejamento nacional, no sentido de se garantir um melhor desenvolvimento institucional dos governos subnacionais e uma melhor qualidade do gasto público (SANTOS, 1998, p. 20).

Ainda é de fundamental importância que o processo de descentralização esteja acompanhado do desenvolvimento do sistema de informação – até mesmo para permitir as revisões das políticas no tempo necessário

– e estudar e divulgar amplamente as experiências bem sucedidas, que estão ocorrendo ou venham a ocorrer em diferentes pontos do país (SANTOS, 1998).

3 Procedimentos metodológicos

No presente tópico, será apresentada a metodologia utilizada na realização do trabalho. Trata-se de uma pesquisa aplicada, cujo objetivo é aplicar conhecimentos empíricos direcionando-os a interpretações econométricas. O problema em questão é abordado de forma quantitativa e o interesse do artigo é comparar economicamente a situação das receitas dos municípios dos Estados do Piauí e de Sergipe relativamente à descentralização e finanças públicas municipais.

Diante dos demonstrativos contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional referentes às receitas correntes, a cota parte FPM e as outras transferências correntes da União (OTC), então correspondentes aos anos de 2002 e 2011 para os estados do Piauí e de Sergipe, estima-se um modelo econométrico de corte temporal do tipo log-linear.

3.1 Indicadores de Finanças Públicas Relativas às Receitas Governamentais

Os indicadores que mensuram finanças públicas são importantes neste estudo para o cálculo do comportamento das receitas municipais do Piauí e de Sergipe. A metodologia explicitada nesta seção tem a finalidade de conceber análises quantitativas e focalizar como se comporta a dinâmica de arrecadação dos referidos entes governamentais.

Desta forma, para os procedimentos desta mensuração, os indicadores utilizados são a Capacidade de Arrecadação Própria (CAP) e o Grau de Dependência (GD). Tais indicadores mostram-se bastante precisos em determinações de finanças públicas como demonstrado por Silva Filho et al. (2009) ao comparem as receitas municipais de Bahia, do Ceará e do Piauí no ano de 2007, ao partirem das fórmulas de Riani (2002) para o cálculo desses indicadores

A Capacidade de Arrecadação Própria (CAP) determina o potencial que um ente político tem de arrecadar, ou seja, “o quanto o ente gera por seu próprio esforço tributário” (SILVA FILHO et al., 2009, p. 412). Os municipais

têm a capacidade de gerar suas próprias receitas de acordo com os impostos cujas competências lhes foram atribuídas pela Constituição Federal de 1988, que lhes dá autonomia de arrecadarem por si próprios. Estes impostos, de competência dos municípios, são: o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos (ITBI) (ALÉM; GIAMBIAGI, 2007).

Vale mencionar sobre esse assunto que

Após a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, o controle das contas governamentais se tornou mais rígido. Como forma de cumprir as metas fiscais e ampliar a provisão de bens e serviços públicos, o governo federal optou pela ampliação de sua base tributária com consequente aumento da arrecadação. Verificou-se um enfoque intenso no aumento da eficiência da arrecadação. No entanto, não se pode afirmar que os Municípios tenham efetuado o mesmo esforço (MOISÉS FILHO, 2012, p. 16).

Diante disso, o fato de que uma maior quantidade de habitantes em uma entidade governamental acrescida de uma forte atividade econômica influencia politicamente nas transferências providas de mais abastados entes políticos (SILVA FILHO et al., 2009).

O cálculo da CAP é executado através da relação entre Receita Tributária (RT) e Receita Corrente (RC), “demonstrando a proporção do que se arrecada de modo próprio, frente a todo o conjunto de receitas que correntemente é auferido pelos diversos entes federativos brasileiros” (SILVA FILHO et al., 2009, p. 413), de forma que tal procedimento se aplique aos municípios dos estados do Piauí e de Sergipe, estudados aqui. Fazendo-se isto, a relação é expressa desta forma:

$$CAP = \left[\frac{RT}{RC} * 100 \right]$$

(1)

Em sequência da formulação de mensuração da CAP, é necessária, nesse estudo, a apresentação de outro indicador importante: o Grau de

Dependência (GD). Este indicador, também extraído do trabalho de Riani (2002) “reflete o quanto as entidades municipais dependem de recursos provenientes de esferas superiores, como é o caso da União” (SILVA FILHO et al., 2009, p. 413). “Os municípios são substancialmente dependentes de recursos advindos de outras instâncias governamentais em decorrência da suprema necessidade deles de gerarem receita para fazer frente aos dispêndios elevados incorridos pelas instâncias municipais brasileiras” (op. cit. p. 413). “A maioria dos municípios brasileiros apresenta destacada dependência orçamentária de recursos provenientes dos repasses de transferências federais e estaduais” (SCUR; NETO, 2011, p. 54). Nesta análise enfatiza-se o fato de os municípios serem da região Nordeste, os quais sofrem mais com transtornos de fiscalização tributária.

Em relação ao GD, a execução de seu cálculo visa a determinar o quanto uma entidade federativa é dependente de outra, especificamente em relação às Transferências Intergovernamentais que recebem, normalmente da União (SILVA FILHO et al., 2009, p. 413). Em Riani (2002), o artifício é apresentado por:

$$GD = \left[\frac{TI}{RC} * 100 \right]$$

(2)

A equação se refere às Transferências Intergovernamentais (TI) e as Receitas Correntes (RC). Neste trabalho, os resultados que serão apresentados em relação à CAP e ao GD estão relacionados aos municípios dos estados do Piauí e de Sergipe que forneceram seus valores à STN referentes aos anos de 2002 e 2011, são, portanto, uma mensuração agregada desses indicadores, não os separando em extratos o cálculo feito pela ordem dos municípios mais e menos populosos.

É necessário ressaltar que em 2002 os dados apresentados pelos municípios do Piauí são referentes a 214 municípios e, em 2011, a 180 municípios. Sergipe, por sua vez, em 2002, todos os municípios sergipanos apresentaram em 2002 seus números referentes às variáveis calculadas aqui. Em 2011, 74 é que tomaram essa providência.

3.2 O Modelo Econométrico de Regressão Múltipla do Tipo Log-linear

Nesta seção, pretende-se revisar a análise de modelo econométrico de regressão múltipla do tipo log-linear cuja utilização neste estudo foi fundamental para a explicação das variações e estimações dos parâmetros que serão apresentados. Este procedimento metodológico é largamente utilizado em complexas análises estatísticas dando principal ênfase a quantificações de estudos econômicos (DAVILA, 2008).

A análise de regressão econométrica admite a existência de uma variável, chamada variável dependente, que é expressa como função linear de uma ou mais variáveis, denominadas variáveis explicativas. Nesses modelos, supõe-se implicitamente que as relações causais, se existirem, entre a variável dependente e as explicativas ocorrem apenas em uma direção, especificamente, das variáveis explicativas para a dependente (GUJARATI; PORTER, 2008).

O método econométrico utilizado é o de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), que serve para estimar os parâmetros da regressão com duas variáveis e sua aplicação é simples. Neste método não se objetiva descobrir os reais valores dos coeficientes (β) e da variável (Y) e, sim, apenas revelar os seus valores estimados adicionados a um distúrbio aleatório u , a saber:

$$Y = \beta_1 + \beta_2 X + u$$

(3)

Na equação, (Y) representa a variável a ser explicada, dita então dependente; (X), a variável explicativa (ou explanatória), que, podendo ser uma ou mais de uma, é também dita independente; e (β), o coeficiente ou parâmetro da regressão. Atribui-se aos coeficientes na equação acima (β_1 e β_2) a denominação matemática de intercepto e coeficiente angular, respectivamente, por fim é acrescida a regressão de um termo de erro u , que explica a ocorrência de fatores externos improváveis que afetam as variáveis em análise.

Representando a regressão simples acima pelo MQO, obtém-se a forma

$$\hat{Y}_i = \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 X_{2i} + \hat{u}_i$$

(4)

Aqui, foram enfatizadas as variáveis submetidas à estimação econométrica, em que $i = 1, 2, \dots, n$ e o termo $\hat{u}_i$ é descrito como:

$$\hat{u}_i = Y_i - \hat{Y}_i$$

(5)

$$\hat{u}_i = Y_i - \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 X_i$$

(6)

Agora no modelo do estudo em questão deve-se demonstrar a regressão sob a forma funcional log-linear. Para tanto é necessário linearizar a regressão simples aqui, fazendo-se

$$\ln \hat{Y}_i = \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 \ln X_2 + \hat{u}_i$$

(7)

Em que $\ln$ = logaritmo natural e significa (logaritmo com base e , em que $e = 2,718$) (GUJARATI; PORTER, 2008).

Dada a demonstração, podem-se associar as variáveis da metodologia às do estudo em questão. Partindo disso, formula-se uma regressão múltipla log-linear, substituindo-se a variável dependente (Y) pela variável dependente Receita Corrente (RC), a qual é explicada pela Receita Tributária (RT), pelo Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e por outras receitas providas de transferências correntes abatendo o FPM (OTC). Todas as independentes substituindo a variável independente genérica (X).

$$\ln \hat{Y}_i = \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 \ln X_2 + \hat{\beta}_3 \ln X_3 + \hat{\beta}_4 \ln X_4 + \hat{u}_i$$

(8)

Na condição de que:

$\beta_1 > 0, \beta_2 > 0, \beta_3 > 0$; e

Y_i = Receitas Correntes
 X_2 = Receita Tributária
 X_3 = Fundo de Participação dos Municípios
 X_4 = Outras Transferências Correntes
 $\hat{u}_i$ = desvio estatístico

4 A dinâmica das receitas públicas municipais dos estados do Piauí e de Sergipe (2002/2011)

Divide-se esta seção na análise da distribuição per capita das receitas municipais dos referidos Estados, dos indicadores de finanças públicas e dos resultados dos modelos de regressão log-linear. Todos interpretados com base na revisão metodológica apresentada anteriormente. A análise de distribuição per capita das receitas municipais não constou na seção de metodologia, por ser de simples compreensão e já de vasta utilização científica.

4.1 Distribuição Per capita das Receitas Municipais dos Estados do Piauí e de Sergipe (2002/2011)

A distribuição per capita das receitas dos municípios do Piauí e de Sergipe, está dividida na seguinte tabela nas variáveis selecionadas para o objeto de estudo deste artigo. São as seguintes essas variáveis: Receitas Correntes, Receita Tributária, FPM e outras transferências correntes dos anos de 2002 e 2011.

Tabela 01: Distribuição per capita das variáveis selecionadas: Piauí e Sergipe – 2002/2011(%)				
Variáveis	2002		2011	
	Piauí	Sergipe	Piauí	Sergipe
RC	438.03	620.98	1545.70	1653.79
RT	23.54	61.60	102.76	199.01
Cota FPM	181.21	167.42	518.70	456.15
OTC	49.11	43.57	269.51	313.52

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2002/2011.

Nessa tabela observa-se uma drástica elevação de receita per capita no ano de 2011 para os dois Estados, principalmente no que se refere às receitas correntes. Os municípios de Sergipe, em 2002 e em 2011, superaram os do Piauí em receitas correntes e tributárias per capita e ficam abaixo deste Estado nas receitas provindas do FPM e de outras transferências correntes. Em 2011, Sergipe recebeu de transferências correntes per capita 313,52, estando acima da receita per capita municipal do Piauí com 269,51. Em cada ano em particular, as receitas correntes e tributárias per capita de Sergipe são bastante superiores às do Piauí. Já as receitas vindas do FPM e de outras transferências têm variação relativamente menor de um Estado para o outro.

Sergipe, com sua dimensão geográfica notavelmente menor que a do Piauí, supera este em receita tributária per capita, demonstrando ser economicamente mais pujante. Finalmente, em termos per capita o ano de 2011, comparado ao de 2002, foi bem mais abundante para os dois estados, de acordo com o cálculo deste exame.

4.2 Resultados dos indicadores de finanças públicas

A partir daqui, observa-se os resultados dos indicadores de finanças públicas dos Estados em questão em seus respectivos anos de análise. A prática da metodologia de finanças observadas em Riani (2002) inserida nestes números condiz com o todo das observações da amostra de cada estado em seus respectivos anos, ou seja, o cálculo da CAP e do GD foi realizado com o total dos municípios desses Estados, valendo lembrar que em cada ano observado nem todos os municípios transpareceram seus números à instituição fazendária, sendo alguns, portanto, excluídos da amostra.

Tabela 02 - Indicadores de Finanças Públicas: CAP e GD do Piauí e de Sergipe 2002/2011 (%)				
Variáveis	2002		2011	
	Piauí	Sergipe	Piauí	Sergipe
CAP	5,37	9,92	6,65	12,03
GD	52,58	70,74	50,99	46,54

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2002/2011.

Segundo a tabela 2, os municípios do Piauí, em 2002, tiveram arrecadação própria menor que em 2011. Comparada a arrecadação municipal sergipana, em 2002, a variação do Piauí foi pequena: de 5,37 em 2002 para 6,65% em 2011. Sergipe, por sua vez, também teve uma arrecadação própria em 2002, menor que em 2011: 9,92 e 12,03%, respectivamente. Em comparação aos municípios do Piauí, a variação percebida por Sergipe foi mais notória. Em relação ao grau de dependência, os municípios do Piauí em 2002 tiveram uma dependência de transferências maior em 2002 que em 2011, respectivamente de 52,58 e 50,99%. Os municípios de Sergipe tiveram uma redução do grau de dependência de 2002 para 2011 muito maior que os municípios do Piauí. A redução é notável: de 70,74 para 46,54%.

Esta análise deixa clara a evolução dos municípios de Sergipe em relação à CAP e ao GD, mostrando superioridade significativa destes quesitos em relação aos municípios do Piauí, seguindo a linha de que na região Nordeste Sergipe tem desenvolvimento econômico maior que o Piauí.

4.3 Resultados das regressões *log-linear*

Neste tópico, serão interpretados os resultados do modelo de regressão log-linear e feitas as considerações a respeito do contexto das receitas dos municípios desses dois Estados nas suas relações com as receitas correntes.

De acordo com esta regressão, os parâmetros β comportam-se de acordo com a condição imposta para a estimação, isto é, $\beta > 0$ para todas as variáveis apresentadas. Pode-se verificar que mudanças percentuais nas variáveis independentes (RT, Cota FPM e OTC) relativas aos municípios estudados provocam variações positivas diretamente proporcionais por parte da variável dependente (RC), apresentando resultados previstos em relação à ferramenta de estimação.

Vemos aqui, nessas relações, as variações provocadas nas receitas correntes de acordo com cada ano nos municípios de cada Estado. Em 2002 no Piauí, a variação de 1% nas receitas tributárias provoca uma variação de 0,19% nas receitas correntes. Para o FPM, seguindo a variação de 1%, a reação provocada nas receitas correntes é de 0,27%. Quanto às outras transferências recebidas, acrescentando 1% em seu parâmetro, identifica-se uma mudança de 0,34% relativa às receitas correntes. Em 2011, no mesmo Estado, ainda analisando as reações provocadas nas receitas correntes, obser-

va-se que uma variação de 1% nas receitas tributárias, provoca uma mudança percentual de 0,06 na variável explicada. Com relação à cota FPM, uma mudança de 1% em seu parâmetro provoca uma reação da ordem de 0,54% nas receitas correntes e para uma mudança de uma unidade percentual em outras transferências, as receitas correntes sofrem uma mudança de 0,26%.

Quadro 03 - Resultado da regressão múltipla (log-linear) para as receitas correntes dos municípios de Piauí e Sergipe - 2002/2011								
Variáveis	2002				2011			
	Piauí		Sergipe		Piauí		Sergipe	
	Coeficiente	p-valor	Coeficiente	p-valor	Coeficiente	p-valor	Coeficiente	p-valor
Constante	4,300	0,000	4,800	0,000	1,130	0,010	0,864	1,660
RT	0,196	0,000	0,289	0,000	0,068	0,000	0,142	0,000
Cota FPM	0,277	0,000	0,433	0,000	0,545	0,000	0,639	0,000
OTC	0,347	0,000	0,080	0,001	0,409	0,000	0,265	0,000
Nº de Observações	214		73		180		74	
R² ajustado	0,86		0,91		0,97		0,97	
P-valor global	0,000		0,000		0,000		0,000	

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, 2002/2011.

Para o estado de Sergipe, no ano de 2002, verifica-se o que ocorre também nas receitas correntes de acordo as variações nos parâmetros estipulados. Aqui, acrescentando uma unidade percentual às receitas tributárias, observa-se uma mudança de 0,28% nas receitas correntes. Para a cota FPM, uma mudança de 1%, em seu coeficiente, provoca uma variação da ordem de 0,43% na variável explicada e uma variação percentual unitária nas outras transferências provoca uma variação de 0,07% nas receitas correntes.

Considerando-se o ano de 2011, no mesmo Estado, verifica-se que uma variação de 1% nas receitas tributárias traz um acréscimo de 0,14% nas receitas correntes. Para a cota FPM, a mesma variação unitária, causa um acréscimo de 0,63% nas receitas correntes. E em relação às outras transferên-

cias recebidas, a variação de 1% acarreta acréscimo de 0,26% nas receitas correntes.

No ano de 2002, Piauí tem uma receita tributária e do FPM em percentual menor que o estado de Sergipe e recebe neste ano receitas de outras transferências bem maiores que Sergipe. Em 2011, o Piauí arrecada menos que Sergipe em relação às receitas tributárias e às receitas do FPM, e é bem superior a Sergipe na arrecadação por outras transferências correntes. Apesar de o número de municípios do Piauí que forneceram seus dados à Secretaria ser menor em 2011 (180) que em 2002 (214), os resultados continuaram parecidos, considerando-se o fato de que, em 2011, os resultados foram mais produtivos para os dois Estados.

5 Considerações finais

Considera-se que o objetivo deste artigo foi atingido, tendo em vista que os resultados apresentados permitiram evidenciar, quantitativamente, a capacidade de arrecadação e grau de dependência dos municípios dos estados do Piauí e de Sergipe.

Tomando como hipótese que o ano de 2011 para os municípios dos dois Estados seria de receitas correntes mais abundantes que em 2002 e que também municípios de um desses estados teriam uma arrecadação maior que o outro, comprova-se com através deste estudo que Sergipe, nos anos de 2002 e 2011, tem capacidade de arrecadação superior à do Piauí e depende muito menos de outras instâncias do governo. Os dois Estados tiveram um considerável aumento de suas receitas em 2011 em relação a 2002, dando-se ênfase maior a Sergipe e a seu considerável crescimento arrecadatório no período.

Com base nos dados coletados e analisados, foi possível conhecer a situação das receitas correntes desses dois Estados nordestinos e suas divergências econômicas em relação aos anos em questão. Sendo esses Estados os de menor crescimento econômico do Nordeste, ao longo deste período, houve a evolução nas suas receitas de acordo com essas variáveis. Sergipe provou ser mais eficiente em todas as variáveis nos dois anos analisados para o estudo.

Nesta análise, o estado do Piauí é deficiente em sua capacidade de arrecadação, dependente de transferências correntes por causa da baixa ele-

vação de receitas - tributárias e provindas do FPM - em um longo período, ainda que o ano de 2011 tenha se mostrado progressivo.

Espera-se que esta pesquisa contribua para a compreensão das finanças públicas dos municípios, das pesquisas com modelos econométricos e em maiores exames com bancos de dados, especialmente para os municípios do Nordeste brasileiro, os quais detêm maiores controvérsias fiscais e carecem de maiores estudos quanto às questões da descentralização e orçamento dos municípios. Para pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação desses resultados em análises posteriores a respeito da descentralização na região Nordeste e na questão da receita tributária nesses dois Estados.

6 Referências bibliográficas

ABREU, M. **Organização da educação nacional na legislação vigente**. Porto Alegre: Unijui, 1998.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. ARAÚJO, Érika Amorim. **A capacidade de gastos dos municípios brasileiros**: Arrecadação própria e receita disponível, 2000.

ALÉM, Ana Cláudia. GIAMBIAGI, Fábio. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 3ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

ANDRADE, Ilza Araújo Leão de Andrade. **Descentralização e poder municipal no Nordeste**: Os dois lados da nova moeda. In: SOARES, José Arlindo (Org.). O orçamento dos municípios o Nordeste brasileiro. Brasília: Paralelo 15, p. 117-143, 1998.

ARRETCHE, Marta Teresa da Silva. **O mito da descentralização**: maior democratização e eficiência das políticas públicas? Revista Brasileira de Ciências Sociais, nº 31, p. 10, 1996.

BREMAEKER, François E. J. de. **Os novos municípios brasileiros**. Revista de Administração Municipal. Rio de Janeiro, v. 38, nº 200, p. 82-92, jul/set.1991.

_____. **As finanças municipais:** mitos e verdade. Observatório de Finanças Municipais, p. 7. 2007. Disponível em: <<http://www.oim.tmunipal.org.br>> Acesso em: 7 de jul. 2013.

CASASSUS, Juan. **A centralização e a descentralização da educação.** Cadernos de Pesquisa. São Paulo, n.95, p.37-42, nov., 1995.

CLEMENTINO, Maria do Livramento. **Realismo das finanças municipais no Nordeste.** In: SOARES, José Arlindo (Org.). O orçamento dos municípios no Nordeste Brasileiro. Brasília: Paralelo 15, p. 149-177, 1998.

CITADINI, A. R. **Municípios inviáveis e controle do déficit público.** Diário Comércio e Indústria, 24 e 25 nov. 1998.

COELHO, Dulce Maria da Rocha. **Federalismo fiscal no Brasil:** Uma análise do fundo de participação dos municípios. Brasília, 2007.

DAVILA, Victor Hugo Lachos. Aula: modelos log-linear e polinomial. Campinas, 2008. Disponível em: <<http://www.ime.unicamp.br/~hlachos/Regre-LogLog.pdf>> Acesso em: 12 out. 2013.

GENTILINI, João Augusto. **Crise e planejamento educacional na América Latina:** tendências e perspectivas no contexto da descentralização. Campinas, 1999. Tese (Doutorado em Educação). Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas.

GOMES, Gustavo Maia. MacDOWELL, Maria Cristina. **Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios:** o que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social. Brasília: Ipea, p. 29. fev. 2000 (Texto para Discussão, nº 706).

GREMAUD, Amaury Patrick. TONETO JUNIOR, Rudinei. **Descentralização e endividamento municipal:** formas, limites e possibilidades. Brasília: Nova Economia, 2000.

GUIMARÃES NETO, Leonardo. **Descentralização e finanças municipais no**

Brasil: uma análise regional da gestão dos recursos. Revista Econômica do Nordeste, Fortaleza: v. 30, nº Especial 652-666, dez. 1999.

GUJARATI, Damodar N. PORTER, Dawn C. **Econometria básica.** 5 ed. São Paulo: Bookman, 2008.

HOMMES, Rudolf. **Conflicts and dilemmas of decentralization.** Paper apresentado na Annual Bank Conference on Development Economics, em Washington D.C., 1 e 2 de Maio, 1995.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). IBGE – Estados, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat>>. Acesso em: 09 jun. 2013.

JUSTO, Wellington Ribeiro et al. **Eficiência tributária dos municípios do Nordeste brasileiro.** 2011. Disponível em: <<http://www.bnb.gov.br>>. Acesso em: 6 de jul. 2013.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de orientação para as prefeituras.** Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, p. 64. 2000.

LIPARIZI, Fabrício Bacelar. **Descentralização fiscal no Brasil:** evolução e tendências recentes. 2006, 142p. Dissertação de Mestrado. Brasília, 2006.

LOBO, Thereza. **Política Social e Descentralização.** In: Projeto: A Política Social em tempo de crise. Articulação institucional e descentralização. Vol. III, MPAS-CEPAL. Rio de Janeiro. 1990.

MAGALHÃES, João Carlos. **Emancipação político-administrativa de municípios no Brasil.** In: Dinâmica dos municípios. Brasília: Ipea, 2008.

MOISÉS FILHO, Jorge Gabriel. **Transferências Intergovernamentais e Esforço Tributário:** o caso dos Municípios de Goiás - 2000 a 2009. 2012, 120p. Monografia, 2012. Brasília,

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público**: uma abordagem introdutória. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO, Maria Rosa Dória. **Descentralização os discursos e as práticas**: uma concepção polissêmica. Olhar de professor, Ponta Grossa, 14(2): p. 381-388, 2011.

SANTOS, Reginaldo Souza. **Finanças municipais e possibilidade de descentralização no plano da região Nordeste**. In: SOARES, José Arlindo (Org.). O orçamento dos municípios o Nordeste brasileiro. Brasília: Paralelo 15, p. 17-34 1998.

SCUR, Rosane Boelter. NETO, Orion Augusto Platt. **Diagnóstico da dependência dos repasses federais e estaduais no município de Canela – RS**. In: Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis: v. 10, nº. 29, p. 53-68, abr./jul. 2011.

SILVA, Andrei de Lima e. et al. **Capacidade de arrecadação e dependência financeira dos municípios: uma análise das receitas públicas municipais na região metropolitana de Natal**, XVI Seminário de Pesquisa do CCSA, 2010.

SILVA FILHO, Luís Abel da. et al, **Considerações sobre receitas municipais em estados do Nordeste**: comparação entre Bahia, Ceará e Piauí: 2007. set. 2011.

TOBAR, Federico. **O conceito de descentralização: usos e abusos**. In: Planejamento e Políticas Públicas, nº 5: 31-51, jun. 1991.

Dano moral decorrente das relações de trabalho: uma breve análise acerca da prescrição aplicável

Moral damages of labor relations: a brief review about the applicable limitation

Raíssa Lorena Macêdo Moura¹

Resumo:

É notório que a Emenda Constitucional 45/2004 proporcionou grandes alterações no Judiciário Brasileiro, promovendo, inclusive, o alargamento da competência trabalhista, o que lhe permitiu processar e julgar demandas antes inimagináveis. À Justiça Laboral antes cabia apenas a apreciação de dissídios individuais e coletivos atinentes às relações de emprego, todavia passou a também ser competente para julgamento das relações de trabalho e as delas decorrentes, como é o caso das ações envolvendo dano moral oriundo das relações de trabalho. Nesse aspecto, cumpre frisar que a Administração Pública passou a ter ligação mais estreita com a Justiça Trabalhista, pois os trabalhadores celetistas e prestadores de serviço são regidos, em sua grande maioria, pelas normas celetistas, cabendo ao Tribunal de Contas, como guardião das verbas públicas, também o controle de tais recursos. Embora atualmente já seja pacífico que as demandas envolvendo dano moral decorrente das relações de trabalho serão julgadas pela Justiça Laboral, há intensa discussão no tocante à prescrição cabível. Nesse sentido, é importante que empregados e empregadores fiquem atentos aos prazos prescricionais e condições aplicáveis, a fim de não serem prejudicados no exercício de seu respectivo direito. Apresentam-se, ainda, posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários acerca da matéria, na tentativa de construir um arcabouço teórico capaz de demonstrar as informações mais importantes no tocante ao dano moral decorrente da relação trabalhista.

Palavras chave: Dano Moral. Direito Trabalhista. Ajuizamento da demanda. Prescrição.

¹ Bacharela em Direito pelo Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN). Pós-Graduada em Direito e Processo do Trabalho pelo Complexo Educacional Damásio de Jesus. Advogada.

Abstract:

It's notorious that Constitutional Amendment 45/2004 brought major changes in the Brazilian judiciary, including by promoting the extension of labor competence, which allowed him to prosecute and judge previously unimaginable demands. Previously competed to the Labour Court only the appreciating of individual and collective labor demands relating to employment relations, but has also become competent for trial of labor relations and deriving therefrom, such as the actions involving moral damage arising from labor relations. In that aspect, we must emphasize that the Public Administration began to have closer links with the Labour Court, because the workers covered by the Labour laws and service providers are governed mostly by the CLT standards, leaving the Court, as the guardian of funds public, also the control of such resources. Although currently it is already established that the demands involving moral damages of labor relations will be judged by the Labour Court, there is intense debate regarding the appropriate prescription. Therefore, it is important that employees and employers should be aware of the statute of limitations and conditions, in order not to be harmed in the exercise of their respective rights. They appear also jurisprudential and doctrinal positions on the matter in an attempt to build a theoretical framework able to demonstrate the most important information regarding the material damage resulting from the employment relationship.

Keywords: Moral damages. Labor Law. Filing of the demand. Prescription.

1 Introdução

A Emenda Constitucional 45/2004 promoveu diversas alterações na estrutura do Poder Judiciário Brasileiro, trazendo inovações em diversos de seus campos, provocando aquilo que ficou conhecido como “Reforma do Judiciário”.

As modificações trazidas por tal Emenda Constitucional foram várias, dentre as quais se destacam a criação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), responsável pelo controle e organização do Judiciário; a instituição da repercussão geral, implicando maior celeridade ao julgamento de demandas pelo Supremo Tribunal Federal (STF); a criação de requisitos adicionais ao ingresso nas carreiras da Magistratura e do Ministério Público; a fixação de

razoável duração aos processos; a previsão de que tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos poderão ter força de Emenda Constitucional; entre outros avanços.

Dentre as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 45/2004 está a ampliação da competência material da Justiça do Trabalho, antes competente apenas para julgar dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, sendo a competência, então, em razão da pessoa e da matéria, na esteira do que dispunha o texto original do artigo 114 da Constituição Federal².

Com o advento da aludida Emenda Constitucional³, a competência trabalhista foi consideravelmente alargada, passando a abranger ações oriundas da relação de trabalho; demandas envolvendo servidores da Administração Pública Direta e Indireta; dissídios abrangendo Entes de Direito Público Externo; ações de indenização por dano moral ou patrimonial decorrentes da relação de trabalho; questões acerca do exercício do direito de greve; de-

2 Art. 114, CF – Compete à Justiça do Trabalho conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta dos Municípios, do Distrito Federal, dos Estados e da União, e, na forma da lei, outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, bem como os litígios que tenham origem no cumprimento de suas próprias sentenças, inclusive coletivas.

3 Art. 114, CF (depois da EC 45/04) – Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

I - as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - as ações que envolvam exercício do direito de greve;

III - as ações sobre representação sindical, entre sindicatos, entre sindicatos e trabalhadores, e entre sindicatos e empregadores;

IV - os mandados de segurança, habeas corpus e habeas data, quando o ato questionado envolver matéria sujeita à sua jurisdição;

V - os conflitos de competência entre órgãos com jurisdição trabalhista, ressalvado o disposto no art. 102, I, o;

VI - as ações de indenização por dano moral ou patrimonial, decorrentes da relação de trabalho;

VII - as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho;

VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

IX - outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei.

mandas sobre representação sindical; mandados de segurança, habeas corpus e habeas data sobre matéria trabalhista; entre outras inovações.

Ademais, merece destacar que o Direito Processual do Trabalho é menos formal e mais ágil que o Direito Processo Civil, sendo esse também um dos motivos determinantes para inclusão, na competência trabalhista, das demandas envolvendo prestação de serviço e trabalhos não formalizados, por buscarem em sua grande maioria o recebimento de verbas de natureza alimentícia, vinculando-se diretamente ao sustento do prestador/trabalhador.

Pelo que se depreende, a Justiça do Trabalho julgava os conflitos da relação de emprego, entre empregados e empregadores, e apenas excepcionalmente os provenientes das relações de trabalho, quando caracterizado o vínculo empregatício. Contudo, com a alteração supracitada passou a julgar todas as causas que envolvam relação de trabalho, abandonando a restrição anterior no tocante à relação de emprego, havendo tão somente limitação quanto às relações de natureza estatutária, que permaneceram sob a égide da Justiça Comum, Federal ou Estadual, conforme o caso.

Diante de tantas mudanças realizadas no âmbito trabalhista, o presente estudo visa a análise das ações que envolvam danos morais decorrentes da relação de trabalho, sobretudo no que concerne ao alcance, peculiaridades e principais reflexos.

2 A relação e o interesse dos Tribunais de Contas acerca da questão em foco

O presente tema adquire uma considerável relevância quando se analisa a atual sistemática do ordenamento jurídico brasileiro. Como se sabe, são cada vez mais frequentes os litígios judiciais que têm em um dos polos entidades ou órgãos da Administração Pública, Direta ou Indireta; fato verificado, consideravelmente, na justiça laboral, ocasiões em que o Estado atua quase sempre como sujeito passivo, seja como litisconsorte, seja como responsável solidário ou subsidiário (Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho).

Deste modo, a discussão acerca dos reflexos da Emenda Constitucional 45/2004 alcança os átrios das Cortes de Contas, que são órgãos de índole constitucional vocacionados à fiscalização dos gastos públicos, de modo que no âmbito federal a responsabilidade é atribuída ao Tribunal de Contas da

União (TCU) e nos âmbitos estadual e municipal, na grande maioria dos casos, tal encargo é realizado pelos Tribunais de Contas dos Estados (TCE's), haja vista que pouquíssimos Estados possuem Tribunal de Contas dos Municípios (TCM's), como é o caso do Ceará.

Não foi outra a intenção da Corte de Contas do Estado do Ceará que, ao disciplinar sua estrutura organizacional, teve o cuidado de prever um Núcleo de Recursos Humanos e um Núcleo de Finanças, a fim de abarcar a totalidade dos feitos e dispêndios atrelados ao quadro público de pessoal abarcado por sua competência, seja com os servidores estatutários, seja com os empregados celetistas, seja ainda com as rubricas e encargos deles decorrentes⁴.

Nesse sentido, alguns Tribunais de Contas Estaduais amoldaram-se às reformas constitucionais, provocando inovações em suas legislações internas, como foi o caso do Estado do Rio Grande do Norte, que instituiu expressamente a Diretoria de Despesas e Pessoal, com o fim de fiscalizar a “aplicação dos recursos públicos com despesas de pessoal do quadro funcional da Administração Pública Estadual e Municipal, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público” (art. 16 da Lei Complementar Estadual 411/2010).

Impende pontuar que, embora significativa parcela dos agentes públicos sejam servidores ligados à Administração Pública por vínculo estatutário, existem diversas situações nas quais a natureza da relação trabalhista é regida pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a exemplo do que ocorre com a maior parte das entidades que compõem a Administração Indireta, notadamente as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações de direito privado, cujos empregados devem ser recrutados por concurso público para vínculo de trabalho regulamentado pela CLT.

Tais entidades, por gerenciarem recursos públicos, não escapam do crivo das Cortes de Contas, que termina por também controlar a relação firmada entre a Administração Pública e os diversos prestadores de serviço, terceirizados ou não.

4 Merece destacar que a Corte de Contas Cearense, em atenção às inovações legislativas havidas no cenário nacional, promoveu alterações em seu Regimento Interno, por meio da Resolução nº 835/2007, trazendo previsão expressa no tocante aos serviços auxiliares, dentre os quais se enquadram o Núcleo de Recursos Humanos e o Núcleo de Finanças, outrora referenciados.

Com o advento da Emenda Constitucional 45/2004, encerrou-se a controvérsia até então existente acerca da competência para julgamento das demandas ajuizadas por agentes da Administração Pública relacionadas à relação trabalhista, passando a ser, indiscutivelmente, da Justiça do Trabalho.

Assim, estabelecida a competência constitucional dos Tribunais de Contas para apreciação das despesas públicas e uma vez configurada a existência de vínculos trabalhistas na Administração Pública (sobretudo na Administração Indireta), outra saída não resta que reconhecer os impactos do advento da referida Emenda Constitucional, também, nas engrenagens das Cortes de Contas Brasil adentro, muitas das quais alteraram suas estruturas e regimentos internos no intuito de se harmonizarem com o novo arranjo constitucional estabelecido após 2004.

Dessa forma, os Tribunais de Contas, que praticamente não mantinham nenhuma relação com a Justiça do Trabalho até meados de 2004, com o advento da Emenda Constitucional 45/2004, passou a manter e fiscalizar algumas relações laborais, em especial as estabelecidas pela Administração Indireta, na qual é mais corriqueira a formação de vínculos celetistas, além dos estabelecidos com os prestadores de serviços.

3 Do dano moral decorrente da relação trabalhista

Foi apenas com a vigência da Emenda Constitucional 45/2004 que o dano extrapatrimonial advindo da relação de trabalho passou, definitivamente, a integrar a competência material da Justiça do Trabalho, já que alterou a redação do artigo 114, VI, da Carta Magna.

Cumprir pontuar que a Orientação Jurisprudencial nº 327 da Seção dos Dissídios Individuais – I (SDI-I) do Tribunal Superior do Trabalho também já afirmava, desde 2003, que a competência para julgamento de tal dano moral era da Justiça Laboral. Como não havia unanimidade entre as Justiças do Trabalho e Cível, o que foi resolvido pelo Supremo Tribunal Federal ao concluir pela competência da Justiça Trabalho, sendo inclusive objeto da Súmula Vinculante nº 22 da Corte Suprema.

Saliente-se que mesmo antes da Emenda Constitucional 45/2004, a Suprema Corte já havia prolatado vários julgados no sentido de que cabia à Justiça Laboral apreciar ações sobre os danos morais ocorridos na relação de trabalho e, após o posicionamento exarado no referido verbete sumular do

STF, a referida OJ 327 da SDI-I do TST foi convertida na súmula nº 392 deste Tribunal Laboral, consolidando a competência da Justiça Trabalhista.

3.1 Da prescrição aplicável

No que concerne à prescrição, ela pode ser definida como sendo o período no qual o empregado, tendo deixado fluir o prazo sem qualquer ação, perde o direito de reivindicar em juízo eventuais lesões. Esse prazo, no âmbito da Justiça do Trabalho, encontra-se expressamente estabelecido no artigo 7º, XXIX, da Constituição Federal.

Em se tratando da prescrição para julgamento de ações envolvendo danos morais decorrentes da relação de trabalho, há forte divergência doutrinária e jurisprudencial a respeito, podendo-se destacar três principais correntes: a) uma que defende a prescrição prevista no artigo 7º, XXIX, da CF, de cinco anos até o limite de dois anos após a extinção do contrato, aplicada aos créditos resultantes das relações de trabalho; b) outra que se fundamenta no artigo 206, §3º, V, do Código Civil, de três anos para a pretensão de reparação civil; c) e ainda a que entende pela prescrição geral de dez ou vinte anos, a depender da data do fato, nos casos em que a lei não tenha fixado outro prazo, de acordo com o artigo 205, caput, do CC.

Pela análise de decisões advindas do Tribunal Superior do Trabalho observa-se que a Terceira, Quarta e Quinta Turmas aplicam a prescrição quinquenal, o que acaba definindo as decisões proferidas pela SDI-I; enquanto a Primeira Turma persiste na aplicação da prescrição de vinte anos, nas hipóteses em que o dano ocorreu na vigência do Código Civil antigo, e de dez anos para os fatos ocorridos após a vigência do Código Civil de 2002.

Assim, parece predominar a aplicação do artigo 7º, XXIX, da Carta Magna acerca do prazo prescricional aplicável às ações que visam indenização por dano moral decorrente da relação de trabalho, notadamente a posição defendida pela 1ª corrente supracitada.

Importante pontuar que, à luz da súmula 308, I, do TST, a prescrição quinquenal abrange os cinco anos anteriores ao ajuizamento da reclamação trabalhista, e não os cinco anteriores à data de extinção do contrato. Logo, quanto mais tempo o reclamante demorar a ingressar com sua reclamatória, menor será o lapso temporal alusivo aos direitos trabalhistas garantidos. É que o Direito não socorre aos que dormem; e o tempo não para.

3.2 Da incidência da prescrição nas ações de indenização por dano moral decorrentes de acidente laboral ou doença de trabalho

Com relação à prescrição aplicável às ações de indenização por dano moral advindos de acidente ou de doença de trabalho, tem-se utilizado o prazo de prescrição quinquenal ordinário, quando da vigência do contrato de trabalho, ou o prazo bienal, contado da rescisão contratual e atingindo as parcelas relativas aos 5 (cinco) anos anteriores ao término do contrato de trabalho, para os danos havidos após o encerramento deste.

Porém, a regra supramencionada admite exceções, notadamente no que concerne aos casos em que a parte da relação empregatícia apenas tem conhecimento da lesão em momento posterior à rescisão contratual, hipótese em que não prevalece a norma constitucional de modo inflexível.

Registra-se que o Tribunal Superior do Trabalho, através de jurisprudência reiterada e já sedimentada, possui entendimento no sentido de que a prescrição aplicável às pretensões visando ao recebimento de indenização por danos decorrentes de doença profissional ou de acidente do trabalho se define pela data em que o trabalhador teve ciência inequívoca da incapacidade laboral ou dos danos sofridos.

Nesse íterim, importante se faz registrar que o artigo 189 do Código Civil, aplicado de forma subsidiária às relações trabalhistas, dispõe que a pretensão de reparação do titular nasce com a violação do direito. Contudo, o direito de propor a ação reparatória apenas surge da ciência da lesão, pois antes disso não há que se falar em direito subjetivo violado.

Esse é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, que, interpretando o dispositivo do Código Civil acerca de sua aplicabilidade às demandas reparatórias por incapacidade laboral, editou e publicou a súmula nº 278, que afirma, *ipsis litteris*:

Termo Inicial - Prazo Prescricional - Ação de Indenização - Incapacidade Laboral. O termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca da incapacidade laboral. (DJ 16/6/2003).

Em consonância com o entendimento sumulado do STJ, o STF prolatou entendimento análogo, conforme se extrai da sua Súmula nº 443, *in verbis*:

Prescrição das Prestações Anteriores ao Período Previsto em Lei. Inocorrência. A prescrição das prestações anteriores ao período previsto em lei não ocorre, quando não tiver sido negado, antes daquele prazo, o próprio direito reclamado, ou a situação jurídica de que ele resulta. (01/10/1964 - DJ de 8/10/1964, p. 3645; DJ de 9/10/1964, p. 3665; DJ de 12/10/1964, p. 3697).

Verifica-se, portanto, não restar dúvida que a pretensão reparatória surge com a ciência inequívoca da lesão, caracterizando-se por ser o marco inicial da contagem do prazo prescricional, cabendo ao interessado demonstrar que teve ciência inequívoca da lesão em momento posterior ao término do contrato.

3.3 Das exceções à regra da prescrição quinquenal

Importante observar que, extinto o contrato de trabalho, o empregado terá direito apenas à reparação das lesões ocorridas nos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da reclamação trabalhista, desde que esta seja intentada até 2 (dois) anos após a rescisão contratual, como outrora já esposado.

Esse entendimento está pacificado na súmula 308, I, do TST, abaixo:

PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL (incorporada a Orientação Jurisprudencial nº 204 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005. I. Respeitado o biênio subsequente à cessação contratual, a prescrição da ação trabalhista concerne às pretensões imediatamente anteriores a cinco anos, contados da data do ajuizamento da reclamação e, não, às anteriores ao quinquênio da data da extinção do contrato. (ex-OJ nº 204 da SBDI-1 - inserida em 08.11.2000) II. A norma constitucional que ampliou o prazo de prescrição da ação trabalhista para 5 (cinco) anos é de aplicação imediata e não atinge pretensões já alcançadas pela prescrição bienal quando da promulgação da CF/1988. (Ex-Súmula nº 308 - Res. 6/1992, DJ 05.11.1992)

Existem, porém, algumas exceções, uma vez que as ações meramente declaratórias, as ações contra menores e as atinentes ao FGTS não respeitam a regra geral acima mencionada, pois as ações meramente declaratórias são imprescritíveis, como se depreende do teor do artigo 11, §1º, da CLT, a saber: *O disposto neste artigo não se aplica às ações que tenham por objeto*

anotações para fins de prova junto à Previdência Social.

Imprescindível pontuar que, conforme redação expressa de diversas normas legais, em relação aos menores não corre prazo prescricional, o qual apenas passa a ser computado após os dezesseis anos, conforme o artigo 198, I, do Código Civil, ou quando atingida a maioridade, de acordo com o artigo 440 da CLT e artigo 10, parágrafo único, da Lei 5.889/73.

Nessa hipótese, o menor, ainda em tal condição, pode ingressar com demanda judicial e ter seus direitos apreciados, mas também pode deixar para exercê-los somente quando o prazo prescricional efetivamente começar a fluir.

Ademais, se a ação judicial versar sobre o FGTS como pedido principal, a prescrição será trintenária, devendo-se, em todo o caso, observar a prescrição bienal considerada após a extinção do contrato de trabalho.

Todavia, caso o FGTS seja parcela acessória da pretensão autoral, deverá respeitar a regra geral já estudada, qual seja, a prescrição quinquenal, enquanto da vigência do instrumento contratual, ou bienal, depois do encerramento deste, referindo-se aos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento do processo.

3.4 Da inexistência de suspensão da prescrição dos direitos trabalhistas quando da suspensão do contrato de trabalho

Percebe-se que no ordenamento jurídico pátrio não consta dispositivo expresso que trate da suspensão dos direitos laborais quando, em casos de doença do empregado, houver suspensão contratual, hipótese que poderia alterar a prescrição dos créditos trabalhistas.

Apesar de a CLT, em seus artigos 471 e seguintes, dispor sobre as causas suspensivas do contrato de trabalho, o diploma legal é omissivo no que diz respeito aos efeitos da suspensão contratual, vez que inexistente norma que trate especificamente da suspensão da prescrição do direito quando o contrato de trabalho não estiver em curso por qualquer das causas legais determinadas.

Diante da omissão da legislação trabalhista sobre o tema, cumpre analisar o Código Civil, o qual, em seu artigo 199, inciso I, permite afirmar categoricamente que, estando suspenso o contrato de trabalho, não haveria que se falar em fruição da prescrição dos direitos inerentes àquele instrumento.

No entanto, a SDI-I do TST, uniformizadora da jurisprudência, tem

firmado posicionamento contrário, segundo o qual o afastamento do empregado que sofrer doença profissional, mesmo recebendo auxílio-doença, não opera o efeito jurídico de suspensão ou interrupção da prescrição. Um verdadeiro absurdo.

Nesse sentido, importante verificar o texto da súmula 230 do STF, segundo a qual *a prescrição da ação de acidente de trabalho conta-se do exame pericial que comprovar a enfermidade ou verificar a natureza da incapacidade*.

Assim, não restam dúvidas de que o contrato de trabalho do empregado acometido por acidente de trabalho deveria ser suspenso, nos termos do artigo 476 da CLT e, uma vez suspenso o contrato de trabalho, deveria, automaticamente, a prescrição de tais direitos também o ser, visto que é lição clássica no Direito a regra de que o acessório deve seguir o principal. Em que pese tal entendimento, como outrora afirmado, há omissão legislativa acerca da questão, inexistindo suspensão pelo que se observa na jurisprudência.

4 Considerações Finais

Pelo que se verifica, empreenderam-se sensíveis modificações na Justiça do Trabalho e dentre elas está a ampliação da competência laboral, a qual não mais sofre limitação pelas relações de emprego, mas sim pelas relações de trabalho, ampliando-se bastante o leque de ações sujeitas à jurisdição trabalhista. Em outras palavras, se na prática antes tratava-se de Justiça do Emprego, hoje, mais do que nunca, pode ser considerada autêntica Justiça do Trabalho.

Nesse contexto, incluiu-se na competência laboral as ações que versam sobre dano moral decorrente das relações de trabalho, bem como as demandas que envolvam servidores da Administração Pública sob regime celetista, como é inclusive as situações controladas pelo Tribunal de Contas.

O dano moral oriundo de relação trabalhista não se dá apenas em empresas privadas, podendo ocorrer em qualquer órgão ou entidade da Administração Pública, vez que ninguém está isento da ocorrência de assédio moral, assédio sexual, acidentes, casos fortuitos, nem tampouco submissão a práticas desgastantes e lesivas decorrentes do labor.

Desse modo, faz-se imprescindível conhecer os prazos prescricionais aplicáveis a cada caso, haja vista que variam bastante em matéria trabalhista,

até porque, em várias situações, ainda não há definição jurisprudencial e tampouco doutrinária, sendo importante a utilização correta para não haver prejuízos no exercício do respectivo direito.

Referências Bibliográficas

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. São Paulo: Editora LTr, 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Constituição Federal**. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 maio 2014.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. **Consolidação das Leis do Trabalho**. Rio de Janeiro: Congresso Nacional, 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Orientações Jurisprudenciais do Tribunal Superior do Trabalho, Seção dos Dissídios Individuais I (SDI-I). Brasília: TST, 2013. Disponível em: <http://www.tst.jus.br/ojs/-/asset_publisher/1N7k/content/secao-de-dissidios-individuais-i-sdi-i?redirect=http%3A%2F%2Fwww.tst.jus.br%2Fois%3Fp_id%3D101_INSTANCE_1N7k%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D2>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. **Súmulas da Jurisprudência Uniforme do Tribunal Superior do Trabalho**. Brasília: TST, DEJT divulgado em 13, 16 e 17.12.2013. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/sumulas>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. **Súmulas Vinculantes do Supremo Tribunal Federal**. Brasília: STF, atualizado em 24 de abril de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 13 maio 2014.

CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

ESTADO DO CEARÁ. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**. Lei 12.509, de 06 de dezembro de 1995. Fortaleza: Palácio do Governo do Estado do Ceará, 1995. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/institucional/2012-09-06-14-01-12>>. Acesso em: 13 maio 2014.

ESTADO DO CEARÁ. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Ceará**. Resolução nº 835, de 2007. Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2007. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/institucional/2012-09-06-14-01-52>>. Acesso em: 13 maio 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte**. Lei Complementar Estadual 464, de 05 de janeiro de 2012. Natal: Palácio de Despachos de Lagoa Nova, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.rn.gov.br/2009/index.asp?link=legislacao&desc=leis%20complementares%20estaduais>>. Acesso em: 13 maio 2014.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. **Curso de direito processual do trabalho**. São Paulo: Editora Método, 2013.

LEITE, Carlos Henrique Bezerra. **Curso de direito processual do trabalho**. São Paulo: Editora LTr, 2013.

SARAIVA, Renato; MANFREDINI, Aryanna. **Curso de direito processual do trabalho**. São Paulo: Editora Método, 2013.

Da inviolabilidade do Escritório de advocacia, de seus instrumentos de trabalho, de sua correspondência escrita, eletrônica, telefônica e telemática, desde que relativa ao exercício profissional

The inviolability of the firm, their tools, their written correspondence, electronic, telephone and telematics, since relative to professional practice

Carlos Eden Melo Mourão¹

Resumo

O presente artigo tem como espoco fazer um estudo analítico acerca da inviolabilidade do Escritório de advocacia, de seus instrumentos de trabalho e de sua correspondência escrita, eletrônica e telemática, desde que relativa ao exercício profissional, à luz do prisma constitucional, penal, sociológico e das normas infraconstitucionais (lei 8.906/94 e suplementares). Visa ainda a preservação da Ordem Constitucional, e a correta manutenção e preservação das prerrogativas do Advogado, quando em seu mister, afastando, destarte, a arbitrariedade no que diz respeito a violação do seu escritório profissional e de seus instrumentos de trabalho e afetos.

Palavras-chaves: Inviolabilidade; Escritório de Advocacia; Instrumentos de trabalho; Correspondências escritas; Correspondências telefônicas; Correspondências telemáticas.

¹ Advogado, Membro da Comissão de Defesa das Prerrogativas da OAB/CE, Presidente da Subcomissão de Defesa das Prerrogativas –Área Justiça Federal, Membro da Associação dos Advogados do Ceará-AACE e Pós-Graduando em Processo Civil e Gestão processual pela Escola da Magistratura do estado do Ceará-ESMEC.

Abstract

This article presents an analytical study of the inviolability of law firms, their work tools and their written, electronics and telematics correspondences, since relative to professional practice, in light of the constitutional prism, criminal, sociological and of infra-constitutional norms (Law 8.906/94 and supplementary). It also aims to preserve the constitutional order, and the proper maintenance and preservation of the prerogatives of Attorney when in his profession away, Thus, the arbitrariness with regard to breach of their professional office and their tools and affections.

Keywords: Inviolability; Law Office; work tools; Written and Telephone correspondences; Telematic interchanges.

1 Introdução

Remonta a Roma antiga, na origem do direito em si, a ideia de propriedade como parte integrante do patrimônio individual, particular. Os Romanos primitivos nominavam como *res Mancipi* as coisas mais úteis para si, entendendo como algumas dessas o solo situado em Roma e na Península Itálica, bem como os imóveis situados sobre esses fundos, além das servidões prediais.

Da evolução acerca do entendimento da propriedade como parte integrante do patrimônio do indivíduo, chegou-se a moderna noção de propriedade, e por via oblíqua a ideia de ocupação da propriedade como “morada ou edifício que se destina a habitação”², isto é, a ideia de casa.

Em consequência da ideia de casa como morada, logrou-se o entendimento de sua inviolabilidade, a ideia da morada como ambiente sagrado onde não se pode perpetrar em seu núcleo sem autorização dos moradores.

Foi a partir das tradições inglesas que se petrificou o instituto da inviolabilidade domiciliar, tendo-se a ideia de que nem mesmo o poder mais prestigioso que pairava sobre a terra podia ingressar na casa sem consentimento do morador, qual seja, o poder do Rei. Neste diapasão, em citação feita por Alexandre de Moraes na obra “Direito Constitucional”, 18ª Edição, p.49, este lembrou que em épocas remotas, Lord Chatham, parlamentar britânico,

2 Dicionário Eletrônico Houaiss, edição 2006.

proferiu discurso no Parlamento Inglês da seguinte forma:

O homem mais pobre desafia em sua casa todas as forças da Coroa, sua cabana pode ser muito frágil, seu teto pode tremer, o vento pode soprar entre as portas mal ajustadas, a tormenta pode nela penetrar, mas o Rei da Inglaterra não pode nela entrar.

Com a evolução das civilizações e advento de Constituições, cartas políticas voltadas para proteção do Estado e do indivíduo, criou-se a ideia de constitucionalizar os direitos fundamentais destes, dentre os quais se encontra a inviolabilidade do domicílio.

Com efeito, com o progresso do Direito Constitucional e das sociedades modernas, o instituto da “casa” teve seu conceito ampliado, compreendendo-se “casa” também como “todo local, delimitado e separado, que alguém ocupa com exclusividade, a qualquer título, inclusive profissionalmente”³. A dimensão do termo tomou amplitude, como se pode observar, que alcança não tão somente o local de morada, mas também o próprio local de trabalho do indivíduo, sendo aí o ponto celular do presente estudo.

Não é novidade informar que não foi diferente aqui no Brasil a proteção Constitucional do domicílio como local inviolável, sendo escudado pela nossa *lex constitucionalis* de 1988 no Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), Capítulo I (Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos), em especial no art.5º, inciso XI, donde se depreende que “A casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em casos de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou durante o dia, por determinação judicial” (art.5, XI, CRFB/88), sendo sua violação considerada crime no âmbito do direito penal, conforme se vislumbra do art.150 do Código Penal.

Da Análise do inciso XI do art.5º da CRFB/88, observa-se que a *lex maior* deixou exceções à regra da inviolabilidade do domicílio, quais sejam, em casos de flagrante de delito ou desastres, para prestar assistência em socorro, ou durante o dia por determinação judicial, entendendo-se dia o horário compreendido entre as 6h da manhã às 18h, como entende o constitucionalista José Afonso da Silva e o penalista Fernando da Costa Tourinho Filho, e

3 Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Editora Atlas, 2005, p.49.

entendendo dia como o lapso astronômico compreendido entre a aurora e o pôr do sol os doutrinadores Júlio Fabbrini Mirabete e Guilherme de Souza Nucci. Em razão de empreender horário para cumprimento da exceção a infranqueabilidade domiciliar nos casos de “dia”, com o fito de evitar abusos por conta da policial judiciária e ou pelo Poder Judiciário, é prudente que se determine que “dia” é o horário compreendido entre às 6h da manhã às 18h.

2 Desenvolvimento

Pois bem, feita as breves digressões históricas e conceituais, importante lembrar que a noção de domicílio compreende também o local, espaço físico (quarto, apartamento, sala comercial, cubículo, etc.), onde o indivíduo exerce seu munus, sua mais rebuscada ou humilde profissão, sendo aí o objeto do presente debate.

Para se poder entender melhor a inviolabilidade do domicílio-local de trabalho, e, por conseguinte, do escritório profissional do advogado, com a devida vênias as demais profissões, salutar se faz informar que a advocacia foi à única profissão a ser abroquelada pela Carta Política pátria, em especial inserindo em seu texto que é uma profissão essencial a efetivação da justiça, à luz do seu art.133. O animus do Poder Constituinte Originário, quando inseriu tal dispositivo, foi trazer derivados constitucionais protetores do processo e do indivíduo, como os princípios do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa, da inadmissibilidade da prova ilícita, regularidade prisional e por fim da inviolabilidade do domicílio.

Como profissão albergada constitucionalmente com o fito exclusivo de serem respeitados princípios constitucionais de direitos e garantias fundamentais, a advocacia também foi objeto de proteção infraconstitucional por meio da lei 8.906\94, conhecida como Estatuto da OAB e da Advocacia.

Contudo, importante se abrir um parêntese quanto à nomeação da lei 8.906/94 como “Estatuto da OAB e da Advocacia” por meio do Poder Constituinte derivado, pois quando o legislador intencionou nominar a lei como “Estatuto da Advocacia”, não trouxe um bem à classe dos advogados, na medida em que, com o passar do tempo e aplicabilidade da referida medida, pareceu, como de fato parece, no meio jurídico como Judiciário, Legislativo, Executivo, Ministério Público e entidades públicas, que o estatuto é uma lei restrita aos advogados e que é uma lei protetiva, quando na verdade não o

é, afinal existem comandos norteadores a todos os poderes acima mencionados, normas cogentes que explicitam como deve ser o trato com o advogado e com a advocacia, assim como os meios de consecução da validade do processo e conduta do advogado, sendo na verdade uma Lei Federal, como prefiro nominar, posto que, concede uma ideia de abrangência e aplicabilidade erga omnis, e afasta a ideia de que é uma lei corporativista e que só tem abrangência a OAB e aos advogados.

A lei 8.906/94 previu a inviolabilidade do escritório profissional do advogado, apesar deste também ser considerado domicílio e protegido constitucionalmente; salutar explicitar que a inviolabilidade dos escritórios de advocacia tem o objetivo de assegurar a liberdade de defesa e sigilo profissional do advogado, enquanto que a inviolabilidade do domicílio tem objetivo assegurar o direito de propriedade. Tal previsibilidade encontra-se amparada no art.7, inciso II, artigo este que possuiu duas redações, a primeira rezava que é um dos direitos do advogado: “Ter respeitada, em nome da liberdade de defesa e do sigilo profissional, a inviolabilidade de seu escritório ou local de trabalho, de seus arquivos e dados, de sua correspondência e de suas comunicações, inclusive telefônicas ou afins, salvo caso de busca e apreensão determinada por magistrado e acompanhada de representante da OAB”.

Ocorre que, na parte final do supracitado artigo, a expressão “acompanhada de representante da OAB” foi suspensa por força de medida liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.127-8 pelo Supremo Tribunal Federal, confirmada posteriormente pelo pleno daquele Tribunal, fato que causou extrema insegurança e ocorrência de diversas ilegalidades perpetradas por alguns juízes que realizavam buscas e apreensões com o fito às vezes de não só investigar advogados, mas também de incriminar e angariar provas contra clientes daqueles, sem respeitar o local sagrado do labor do profissional, fato que, de per si, feria de morte o sigilo profissional.

Tal artigo era visto pela classe da advocacia com certa desconfiança, visto que quando se determinava a busca e apreensão no escritório do advogado com vistas a procurar provas contra clientes que estavam sendo submetidos à investigação criminal, a imagem do advogado restava inteiramente execrada perante a sociedade, esta, imaginando de forma errônea ser o advogado o investigado, com a visão da “barata metamorfoseada Ka-

fkiana”⁴, além de que se destruiria em fragmentos o instituto do sigilo profissional e dos documentos que o cliente confiou ao advogado, parecendo o causídico o verdadeiro algoz de toda a conduta ilícita.

Diante da lesão a princípios legais e constitucionais, se estava diante de uma lei que provocava ilegalidade, e como tal era legal impedir que fosse injusta. Há muito, Shakespeare, na obra *“Vida e Morte do Rei João (1596-1597)”*, no ato V-Cena I: Demétrio, aponta na mesma direção acima, afirma que *“Quando não pode a lei fazer justiça, é legal impedir que seja injustiça”*⁵. Destarte, o único modo de impedir que uma lei impere a injustiça é revogá-la por meio de outra, esta outra, logicamente, justa com vistas a sanar a injustiça. Foi o que foi feito, foi necessária a urgente reforma do artigo anterior, por meio de projeto de lei que culminou com a edição da lei 11.767/08, lei esta que deu nova redação ao art.7º, II da lei 8.906/94.

Assim, a infranqueabilidade do escritório profissional do advogado tomou força com a edição da referida lei 11.767/08, na medida em que o artigo tomou nova roupagem, desta vez com caráter mais robusto, considerados por alguns como infranqueabilidade absoluta. O novo inciso II, do art.7º da lei 8.906/97, prevê que um dos direitos do advogado é: *“A inviolabilidade de seu escritório ou local de trabalho, de sua correspondência escrita, telefônica e telemática, desde que relativas ao exercício da advocacia.”* *A prima face*, observa-se que o *animus* do legislador foi conceder caráter absoluto ao escritório do advogado e aos seus instrumentos de trabalho.

Contudo, após a edição da lei, apesar do legislador não deixar lacunas para exceções, intencionando que realmente o escritório fosse intocável, diversas foram às doutrinas acerca do tema indicando que a inviolabilidade não seria tão absoluta, que restariam arestas a serem reparadas, que haveria exceções, exceções estas que somente se dariam em dois casos: *primo*- quando o advogado fosse o próprio investigado por prática de ato ilícito; *secundo*- quando a busca e apreensão objetiva encontrar documento(s) que constitua(m) corpo de delito praticado pelo advogado ou por um cliente que o constituiu. Caso a busca e apreensão não se enquadre em algum dos dois

4 Expressão utilizada para denominar uma visão diferente que alguém possui da imagem pessoal, uma visão distorcida da sua realidade, expressão esta oriunda da obra *“A Metamorfose”* do escritor austríaco Franz Kafka.

5 Shakespeare, William. *William-Shakespeare de A a Z*, Editora L & PM Pocket, 2007, p.70

casos, ilegal se encontra o ato judicial que o autorizou, considerado para todos os efeitos legais como prova ilícita. A jurisprudência tem acompanhado a discussão doutrinária acerca do tema, tendo se posicionado o Excelso Supremo Tribunal Federal da mesma forma.

Salutar se faz necessário apontar que boa parte dos membros do Poder Judiciário, do Ministério Público e dos Delegados de Polícia entenderam a lei 11.767/08 como a “lei da blindagem”, e que os escritórios de advocacia serviriam como local inviolável onde se poderiam guardar resquícios de crimes, na verdade não o foi nem nunca será, visto que, o próprio Excelso Supremo Tribunal Federal e a doutrina majoritária entendem haver possibilidade de exceções a regra da inviolabilidade do escritório do advogado, conforme já mencionado no parágrafo anterior.

Certa feita, ao considerar o local de trabalho do advogado (leia-se também escritório) impenetrável, o *animus leges* do novo inciso II do art.7º da lei 8.906/94 foi de respeitar inteiramente o sigilo profissional, a ampla defesa e sua liberdade, assim como a indispensabilidade do profissional da advocacia ao processo; isto sim foi a vontade legislativa, e não querer proteger o advogado que acoberta crime em seu local de trabalho, fato repudiado em sua inteireza pela Ordem dos Advogados do Brasil-Nacional e Seccionais.

No entanto, por mais que a lei proteja o escritório/local de trabalho do advogado contra a arbitrariedade à sua violação, entristece-se a classe da Advocacia ver o inciso *supracitado* ser desintegrado em pedaços por meio de mandados de busca e apreensão genéricos, por mandados de busca e apreensão que não dizem respeito à exceção do inciso II do art.7º da lei 8.906/97, em especial em operações espetaculosas praticadas pela Polícia Judiciária, seja Federal, seja Estadual, muitas vezes acompanhadas da imprensa como forma de execrar o cidadão ou o profissional que o defende.

Vê-se na prática esforços hercúleos por parte de algumas Entidades para praticar exceções a regra do artigo *retro* citado, conforme a Comissão de Defesa das Prerrogativas dos Advogados-OAB Seção Ceará pode constatar por diversas vezes. A razão na aplicação da lei não guarda consonância com a intenção do legislador, na verdade trata-se de uma anomalia na aplicação errônea da lei, pois “quando alguém se esforça tanto para dar razão a uma lei, é preciso que essa razão seja digna dela.”⁶

6 Montesquieu. Do espírito das Leis. São Paulo 2002. Editora Martin Claret, p.600

De mais a mais, mesmo diante de alguns desvios praticados na aplicação da lei, esta foi bastante oportuna quando do seu ingresso no mundo jurídico, pois se protegeu mais a liberdade profissional e os direitos constitucionais.

A lei 11.767/08 trouxe ainda em seu bojo, na modificação ao inciso II do tão falado art.7º da lei 8.906/97, não só a inviolabilidade do espaço físico “escritório”, mas também dos seus instrumentos de trabalho, de sua correspondência escrita, eletrônica e telemática, lembrando-se que desde que ligadas ao exercício da advocacia.

Ao emoldurar a proteção a correspondência escrita, o constituinte derivado nada mais fez que ratificar a garantia fundamental da infranqueabilidade a intimidade e vida privada já prevista constitucionalmente, garantia esta que transpassou ao âmbito profissional, sendo vedada a violação de tais correspondências dirigidas ao advogado por cliente ou terceiro, lembrando-se que ligadas ao exercício da profissão. Cumpre lembrar que é considerado ilícito penal a violação a correspondência, segundo prevê o art.151 do CP.

Restou evidente a proteção ao instrumento de trabalho do profissional advogado, pois o fito era, como de fato é, proteger os seus dados quando no seu exercício profissional e de seus clientes. Da mesma forma protegeu-se o sigilo das informações de suas correspondências quando ligadas a sua atividade profissional, assim com as correspondências eletrônicas e telemáticas; quanto a esta última merece melhor debate.

Cumpra antes de adentrar no âmago do estudo da proteção e consequente violação a comunicação advogado-cliente, cumpra situar comunicações eletrônicas e telemáticas; insere-se a primeira quanto às comunicações realizadas por correio eletrônico ou similares, por meio de computador, e quanto a segunda as comunicações realizadas também através de comunicação falada, tipo telefones.

“A Constituição Federal, ao tratar, no mesmo inciso XII do art.5º, a questão do sigilo das comunicações epistolares, telegráficas e telefônicas permitiu, às expensas, a interceptação apenas das últimas, desde que presentes os seguintes requisitos: (a) seja deferida por ordem judicial; (b) seja destinada apenas à investigação criminal ou instrução processual penal; (c) nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer.”⁷

Do exame da lição de Capez, certamente se está claro que o sigilo das comunicações pode ser quebrado nas hipóteses acima. Importante ressaltar que a violação às referidas comunicações tem como escudo a 9.296/96, lei esta que prevê e autoriza a violação às comunicações telefônicas.

Infelizmente, mesmo existindo uma garantia constitucional e uma garantia infraconstitucional quanto à inviolabilidade de comunicações, restando somente à exceção no caso de autorização judicial, esta muitas vezes, para não ser pessimista em dizer que na quase totalidade das vezes ocorre. Ousa-se aqui afirmar que realmente a exceção está indiscriminada e banalizadamente sendo utilizada por meio do Judiciário a pedido do Ministério Público e ou Delegados de Polícia, beirando as veias do estado totalitário, da ilegalidade e do arbítrio, sem respeitar os indícios de “autoria e materialidade do delito” que justifiquem a autorização, e sem a devida fundamentação, conforme exige fundamentação expressa através do art.5º da lei 9.296/96.

Como exemplo de todo esse excesso de autorizações telefônicas, cita-se o trabalho realizado pela Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) das escutas telefônicas criadas no âmbito da Câmara Federal, o qual apurou que somente no ano de 2007 foram autorizadas mais de 375 mil interceptações, número este que assusta e banaliza o instituto do uso da quebra do sigilo telefônico. Importante lembrar que quando o Estado lança mão de tal exceção se está ferindo muitas vezes princípios constitucionais como o da intimidade, da vida privada e do sigilo de informações esculpido no art.5º da CRFB/88.

No meio desse emaranhado arbitrário de autorizações de escutas se encontram o universo dos advogados, na maioria das vezes pegos na “fome” voraz da Polícia Judiciária que procura incriminar, espetacularizar e ridicularizar muitos causídicos em conversa com seus clientes, conversas estas que na maioria das vezes não tem relação com o ato ilícito de seu cliente, bastando uma mera orientação lícita por parte do causídico para cair nas “guarras” da Polícia Judiciária.

Todavia, com o advento da lei 11.676/08, tal cenário começou a se descortinar de forma díspar, visto que a parte final do inciso II do art.7º da lei 8.906/97 previu a “inviolabilidade das comunicações telemáticas”, isto é, a inviolabilidade das comunicações por telefone entre advogado e cliente, sendo sua obtenção tida como prova ilícita, além do que dela derivar. Está-se diante da doutrina do *fruit of the poisonous tree*, “ou simplesmente *fruit doctrine*, “fruto da árvore envenenada”, adotada nos Estados Unidos desde 1914

para os Tribunais Federais, e nos Estados, por imperativo constitucional, desde 1961, e que teve sua maior repercussão no caso *Silverthorne Lumber Co. v. United States*, US 385 (1920), quando a corte decidiu que o Estado não podia intimar uma pessoa a entregar documentos cuja existência fora descoberta pela polícia por meio de uma prisão ilegal.”⁸

Caso o advogado esteja diante do exercício de sua profissão e não esteja praticando ilícito, utilizando a comunicação telefônica para o fim, não se permite a quebra de seu sigilo por simples suspeita de ajuda ou facilitação a seu cliente em tentar este “livrar-se” de prática do suposto ilícito praticado, devendo ainda a decisão judicial que concedeu a quebra do sigilo ser devida e coerentemente fundamentada.

Considerações Finais

Extraí-se de todas as considerações acima realizadas que mesmo com o advento do novo inciso II do art.7º da lei 8.906/94 que prevê a “inviolabilidade” em determinados casos ao exercício da advocacia, aqui no Brasil se está diante de um Estado que utiliza muitas vezes de exceções como meio de obtenção e busca provas, devendo os advogados, diante de tal fato, buscarem auxílio perante a Ordem dos Advogados do Brasil por meio de comissões especializadas na defesa das Prerrogativas, e, quando sem auxílio, serem exímios conhecedores do art.7º da lei 8.906/94 e não aceitarem de forma alguma a violação às suas prerrogativas, lembrando, antes de tudo, que no exercício de sua guerra diária, a “prudência”, pois “ a prudência é necessária na guerra”⁹.

Cotejando uma metáfora antiquíssima com os dias atuais, metaforizar faz-se necessário, explicitando que na época em que se acreditava que a terra era quadrada e suspensa no espaço por gigantes e ou elefantes, os cartógrafos da época, desconhecendo vastas regiões do infinito oceano, desenhavam nas cartas em tais regiões, dragões fumegantes emergindo do mar, e, logo abaixo, utilizavam a expressão “AQUI HÁ DRAGÕES” em letras garrafais. Com todas as vênias possíveis, é fundamental que os advogados conheçam bem os mares para que se possam navegar com certeza, pois, como bem diziam

8 Filho, Fernando da Costa Tourinho. Manual de Processo Penal. São Paulo.2006. Editora Saraiva. p.516.

9 Erasmo de Rotterdam. Elogio da loucura. Sec.XVI

os navegadores portugueses “*navegar é preciso (exige precisão)*”, respeitando, sendo respeitado e exigindo respeito às prerrogativas; e os mares não conhecidos deve-se ter cuidado, porque no exercício diário da profissão de advogado, em tais mares “*HÁ DRAGÕES*”.

Referências

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

FILHO, Fernando da Costa Tourinho. **Manual de Processo Penal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

HOUAISS. **Dicionário Eletrônico**, edição 2006.

MONTESQUIEU. **Do espírito das Lei**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

ROTTERDAM. Erasmo. **Elogio da Loucura**. São Paulo: Editora L & PM Pocket, 2003.

SHAKESPEARE, William. **Shakespeare de A a Z**, São Paulo: Editora L & PM Pocket, 2007.

A Nova Contabilidade Pública. Conteúdos. Polêmicas. Controles.

The New Public Accounts. Content. Polemics. Controls.

Flavio Corrêa de Toledo Jr.¹

Resumo:

O novo padrão de contabilidade pública iguala-se ao do setor privado, mas os instrumentos de normatização: as Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional e as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, umas e outras contradizem passagens da vigente lei básica de direito financeiro, a nº 4.320, de 1964; eis o caso do formato do Balanço Patrimonial; do fato deste não detalhar as dívidas fluante/consolidada e os componentes do resultado financeiro; da obrigatoriedade de reavaliar e depreciar os bens de natureza permanente.

Palavras-Chave: Patrimônio. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Demonstrativos Aplicados ao Setor Público (DCASP). Lei nº 4.320, de 1964. Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional. Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. Regime de Competência.

Abstract:

The new pattern of public accounting equals the private sector, but the instruments of regulation: Ordinances of the National Treasury and the Resolutions of the Federal Accounting Council, and some other passages contradict the prevailing basic law of financial law, number 4320 of 1964; here is the case of the Balance Sheet format; the fact that this does not drill down floating / consolidated debt and the components of financial results; the requirement to revalue and depreciate the assets of a permanent nature.

Keywords: Heritage. Accounting Manual Applicable to the Public Sector (AMAPS). Chart of Accounts Applied to Public Sector (CAAPS). Statements Applied to Public Sector (SAPS). Law No. 4320 of 1964. Ordinances of the National Treasury. Resolutions of the Federal Accounting Council. Accrual Basis.

1 Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

A Nova Contabilidade Pública busca sintonia com os padrões internacionais do setor privado da economia. Sua regulamentação não se dá por lei, mas mediante Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

É assim, pois persiste a falta da lei complementar que substituirá a de nº 4.320/1964, reclamada pelo art. 165, § 9º da Constituição. Nisso, de ilustrar que dezenas de projetos, desde 1989, já passaram ou ainda tramitam pelo Congresso Nacional, sem qualquer perspectiva, sequer de médio prazo, de suprirem aquele vazio legal.

Bem verdade que, enquanto não instituído, por lei, o Conselho de Gestão Fiscal, cabe à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) normatizar, em nível nacional, a agregação das contas públicas, visto que essa repartição é o órgão central de contabilidade da União, ou seja, o para isso aludido no art. 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 50 – (...)

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Nesse processo, todavia, paira sempre uma dúvida: uma Portaria, ato administrativo que é, pode se sobrepor à lei?

Como adiante se verá, há passagens das Portarias STN que não encontram amparo na Lei 4.320; põe-se aqui a estrutura básica do Balanço Patrimonial, ou da obrigatoriedade de reavaliar e depreciar os bens de natureza permanente ou, mesmo, da não evidenciação, naquele Balanço, das dívidas fluante e fundada e do resultado financeiro detalhado.

De todo modo, os novos procedimentos contábeis estão conforme as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), elaboradas, em 1997, pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), organização que reúne 173 países.

Nesse cenário, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria 184, ou seja, o marco inicial da convergência ao modelo internacional de contabilidade pública.

Também, naquele ano (2008), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), após debates com a sociedade, apresentou as 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), *“de observância obrigatória, a partir de 2010, para as entidades do setor público”*.

Em essência, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público assenta-se nos seguintes pressupostos:

- Utilização de um mesmo plano de contas para toda a Federação e, via de consequência, em balanços e demonstrativos padronizados; isso, para que se possa comparar e agregar as contas da União, Estados e Municípios.
-
- Enfoque predominantemente patrimonialista e, dele derivado, o reconhecimento de receitas e despesas pelo regime de competência.
-
- Adoção dos procedimentos de reavaliação, depreciação e provisão dos ativos e passivos governamentais.
-
- Implantação do sistema de custos públicos.
-
- Valorização do profissional de contabilidade pública.

A Secretaria do Tesouro Nacional gerencia, nacionalmente, a nova sistemática contábil; vai daí que edita, todo ano, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), de utilização forçosa em todos os níveis de governo.

Já em sua 5ª. edição, referido manual abriga o plano único de contas (PCASP); os modelos de demonstração contábil, bem como os procedimentos contábeis orçamentários, patrimoniais e os específicos, alcançando estas situações especiais, atípicas em virtude da legislação de regência (ex.: Fundeb, regime próprio de previdência; parcerias público-privadas).

De seu lado, o plano único, PCASP, estabelece regras e a relação de contas para registrar atos e fatos contábeis, depois sintetizados nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, as DCASP.

O plano único de contas e as demonstrações contábeis, um e outras devem ser adotados por todos os governos até o término de 2014 e, sob esse

novo modelo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) consolidará, até 30 de junho de 2015, as contas nacionais.

Tais prazos foram reiterados na Portaria STN nº 634, de 19.11.2013, a que reúne, em um único documento, anteriores normativos da nova contabilidade pública.

Então, a contar de 2015, não mais receberão transferências voluntárias os entes estatais que deixarem de encaminhar, à União, demonstrativos conforme o novo padrão contábil; tipificada a omissão, a STN não quitará a obrigação prevista no art. 51, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em que pese o mencionado prazo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo determinou, já a partir de janeiro de 2013, o envio das informações contábeis segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), assimulado que foi pelo sistema eletrônico daquela Corte: o Audesp².

Tal antecipação, em 2 anos, encontra guarida na Nota Técnica nº 1096/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional:

(...) Os novos prazos definidos na Portaria STN nº 753/2012 poderão ser antecipados pelo Tribunal de Contas ao qual o ente esteja jurisdicionado (...)

De salientar que a nova sistemática contábil privilegia a fiel evidenciação dos elementos patrimoniais, quer positivos ou negativos, daí revelando o real patrimônio líquido das entidades públicas.

Bem por isso e sob aquela ótica, todos os bens, direitos e obrigações serão reconhecidos por competência, isto é, quando acontece o fato gerador, independentemente dos recebimentos ou pagamentos.

Exemplificando essa priorização da competência, a Prefeitura, logo no início do ano, escriturará, no ativo circulante, o IPTU a receber, no mesmo valor dos carnês enviados aos contribuintes; no lado do passivo circulante, 1/12 das férias e do 13º salário serão registrados ao final de cada mês.

De qualquer forma, vale enfatizar que, no sistema orçamentário, a contabilidade prossegue acontecendo quando o IPTU é, de fato, recolhido aos cofres municipais (*art. 35, I, da Lei nº 4.320, de 1964*), ou quando as férias e o 13º são empenhados no mês do pagamento ou, mesmo antes, se adotado o empenho global prévio (*inciso II da sobredita norma*).

2 Mediante o Comunicado SDG nº 46, de 2012.

Nesse cenário, a Contabilidade Pública passa a tratar, com prioridade, a oscilação patrimonial e, não, a execução do orçamento. É assim por que a ciência contábil visa, basicamente, o patrimônio.

De outra parte, a Constituição e as leis de direito financeiro privilegiam, com ênfase, a realização orçamentária, vez que nesta se colhe informações essenciais como os resultados primário e nominal, bem como a aplicação em setores constitucionalmente protegidos (Educação e Saúde); isso, sem dizer que, só por meio da execução do orçamento, pode-se verificar o atendimento das inúmeras metas programáticas, o nível de investimento, o repasse para outros Poderes e entidades do terceiro setor, entre outros dados vitais para constatar a legalidade, a eficácia e a eficiência na gestão dos recursos recolhidos compulsoriamente da sociedade.

Dito de outra maneira e a despeito das boas intenções da Nova Contabilidade Pública, o sistema orçamentário, no setor governo, é muito mais relevante que o patrimonial. A isso se acresça a impossibilidade de gastar um único centavo de dinheiro público sem a prévia autorização na lei orçamentária anual (art. 167, I e II da CF).

De mais a mais, fala-se que a escrita da expectativa de receita inibirá fraudes e desvios. No entanto, essa contabilização ocorrerá de modo geral, global, agregado e, não, contribuinte por contribuinte. Ante essa generalidade e, não, individualidade, como poderá a nova contabilidade detectar as habituais falcaturas no campo da receita pública? Se a análise só pode ser global, agregada, não bastaria observar o valor previsto, com atualizações, na lei orçamentária anual?

E, há de se convir: bem difícil o registro individual em municípios com milhões de contribuintes.

No esforço da valorização patrimonial, a Administração deve atualizar o valor dos bens móveis e imóveis, sem prejuízo, claro, de também depreciá-lo conforme o uso e o desgaste.

Assim, os ativos não-financeiros³ não mais comparecerão com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração dos custos dos serviços públicos.

Por outro lado, a reavaliação de bens é procedimento opcional, facultativo, não obrigatório, nos termos da Lei nº 4.320, de 1964:

3 Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre outros.

“Art. 106 – A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

.....
§ 3º - Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis”.

Assim quis o legislador de 1964, conquanto, no governo, os ativos possuem importância diferente da que têm no setor privado; neste, o resultado patrimonial é indicador fundamental para sócios, acionistas, credores, posto que os bens e direitos respondem pelas dívidas do particular; quadro bem diferenciado se vê no poder público, onde os ativos, via de regra, são inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis, e, claro, os entes governamentais não estão sujeitos à concordata; tampouco, à falência.

Então, de pronto, se antepõe outra dificuldade para a nova contabilidade pública: se a basilar lei de regência apenas indica, não compele à reavaliação dos bens móveis e imóveis, de que maneira o Controle Externo penalizará os entes que deixam de fazê-lo?

De igual sorte, a Secretaria do Tesouro Nacional se ressentirá de base legal para propor corte de transferências voluntárias, quando a entidade federalizada evidencia ativos nos moldes da “antiga” contabilidade pública, ou seja, sem reavaliá-los ou depreciá-los.

Quer-se também que o passivo mostre a efetiva situação devedora da entidade governamental, o que alcança os débitos de longo prazo dos regimes próprios de previdência: o chamado passivo atuarial, de valor bem alentado para muitos.

Quantificado em estudos atuariais, tal passivo equivale à diferença entre as aposentadorias/pensões e as contribuições patronais e as dos segurados; isso, por um período de 35 anos.

Se assim for, Estados e Municípios de grande porte superarão o limite da dívida de longo prazo: a consolidada, sendo que, hoje, poucos ultrapassam tal freio.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) elenca os novos demonstrativos contábeis:

- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Balanço Patrimonial;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido;
- Demonstração do Resultado Econômico

No Balanço Patrimonial, a nomenclatura legal, financeiro e permanente, foi trocada para circulante e não circulante, as mesmas utilizadas nas entidades de direito privado, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

O confronto entre ativo e passivo resulta indicador fundamental para o novo modelo contábil: o patrimônio líquido; não mais o ativo real líquido ou o passivo a descoberto.

No entanto, a estrutura das contas patrimoniais contradiz a preconizada na Lei 4.320 (art. 105). De fato, não se pode dizer que as contas circulantes independam de autorização legislativa, nem que todas as rubricas não circulantes solicitam permissão orçamentária.

Bem verdade que, ao final do Balanço Patrimonial, como apêndice informativo, comparecem, de modo total, não detalhado, os antigos grupos financeiro e permanente. Tal se deve à necessidade de saber-se o resultado financeiro, especialmente quando se tem o superávit, ou seja, a sobra monetária que ampara o déficit de execução orçamentária e os créditos adicionais, além de ofertar o lastro monetário exigido no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Se assim não fosse, de que modo saberia o Controle Externo que o déficit orçamentário se lastreou no superávit financeiro do ano anterior?

Em face dessa controvérsia, o Tesouro Nacional, mediante o *Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade*, determina que “para possibilitar o cálculo do superávit financeiro, de acordo com a Lei 4.320/64, o controle de financeiro e permanente não será mais efetuado em contas contábeis, mas sim por meio de atributos utilizados pelo sistema informatizado, que permitirá separar o saldo financeiro e permanente do ativo e do passivo”.

A propósito, a controvérsia financeiro/circulante foi tratada no voto das

contas do Governador do Estado de São Paulo, exercício de 2011:

“Com efeito, o balanço estadual parece denotar superávit financeiro de R\$ 16,936 bilhões, um pouco mais que o dobro do anotado no ano anterior (R\$ 8,417 bilhões). Todavia, após a retirada de ativos e passivos sem qualquer perspectiva de breve realização, constata-se que, na verdade, o real superávit financeiro de 2.010, R\$ 7,874 bilhões, sofreu redução em 2.011 para R\$ 1,290 bilhão; uma queda de 83,61%, e não como sugerem as peças contábeis: acréscimo de mais de 100%.

Não há de se imputar erro à Contabilidade do Estado, na medida em que esta baliza-se nos modelos nacionais do Ministério da Fazenda, que privilegiam, com desproporcional vigor, o sistema patrimonial e, por extensão, o regime de competência da receita pública, em detrimento ao de caixa. De outra parte, não se identificam nesse esforço padronizador maiores cuidados com o fundamental sistema orçamentário.

Faz isso a União com o intuito de convergir a contabilidade pública à da seara particular, mas olvida que, entre as duas, o orçamento é peça vital de governo, mas subsidiário na área privada.

Recomendável, por conseguinte, que o resultado financeiro do Estado seja extraído da diferença entre o Disponível Financeiro e a Dívida Flutuante; ou seja, o cálculo não mais considerará os grupos Realizável e Diversos do Ativo Financeiro e, por simetria, nem as categorias Exigível e Diversos do Passivo Financeiro”.

Fica patente que os ativos e passivos financeiros agora comparecem de modo acessório e não detalhado. Tal lacuna exige anexo complementar, que evidencie a dívida flutuante a modo do art. 92 da Lei 4.320 (restos a pagar, depósitos e débitos de tesouraria); tal peça acessória deve ser exigida pelos Tribunais de Contas.

De mais a mais e também como anexo às peças da nova contabilidade, devem as Cortes de Contas exigir o demonstrativo da dívida consolidada.

Em resumo, o novo Balanço Patrimonial deixa de mostrar variáveis fundamentais de finanças públicas como a composição do resultado financeiro e da dívida flutuante e consolidada.

Já, no Balanço Orçamentário, receitas e despesas estão mais bem espe-

cificadas. A receita vai até a categoria da espécie. À vista das fases da despesa (empenho, liquidação e pagamento), o gasto é desdobrado até o grupo de natureza e, não como era antes, pelo tipo de crédito (orçamentário e adicional). Tal abertura se escora nos pressupostos da Lei de Transparência Fiscal.

Em apêndice ao sobredito balanço, haverá quadros de Restos a Pagar, apresentados frente à original natureza da despesa. Em assim sendo, tais resíduos serão qualificados pela origem orçamentária, não mais permanecendo na vala comum das operações meramente financeiras.

Também, o Balanço Orçamentário conterà notas explicativas, mostrando as transferências financeiras, quer as recebidas ou as concedidas. Esses repasses, como se sabe, são extraorçamentários; têm a ver com os duodécimos entregues aos outros Poderes, e com a ajuda financeira da Administração direta para autarquias, fundações e empresas dependentes.

Por tudo isso, o novo Balanço Orçamentário facilitará ajustes dos controles interno e externo, notadamente os da relativização do déficit orçamentário frente ao superávit financeiro do ano anterior, e o da adição, na despesa orçamentária, de transferências financeiras para autarquias, fundações e empresas dependentes.

O Balanço Financeiro continua, óbvio, uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, apresentará recebimentos e pagamentos sob as fontes ordinária e vinculada (*não mais por natureza e função*), revelando, também, as sobreditas transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo.

A Demonstração das Variações Patrimoniais também contou com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a receita e a despesa orçamentária; bem transparece aquelas transferências extraorçamentárias; cria as figuras das variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

De toda forma, os novos balanços financeiro e patrimonial, e as novas demonstrações patrimoniais e de fluxo de caixa, todos eles contarão com duas colunas: uma do exercício atual; outra para o exercício anterior, o que, face à baixa inflação do país, possibilita salutares análises comparativas.

De sua parte, o Sistema de Custos será ferramenta básica para o Controle Interno, depois municiando as decisões dos gestores públicos; impõe-se tal regime, não é demais recordar, no art. 85 e 99 da Lei 4.320 e no art. 50, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo manual da Confederação Nacional de Municípios⁴ o sistema de custos possibilita resposta aos seguintes quesitos:

- O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?
- Manter a frota de veículos e motoristas ou terceirizar esses serviços?
- Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?
- Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?
- Inscrever servidores em treinamentos abertos ou fazer contratação direta de instrutores?
- Abastecer veículos em postos particulares, adquirir combustível em maior quantidade ou adquirir os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?
- Manter estrutura física e de servidores para serviços de atendimento médico especializado ou contratá-los somente quando necessário?
- Adquirir equipamentos para exames laboratoriais ou contratá-los de terceiros?
- Comprar softwares disponíveis no mercado e adaptá-los para uso próprio ou desenvolvê-los?

Ante tudo o que se disse neste artigo, os controles internos e externos, a partir de 2014, haverão de atentar para o que segue:

- A cada mês, houve apropriação, no passivo circulante, de mais 1/12 de férias e 13º salário dos servidores, visto que tal parcela já foi toda liquidada?
- No início do ano, houve escrituração, no sistema patrimonial, do IPTU a receber e de outros tributos esperados, objeto de lançamento prévio (ex.: ISS, taxas de água e esgoto)?

4 A nova Contabilidade Pública Municipal; 2013; Confederação Nacional dos Municípios – CNM.

- No sistema patrimonial, ocorreu o registro mensal da depreciação dos bens móveis e imóveis, bem como o da provisão sobre direitos creditórios, mormente o da Dívida Ativa (provisão para devedores duvidosos)?
- No sistema patrimonial, houve atualização valorativa das dívidas de curto e longo prazo, além da inserção do passivo atuarial?
- Periodicamente, foi efetivada a reavaliação do ativo imobilizado?
- O Balanço Orçamentário faz-se acompanhar de notas explicativas mostrando as transferências financeiras, extraorçamentárias, para as entidades do mesmo nível de governo?
- O Balanço Patrimonial está municiado de anexo demonstrando o superávit ou o déficit financeiro do exercício?
- O Sistema de Custos foi implantado conforme normas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (art. 4º, I, “e”, da LRF)?



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