



**ENTREVISTA** | Página 5

## Paulo Gonet Branco

Metas Prioritárias de nova gestão da Procuradoria-Geral da República



**Opinião** | Página 9

A inovação e o intraempreendedorismo no setor público: pequenas experimentações que podem levar a uma grande solução  
*Ilana Trombka*

**Inovação** | Página 19

ChatTCU: Inteligência Artificial como assistente do auditor

**Destaque** | Página 44

O TCU no Conselho de Auditores das Nações Unidas



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

---

**MINISTROS**

Bruno Dantas (Presidente)  
Walton Alencar Rodrigues (Vice-Presidente)  
Benjamin Zymler  
João Augusto Ribeiro Nardes  
Aroldo Cedraz de Oliveira  
Vital do Rêgo Filho  
Jorge Antônio de Oliveira Francisco  
Antonio Augusto Junho Anastasia  
Jhonatan de Jesus

**MINISTROS-SUBSTITUTOS**

Augusto Sherman Cavalcanti  
Marcos Bemquerer Costa  
Weder de Oliveira

**MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU**

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)  
Lucas Furtado (Subprocurador-Geral)  
Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-Geral)  
Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)  
Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)  
Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)  
Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

# REVISTA TCU

# 153

Revista do Tribunal de Contas da União | Brasil | Ano 55

Jan-Jun | 2024



© Copyright 2024, Tribunal de Contas da União do Brasil

Os conceitos e opiniões expressas em obras doutrinárias assinadas são de inteira responsabilidade dos autores.

A reprodução completa ou parcial desta publicação é permitida, sem alterar seu conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

**www.tcu.gov.br**

#### **Missão**

Aprimorar a administração pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

#### **Visão**

Ser referência na promoção de uma administração pública efetiva, ética, ágil e responsável.



**revista@tcu.gov.br**

Tribunal de Contas da União - v.1, n.1 (1970) - - Brasília: TCU, 1970

v.

De 1970 a 1972, periodicidade anual; de 1973 a 1975, quadrimestral; de 1976 a 1988, semestral; de 1990 a 2005, trimestral; 2006, anual; de 2007 a 2018 quadrimestral, a partir de 2019; semestral.

ISSN 0103-1090

ISSN eletrônico 2594-6501

1. Controle de gastos públicos - Brasil, 2. Controle externo - Brasil, I.  
Tribunal de Contas da União.

Catalogada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

#### **FUNDADOR**

Ministro Iberê Gilson

#### **SUPERVISOR**

Ministro Bruno Dantas

#### **CONSELHO EDITORIAL**

Augusto Sherman Cavalcanti  
(Ministro-Substituto)

Cristina Machado da Costa e Silva  
(Procuradora-Geral Ministério Público junto ao TCU)

Frederico Carvalho Dias  
(Secretário-Geral da Presidência)

Ana Paula Sampaio Silva Pereira  
(Secretária-Geral de Controle Externo)

Márcio André Santos de Albuquerque  
(Secretário-Geral de Administração)

Adriano César Ferreira Amorim  
(Diretor-Geral / Instituto Serzedello Corrêa)

#### **EDIÇÃO**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira  
Clémens Soares dos Santos  
Cibele de Oliveira Lyrio  
Alessandra Gomes de Araújo

#### **REVISÃO**

Regina Furquim  
Lelianne de Sena Ferreira  
Isadora Abreu

#### **PROJETO GRÁFICO**

Marcello Augusto Cardoso dos Santos

#### **CAPA, DIAGRAMAÇÃO E FOTOMONTAGENS**

NCom/ISC

#### **IMAGENS**

Adobe Stock

#### **Departamento de Pós-Graduação e Pesquisas**

St. de Clubes Esportivos Sul  
Trecho 3 Lote 3  
Brasília, DF, 70200-003  
revista@tcu.gov.br

**ISSN 0103-1090**

**ISSN eletrônico - 2594-6501**



## PREZADO LEITOR,

É com grande satisfação que lhes apresento a Edição 153 da Revista do TCU. Nestas páginas, contamos com a participação do Procurador-Geral da República, Doutor Paulo Gonet Branco. Ele explica, na entrevista, as metas prioritárias de sua gestão.

Na coluna Destaques, abordamos um tema de grande relevância para o Controle Externo brasileiro: a escolha do Tribunal de Contas da União para compor o Conselho de Auditores da Organização das Nações Unidas (ONU), no período de julho de 2024 a junho de 2030. Estamos prestes a iniciar esta nova e desafiadora missão, que será um divisor de águas para o TCU, especialmente em matéria de atuação internacional.

A seguir, convido o caro leitor a visitar a coluna Opinião, ilustrada por artigo de Ilana Trombka, Diretora-Geral do Senado e doutora em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV-SP). Ilana fala sobre o panorama da inovação e do intraempreendedorismo no setor público, assunto que foi tema de sua tese.

Adentrando mais nessa primeira temática, a seção Inovação traz texto que discorre sobre a utilização da inteligência artificial (IA), no âmbito do TCU, para otimizar nossas operações de auditoria e atividades administrativas.

Por sua vez, a Jurisprudência comentada aponta decisões da relatoria do Ministro Walton Alencar. Na primeira decisão, o TCU reafirmou a ilegalidade das exigências previstas na Resolução Normativa Antaq nº 1/2015 para o afretamento de embarcações estrangeiras, por estarem em desconformidade com a Lei nº 9.432/1997. Na segunda, foi analisado pro-

jeto de ato normativo que alterou a Resolução-TCU nº 344/2022, a qual regulamenta a prescrição para o exercício das pretensões punitiva e de ressarcimento no âmbito do TCU.

Outras duas decisões, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, são destacadas na edição. A primeira autoriza a assinatura de um Termo de Autocomposição com a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e com concessionária de energia, em primeiro processo de Solicitação de Solução Consensual analisado pelo Plenário. A segunda decisão refere-se a processo de Solicitação de Solução Consensual, autorizando a modificação de valores e forma de fornecimento prevista em contrato de energia de reserva, em prol da economia de R\$ 224 milhões nas tarifas de luz.

Temos, ainda, artigos selecionados que enriquecem esta edição, nas áreas temáticas contempladas pela Revista do TCU: Controle Externo, Administração Pública, Direito Público, Contabilidade, Finanças e Auditoria no âmbito estatal.

Ressalto que a edição 153 da Revista do TCU inaugura a utilização, nos artigos científicos, do identificador DOI (Digital Object Identifier), que facilita o registro e a localização das publicações online.

Convido todos a desfrutarem da leitura desta edição. E renovo o convite para que participem da Revista do TCU, contribuindo com artigos e pareceres, compartilhando os conteúdos publicados e dando sugestões.

Boa leitura!

### **Bruno Dantas**

Presidente do Tribunal de Contas da União e  
Supervisor do Conselho Editorial da Revista do TCU



<b>Entrevista</b>	<b>5</b>	<b>Artigos</b>	<b>59</b>
Metas prioritárias da nova gestão da Procuradoria-Geral da República <i>Procurador-Geral da República Paulo Gonet</i>		Panorama da tributação progressiva sobre a renda no Brasil: anomalias, perspectivas e desafios <i>Gilson Pacheco Bomfim</i>	
<b>Opinião</b>	<b>9</b>	A auditoria baseada em riscos no controle interno da administração pública brasileira: o caso da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais <i>Thiago Alves Machado Ricardo Carneiro</i>	<b>84</b>
A inovação e o intraempreendedorismo no setor público: pequenas experimentações que podem levar a uma grande solução <i>Ilana Trombka</i>		Avaliação de Desempenho Individual na Auditoria Pública Federal Brasileira: uma análise comparativa dos conceitos e de sua aplicação <i>Michael Robson dos Santos Darci Schnorrenberger</i>	<b>111</b>
<b>Inovação</b>	<b>19</b>	Efetividade dos gastos públicos em educação e os resultados no Ideb: análise do Ensino Médio público <i>Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes Marcelo Sasso Gonzalez Silvio Eduardo Conegliam Peccioli</i>	<b>145</b>
ChatTCU: Inteligência Artificial como assistente do auditor		A autonomia teórica processual do controle de políticas públicas <i>Leonardo José Rodrigues do Espírito Santo</i>	<b>170</b>
Destaques TCU	<b>46</b>	Lei nº 14.133/2021 e a obrigatoriedade de capacitação do fiscal de contratos administrativos <i>Carlos Wellington Leite de Almeida</i>	<b>190</b>
Jurisprudência Comentada	<b>52</b>	Proposta de Método de reequilíbrio financeiro em contratos públicos: estudo de caso <i>Denis Bertazzo Watashi Alexandre Maestri Fernanda Fernandes Marchiori Regis Signor</i>	<b>208</b>
Índice de autores	<b>363</b>	Reequilíbrio econômico-financeiro de obras públicas e a correlação da onerosidade excessiva com o lucro da empresa <i>Gustavo Ferreira Olkowski</i>	<b>233</b>
Pareceristas <i>ad hoc</i>	<b>366</b>	A auditoria do Sistema Nacional de Auditoria do SUS: sua contribuição como ferramenta na tomada de decisão na gestão do SUS nos municípios do Estado de Minas Gerais <i>Wilhams Ramos de Souza Irineu Afonso Frey</i>	<b>256</b>
Como publicar na Revista do TCU	<b>369</b>	<i>Classification of provisional opinions through the Municipal Management Effectiveness Index</i> <i>Otoniel Arruda Costa Henrique Raymundo Gíóia</i>	<b>288</b>
		Procedimento administrativo de reabilitação de empresas declaradas inidôneas com base na nova Lei de Licitações: a tutela antecipada nas situações de dano não apurado <i>Vítor César Silva Xavier</i>	<b>318</b>
		O sandbox regulatório como instrumento de incentivo à inovação no Brasil: os casos do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e da Superintendência de Seguros Privados <i>James Batista Vieira Priscilla Maria Andrade Campos Rhuan Rommell Bezerra de Alcântara Clóvis Alberto Vieira de Melo</i>	<b>336</b>



# Metas prioritárias da nova gestão da Procuradoria-Geral da República



Entrevista com o Procurador-Geral da República

**PAULO GONET**

## **Paulo Gustavo Gonet Branco**

Formado em Direito pela Universidade de Brasília, mestre em Direitos Humanos Internacionais pela Universidade de Essex, no Reino Unido, e doutor em Direito pela UnB. Ingressou no Ministério Público Federal em 1987 e, em 2012, foi promovido ao cargo de subprocurador-geral da República. Atuou como diretor-geral da Escola Superior do Ministério Público da União entre 2020 e 2021; como vice-procurador-geral eleitoral, de julho de 2021 a setembro de 2023; e como procurador-geral eleitoral interino entre setembro e dezembro de 2023. É professor universitário há mais de 35 anos, com diversas publicações e artigos jurídicos, em especial em Direito Constitucional, versando sobre temas relacionados a direitos fundamentais, controle de constitucionalidade e estrutura do Estado.



**[Revista TCU]** *Com base na agenda institucional estabelecida para sua gestão de dois anos, quais são suas prioridades como Procurador-Geral da República?*

**[Paulo Gonet]** Quando assumi a Procuradoria-Geral da República, assumi também a presidência do Conselho Nacional do Ministério Público e defini duas prioridades essenciais como metas para este biênio.

A primeira é o combate às organizações criminosas, porque não há nenhum mal que seja mais pernicioso para o Estado democrático de direito do que a convivência com a pretensão de um Estado paralelo, ou de um poder armado paralelo que não tenha compromisso com os valores da dignidade da pessoa humana, e, tampouco com as aspirações democráticas do povo brasileiro. Nós temos que tomar cuidado com as organizações criminosas porque elas tendem à expansão, a assumir cada vez mais um papel que é concorrente com o Estado. Elas, sobretudo, rompem com o monopólio da força bruta do Estado e colocam as armas e a violência em benefício do crime, da destruição, do mal, do descaso com as necessidades e com a dignidade da pessoa humana. Essa é uma meta que todos os poderes públicos têm a obrigação de assumir como objeto de combate e, por isso, eu a propus tanto para o Conselho Nacional do Ministério Público, onde obtive uma adesão entusiástica de todos os integrantes, como para o Conselho Nacional dos Procuradores-Gerais de Justiça de todas as 27 unidades da Federação, para que nós concentrássemos os nossos esforços nessa questão.

Importante frisar que a organização criminosa não é direcionada apenas para o tráfico de entorpecentes, mas também para o tráfico de pessoas, de bens ecologicamente valiosos, e para o tráfico de armas. Os meios que são utilizados com vistas a beneficiar e propiciar a riqueza final para essas organizações criminosas têm que ser descobertos e atalhados prontamente com o máximo de eficiência. Então, dentro dessa meta, nós estamos fazendo contatos com os vários órgãos que compõem a estrutura do poder público, como o Ministério da Justiça, a Polícia Federal, todos os organismos do Ministério Público, e também contamos com a expertise extraordinária do Tribunal de Contas da União para que, unidos, possamos ter êxito nessa diretriz.

A segunda meta, intimamente relacionada à primeira, é a proteção da infância e da juventude, porque se nós não produzirmos um ambiente propício para que as crianças e os jovens tenham a perspectiva de uma vida autônoma, de uma vida correta, de uma vida digna, serão eles alvos fáceis à captura das organizações criminosas. Nós temos que propiciar-lhes condições para que possam não só subsistir, mas também desenvolver suas personalidades de um modo condigno. Já estamos empreendendo um grande esforço para desobstruir as barreiras burocráticas à construção de creches. Estamos movimentando toda a nossa energia, até mesmo em companhia do Conselho Nacional de Justiça, para que sejam abertas vagas nas creches, de modo que as crianças não fiquem soltas nas ruas enquanto seus pais estiverem ausentes do lar garantindo o sustento da família com o seu trabalho.

Essas são duas metas que me parecem bastante importantes.

**[Revista TCU]** *Além das propostas de combate à corrupção e às organizações criminosas, no que diz respeito aos direitos coletivos e individuais previstos na Constituição, há alguma outra proposta a ser aplicada para que esses direitos sejam assegurados?*



**[Paulo Gonet]** Além das duas metas acima citadas (combate à corrupção e às organizações criminosas), incumbe ao Ministério Público tutelar e fomentar vários outros direitos previstos na Constituição. Essa é uma tarefa típica dos poderes públicos no Estado democrático de direito. Os direitos fundamentais não se exaurem apenas na garantia da segurança pública. Envolvem, igualmente, uma série de liberdades e uma série de pretensões de ação dos poderes públicos.

Dessa forma, temos que compreender a essência desses direitos fundamentais e protegê-los sempre que estiverem sendo distinguidos de um modo discriminatório pelos atores da sociedade civil. Também temos que atuar no sentido de promover esses direitos fundamentais e de abrir espaço para que eles floresçam substancialmente. O que nós devemos ter sempre em mira é a necessidade de garantir ao máximo a dignidade da pessoa humana em todas as ocasiões.

**[Revista TCU]** *Considerando os desafios com a comunicação antidemocrática, especialmente no que tange à disseminação de notícias falsas, como o Ministério Público Federal está abordando essa questão dentro do contexto da liberdade de imprensa e de expressão e quais planos estratégicos têm sido adotados para combater a desinformação e proteger os princípios democráticos?*

**[Paulo Gonet]** Esse tema da liberdade de expressão e da liberdade de imprensa tem que ser visto de uma forma realmente consistente e responsável. Não existe nenhum direito fundamental absoluto, nem mesmo o direito à vida, pois este, embora prioritário, poderá sofrer restrições no seu âmbito de proteção nos casos de colisão com outro direito fundamental. Mas o que importa é que a liberdade de expressão e a liberdade de imprensa não são direitos absolutos no Brasil e em todo o mundo. Embora haja maior ou menor flexibilidade para a ponderação favorável à liberdade de expressão de um país para outro, o fato é que sempre se reconhece que existem

▶▶▶ *Nós temos que tomar cuidado com as organizações criminosas porque elas tendem à expansão, a assumir cada vez mais um papel que é concorrente com o Estado.* ◀◀◀





limites à plenitude da liberdade de expressão, pelo menos aquele limite básico que impede que alguém grite “fogo” no teatro sem que haja incêndio.

Isso significa que o núcleo essencial de cada direito fundamental tem que ser descoberto a partir do contato com outros direitos fundamentais ou outros valores constitucionais, como a segurança nacional e o prestígio das instituições democráticas. Ataques, sobretudo aqueles formulados em termos de *fake news* direcionadas às instituições democráticas ou aos seus integrantes, repercutem na imagem das próprias instituições que são a verdadeira mira dos autores. Por isso, esses ataques têm que ser coibidos com a força do Estado democrático e, portanto, dentro do que a lei permite e estabelece. Essa é uma função essencial do Ministério Público que será levada a cabo com toda a diligência durante a minha gestão.

**[Revista TCU]** *Quais são suas perspectivas para o futuro da sustentabilidade no Brasil e como o Ministério Público, em sua agenda institucional, contribuirá com a implementação efetiva de medidas sustentáveis no contexto legal e institucional do Brasil?*

**[Paulo Gonet]** Todas as competências do Ministério Público estarão direcionadas para o desempenho das competências, atribuições que lhe são inerentes, como as de ordem penal, as ações de investigação de ordem cível, as ações de improbidade, as ações cíveis que visam impelir os outros poderes a realizarem suas funções precípua. Iremos desempenhar todas essas atribuições com o máximo de responsabilidade. Não cabe ao Ministério Público se colocar no lugar do agente político, daquele que foi eleito para tomar decisões em nome do povo. O que nós podemos fazer é acompanhar o modo como as deliberações estão sendo tomadas para verificar se formalmente elas estão de acordo com a Constituição. E não adianta, por exemplo, que um estado-membro atue ou pretenda atuar em uma área que, de acordo com a Constituição, caiba à União. Nós estamos atentos a verificar se, pelo viés formal, as decisões políticas estão sendo tomadas de acordo com a Constituição e, depois disso, apurar se essas decisões estão substancialmente em harmonia com os preceitos da Constituição.

O respeito à autonomia, o respeito à independência dos outros órgãos e dos outros poderes consiste, exatamente, em termos consciência dos limites dos nossos poderes. Nós não podemos nos valer das nossas atribuições com desvio de finalidade. Esse desvio de finalidade aconteceria se o Ministério Público viesse a querer assumir uma função que é própria de outros órgãos, das pessoas, das instituições formadas por agentes que foram escolhidos diretamente pelo povo para essa atribuição.

Nós atuamos no limite do rigor técnico e não com a finalidade de fazer proselitismo ou de agradar ou captar a simpatia da população. O Ministério Público, da mesma forma que o Poder Judiciário e o próprio Tribunal de Contas da União, exerce uma função contramajoritária, porque a ele foi entregue a atribuição de censurar atos que tenham sido realizados em desacordo com as leis e em desacordo com a Constituição, mesmo que esses atos tenham sido aprovados por pessoas que detêm, no espaço político, legitimidade democrática para tomar certas decisões, já que foram escolhidas pelo povo. Assim, conhecer os limites das nossas atribuições e saber qual é a extensão da discricionariedade política das deliberações dos poderes é da maior importância, pois isso assegura uma boa convivência entre os poderes. O Ministério Público não pode atuar para atacar alguém por uma posição partidária.



# A inovação e o intraempreendedorismo no setor público

Pequenas experimentações que podem  
levar a uma grande solução

*Innovation and intrapreneurship in the public sector  
Small experiments that can lead to big solutions*



## **Ilana Trombka**

Diretora-Geral do Senado Federal desde 2015 e servidora pública há 26 anos. Doutora em Administração de Empresas pela EAESP-FGV e mestre em Comunicação Social pela PUCRS. Integrante do Conselho de Administração da Caixa Seguridade, cofundadora da Frente Parlamentar do Programa Antártico Brasileiro e do Grupo Mulheres do Brasil, seção Distrito Federal.

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/4520448789948613>

**E-mail:** [trombka@senado.leg.br](mailto:trombka@senado.leg.br)



## 1. INTRODUÇÃO

Um estudo publicado no final de 2021, pelo *World Inequality Lab*<sup>1</sup> (Laboratório das Desigualdades Mundiais), que integra a Escola de Economia de Paris, mostra dados que colocam o Brasil entre os países com maior desigualdade mundial. Segundo esse relatório, em nosso país os 10% mais ricos ganham quase 59% da renda nacional total, os 50% mais pobres ganham 29 vezes menos do que os 10% mais ricos, a metade mais pobre no Brasil possui menos de 1% da riqueza do país e o 1% mais rico possui quase a metade da fortuna patrimonial brasileira. Essas informações retratam uma realidade que obriga o Estado e seus gestores a ações inovadoras diante de um problema conhecido e de difícil solução, agravado com a recente pandemia de covid-19, que abalou o já sensível equilíbrio social de combate à pobreza e de inclusão social. Afinal, velhos problemas enfrentados com as mesmas estratégias não trarão novos resultados e urge o estudo da aplicação da inovação e do intraempreendedorismo na esfera pública como instrumentos necessários para que se colham melhores resultados para as questões sociais no Brasil.

Se, por um lado, as iniciativas intraempreendedoras e inovadoras podem ser rechaçadas por uma burocracia conservadora e amedrontada pela rigidez das normas públicas e dos órgãos de controle, fortalecendo o movimento do “apagão das canetas”, lembrado por Dantas (2018) quando diz que a hipertrofia do controle gera a infantilização da gestão pública; por outro, forma-se um pensamento crítico que apoia a necessidade delas. O mesmo autor adverte sobre o que o jurista argentino José Roberto Dromi apelidou de código do fracasso na administração pública: “Art. 1º: não pode; Art. 2º: em caso de dúvida, abstenha-se; Art. 3º: se é urgente, espere; Art. 4º: sempre é mais prudente não fazer nada” e finaliza advertindo que o Brasil precisa revogar esse código urgentemente. Por fim, é necessário lembrar Drucker (1987): “A inovação sempre significa um risco. Qualquer atividade econômica é de alto risco e não inovar é muito mais arriscado do que construir o futuro”.

## 2 INTRAEMPREENDEDORISMO E INOVAÇÃO APLICADOS AO SERVIÇO PÚBLICO

O estudo do intraempreendedorismo aplicado ao Serviço Público é recente e escasso. Seu estímulo deve-se às teorias da nova administração pública, que incentiva a criatividade e a inovação ao promover uma mudança na estratégia de gerência, cuja ênfase estava na descentralização e na delegação de autoridade (Pereira, 1997). No Brasil, essa escola foi inserida na estrutura pública, especialmente por meio da chamada **Nova Reforma**, de 1995, marco inicial do modelo gerencial na estrutura do Estado. Disso decorre o processo de modernização nas instituições públicas, associado a noções comportamentais e gerenciais que trazem consigo conceitos e práticas até então restritas às organizações empresariais privadas, como o foco no empreendedorismo e com o objetivo de afastar o Estado de práticas patrimonialistas por meio de uma gestão baseada em resultados (Valadares; Emmendoerfer, 2015).

Apesar do notório avanço que representou para a eficiência e a efetividade da Administração Pública, esse modelo não obrigatoriamente aproximou a estrutura governamental da cidadania,

1 Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>. Acesso em: 2 mar. 2024.



e disso resultam as principais críticas a ele dirigidas. Paula (2005) destaca que a literatura especializada permite encontrar as seguintes limitações no modelo de administração pública gerencial: 1) a formação de uma nova burocracia e a centralização do poder nas instâncias executivas; 2) a inadequação da utilização no setor público das técnicas e práticas advindas do setor privado; 3) dificuldade em lidar com a complexidade dos sistemas administrativos e a dimensão sociopolítica da gestão; e 4) a incompatibilidade entre a lógica gerencialista e o interesse público. A autora apresenta o conceito de **administração pública societal**, que procura desenvolver “formas de organização e administração do Estado que incluem a participação da sociedade, procurando construir uma gestão pública social” (Paula, 2005, p. 23).

Sem renunciar aos benefícios e ao amadurecimento já alcançados, fica claro que ainda está em construção e experimentação uma proposta prioritariamente voltada para o cidadão e de ampla participação na construção e implantação de políticas públicas, ou seja, um sistema híbrido de gestão em que a ideia da coprodução parece bastante adequada. A cocriação e coprodução praticadas no setor público, até mesmo de forma interativa com a sociedade civil, são atividades que se constituem em fontes férteis de inovações (Steinmueller, 2013).

O intraempreendedorismo no setor público é aliado da aproximação da estrutura estatal com a sociedade para a qual atua, uma vez que baliza sua ação para a melhoria do atendimento do pleito social com o objetivo de mitigar problemas governamentais e públicos, como as desigualdades sociais. A qualidade dos serviços públicos pode crescer à medida que as formas tradicionais de ação são substituídas por outras mais eficientes e efetivas, que buscam atender a demandas reprimidas ou melhorar a prestação oferecida até aquele momento (Emmendoerfer, 2019). Pode estar presente nas inovações tanto em processos organizacionais quanto em serviços e políticas públicas. No primeiro caso, estimula iniciativas que visam à introdução de novas formas ou à revisão das formas já existentes de realização ou organização dos processos de trabalho, que contribuam para o aprimoramento do desempenho do órgão e de seus servidores. Seu foco é a própria organização e seus colaboradores. No segundo caso, por sua vez, visa ao aprimoramento dos serviços já existentes ou a novas formas de prestação dos serviços públicos que gerem melhoria da qualidade, eficiência ou produtividade. Seu público-alvo é o usuário externo ou outra organização. No caso das políticas públicas, o foco são iniciativas que objetivam uma nova forma de ação do Poder Público, no atendimento de uma demanda ou na resposta a um problema, com fundamento na mobilização de diferentes recursos (humanos, materiais, físicos, administrativos e financeiros) e de diferentes agentes – públicos, privados ou cidadãos – e que gerem impacto social. Seu público-alvo é o cidadão, e o que será avaliado não é o mérito da política pública em si, mas os elementos de inovação que apresenta (Emmendoerfer, 2019).

Em relação às escolas que preconizam as formas em que o intraempreendedorismo se associa à estrutura pública, duas se destacam. A primeira construção teórica é o modelo estrutural, que estuda a influência dos agentes no contexto da inovação e atribui centralidade à interação do intraempreendedor com a organização. A segunda é o modelo contingencial, que acrescenta na relação do modelo estrutural a figura do ambiente onde a organização está inserida e com a qual interage (Osborne; Brown, 2005).

As organizações públicas caracterizam-se pelo seu grande porte, hierarquia e rigidez, o que dificulta a formação de objetivos compartilhados, além de terem menos liberdade de aplicação de



recursos em iniciativas inovadoras (Souza; Takahashi, 2017). Segundo Valadares e Emmendoerfer (2015), diferenciam-se das empresas privadas: 1) pela ausência de mercados econômicos e suas pressões de redução de custos; 2) pela intensa influência de questões políticas; 3) por pressupostos como equidade, responsabilidade, franqueza, transparência e multiplicidade de conflitos entre agentes (gestores); e 4) por gestores com menor autonomia de decisão e flexibilidade, menor incentivo e menores riscos ou recompensas. As organizações públicas têm três tipos de agentes que interferem na prestação de seus serviços e definem suas ações estratégicas: os políticos que comandam o Estado, os servidores públicos (burocracia estatal) e a cidadania, razão e fim de sua existência.

Entre os principais óbices aos gestores empreendedores estão os processos extremamente burocráticos, a forte intervenção política na Administração Pública e o sistema de punição relativo a erros, motivos pelos quais frequentemente as ações inovadoras têm como resultado erros e insucessos (Silva, 2017, p. 117).

Em resposta a essas dificuldades, deve-se reconhecer que os empreendedores públicos podem não ser instigados a agir por prestígio e pelas possíveis recompensas financeiras, mas, sim, pelo bem da coletividade, em virtude de suas funções administrativas terem sempre essa finalidade (Teixeira et al., 2019). Johannisson (1998) conclui que quem empreende no setor público é um agente com princípios sociais e com diálogo coletivizado, e essas características incrementam o espírito empreendedor (Teixeira et al., 2019). Pode-se dizer que esses indivíduos têm uma motivação interna (Georgellis; Iossa; Tabvuma, 2011) que propicia melhor desempenho no Serviço Público e uma contribuição da iniciativa intraempreendedora na oferta de melhores serviços, criando valor para a sociedade (Souza; Takahashi, 2017).

O empreendedor público pode também distinguir-se por quatro características: autonomia, visão pessoal do futuro, sigilo e tomada de risco (Bellone; Goerl, 1992). Elas se combinam de forma a conciliarem valores democráticos fundamentais como *accountability*, participação cidadã, formulação de políticas transparentes e planejamento de longo prazo mediante a construção de coalizões políticas para que a organização usufrua das oportunidades de melhoria. A atitude do agente público, então, vai além daquela esperada de servidores públicos tradicionais. Sua ação será orientada pelo *ethos* da Administração Pública expresso nos onze princípios básicos previstos no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB): legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, segurança jurídica, motivação, ampla defesa e do contraditório, indisponibilidade do interesse público, supremacia do interesse público e continuidade do Serviço Público (Emmendoerfer, 2019).

Nos estudos de Valadares e Emmendoerfer (2015) e Morais, Valadares, Emmendoerfer e Tonelli (2015), o empreendedorismo no setor público apresenta-se de diversas formas: 1) cultura empreendedora dentro das organizações públicas e em parcerias público-privadas; 2) mediante políticas públicas ou política inovadora dentro do setor público; e 3) criação de empresas estatais. Em suas narrativas, os intraempreendedores descreveram as diferentes condições ou desafios que estimularam suas ações, as quais se repartem em cinco grupos: 1) iniciativas provenientes do sistema político, devidas a um mandato eleitoral, a uma nova legislação ou a pressão de política; 2) nova liderança, de fora ou de dentro da organização; 3) uma crise, definida como uma falha ou problema previsto ou visível ao público atual; 4) uma variedade de problemas, como lidar com restrições de recursos, ser incapaz



de coordenar políticas, de responder a um ambiente em mudança, de atingir uma população-alvo ou de atender à demanda de um programa; e 5) novas oportunidades, criadas por tecnologia ou outras causas (Borins, 2000). Independentemente da motivação inicial, as soluções criativas para problemas do setor público são desenvolvidas com ferramentas como a cooperação interorganizacional, a reengenharia de processos, a tecnologia da informação, o empoderamento do cidadão e a assistência do setor privado ou voluntário (Borins, 2000).

Entretanto, as dificuldades típicas do primeiro setor são mola propulsora para que características distintas – ou, no mínimo, complementares ao entendimento convencional do intraempreendedorismo – estejam presentes quando se busca entender o fenômeno da inovação no bojo das instituições do Estado. Mas, a despeito dessas barreiras e do fato de serem recentes os estudos relativos ao intraempreendedorismo na esfera pública, constata-se um processo de estímulo à inovação e ao empreendedorismo, do qual surgem as oportunidades para a melhoria do atendimento das necessidades sociais e para a formulação e a implantação de políticas públicas.

Isso se comprova diante do grande número de casos de alto impacto na vida do cidadão que podem ser facilmente relatados – provavelmente, frutos da necessidade de melhor atender a seu público-alvo. Com o apoio de tecnologias, é possível, desde longa data, observar o efeito das inovações em benefício da melhor prestação de serviços à sociedade e para o fomento de políticas públicas.

No âmbito do Poder Legislativo, em resposta à pandemia de covid-19, foi criado o Sistema de Deliberação Remota (SDR) para possibilitar a continuidade do funcionamento do Legislativo em meio ao distanciamento social. Com a inovação, o Senado Federal foi reconhecido como a primeira Casa Legislativa do mundo a migrar para um sistema de votação e deliberação não presencial.

A introdução do SDR não apenas permitiu a continuidade dos trabalhos do Parlamento num momento de necessidade extrema, como também garantiu um aumento de produtividade em comparação com o período anterior (Galileu, 2022): se, em 2019, a Casa apreciou 369 matérias, dentre as quais 270 aprovadas; em 2020 apreciou 387 iniciativas, com a aprovação de 204 delas. Pode-se concluir que, apesar do distanciamento físico, foi possível examinar criticamente os assuntos naquele momento excepcional sem que se perdessem a capacidade de análise e a independência daquela instância do Congresso Nacional.

A inovação mais impactante no sistema financeiro nacional na última década talvez tenha vindo do setor público. O Pix – pagamento instantâneo lançado pelo Banco Central do Brasil (Bacen) em novembro de 2020 – é um meio gratuito de transferência de recursos entre contas realizada em poucos segundos a qualquer hora ou dia (Brasil, 2020). Além de aumentar a velocidade com que pagamentos ou transferências são feitos e recebidos, o Pix tem o potencial de alavancar a competitividade e a eficiência do mercado, baixar o custo, aumentar a segurança e aprimorar a experiência dos clientes, incentivar a eletrônica do mercado de pagamentos de varejo, promover a inclusão financeira e preencher uma série de lacunas na cesta de instrumentos de pagamentos disponíveis à população<sup>2</sup>.

---

2 O caso do Pix conquistou em 2021 o primeiro lugar no Prêmio Enap de Inovação, na categoria Inovação em Serviços ou Políticas Públicas no Poder Executivo federal.



Rapidamente esse mecanismo transformou-se na principal forma de pagamento no país, superando as transações feitas com cartão de crédito e débito já no quarto trimestre de 2021. Segundo dados do Bacen, nos três últimos meses do mesmo ano registraram-se 3,9 bilhões de transações feitas com o Pix, contra 3,8 bilhões de transações realizadas por outros meios. Esse número representa um avanço de 34% se comparado com o do terceiro trimestre de 2021 (Tuon, 2022).

### 3 EMPREENDEDORISMO SOCIAL

Dentre as diversas especialidades do empreendedorismo, a que dialoga com facilidade com os objetivos da esfera pública é o empreendedorismo social, cuja motivação se fundamenta na abordagem de problemas sociais críticos e na dedicação ao incremento do bem-estar da sociedade (Zahra *et al.*, 2008). Constata-se que, se comparado com os empreendedores, cujo objetivo final é criar riqueza econômica, o empreendedor social tem como prioridade cumprir sua missão (Abu-Saifan, 2012). Mair e Martí (2006) observam que, em primeiro lugar, o empreendedorismo social é visto como um processo de criação de valor combinando recursos de novas maneiras; em segundo lugar, essas combinações de recursos destinam-se principalmente a explorar oportunidades para criar valor social, de forma a estimular a mudança social ou a satisfação das necessidades sociais; e, em terceiro, quando visto como processo, o empreendedorismo social envolve a oferta de serviços e produtos, mas também pode referir-se à criação de novas organizações. Importa ressaltar, dizem os autores, que o empreendedorismo social, como proposto neste trabalho, pode ocorrer igualmente numa nova organização ou numa organização estabelecida; nesse caso, é caracterizado como **intraempreendedorismo social** (Short; Moss; Lumpkin, 2009).

A inovação social pode ser entendida como uma forma inédita para a solução de um problema social: ela é mais eficaz, eficiente, sustentável ou justa que as soluções existentes, e o valor criado reverte-se para toda a sociedade, em vez de destinar-se a indivíduos privados (Phills Jr.; Deiglmeier; Miller, 2008), ou para uma nova ideia com o potencial de melhorar a qualidade ou a quantidade de vida (Pol; Ville, 2009). Por conseguinte, coaduna-se com os conceitos apresentados a propensão do empreendedor do setor público de motivar-se para o processo de inovação com base na melhoria do cumprimento de sua função de agente do Estado, vocacionado para proporcionar melhores condições para a população a quem se destina seu trabalho. Além da função do agente, o crescente interesse no setor público pelo empreendedorismo sugere que entidades governamentais podem desempenhar papéis mais proativos na implantação bem-sucedida de inovações, que cria valor e supre as necessidades não atendidas de uma comunidade (Leyden, 2016; Moore, 2005; Shockley; Frank, 2011). Somada a isso e baseada no processo de formulação, implantação e avaliação das próprias políticas públicas, pode ocorrer outra aplicação do intraempreendedorismo social no setor público (Carnes *et al.*, 2019; Leyden; Link, 2015; Mintrom; Norman, 2009).

Outro conceito de destaque para o estudo é o de **gestão social**, um modo gerencial que deveria ser coetâneo das demandas de uma sociedade mais justa, plural e determinante de seus anseios, que preconiza a participação de todos os afetados por qualquer processo de tomada de decisão (Tenorio; Teixeira, 2021). Caracterizado por ter o diálogo como instrumento e a busca do



consenso possível, seu fundamento é o **princípio da esperança** preconizado por Ernst Bloch, segundo o qual o ato de pensar significa transpor o existente.

A literatura recente aponta esforços importantes nas análises de resultados sociais, como a redução da pobreza e da desigualdade, o crescimento inclusivo e a equidade de gênero. Embora não seja abundante em comparação com a análise tradicional do crescimento econômico, essa literatura confirma que os empreendedores têm senso social: suas decisões transcendem a mentalidade de ganhar dinheiro (Aparicio; Turro; Noguera, 2020).

## 4 CONCLUSÃO

As experiências do setor público com o intraempreendedorismo e a inovação já demonstram, por suas dezenas de exemplos bem-sucedidos, a adequação de suas práticas para a busca dos resultados sociais que o Brasil necessita. Também a flexibilização de entendimentos e a compreensão vinda dos próprios órgãos de controle podem motivar os Poderes do Estado a prepararem suas políticas de estímulo a experimentação. É necessário contrapor-se a interpretações que buscam justificar a imobilidade da ação pública em razão do Direito Administrativo, o que, por si só, é uma incongruência, uma vez que a missão do Estado é servir à cidadania.

Faz-se necessário debater a inovação e o intraempreendedorismo órgão a órgão, nas três esferas que compõem o nosso país, nas instituições da administração direta e indireta para que o *ethos* do servidor público e sua disponibilidade de atuar em prol da cidadania se encontre com a liberdade de tentar novas formas de enfrentar problemas que, há muito, são demandados pela sociedade brasileira. Muito bem-vindos são, portanto, estímulos dos atores políticos em prol dessa forma menos rígida de administração pública; por exemplo, o Ato 15 de 2022 do Presidente do Senado Federal, que dispôs sobre o Sistema de Inovação e Empreendedorismo Corporativo na instituição, como forma de contribuição com os compromissos com a excelência na prestação de serviços públicos, com a livre disseminação de ideias e com a transparência.

## REFERÊNCIAS

ABU-SAIFAN, Samer. Social entrepreneurship: definition and boundaries. **Technology Innovation Management Review**, Ottawa, v. 2, n. 2, p. 22-27, fev. 2012. Disponível em: <http://timreview.ca/article/523>. Acesso em: 22 nov. 2023.

APARICIO, Sebastian; TURRO, Andreu; NOGUERA, Maria. Entrepreneurship and intrapreneurship in social, sustainable, and economic development: opportunities and challenges for future research. **Sustainability**, [s. l.], v. 12, n. 21, p. 1-11, out. 2020. DOI: <https://doi.org/10.3390/su12218958>. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/21/8958>. Acesso em: 22 nov. 2023.



BELLONE, Carl J.; GOERL, George Frederick. Reconciling public entrepreneurship and democracy. **Public Administration Review**, [s. l.], v. 52, n. 2, p. 130-134, mar./abr. 1992. DOI: <https://doi.org/10.2307/976466>. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/976466?origin=crossref>. Acesso em: 2 mar. 2024.

BORINS, Sandford. Loose cannons and rule breakers, or enterprising leaders?: some evidence about innovative public managers. **Public Administration Review**, [s. l.], v. 60, n. 6, p. 498-507, nov./dez. 2000. DOI: <https://doi.org/10.1111/0033-3352.00113>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/0033-3352.00113>. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023].

BRASIL. Banco Central do Brasil. **O que é Pix?** Brasília: Bacen, 2020. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/pix>. Acesso em: 25 nov. 2023.

CARNES, Christina Matz; GILSTRAP, Frank E.; HITT, Michael A.; IRELAND, R. Duane; MATZ, Jack W.; WOODMAN, Richard W. Transforming a traditional research organization through public entrepreneurship. **Business Horizons**, [s. l.], v. 62, n. 4, p. 437-449, jul./ago. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2019.02.002>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0007681319300291?via%3Dihub>. Acesso em: 2 mar. 2024.

DANTAS, Bruno. O risco de 'infantilizar' a gestão pública. **O Globo**, Rio de Janeiro, 6 jan. 2018. Opinião. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/opiniao/o-risco-de-infantilizar-gestao-publica-22258401>. Acesso em: 1 mar. 2024.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Inovação e espírito empreendedor (entrepreneurship):** prática e princípios. Tradução Carlos J. Malferrari. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1987.

EMMENDOERFER, Magnus Luiz. **Inovação e empreendedorismo no setor público**. Coleção Gestão Pública, v. 6. Brasília: Enap; SBAP, 2019. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/jspui/handle/1/4282>. Acesso em: 22 nov. 2023.

GEORGELLIS, Yannis; IOSSA, Elisabetta; TABVUMA, Vurain. Crowding out intrinsic motivation in the public sector. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [s. l.], v. 21, n. 3, p. 473-493, jul. 2011. DOI: <https://doi.org/10.1093/jopart/muq073>. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article/21/3/473/933839>. Acesso em: 24 nov. 2023.

JOHANNISSON, Bengt. Entrepreneurship as a collective phenomenon. *In*: RENT CONFERENCE, 12., 1998, Lyon. **Proceedings** [...]. Lyon: [s. n.], 1998.

LEYDEN, Dennis Patrick; LINK, Albert N. **Public sector entrepreneurship:** U.S. technology and innovation policy. Nova York: Oxford University Press, 2015.



LEYDEN, Dennis Patrick. Public-sector entrepreneurship and the creation of a sustainable innovative economy. **Small Business Economics**, [s. l.], v. 46, n. 4, p. 553-564, abr. 2016. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11187-016-9706-0>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11187-016-9706-0>. Acesso em: 2 mar. 2024.

MAIR, Johanna; MARTÍ, Ignasi. Social entrepreneurship research: a source of explanation, prediction, and delight. **Journal of World Business**, [s. l.], v. 41, n. 1, p. 36-44, fev. 2006. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jwb.2005.09.002>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1090951605000544?via%3Dihub>. Acesso em: 2 mar. 2024.

MATÉRIAS legislativas. **Galileu: Painel Legislativo**. Brasília: Senado Federal, 2022. Disponível em: <http://www9.senado.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=senado%2Fpainel%20legislativo.qvw&host=QVS%40www9&anonymous=true>. Acesso em: 25 nov. 2023.

MINTROM, Michael; NORMAN, Phillipa. Policy entrepreneurship and policy change. **Policy Studies Journal**, [s. l.], v. 37, n. 4, p. 649-667, nov. 2009. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.2009.00329.x>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1541-0072.2009.00329.x>. Acesso em: 2 mar. 2024.

MOORE, Mark H. Break-through innovations and continuous improvement: two different models of innovative processes in the public sector. **Public Money & Management**, [s. l.], v. 25, n. 1, p. 43-50, jan. 2005.

OSBORNE, Stephen P.; BROWN, Kerry A. **Managing change and innovation in public service organizations**. Londres: Routledge, 2005.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 1, p. 5-25, jan./abr. 1997. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v48i1.375>. Disponível em: <https://revista.ena.gov.br/index.php/RSP/article/view/375>. Acesso em: 22 nov. 2023.

PHILLS Jr., James A.; DEIGLMEIER, Kriss; MILLER, Dale T. Rediscovering social innovation. **Stanford Social Innovation Review**, Stanford, v. 6, n. 4, p. 34-43, set./nov. 2008. DOI: <https://doi.org/10.48558/GBJY-GJ47>. Disponível em: [https://ssir.org/articles/entry/rediscovering\\_social\\_innovation](https://ssir.org/articles/entry/rediscovering_social_innovation). Acesso em: 25 nov. 2023.

POL, Eduardo; VILLE, Simon. Social innovation: buzz word or enduring term? **The Journal of Socio-Economics**, [s. l.], v. 38, n. 6, p. 878-885, dez. 2009. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.socec.2009.02.011>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1053535709000249?via%3Dihub>. Acesso em: 2 mar. 2024.

SHOCKLEY, Gordon E.; FRANK, Peter M. The functions of government in social entrepreneurship: theory and preliminary evidence. **Regional Science Policy & Practice**, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 181-198, ago. 2011. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1757-7802.2011.01036.x>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1757-7802.2011.01036.x>. Acesso em: 2 mar. 2024.



SHORT, Jeremy C.; MOSS, Todd W.; LUMPKIN, G. Tom. Research in social entrepreneurship: past contributions and future opportunities. **Strategic Entrepreneurship Journal**, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 161-194, jun. 2009. DOI: <https://doi.org/10.1002/sej.69>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/sej.69>. Acesso em: 2 mar. 2024.

SILVA, Marcus Vinicius Gonçalves da. **Intraempreendedorismo e governança pública: a relação entre o comportamento empreendedor e o desempenho da governança na gestão pública municipal**. 2017. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2017. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br:8080/jspui/handle/1/2702>. Acesso em: 26 nov. 2023.

SOUZA, Carla Patricia da Silva; TAKAHASHI, Adriana Roseli Wünsch. Challenges and motivations for the development of an intrapreneurship initiative in a public university. **Revista de Administração da UFSM**, Santa Maria, v. 10, n. 2, p. 338-356, abr./jun. 2017. DOI: <https://doi.org/10.5902/1983465914923>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/14923>. Acesso em: 26 nov. 2023.

STEINMUELLER, W. Edward. Innovation studies at maturity. *In*: FAGERBERG, Jan; MARTIN, Ben R.; ANDERSEN, Esben Sloth. (ed.). **Innovation studies: evolution and future challenges**. Oxford: Oxford University Press, 2013. p. 146-167.

TEIXEIRA, Thatiana Stacanelli; ANDRADE, Daniela Meirelles; ALCÂNTARA, Valderi de Castro; OLIVEIRA, Naiara Kasmin de. Inovação e empreendedorismo: um caso no setor público. **Revista PRETEXTO**, Belo Horizonte, v. 20, n. 1, p. 57-71, jan./mar. 2019. DOI: <https://doi.org/10.21714/pretexto.v20i1.5609>. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/pretexto/article/view/5609>. Acesso em: 26 nov. 2023.

TENORIO, Fernando Guilherme; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. O conceito de gestão social e a democracia regressiva no Brasil após 2016. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 13, n. 2, abr./jun. 2021. DOI: <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i2.10767>. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/10767>. Acesso em: 26 nov. 2023.

VALADARES, Josiel Lopes; EMMENDOERFER, Magnus Luiz. A incorporação do empreendedorismo no setor público: reflexões baseadas no contexto brasileiro. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 17, n. 41, p. 82-98, abr. 2015. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2015v17n41p82>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2015v17n41p82>. Acesso em: 26 nov. 2023.

ZAHRA, Shaker A.; RAWHOUSER, Hans N.; BHAWE, Nachiket; NEUBAUM, Donald O.; HAYTON, James C. Globalization of social entrepreneurship opportunities. **Strategic Entrepreneurship Journal**, [s. l.], v. 2, n. 2, p. 117-131, jun. 2008. DOI: <https://doi.org/10.1002/sej.43>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/sej.43>. Acesso em: 2 mar. 2024.



# ChatTCU: Inteligência Artificial como assistente do auditor

*ChatTCU: Artificial Intelligence as an Auditor's Assistant*

## **Eric Hans Messias da Silva**

Mestre em Computação Aplicada em Ciência de Dados e graduado em Engenharia de Computação. Auditor Federal de Controle Externo, atualmente atuando como coordenador de implantação e líder do Núcleo de Inteligência Artificial do Tribunal de Contas da União.

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/2146545880541854>

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0003-0743-6627>

E-mail: [erichm@tcu.gov.br](mailto:erichm@tcu.gov.br)

## **Erick Muzart Fonseca dos Santos**

Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União com experiência em auditoria de Tecnologia da Informação e em pesquisa e inovação em ciência de dados. Atualmente atua na Secretaria de Tecnologia da Informação e Evolução Digital (Setid), integrando a equipe do Núcleo de Inteligência Artificial, responsável pelo desenvolvimento do ChatTCU. Professor de machine learning, deep learning e processamento de linguagem natural em diversas instituições públicas, universitárias e em cursos preparatórios para concursos públicos. Instrutor certificado pela nVidia em deep learning.

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/0046446504662016>

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0003-4928-9565>

**E-mail:** [erickmf@tcu.gov.br](mailto:erickmf@tcu.gov.br)

## **Monique Louise de Barros Monteiro**

Doutoranda em Ciência da Computação, na área de Inteligência Artificial, mestra e bacharela em Ciência da Computação. Certificações Project Management Professional (PMP), Big Data Science Professional, SOA Governance Specialist, SOA Architect, Scum Master, SAFe Agilist, Oracle Certified Master Java EE 5 Enterprise Architect, Sun Certified Programmer for the Java 2 Platform, MCP .NET Framework 2.0 Development Foundation, MCTS .NET Framework 2.0 Web Applications e IBM Object-Oriented Analysis and Design with UML. Auditora Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, atualmente atuando no Núcleo de Inteligência Artificial, responsável pelo desenvolvimento do ChatTCU.

**Lattes:** <https://lattes.cnpq.br/4760312081508645>

**Orcid:** <https://orcid.org/0009-0008-9620-6455>

**E-mail:** [moniquebm@tcu.gov.br](mailto:moniquebm@tcu.gov.br)



### **Sarah Lima Bezerra**

Especialista em Análise de Dados para o Controle e bacharela em Ciência da Computação. Certificações Sun Certified Java Programmer, Sun Certified Java Associate e IBM Object-Oriented Analysis and Design with UML. Auditora Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, integrando atualmente a equipe do Núcleo de Inteligência Artificial do TCU com o foco em pesquisa aplicada, no desenvolvimento e na definição dos requisitos do ChatTCU.

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/5092459333622148>

**E-mail:** sarahlb@tcu.gov.br

### **Selmison Campelo de Miranda**

Graduado em Engenharia de Redes de Comunicação, auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, atualmente atuando no Núcleo de Inteligência Artificial, responsável pelo desenvolvimento do ChatTCU.

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/0113506227426492>

**E-mail:** campelom@tcu.gov.br

## **RESUMO**

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem adotado a inteligência artificial (IA) para otimizar suas operações de auditoria e administrativas, o que resultou na criação do ChatTCU, uma ferramenta avançada baseada no modelo de linguagem ChatGPT da OpenAI. Esse esforço inovador levou ao desenvolvimento de um *chatbot* que inicialmente replicava funcionalidades do ChatGPT e, com evoluções subsequentes, passou a incorporar dados de sistemas internos do TCU. A ferramenta permite aos usuários realizarem uma variedade de funções, como acesso a jurisprudência selecionada, serviços administrativos e sumarização de documentos, destacando o compromisso do TCU com a modernização e a eficiência operacional. O comando dessa IA utiliza engenharia de *prompt* como método para aprimorar a interação com grandes modelos de linguagem (*large language models*, ou LLMs), permitindo respostas mais precisas e contextualizadas. A técnica de *Retrieval-Augmented Generation* (RAG) é utilizada para integrar conhecimento especializado da instituição ou diretamente do usuário. A rápida adoção do ChatTCU pelas unidades do TCU reflete seu valor imediato e a eficácia em atender às necessidades operacionais, ao mesmo tempo em que demonstra um alinhamento estratégico com as metas institucionais de promover a inovação e a melhoria contínua nos processos de auditoria e administrativos.

**Palavras-chave:** ChatTCU; Inteligência Artificial; auditoria; Tribunal de Contas da União; engenharia de *prompt*; Retrieval-Augmented Generation; Modelos de Linguagem; inovação tecnológica em órgãos públicos

## **ABSTRACT**

*The Brazilian Federal Court of Accounts (TCU) has adopted artificial intelligence (AI) to optimize its auditing and administrative operations, resulting in the creation of ChatTCU, an advanced tool based on OpenAI's ChatGPT language model. This innovative effort led to the development of a chatbot that initially replicated ChatGPT functionalities and, with subsequent evolutions, began*



to incorporate data from TCU's internal systems. The tool allows users to perform a variety of functions, such as accessing selected jurisprudence, administrative services, and summarizing documents, highlighting TCU's commitment to modernization and operational efficiency. The command of this AI uses prompt engineering as a method to enhance interaction with large language models (LLMs), enabling more accurate and contextualized responses. The Retrieval-Augmented Generation (RAG) technique is used to integrate specialized knowledge from the institution or directly from the user. The rapid adoption of ChatTCU by TCU units reflects its immediate value and effectiveness in meeting operational needs, while demonstrating a strategic alignment with the institutional goals of promoting innovation and continuous improvement in audit and administrative processes.

**Keywords:** ChatTCU; Artificial Intelligence; Auditing; Federal Court of Accounts; prompt engineering; Retrieval-Augmented Generation; Large Language Models; technological innovation in public agencies.

## 1. INTRODUÇÃO

O advento do ChatGPT<sup>1</sup> no final de 2022 marcou um avanço notável no domínio da Inteligência Artificial (IA). Desenvolvido pela OpenAI<sup>2</sup>, este modelo de linguagem tem a capacidade de gerar textos coerentes e contextualmente relevantes a partir de instruções fornecidas pelos usuários, os chamados *prompts* de usuário.

Em resposta aos avanços tecnológicos do ChatGPT, o Tribunal de Contas da União (TCU) adotou a iniciativa de avaliar suas potencialidades. Em fevereiro de 2023, o Comitê de Gestão de Tecnologia da Informação (CGTI) do TCU autorizou a formação de um grupo de trabalho especializado chamado GT ChatGPT e Assistentes de Redação por IA. Composto por especialistas das áreas de Tecnologia da Informação, Comunicação, Segurança da Informação, Área Educacional (ISC) e Controle Externo, o grupo tem como missão explorar usos práticos do ChatGPT, promover o entendimento sobre inteligência artificial, produzir e divulgar conteúdos relacionados, organizar *workshops* temáticos, desenvolver diretrizes para a implementação eficaz dessas tecnologias e abordar os riscos associados ao seu uso.

Um dos resultados desse esforço colaborativo foi o lançamento do ChatTCU, um *chatbot* integrado ao Microsoft Teams<sup>3</sup>. A primeira versão dessa ferramenta foi projetada para operar exclusivamente com dados públicos, devido à natureza do acesso direto ao ChatGPT da OpenAI, o que levantava preocupações quanto à confidencialidade das informações. Essa limitação era necessária porque os dados dos usuários poderiam ser coletados e utilizados pela OpenAI para aprimorar o modelo de IA.

---

1 Disponível em: <https://chat.openai.com>. Acesso em: 15 maio 2024.

2 Disponível em: <https://openai.com>. Acesso em: 15 maio 2024.

3 Disponível em: <https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-teams/>. Acesso em: 15 maio 2024.



Em abril de 2023, o TCU deu um passo adiante com a criação do Núcleo de Inteligência Artificial (NIA) – uma equipe dedicada exclusivamente ao avanço e à pesquisa em IA, com o objetivo de aprimorar o ChatTCU e promover o conhecimento sobre o tema.

A segunda versão do ChatTCU foi lançada em junho de 2023. A solução passou a ser uma aplicação web, acessível não apenas via Teams, mas também por navegadores e dispositivos móveis. A migração para a nuvem da Microsoft (Azure) garantiu a proteção das informações dos usuários.

Em outubro de 2023, houve o lançamento da terceira versão do ChatTCU, um marco significativo que expandiu as funcionalidades da ferramenta por incluir dados de sistemas internos do TCU. Essa versão ofereceu aos usuários a possibilidade de consultarem jurisprudência selecionada, acessar informações sobre serviços administrativos e obter resumos de documentos do e-TCU – tudo isso potencializado pelo modelo GPT-4<sup>4</sup> 32K.

A versão mais recente, lançada no final de abril deste ano, introduziu a funcionalidade de upload de documentos, permitindo aos usuários fazerem consultas baseadas em seus próprios conjuntos de dados. Além disso, a integração de normativos do TCU, incluindo instruções normativas, portarias, resoluções e decisões normativas, trouxe uma adição valiosa à solução. A transição para o modelo GPT-4 Turbo ampliou significativamente a capacidade de processamento de texto, enriquecendo ainda mais a experiência do usuário.

A equipe responsável pelo ChatTCU está constantemente em busca de inovações, com o objetivo de expandir o leque de funcionalidades disponíveis para os servidores e colaboradores do TCU. Esses esforços visam não apenas simplificar, mas também otimizar os processos de trabalho, promovendo maior eficiência e eficácia na execução das tarefas cotidianas.

## 2. ENGENHARIA DE *PROMPT* PARA CONTROLE FLEXÍVEL DA IA

A engenharia de *prompt* refere-se ao processo iterativo de elaboração de instruções ou *prompts*, que guiam os grandes modelos de linguagem como o ChatGPT – também conhecidos como LLMs (do inglês, *large language models*) – a produzirem respostas mais úteis e precisas, alinhadas com a intenção do usuário. Os LLMs são extremamente flexíveis e polivalentes, com infinitas tarefas que podem ser realizadas adequadamente pelo mesmo LLM genérico. Assim, o controle fino do que será produzido pelo LLM pode ser realizado, sem necessidade de conhecimento especializado em IA, diretamente pelo usuário final, que redige os comandos em português, em um processo de refinamento progressivo de seus *prompts*, retroalimentado por resultados intermediários de experimentação em diálogo com o LLM, para descobrir abordagens que geram resultados mais satisfatórios.

Técnicas de engenharia de *prompt* foram utilizadas pelos desenvolvedores para otimizar os “*prompts* de sistema”, que controlam como são realizadas as principais funcionalidades genéricas do ChatTCU, como resumo ou perguntas e respostas sobre documentos. Essas mesmas

---

4 Disponível em: <https://platform.openai.com/docs/models/gpt-4-turbo-and-gpt-4>. Acesso em: 15 maio 2024.



técnicas de engenharia de *prompt* podem igualmente ser utilizadas pelo usuário final, para especificar detalhadamente sua intenção para que seja gerado um resultado específico.

A engenharia de *prompt* sistematiza práticas que foram desenvolvidas no uso recente de LLMs, evidenciando a importância de instruções claras e explícitas quanto ao contexto de conhecimento necessário para realizar a tarefa esperada, detalhada nas características do resultado esperado. Isso exige um entendimento tanto do domínio da aplicação quanto das capacidades e limitações do LLM utilizado, requerendo constante experimentação com alternativas de *prompts* e análise dos resultados intermediários obtidos.

Seguem algumas das técnicas mais comuns de engenharia de *prompt*, que requerem experimentação e refino para aplicações específicas:

- Instruir que seja adotada uma “persona” para responder às perguntas como forma indireta de precisar contexto de conhecimento do LLM. Por exemplo, para realizar tarefas típicas de auditoria, pode ser útil mencionar no *prompt* algo como: “Você é um auditor do TCU, com vasta experiência em fiscalização governamental e amplo conhecimento da legislação brasileira sobre a Administração Pública”. Essa simples menção no *prompt* aumenta as chances de essas áreas de conhecimento serem ativadas nas respostas geradas pelo LLM.
- Formatar o *prompt* explicitando seus elementos mais importantes, como instrução ou objetivo, informações de contexto, dados de entrada e formato do dado de saída esperado para a resposta. Exemplo no caso de uso abaixo.
- Fornecer exemplos de resultados esperados diretamente no *prompt*, que servirão tanto de contexto informacional quanto de demonstração das características desejadas para o resultado. Por exemplo, para uma tarefa de extração de nomes de pessoas referenciadas em um texto, o *prompt* poderia conter o seguinte trecho: “Exemplo 1: ‘Maria e João foram passear. Encontraram Pedro no meio do caminho.’ Resultado: ‘Maria, João e Pedro’”. Múltiplos exemplos em diversas circunstâncias da tarefa podem contribuir para a melhora da qualidade dos resultados, o que requer experimentação.
- Induzir ao raciocínio prévio a geração da resposta desejada, técnica conhecida como “*chain-of-thought prompting*” (Wei *et al.*, 2023), pode gerar melhores resultados quando envolve uma sequência de etapas cognitivas. Exemplo: adicionar ao final do *prompt* o seguinte texto “pense passo a passo como produzir o resultado desejado”. Isso leva o LLM a descrever um possível raciocínio para a geração do resultado, o que geralmente resulta em melhor qualidade.

Existem inúmeras outras técnicas de engenharia de *prompt* que podem ser combinadas para melhorar significativamente os resultados gerados por LLM. Essas técnicas estão disponíveis em várias referências gratuitas na internet<sup>5</sup>.

---

5 Destacamos as seguintes referências, disponíveis em:

<https://help.openai.com/en/articles/6654000-best-practices-for-prompt-engineering-with-the-openai-api>

<https://cookbook.openai.com/>. Acesso em: 15 maio 2024.

<https://learnprompting.org/docs/intro>. Acesso em: 15 maio 2024.

<https://www.promptingguide.ai/>. Acesso em: 15 maio 2024.



Dada a importância da engenharia de *prompt* para obter de LLMs resultados de maior qualidade, a equipe do NIA ofereceu diversas oportunidades de capacitação para servidores do TCU:

- *Workshops* em que servidores apresentavam resultados relevantes que haviam produzido, compartilhando os *prompts* que permitiam gerá-los, assim como as lições aprendidas durante o processo de refinamento das soluções.
- Três turmas de curso de engenharia de *prompt* de 15 horas, para cerca de uma centena de servidores descobrirem o potencial de LLMs e como otimizar seus *prompts*, na plataforma do ChatTCU, para construir funcionalidades úteis para seus trabalhos cotidianos.

### 3. CASOS DE USO

As mais relevantes aplicações do ChatTCU não são imediatamente identificáveis pela equipe de desenvolvedores do NIA, mas requerem considerável conhecimento do negócio, experiência em atuação profissional de auditoria e experimentação em larga escala para identificar as abordagens que geram os melhores resultados. Assim, adotou-se uma busca descentralizada por aplicações relevantes, oferecendo amplo acesso interno ao ChatTCU para envolver servidores de todas as unidades, fomentando a experimentação e o compartilhamento dos melhores resultados.

São descritos, a seguir, alguns casos de uso desenvolvidos por servidores do TCU.

#### 3.1 Geração de relatórios de incidentes de TI pela área técnica

Quando ocorre um novo incidente de TI, como uma falha ou indisponibilidade de sistemas, é formada uma “Sala de Crise”. Esse processo envolve a criação de um grupo no Microsoft Teams, reunindo diversas áreas e empresas relacionadas, direta ou indiretamente, com o incidente. Dentro desse grupo, discussões são realizadas no chat para compreender o problema, identificar suas causas, buscar a solução mais adequada e recuperar o ambiente afetado. Ao concluir essa etapa, é necessário elaborar um relatório que documente o ocorrido. Contudo, vinha sendo um desafio produzir um relatório que fosse conciso, claro e que destacasse os aspectos mais importantes da análise. A introdução do ChatTCU como ferramenta para essa tarefa trouxe melhorias significativas. Agora, os relatórios produzidos são mais bem estruturados, destacam as trocas de mensagens que fundamentam as conclusões e apresentam mais detalhes com uma redação final mais clara. Isso resultou no aumento da qualidade dos relatórios e na diminuição do tempo necessário para completar tal atividade.

Segue o *prompt* utilizado:

“Missão: Gerar um relatório de sala de crise, conforme a metodologia ITIL

Contexto: Você é um especialista na área de TI e está gerenciando uma sala de crise para tratar um incidente ocorrido no ambiente de TI do TCU



Regras: Ser claro, objetivo e completo

Instruções: Descrever o problema (Citar também o nº do SDM); a causa imediata; as ações executadas para tratar a causa imediata e os resultados obtidos; o estudo e a especificação da causa-raiz; o plano de ação traçado para a causa-raiz, sua execução e os resultados obtidos; possíveis melhorias no processo.

Entrada esperada: Chat do Teams onde ocorreram as discussões e o acompanhamento durante a sala de crise (Texto colado abaixo).

Formato de Saída: Texto com até 10000 palavras.

Chat do Teams: ”

Após inserir o texto anterior no *prompt* ainda é necessário copiar todo o texto das trocas de mensagem no Teams, para que sirva de fonte de informação para análise pelo ChatTCU.

### 3.2 Geração de ata de reunião

Há demanda frequente de múltiplas unidades do TCU pela automação de atas de reunião, sejam internas ou externas. Tais atas podem ser redigidas de forma semiautomática, para posterior validação pelo usuário, ativando-se a função de transcrição do Microsoft Teams, que gera um arquivo com a íntegra do que foi falado na reunião e atribuição a cada orador, que pode então ser copiada no ChatTCU e ajustado um *prompt* para geração de ata que traga o conteúdo esperado pelo usuário, seja de simples síntese ou, mais detalhadamente, de lista de participantes, pontos discutidos, decisões tomadas e ações a serem realizadas, identificando responsáveis e prazos que tenham sido mencionados na reunião.

### 3.3 Sugestão de objetivos e resultados-chave (OKR)

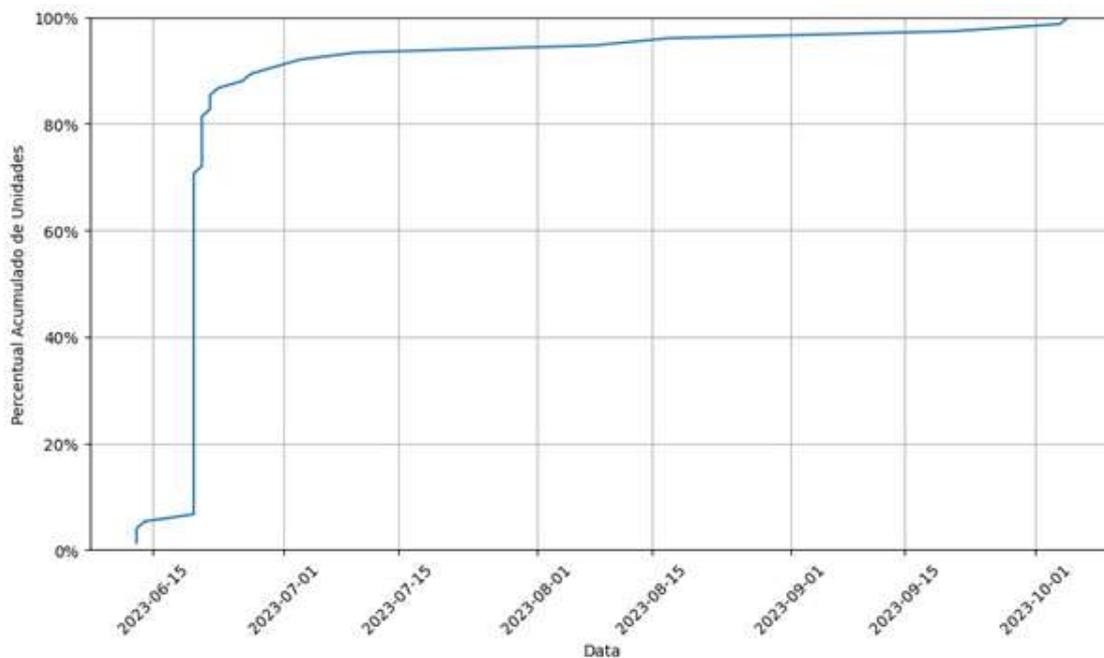
O desafio de explicitar indicadores de desempenho (*key performance indicators*, KPI) e objetivos e resultados-chave (*Objectives and Key Results* – OKR) (Groove, 1983) para estabelecer objetivos e metas para subunidades do TCU pode ser considerável para quem ainda não tem experiência com essa metodologia. Mas, como o GPT-4 deve ter encontrado inúmeros exemplos de OKR durante seu treinamento, houve relatos de aplicações bem-sucedidas do ChatTCU para sugerir possíveis novos OKR. O *prompt* para tal geração pode trazer informações de contexto sobre a unidade, como regimento interno, portarias que descrevam atribuições ou publicações prévias da unidade, assim como exemplos de OKR passados da unidade ou de outras unidades com atribuições similares, solicitando-se que sejam gerados novos OKR plausíveis, maximamente diversos e originais. Cabe então aos responsáveis pela unidade selecionar os mais adequados e ajustá-los com base no próprio contexto.



## 4. ADOÇÃO DO ChatTCU

O gráfico a seguir revela uma tendência marcante e promissora na adesão do ChatTCU por parte das unidades do TCU. Notou-se uma aderência acelerada logo após o lançamento da ferramenta, evidenciada pela ascensão quase vertical inicial. Essa aceitação quase imediata é um testemunho eloquente da relevância e da adequação do ChatTCU às necessidades operacionais das unidades.

**Figura 1** – Uso do ChatTCU por unidades ao longo do tempo – percentual de unidades



Fonte: os autores.

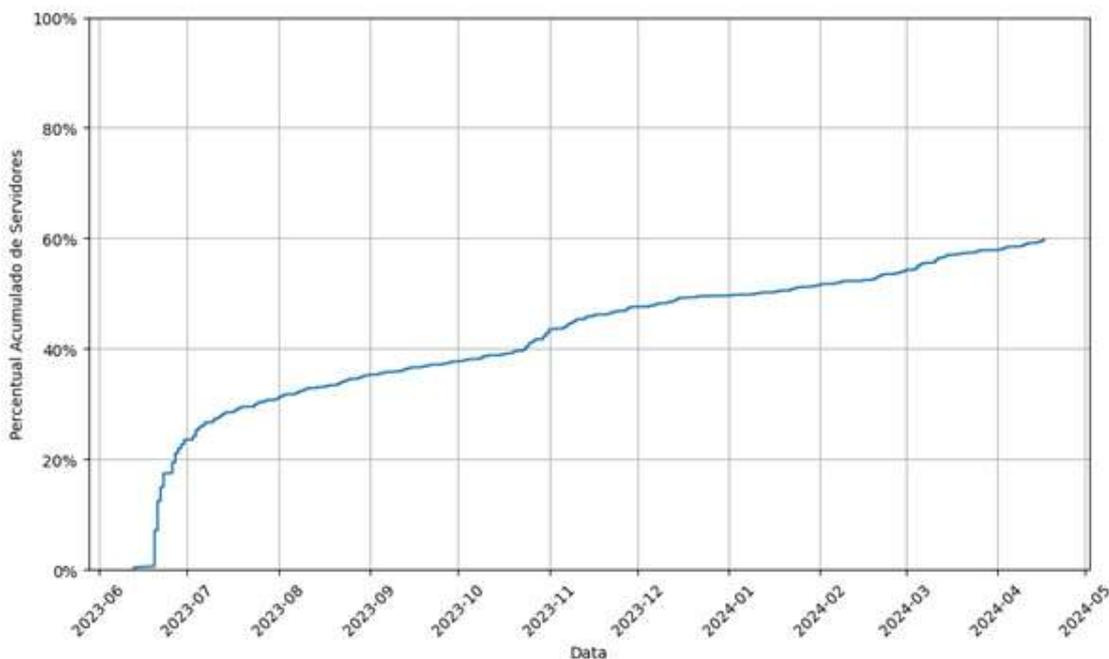
A velocidade dessa adesão inicial pode ser atribuída a uma série de fatores positivos. Primeiramente, reflete a percepção imediata do valor agregado pela ferramenta, com sua promessa de otimizar e tornar mais eficientes as atividades do Tribunal. Além disso, esse rápido engajamento das unidades indica que a implementação do ChatTCU foi realizada com êxito, acompanhada de uma comunicação efetiva e, possivelmente, de uma transição suave para a nova tecnologia.

Concomitantemente, a fase de estabilização subsequente ao crescimento acentuado demonstra a capacidade do ChatTCU de alcançar uma cobertura ampla e de se manter como uma ferramenta relevante para as unidades do TCU. Isso não apenas ressalta a eficácia do processo de implementação, mas também sinaliza um alinhamento estratégico com as metas institucionais de inovação e melhoria contínua.

Por fim, é imperativo reconhecer a natureza progressiva dessa adesão como um indicativo da sustentabilidade da ferramenta. A estabilização no patamar elevado de uso reforça a ideia de que o ChatTCU foi integrado com sucesso nas operações cotidianas do tribunal, consolidando-se como um componente essencial no ecossistema de tecnologia da informação do TCU.



**Figura 2** – Uso do ChatTCU por usuários ao longo do tempo – percentual de servidores



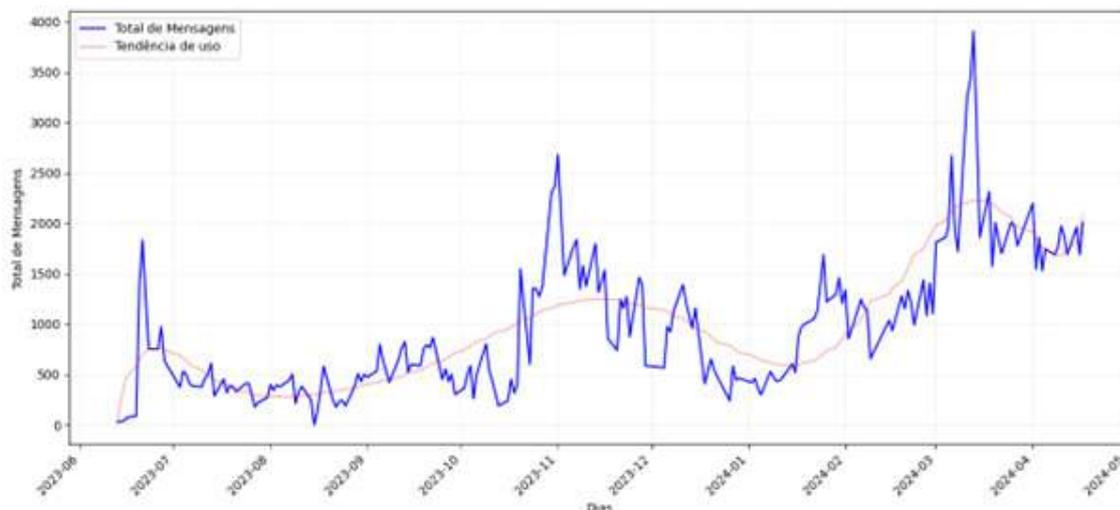
Fonte: os autores.

A análise do segundo gráfico proporciona uma visão esclarecedora do comportamento de adesão dos servidores do TCU ao ChatTCU, revelando uma trajetória de crescimento consistente e sustentável. Diferentemente da curva exponencial observada na adesão por unidades, o perfil de adoção pelos servidores é caracterizado por uma progressão mais suave, o que ressalta um processo de integração consciente e deliberado da ferramenta nas atividades diárias dos servidores.

Esse padrão gradual de crescimento é indicativo de uma estratégia de adoção bem-sucedida que prioriza a compreensão plena da ferramenta e a sua assimilação efetiva no fluxo de trabalho. A ascensão constante do uso sugere que os servidores estão se tornando cada vez mais adeptos e confiantes no uso do ChatTCU, o que implica uma curva de aprendizado positiva e uma valorização crescente da ferramenta como um recurso para aprimoramento das tarefas de auditoria e outros processos internos.

Ademais, a sustentabilidade desse crescimento sugere uma integração bem planejada e executada, na qual os usuários não foram apenas expostos ao ChatTCU, mas também foram adequadamente apoiados por meio de treinamentos e *workshops*. Isso não só demonstra a viabilidade da ferramenta como também fortalece o comprometimento institucional com a inovação e o desenvolvimento profissional contínuo.

Portanto, o gráfico confirma o engajamento positivo dos servidores com o ChatTCU, refletindo a aceitação da ferramenta como um complemento valioso às suas funções. Essa adesão progressiva alinha-se com os objetivos estratégicos do TCU de promover a eficiência, a transparência e a modernização das práticas de controle e auditoria.

**Figura 3** – Mensagens trocadas no ChatTCU por dia

Fonte: os autores.

Ao incorporar os eventos significativos no contexto da análise do gráfico, pode-se compreender melhor o padrão de adoção do ChatTCU pelos servidores do TCU. Os dois primeiros picos expressivos na linha azul correspondem ao lançamento das versões V2 e V3 do ChatTCU.

O primeiro pico marca o lançamento da versão V2 do ChatTCU, que foi a primeira a estar disponível para todo o tribunal, evidenciando um interesse imediato e um pico de curiosidade e experimentação entre os servidores.

O segundo pico saliente na linha do tempo alinha-se com a introdução da versão V3 do ChatTCU, um lançamento significativo por ser a primeira versão a se integrar com aplicações internas do TCU, proporcionando funcionalidades robustas como a geração de resumos de documentos processuais, a interação com quase 300 sistemas administrativos do Sistema CASA, e o acesso facilitado à jurisprudência selecionada. A incorporação do modelo GPT-4 nessa versão representou um salto qualitativo no desempenho da ferramenta, o que pode ter motivado adoção e exploração mais intensas da aplicação.

O terceiro pico reflete o impacto de uma série de apresentações direcionadas às equipes do TCU, com o intuito de promover ainda mais a utilização do ChatTCU. Esse aumento substancial na atividade indica o sucesso dessas iniciativas de engajamento em estimular o uso da ferramenta e em destacar a sua relevância para as atividades do tribunal.

Por outro lado, o vale notado no gráfico entre 17/12 e 16/1 corresponde ao período de recesso no TCU, em que muitos servidores não estão em atividade regular. Essa queda acentuada no uso do ChatTCU nesse intervalo de tempo ressalta a correlação direta entre a presença dos servidores e a atividade na plataforma, reiterando que o ChatTCU é uma ferramenta de uso cotidiano que reflete os ciclos operacionais do tribunal.



Essa análise dinâmica do uso do ChatTCU fornece *insights* valiosos sobre a interação dos servidores com a plataforma, ressaltando os aspectos positivos de cada atualização e iniciativa de engajamento, e reconhecendo os padrões naturais de atividade institucional que influenciam a adoção da tecnologia.

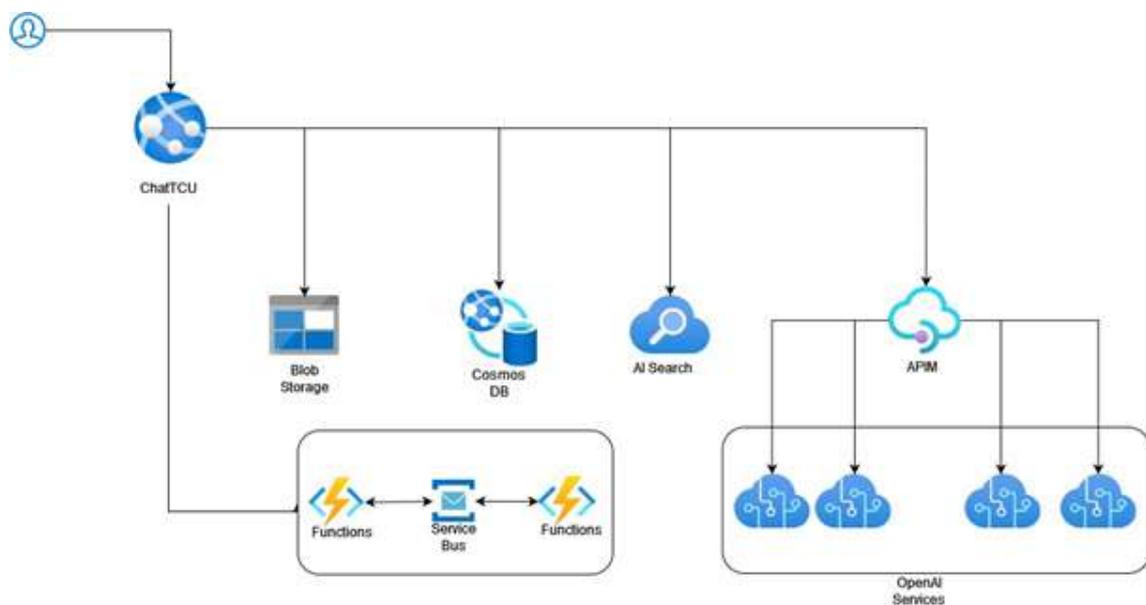
## 5. INFRAESTRUTURA TECNOLÓGICA

Os grandes modelos de linguagem natural (LLMs) costumam exigir uma quantidade significativa de recursos computacionais, sendo bastante natural o uso de uma infraestrutura computacional em nuvem que proporcione maior flexibilidade, escalabilidade e efetividade de custos.

Dadas essas circunstâncias, a infraestrutura tecnológica do ChatTCU está pautada desde o início por uma forte adoção de serviços computacionais disponíveis em provedores de nuvem.

O diagrama a seguir é uma representação simplificada dos principais serviços constantes na Azure atualmente em adoção pelo ChatTCU:

**Figura 4** – Infraestrutura Tecnológica do ChatTCU



Fonte: os autores.



Breve descrição dos componentes:

- 1. Cosmos DB:** armazena os dados estruturados do sistema.
- 2. Blob Storage:** armazena dados não estruturados, como documentos pdf, .docx, .xlsx etc.
- 3. AI Search:** provê pesquisa avançada de dados textuais com uso de tecnologias especializadas em buscas textuais e base de dados vetoriais.
- 4. Service Bus:** serviço de mensageria e comunicação entre serviços, responsável por coordenar o processo de indexação de documentos.
- 5. Functions:** executa a indexação de documentos no AI Search sob a coordenação do *Service Bus*.
- 6. OpenAI Service:** provê acesso aos diversos modelos de Inteligência Artificial desenvolvidos pela OpenAI, tais como os modelos GPT, em suas várias versões, e *Text Embeddings*.
- 7. API Management (APIM):** gerencia, balanceia e controla os acessos aos modelos da OpenAI e de outras *Application Programming Interfaces* (API).

Vale destacar que a descrição acima é uma fotografia do momento. Toda a solução tecnológica do ChatTCU está sujeita a constantes evoluções e melhorias.

## 6. EXTENSÃO DO CONHECIMENTO

Como seria de se esperar de toda tecnologia disruptiva de propósito geral, os modelos de linguagem ou LLMs não possuem nativamente conhecimento de domínios especializados. A solução tradicionalmente adotada por desenvolvedores de sistemas baseados em inteligência artificial consiste em prosseguir com o treinamento de tais sistemas por meio de dados provenientes do domínio em específico. Por outro lado, no contexto de sistemas baseados em IA generativa – em geral baseados em modelos de IA complexos, que envolvem altos custos de treinamento –, o treinamento continuado nem sempre é uma opção viável.

Empresas provedoras de modelos de linguagem, a exemplo da OpenAI, muitas vezes proveem soluções de treinamento continuado (comumente referenciado pelo termo *fine-tuning* ou “ajuste fino”, em tradução livre), nas quais o usuário envia seus dados para a nuvem do provedor e aguarda pelo treinamento de uma instância customizada do modelo de IA. Ainda assim, apesar da facilidade, delegar o treinamento de um modelo customizado para um provedor externo envolve, além do custo financeiro, questões como propriedade e sigilo de dados, o que geralmente inviabiliza esse tipo de solução.



## 6.1 Geração aumentada por recuperação

Como alternativa à inviabilidade de realizar treinamento customizado, seja por razões financeiras ou por aspectos de confidencialidade dos dados, surge a solução denominada *Retrieval-Augmented Generation* (RAG) (Lewis *et al.*, 2020), ou “geração aumentada por recuperação”, em tradução livre. Em linhas gerais, uma solução de RAG baseia-se na utilização de dois componentes na arquitetura do sistema:

- Recuperador de informações: comumente qualquer solução corporativa de busca textual.
- Gerador de respostas: aqui faz-se referência tão somente ao modelo de linguagem subjacente (ex.: GPT-4) (Lewis *et al.*, 2020).

O fluxo de funcionamento da solução RAG consiste nos seguintes passos:

1. A pergunta digitada pelo usuário na interface do *chatbot* é encaminhada ao módulo recuperador de informações, que retorna o conjunto de documentos ou trechos de documentos mais relevantes de acordo com a pergunta/consulta.
2. O conjunto de documentos retornado no passo anterior é repassado para o módulo gerador de respostas (modelo de linguagem), juntamente com a pergunta do usuário. A partir daí, o modelo será capaz de “raciocinar” sobre o conteúdo recebido e de, então, gerar uma resposta para a pergunta do usuário.
3. Caso o modelo não tenha sido capaz de gerar uma resposta a partir dos documentos recuperados, ele deverá responder ao usuário que não tem condições de responder, em vez de fornecer respostas aleatórias ou fictícias (alucinações). Com isso, reduz-se a probabilidade de alucinações, o que contribui, ao mesmo tempo, para a confiabilidade e a adaptabilidade da solução para o domínio desejado.

Nas próximas seções, será descrito como a solução acima foi empregada em alguns dos principais domínios específicos do ChatTCU. Antes disso, é importante ressaltar que o ChatTCU também tem a capacidade intrínseca de identificar o assunto ou domínio específico com o qual a pergunta realizada pelo usuário tem mais afinidade, processo denominado detecção de intenção. A maneira como a detecção de intenção é implementada baseia-se, na versão atual, no uso do próprio modelo de linguagem subjacente para classificar o domínio ao qual a pergunta se refere. Embora esse processo tenha uma margem de erro, ainda assim o usuário pode “corrigir” a decisão do modelo especificando, no texto da pergunta, a qual base de conhecimento ou domínio ele se refere, conforme será descrito mais adiante.

### 6.1.1 Jurisprudência e normativos do TCU

A primeira base incorporada ao ChatTCU foi a chamada **jurisprudência selecionada**, subconjunto da jurisprudência do TCU, classificada de acordo com temas recorrentes.



Os dados do referido subconjunto da jurisprudência do TCU foram indexados no motor de busca Azure AI Search<sup>6</sup>. Excertos e enunciados da jurisprudência foram quebrados em trechos menores, para tornar o resultado das buscas mais preciso do ponto de vista do usuário, e a recuperação em tempo de consulta é feita por meio de um algoritmo padrão de busca textual (BM25) (OpenAI, 2023).

Posteriormente, foi incorporada a base de normas internas do TCU, incluindo portarias, decisões normativas, instruções normativas e resoluções, todas relacionadas ao tema controle externo. Aqui, verificou-se que os melhores resultados para a busca eram obtidos por meio de busca textual com rerranqueamento, tecnologia automaticamente provida pela plataforma Azure AI Search.

A seguir, apresentam-se exemplos de perguntas e respostas relativas a cada uma das bases mencionadas. As **Figuras 5 e 7** mostram respostas a perguntas do usuário, relativas, respectivamente, à jurisprudência e a normas do TCU, e as **Figuras 6 e 8** mostram, respectivamente, janelas modais exibidas quando o usuário clica em alguma das referências citadas na resposta anteriormente formulada pelo sistema.

**Figura 5** – Pergunta relacionada à jurisprudência do TCU

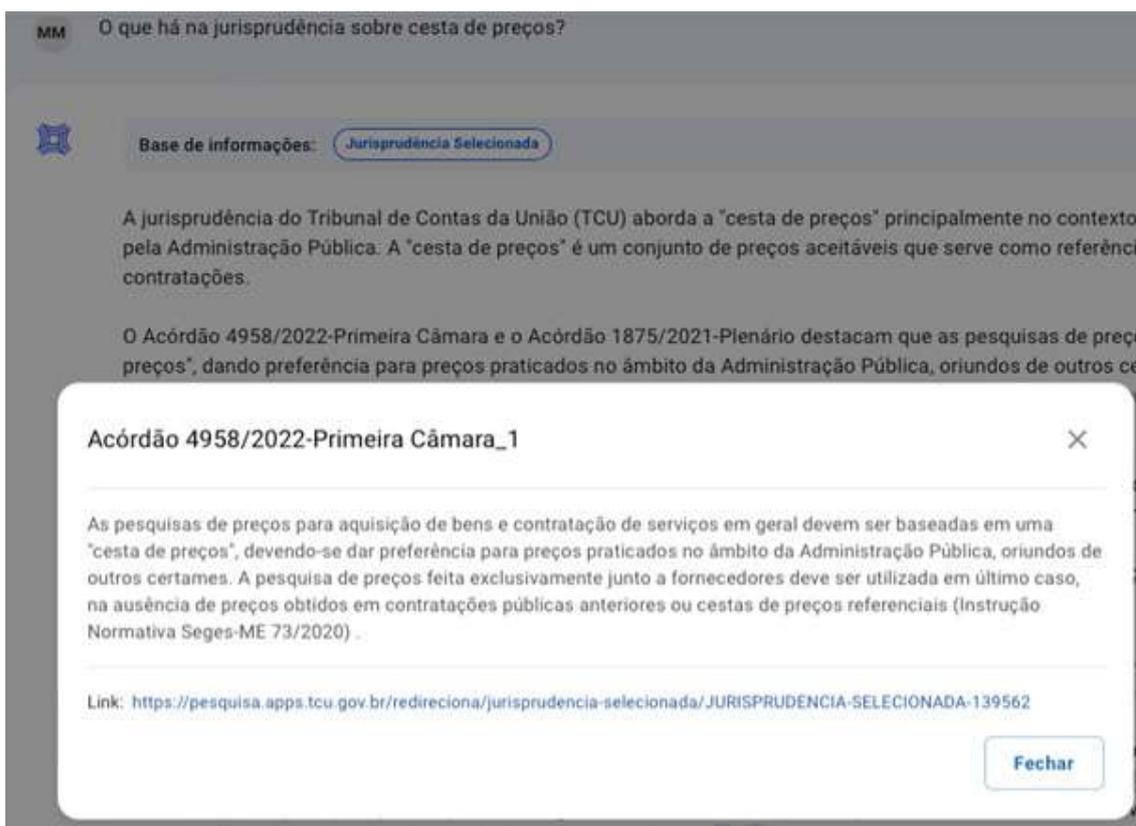


Fonte: ChatTCU.

<sup>6</sup> x Azure AI Search: <https://azure.microsoft.com/en-us/products/ai-services/ai-search/>.

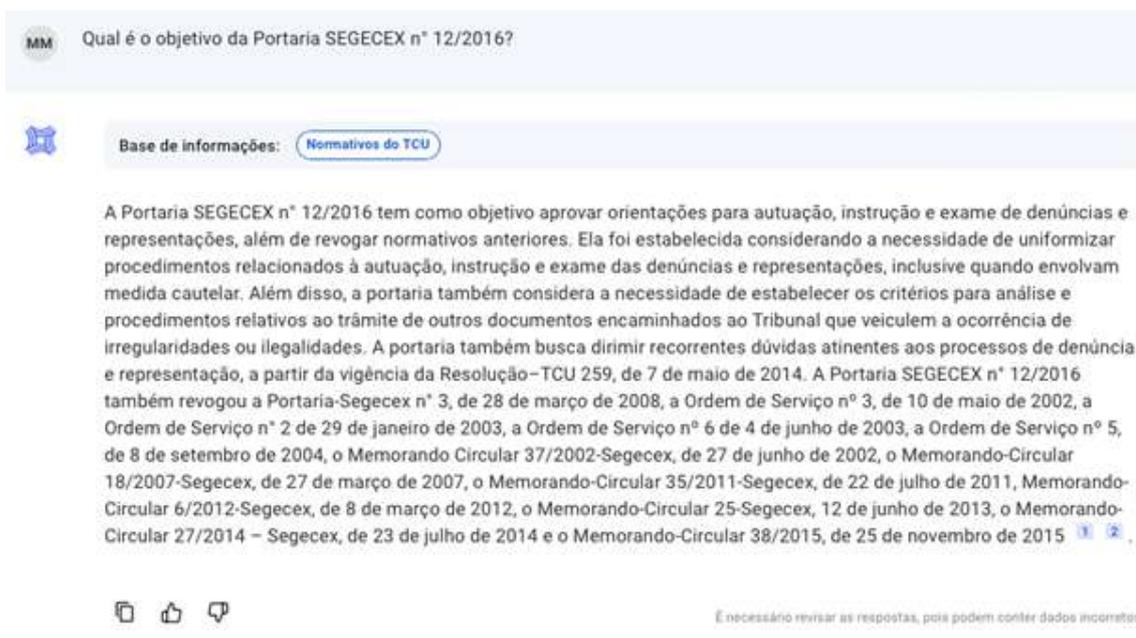


Figura 6 – Detalhamento de referência citada pela resposta à pergunta formulada

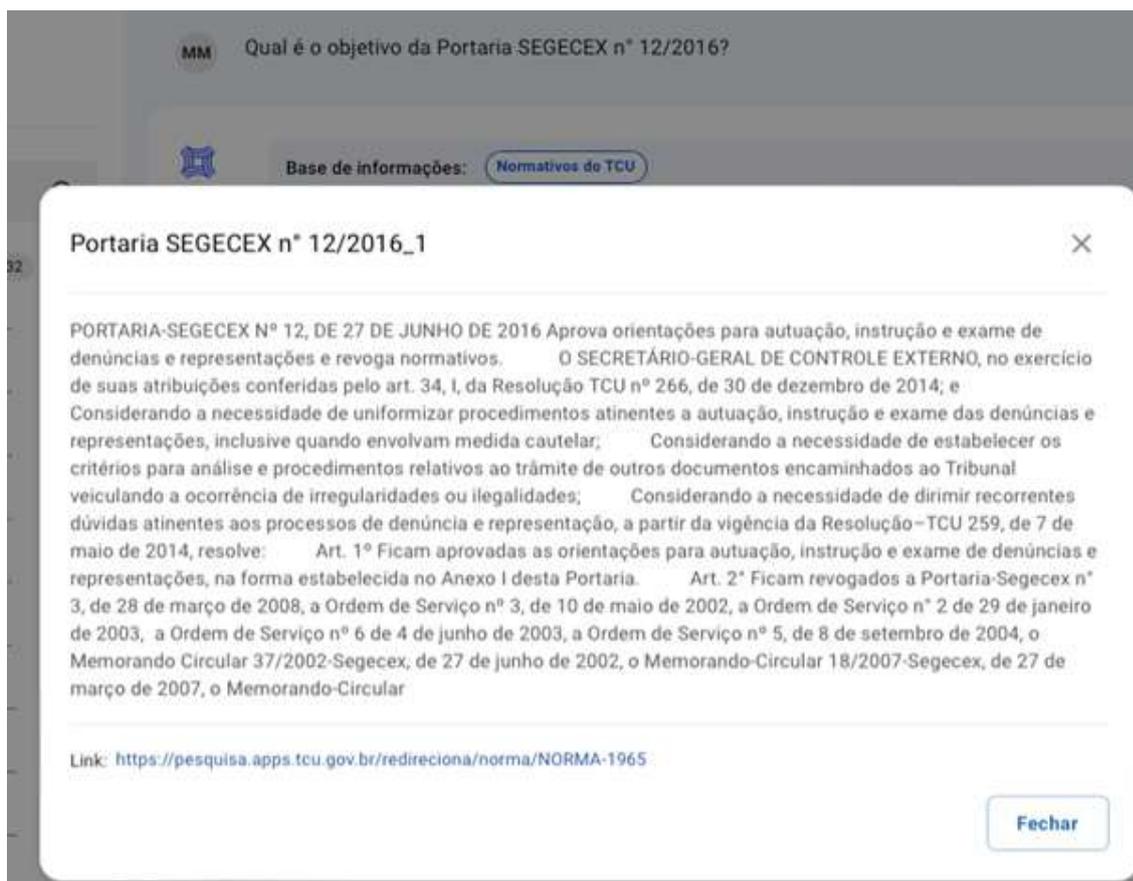


Fonte: ChatTCU.

Figura 7 – Pergunta relacionada a normativos do TCU



Fonte: ChatTCU.

**Figura 8** – Detalhamento de referência citada pela resposta à pergunta formulada

Fonte: ChatTCU.

### 6.1.2 Sistemas administrativos

Outra base incorporada ao ChatTCU foi a do Portal CASA<sup>7</sup>, sistema que possui informações de quase 400 serviços administrativos oferecidos ao público interno do TCU. Isso possibilitou ao usuário do ChatTCU obter informações que vão desde como pedir um cafezinho para uma reunião até descobrir quais etapas e prazos são necessários para solicitar uma licença específica.

Para essa funcionalidade, os dados dos serviços disponíveis no Portal CASA foram indexados no motor de busca Azure AI Search. Para recuperar os serviços considerados mais relevantes para responder às perguntas dos usuários, a busca vetorial<sup>8</sup> foi a que apresentou os melhores resultados.

7 Disponível em: <https://casa.apps.tcu.gov.br/>. Acesso em: 15 maio 2024.

8 Para vetorização, foi utilizado o modelo text-embedding-ada-002. Mais informações disponíveis em: <https://platform.openai.com/docs/guides/embeddings>. Acesso em: 15 maio 2024.



A **Figura 9** mostra alguns exemplos de perguntas relacionadas aos serviços administrativos. As respostas geralmente mencionam os requisitos, o público-alvo e os passos necessários para o usuário solicitar o serviço, e sempre possuem um link para o Portal CASA, onde o usuário poderá obter mais informações sobre o serviço em questão.

**Figura 9** – Perguntas relacionadas aos serviços administrativos

**SB** Como faço para marcar férias?

Base de informações: [Sistema CASA](#)

 Para marcar férias, você deve seguir os seguintes passos:

1. Acesse o **Sistema GRH**. Para isso, clique no **botão Acessar** disponível no link fornecido.
2. No menu **Frequência**, selecione a opção **(Férias) Solicitação / Gestão** para consultar seu saldo, solicitar ou cancelar períodos de férias.
3. Após a solicitação, sua chefia receberá um e-mail solicitando a homologação desse período de férias, com um link direto para a tela de **Gestão de Férias**.
4. A chefia deve então homologar a solicitação no **GRH**, acessando o menu **Frequência** e selecionando **(Férias) Homologar Férias**.

Este serviço é destinado a servidores ativos. Para mais informações e para acessar o sistema, você pode visitar o [link fornecido](#).

Para mais detalhes sobre o processo de solicitação e gestão de férias, você pode consultar a página de informações disponível [aqui](#).

**SB** Quem tem direito ao auxílio-moradia?

Base de informações: [Sistema CASA](#)

 O auxílio-moradia é um ressarcimento de despesas com aluguel ou hospedagem em nova cidade, por deslocamento para assumir cargo ou função comissionada. Para solicitar o auxílio-moradia, você deve preencher o formulário Auxílio-moradia — Requerimento inicial, autuar processo no e-TCU, juntar a documentação e encaminhar para SCV/SecPessoas. No caso de comprovação anual, é necessário preencher o formulário Auxílio-moradia — Comprovação anual, assinar eletronicamente pelo e-TCU, juntar a documentação necessária e encaminhar para SPA/SecPessoas. O público-alvo deste serviço são autoridades ativas e servidores ativos. Para mais informações, você pode visitar o [link fornecido](#).

Fonte: ChatTCU.

### 6.1.3 Correção do caminho escolhido pelo modelo

Em alguns momentos, particularmente na presença de domínios com forte intersecção temática, é possível que o mecanismo de identificação de intenção classifique erroneamente uma pergunta. A título de exemplo, como há termos e assuntos presentes tanto na jurisprudência selecionada como na base de normativos do TCU, uma pergunta que o usuário tinha originalmente a intenção de dirigir à base de normativos pode ser direcionada à base



de jurisprudência, ou vice-versa. Em tais situações, é possível incluir nas perguntas prefixos como “Considerando a jurisprudência do TCU [...]” ou “Considerando a base de normativos do TCU, [...]”, ou ainda, corrigir o caminho a ser seguido *a posteriori*, de acordo com a resposta fornecida pelo sistema, conforme mostrado na **Figura 10**.

**Figura 10** – Correção de fluxo de respostas fornecidas pelo ChatTCU

**MM** Quais as hipóteses de prescrição de processos do Tribunal?

**Base de informações:** [Jurisprudência Selecionada](#)

As hipóteses de prescrição de processos no Tribunal de Contas da União (TCU) são regidas por diferentes normas e jurisprudências. A prescrição pode ocorrer tanto na esfera principal quanto na intercorrente.

Na esfera principal, a prescrição ocorre quando o processo fica paralisado por mais de cinco anos sem a prática de qualquer ato que seja considerado causa interruptiva da prescrição principal. O termo inicial da prescrição é a data do fato ou a data do vencimento da apresentação da prestação de contas ou a sua própria apresentação, o que ocorrer primeiro.

Já a prescrição intercorrente ocorre quando o processo fica paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, sem a prática de qualquer ato que evidencie o andamento regular do processo. A prescrição intercorrente pode ser interrompida por qualquer ato que evidencie o andamento regular do processo, excetuando-se pedido e concessão de vista dos autos, emissão de certidões, prestação de informações, juntada de procuração ou subestabelecimento e outros atos que não interfiram de modo relevante no curso das apurações.

Vale ressaltar que as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição principal também impedem, suspendem ou interrompem a prescrição intercorrente.

Além disso, atos processuais praticados pelas partes não interrompem a contagem do prazo prescricional, podendo, no máximo e a depender das circunstâncias de cada processo, suspender o prazo prescricional.

Por fim, é importante destacar que a prescrição é consequência sancionadora da inércia de quem tem o dever de agir, no caso, o dever de dar o impulso oficial ao processo.

É necessário revisar as respostas, pois podem conter dados incorretos.

**MM** Por favor, considere os normativos do TCU para responder à pergunta acima

**Base de informações:** [Normativos do TCU](#)

As hipóteses de prescrição de processos no Tribunal de Contas da União (TCU) são regidas pela Resolução TCU 344/2022 e pela Lei 9.873/1999, conforme estabelecido na Portaria SEGECEX n° 10/2022.

A prescrição é o fenômeno jurídico que extingue o direito de ação em razão do decurso do tempo, e no caso do TCU, “prescrevem em cinco anos as pretensões punitiva e de ressarcimento” nos processos de controle externo. O termo inicial da contagem do prazo prescricional é definido da seguinte forma:

Utilizado: 1503 de 20000 palavras totais nessa conversa

Fonte: ChatTCU.

#### 6.1.4 Avaliação semiautomática de resultados

Durante o processo de indexação das bases citadas, com os objetivos tanto de checar a qualidade das soluções de busca adotadas, como também de comparar as diferentes



alternativas tecnológicas (ex.: busca textual tradicional *versus* busca vetorial), idealmente seria necessário ter uma base de perguntas/consultas. Adicionalmente, seria preciso checar a acurácia do mecanismo de detecção de intenção (classificação temática das perguntas digitadas pelo usuário).

Diante da escassez de uma base rotulada de perguntas/respostas por tema (jurisprudência, normativos ou sistemas administrativos), adotou-se a opção de gerar bases sintéticas, o que significa que, a partir de subconjuntos dos respectivos documentos de cada índice, solicitou-se ao GPT-4 que gerasse de uma a três perguntas relativas a cada um dos referidos documentos, do que resultou uma base com alguns milhares de perguntas sobre cada um dos três temas. Assim, houve a possibilidade de realizar avaliações quantitativas a partir de tal base, que se torna cada vez mais útil à medida que são adicionados novos documentos e novas funcionalidades de consulta ao sistema.

### 6.1.5 Upload de arquivos

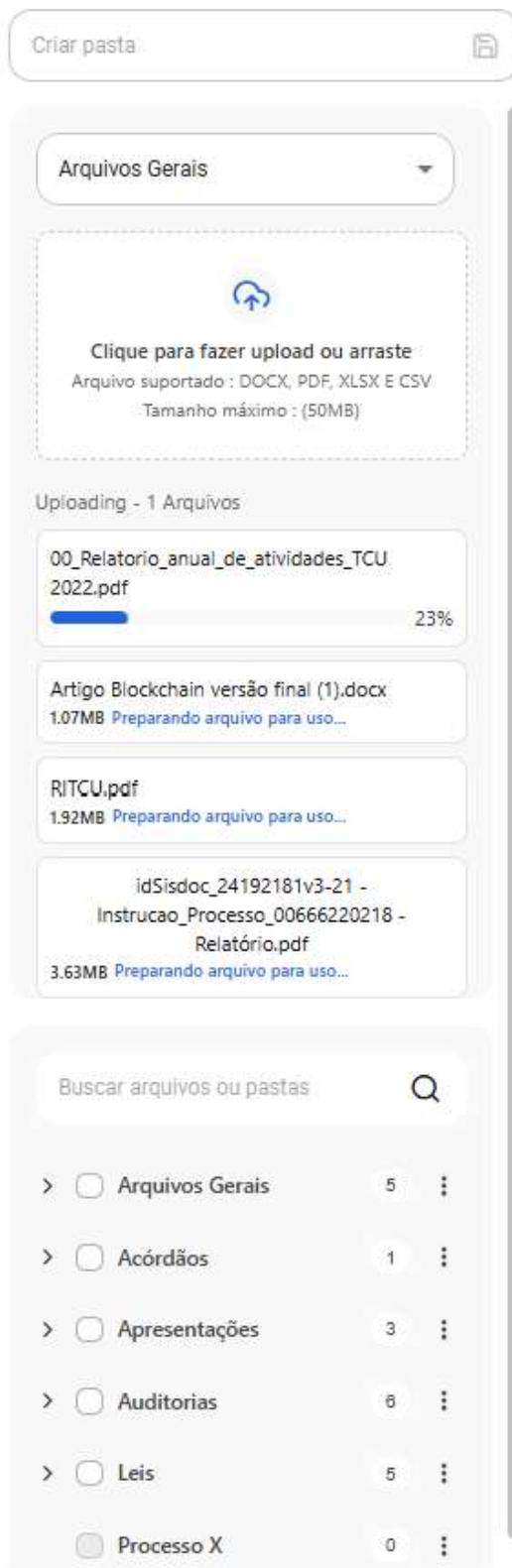
O recurso de *upload* de arquivos foi adicionado na última versão do ChatTCU, ampliando significativamente as possibilidades de interação com a aplicação. Ele permite ao usuário obter informações detalhadas e personalizadas a partir de seus próprios documentos. Assim, o usuário pode solicitar um resumo ou elaborar perguntas com base no conteúdo de tais documentos.

Cada arquivo que é carregado passa por um processo de preparação antes de ficar acessível para uso. O conteúdo do arquivo é segmentado em trechos que são indexados no motor de busca Azure AI Search. Para a recuperação dos dados, é usada uma pesquisa que combina a busca textual e a busca vetorial.

Atualmente, o ChatTCU permite o *upload* de documentos em formato PDF, planilhas (.xlsx), arquivos de texto (.docx) e arquivos de dados (.csv). O usuário pode fazer o carregamento de um ou mais arquivos simultaneamente. A **Figura 11** mostra um menu de *uploads* após o usuário ter subido quatro arquivos para a pasta Arquivos Gerais. Nesse exemplo, o conteúdo de um deles está sendo carregado para a aplicação, e os outros três estão na fase de preparação descrita acima.



**Figura 11** – Exemplo de menu de uploads de um usuário



Fonte: ChatTCU.



Para adicionar arquivos no contexto de uma conversa do ChatTCU, o usuário tem a opção de fazer o *upload* desses documentos no momento em que deseja utilizá-los ou escolher entre os documentos previamente carregados no seu menu de *uploads*.

O conteúdo dos arquivos selecionados é a base de conhecimento passada para o modelo de linguagem, que será utilizada para responder ao *prompt* do usuário. O modelo se baseará apenas nessas informações para gerar a resposta, evitando, assim, possíveis alucinações.

A **Figura 12** mostra um exemplo de conversa que utiliza arquivos como base de conhecimento. A **Figura 13** apresenta o detalhamento de uma das referências mencionadas na resposta, incluindo o nome do arquivo, o número da página, o número do trecho e o conteúdo do trecho em que o GPT-4 se baseou para gerar aquela resposta.

**Figura 12** – Conversa com arquivo como base de conhecimento

SB
Quais as vantagens na adoção de blockchain?

Base de informações: Arquivos

A adoção da tecnologia blockchain traz várias vantagens significativas para diversos setores, incluindo a indústria, a sociedade e até mesmo entre países. Uma das principais vantagens é a descentralização, que permite a transferência de controle e tomada de decisão de uma entidade centralizada para uma rede distribuída. Isso cria oportunidades para transações de interesse público serem realizadas de forma colaborativa, aumentando a transparência e a rastreabilidade. Essa característica permite que diversos setores da sociedade participem ativamente dos processos de auditoria ou de interesse público, possibilitando o surgimento de novos arranjos institucionais <sup>1</sup>.

Outra vantagem importante é a hiper transparência e auditabilidade. O livro-razão da blockchain é acessível e público para todos que fazem parte da rede, permitindo que os participantes vejam todo o histórico das transações em tempo real. Isso é especialmente relevante para aplicações governamentais, onde muitas informações devem ser públicas, permitindo a auditoria direta pela sociedade civil <sup>2</sup>.

A blockchain também oferece a vantagem da desintermediação e automação de transações, reduzindo a necessidade de processos complexos de reconciliação entre as partes e diminuindo custos. Isso é possível graças ao uso de contratos inteligentes, que são executados automaticamente de acordo com regras pré-definidas <sup>3</sup>.

Além disso, a tecnologia blockchain é conhecida por sua imutabilidade e integridade, utilizando técnicas criptográficas para proteger seus registros. Qualquer tentativa de adulteração é facilmente percebida, garantindo que os registros sejam imutáveis e seguros <sup>3</sup>.

Por fim, a blockchain pode ser utilizada no combate à fraude e corrupção, tanto como controle preventivo quanto detectivo. A utilização de tecnologias distribuídas permite a criação de trilhas de auditoria para rastrear operações de governo, favorecendo a abertura de dados e aumentando a confiabilidade, ao mesmo tempo que reduz as oportunidades de fraude e dificulta a ocorrência de delitos e comportamentos antiéticos <sup>1</sup>.

Palavras totais: 366 / 60000

↑
Digite sua mensagem

Arquivos Gerais

Artigo Blockchain versão final ...
×

➤

Atenção: O ChatTCU pode apresentar informações imprecisas, inclusive dados incorretos. Por isso, cheque as respostas

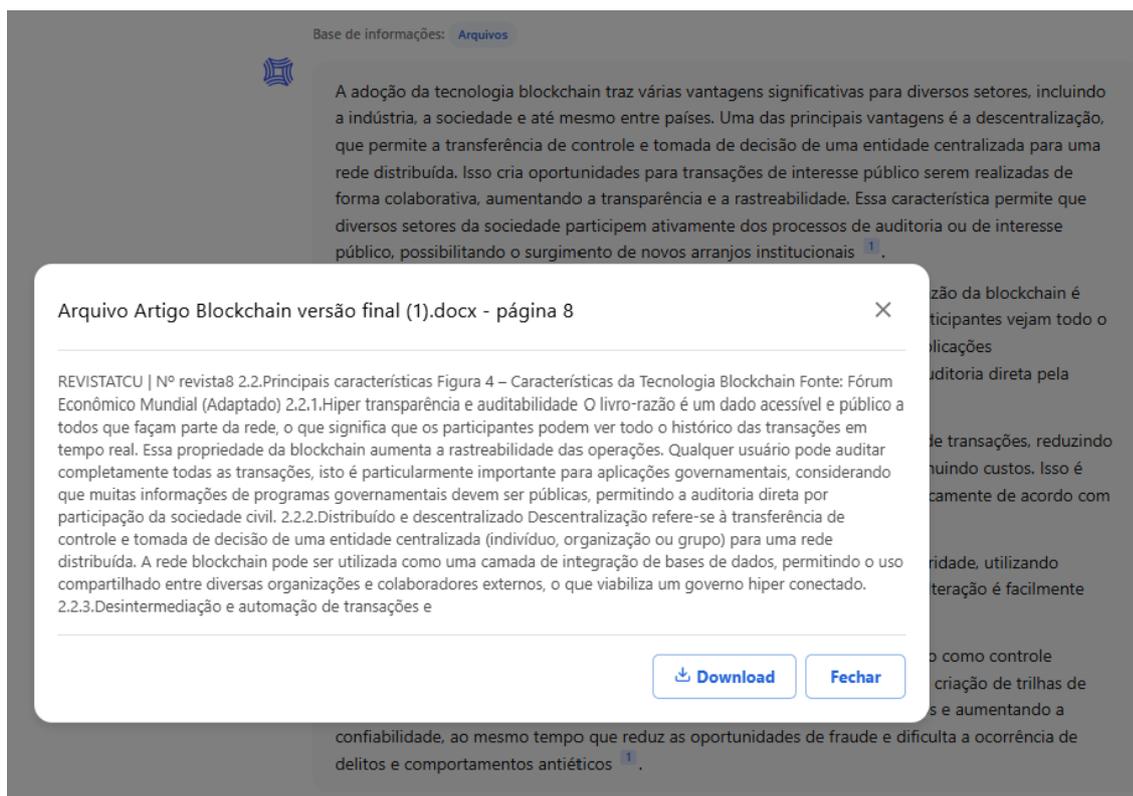
Fonte: ChatTCU.

Janeiro - Junho | 2024

39



Figura 13 – Detalhamento da referência de um arquivo



Fonte: ChatTCU.

O ChatTCU também possibilita que as perguntas sobre os documentos sejam feitas especificando um intervalo de páginas, usando expressões no *prompt* como “até a página X”, “da página X até a página Y” ou “a partir da página X”. A Figura 14 mostra um exemplo de uma pergunta feita pelo usuário em que ele delimita as páginas do arquivo.



**Figura 14** – Pergunta com intervalo de página

**SB** Quais as competências do plenário descritas até a página 23?

Base de informações: [Arquivos](#)

 As competências do Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme descritas até a página 23 do documento, incluem uma variedade de responsabilidades importantes. Primeiramente, o Plenário, sob a direção do Presidente do Tribunal, tem a competência exclusiva para deliberar originariamente sobre várias matérias, como o parecer prévio relativo às Contas do Presidente da República, pedidos de informação ou solicitações sobre matéria da competência do Tribunal endereçados pelo Congresso Nacional, suas casas ou comissões, solicitações de pronunciamento formuladas pela comissão mista permanente de senadores e deputados, incidentes de uniformização de jurisprudência, conflitos de lei ou de ato normativo do poder público com a Constituição Federal em matéria da competência do Tribunal, e a fixação dos coeficientes destinados ao cálculo das parcelas a serem entregues aos estados, Distrito Federal e municípios, referentes aos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) <sup>1</sup>.

Além disso, o Plenário tem competências adicionais, como deliberar sobre recursos de revisão, decisões adotadas pelo Presidente sobre matéria administrativa, aprovar propostas de acordo de cooperação e instrumentos congêneres envolvendo transferência de recursos financeiros, aprovar o plano de controle externo, e aprovar os enunciados da Súmula da Jurisprudência do Tribunal <sup>2</sup>. Também é responsável por aprovar propostas relativas a projetos de lei que o Tribunal deva encaminhar ao Poder Legislativo, deliberar sobre a lista tríplice dos ministros-substitutos e dos membros do Ministério Público junto ao Tribunal para preenchimento de cargo de ministro, constituir comissões temporárias, apreciar questões administrativas de caráter relevante, deliberar sobre processos por ele avocados em razão de sua relevância, deliberar sobre processos remetidos pelo relator ou pelas câmaras, e deliberar sobre propostas de fixação de entendimento de especial relevância para a Administração Pública, sobre questão de direito, que somente poderão ser aprovadas por 2/3 dos ministros, incluindo ministros-substitutos convocados <sup>3</sup>.

Essas competências refletem a amplitude e a importância do papel do Plenário do TCU no controle e na fiscalização da administração pública, garantindo a legalidade, a legitimidade e a economicidade da gestão dos recursos públicos federais.

Palavras totais: 380 / 60000

Arquivos Gerais  
RITCU.pdf 

Fonte: ChatTCU.

## 6.2 Sumarização de peças e documentos processuais

Por fim, um recurso bastante útil do ChatTCU é a sumarização, não apenas de documentos ou conteúdos quaisquer, como especificamente de peças e documentos processuais custodiados pelo TCU, por meio da ferramenta de gestão processual e-TCU. Dessa forma, o usuário não precisa *a priori* ter o documento ao seu dispor para solicitar resumos, bastando, para isso, apenas conhecer o número de peça e do processo ou o número do documento. Entretanto, é importante ressaltar que o usuário precisa ter perfil de acesso ao referido conteúdo, que pode conter até mesmo dados sigilosos ou sensíveis que só podem ser acessados por determinados perfis de usuário.



Em situações nas quais o documento possui conteúdo de tamanho superior ao tamanho máximo suportado pelo modelo de IA subjacente, o sistema o quebra em subdocumentos menores. A partir daí, o modelo de IA é instruído a gerar um resumo incremental a partir de cada um dos subdocumentos, em um mecanismo de refinamentos sucessivos.

Como exemplo das interações, temos as Figuras 15 e 16.

**Figura 15** – Exemplo de sumarização de peça processual

**SB** Resuma a peça 3 do processo 031.710/2022-0

Base de informações: **Processos e-TCU**

 A peça 3 do processo TC 031.710/2022-0 corresponde ao Aviso nº [REDACTED]. Este documento comunica o recebimento da Proposta de Fiscalização e Controle (PFC) Nº [REDACTED], encaminhada pela [REDACTED], sob a autoria do [REDACTED] e outros. A proposta solicita uma fiscalização sobre os procedimentos de elaboração, aplicação e gestão do [REDACTED]. O aviso destaca que o documento está sendo tratado com urgência e tramitação preferencial, conforme estabelecido pela Resolução-TCU nº 215/2008, e foi encaminhado à Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) do TCU para as providências necessárias. O documento é assinado eletronicamente pelo [REDACTED], que estava exercendo a Vice-Presidência do TCU na ocasião, e é endereçado ao [REDACTED].

Legenda: as tarjas mostradas na figura são apenas para fins de publicação nesta Revista, não tendo sido gerada pelo ChatTCU.

Fonte: ChatTCU.

**Figura 16** – Exemplo de sumarização de documento eletrônico

**MM** Resuma o conteúdo do documento 73.087.887-0.

Base de informações: **Processos e-TCU**

 O documento número 73.087.887-0 é um processo de execução fiscal que envolve a União Federal e outros interessados, relacionado a um dano ao erário. A Advocacia Geral da União (AGU) analisou o caso e constatou que o recolhimento de um valor, que foi solicitado para restituição, acabou sendo realizado na conta do Tribunal de Contas da União (TCU), o que impede a AGU de proceder com a devolução desse valor. Portanto, a recomendação é que a solicitação de restituição seja encaminhada diretamente ao TCU. O documento também menciona detalhes de um comprovante de levantamento judicial e informações sobre uma Guia de Recolhimento da União (GRU) associada ao processo, que indica o pagamento de um valor específico à conta do TCU.

Fonte: ChatTCU.



## 7. PRÓXIMOS PASSOS

O ChatTCU está em constante evolução, buscando sintonia com as necessidades dos usuários finais. Dentre as possibilidades vislumbradas para evolução da ferramenta, pode-se citar:

- Integração com o Microsoft Bing<sup>9</sup> e Microsoft Copilot<sup>10</sup>.
- Geração de consultas a bases de dados relacionais custodiadas pelo TCU, permitindo que o usuário especifique sua consulta em linguagem natural, sem exigência de conhecimentos em SQL ou da estrutura do banco de dados a ser consultado (o esquema do banco de dados pode ser utilizado internamente no *prompt* para que o LLM gere o SQL correspondente à consulta descrita pelo usuário).
- Inserção da ferramenta como um assistente embarcado acessível a partir de outras aplicações, sejam aplicações do Microsoft Office<sup>11</sup> ou mesmo sistemas internos do Tribunal (gestão processual, pesquisa interna, instrução de recursos etc.).
- Descentralização do processo de criação de assistentes especialistas com o ChatTCU, permitindo que equipes do Tribunal instanciem versões da ferramenta que sejam especialistas em assuntos específicos (determinadas auditorias/fiscalizações, legislação recente pertinente a determinado tema, documentação ou suporte a um sistema etc.), evitando, com isso, que o ChatTCU geral tenha que decidir por si só qual base de conhecimento utilizar para produzir sua resposta, além de permitir que o usuário/desenvolvedor já determine as ferramentas e o conhecimento que serão exclusivamente utilizados por esse especialista. Exemplo: em vez de perguntar para o ChatTCU geral informações sobre determinada jurisprudência e confiar que ele entenda perfeitamente a intenção do usuário, já seria possível escolher o especialista que só trata de jurisprudência selecionada.
- Suporte a outros modelos concorrentes e/ou complementares aos modelos da Open AI, a exemplo de modelos fechados de outros provedores (Robertson; Zaragoza, 2009; Gemini Team Google *et al.*, 2024) ou modelos abertos (Anthropic, 2024) que venham a ser especializados para tarefas específicas, por meio de treinamento adicional.
- Suporte a arquitetura multiagente que permita combinar diferentes modelos subjacentes, de forma a quebrar tarefas complexas em subtarefas e permitir que diferentes modelos de linguagem, atuando como agentes inteligentes, cooperem entre si para resolução do problema (Meta, 2024). Há estudos que apontam que tal abordagem tende a gerar resultados superiores ao uso de um único modelo para resolução de uma tarefa complexa. É possível ainda que um agente seja capaz de, autonomamente, dividir a tarefa complexa em subtarefas, processo conhecido como planejamento (Wei *et al.*, 2023; Wu *et al.*, 2023; Shen *et al.*, 2023).

---

9 Disponível em: <https://www.bing.com>. Acesso em: 15 maio 2024.

10 Disponível em: <https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-copilot>. Acesso em: 15 maio 2024.

11 Disponível em: <https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-365/microsoft-office>. Acesso em: 15 maio 2024.



Por fim, na esteira do uso bem-sucedido da IA generativa no TCU, concretizado na aplicação ChatTCU, vislumbra-se ainda outras possibilidades de aplicação desse novo paradigma. Um exemplo clássico é o desenvolvimento de classificadores explicáveis, que não apenas fornecem uma resposta, mas também explicam seu raciocínio, favorecendo maior transparência diante do desafio imposto pelos sistemas de aprendizagem de máquina nos últimos anos, muitas vezes implementados como verdadeiras “caixas-pretas”. Adicionalmente, o uso da IA generativa tem-se mostrado cada vez mais promissor no campo do desenvolvimento de *software*, a exemplo de correção automática de defeitos e geração de casos de teste. Tais aplicações podem auxiliar times não apenas do TCU, mas, obviamente, são exemplos “universais” de aplicações da tecnologia para maior produtividade, eficácia e eficiência, podendo ser replicados para demais entes da Administração Pública.

## 8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ChatTCU emerge como uma plataforma transformadora no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), destacando-se pela sua capacidade polivalente de servir a todos os auditores, independentemente de seu nível de expertise em Tecnologia da Informação (TI) ou Inteligência Artificial (IA). Essa ferramenta democratiza o acesso à tecnologia de ponta, permitindo que os auditores, por meio de comandos simples em português, configurem e adaptem a ferramenta para atender às suas necessidades específicas. Essa característica evidencia o potencial do ChatTCU de se tornar um instrumento valioso no arsenal de cada auditor, facilitando uma variedade de tarefas, desde a geração de relatórios até a análise de jurisprudência, sem a necessidade de conhecimento prévio em programação ou IA.

A base tecnológica sobre a qual o ChatTCU é construído, centrada nos modelos de linguagem de grande escala (LLMs), está em constante evolução. A rápida progressão nesse campo da IA assegura que o ChatTCU não apenas mantenha sua relevância, mas também amplie suas capacidades, oferecendo aos auditores do TCU funcionalidades cada vez mais sofisticadas, úteis e de alta qualidade. Esse compromisso com a inovação contínua garante que a ferramenta esteja sempre alinhada com o estado da arte em tecnologia, possibilitando que o TCU antecipe e se adapte às mudanças no cenário tecnológico, mantendo-se à frente em eficiência e eficácia de auditoria.

Além disso, reconhece-se que os melhores usos dos LLMs para o controle externo ainda estão por ser plenamente explorados. A chave para desbloquear o pleno potencial dessa tecnologia reside na experimentação descentralizada conduzida pelos auditores. Equipados com vasto conhecimento e experiência em auditoria, esses profissionais estão em uma posição única para investigar e identificar as aplicações mais promissoras dos LLMs nos respectivos processos de trabalho. Essa abordagem colaborativa e exploratória não apenas fomenta a inovação, mas também assegura que o desenvolvimento do ChatTCU seja guiado pelas necessidades reais e práticas do tribunal.

Portanto, as considerações finais destacam o ChatTCU como um exemplo emblemático de como a aplicação de IA no setor público pode impactar a maneira como o trabalho de auditoria é realizado, promovendo maior eficiência, precisão e inovação. A ferramenta está posicionada



para evoluir e se adaptar às rápidas mudanças no campo da IA, garantindo que os auditores do TCU estejam sempre equipados com as melhores e mais atualizadas tecnologias. À medida que se explora o recém-descoberto universo de aplicações de LLMs para o controle externo, o ChatTCU se destaca como uma plataforma que não apenas promete transformar os processos de auditoria, mas também empodera cada auditor para ser um agente ativo nessa transformação.

## REFERÊNCIAS

- ANTHROPIC. **The claude 3 model family**: Opus, Sonnet, Haiku. Anthropic, 2024. Disponível em: [https://www-cdn.anthropic.com/de8ba9b01c9ab7cbabf5c33b80b7bbc618857627/Model\\_Card\\_Claude\\_3.pdf](https://www-cdn.anthropic.com/de8ba9b01c9ab7cbabf5c33b80b7bbc618857627/Model_Card_Claude_3.pdf). Acesso em: 15 maio 2024.
- GEMINI Team Google *et al.* Gemini: a family of highly capable multimodal models. **Arxiv**, [s. l.], abr. 2024. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2312.11805>. Acesso em: 15 maio 2024.
- GROOVE, Andrew S. **High Output Management**. University of Michigan: Random House, 1983.
- LEWIS, Patrick; PEREZ, Ethan; PIKTUS, Aleksandra; PETRONI, Fabio; KARPUKHIN, Vladimir; GOYAL, Naman; KÜTTLER, Heinrich; LEWIS, Mike; YIH, Wen-tau; ROCKTÄSCHEL, Tim; RIEDEL, Sebastian; KIELA, Douwe. Retrieval-Augmented Generation for Knowledge-Intensive NLP Tasks. **Proceedings of the 34th International Conference on Neural Information Processing Systems**, 2020.
- META. Build the future of AI with Meta Llama 3. **Meta**, 18 abril 2024. Llama 3. Disponível em: <https://llama.meta.com/llama3/>. Acesso em: 15 maio 2024.
- OpenAI *et al.* GPT-4 Technical Report. **Arxiv**, [s. l.], mar. 2023. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2303.08774>. Acesso em: 15 maio 2024.
- ROBERTSON, Stephen E.; ZARAGOZA, Hugo. The probabilistic relevance framework: BM25 and beyond. **Foundations and Trends in Information Retrieval**, [s. l.], v. 3, n. 4, p. 333-389, abr. 2009.
- SHEN, Yongliang; SONG, Kaitao; TAN, Xu; LI, Dongsheng; LU, Weiming; ZHUANG, Yueting. HuggingGPT: solving ai tasks with ChatGPT and its friends in hugging face. **Arxiv**, [s. l.], dez. 2023. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2303.17580>. Acesso em: 15 maio 2024.
- WEI, Jason; WANG, Xuezhi; SCHUURMANS, Dale; BOSMA, Maarten; ICHTER, Brian; XIA, Fei; CHI, Ed; LE, Quoc; ZHOU, Denny. Chain-of-Thought Prompting Elicits Reasoning in Large Language Models. **Arxiv**, [s. l.], jan. 2023. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2201.11903>. Acesso em: 15 maio 2024.
- WU, Qingyun; BANSAL, Gangan; ZHANG, Jieyu; WU, Yiran; LI, Beibin; ZHU, Erkang; JIANG, Li; ZHANG, Xiaoyun; ZHANG, Shaokun; LIU, Jiale; AWADALLAH, Ahmed Hassan; WHITE, Ryan W; BURGER, Doug; WANG, Chi. AutoGen: enabling next-gen LLM applications via multi-agent conversation. **Arxiv**, [s. l.], out. 2023. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2308.08155>. Acesso em: 15 maio 2024.



## O TCU no Conselho de Auditores das Nações Unidas



Em 2024, o Tribunal de Contas da União (TCU) dará um passo decisivo na sua trajetória de aperfeiçoamento técnico por meio da atuação internacional. Por força de decisão da Assembleia Geral das Nações Unidas (AGNU), o presidente do Tribunal foi escolhido para compor o Conselho de Auditores da Organização das Nações Unidas (ONU), no período de julho de 2024 a junho de 2030. Com isso, o TCU irá auditar as contas de agências, programas, missões de paz e fundos que integram a ONU, seguindo os requisitos dos padrões e normas internacionais de auditoria no setor público.

A escolha foi formalizada em 3 de novembro de 2023, por aclamação dos representantes dos países que compõem o Quinto Comitê da Assembleia Geral. No plano interno, foi sancionada, em janeiro de 2024, a Lei nº 14.804, que dispõe sobre a atuação do TCU no Conselho de Auditores. Esses fatos representam o firme respaldo que o Tribunal tem angariado como instituição de controle externo, tanto no Brasil como na esfera internacional.



A eleição do TCU para integrar o Conselho de Auditores é um marco na história do Tribunal e do controle governamental brasileiro. Pela primeira vez, o presidente do TCU irá ocupar um dos três assentos do Conselho, sendo-lhe confiada a responsabilidade de fiscalizar a aplicação de recursos empregados pela Secretaria-Geral da ONU e por organizações internacionais que fazem parte do Sistema ONU e desenvolvem atividades em prol da cooperação e do desenvolvimento econômico e social em todo o mundo.

Ao ingressar no Conselho de Auditores, o Presidente do TCU será um dos três líderes de instituições superiores de controle no colegiado, ao lado dos representantes da China e da França. Os integrantes do conselho são corresponsáveis pelos relatórios e pareceres emitidos, embora haja divisão de atribuições técnicas. Nesse cenário, o TCU deverá realizar auditorias financeiras e de gestão, nos seguintes fundos e entidades do sistema ONU: Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef), Fundo de População das Nações Unidas (UNFPA), Entidade das Nações Unidas para a Igualdade de Gênero e o Empoderamento das Mulheres (ONU Mulheres), Escritório das Nações Unidas sobre Drogas e Crime (UNODC), Escritório das Nações Unidas em Viena (UNOV), Mecanismo Residual Internacional para Tribunais Criminais (IRMCT), Universidade das Nações Unidas (UNU), Instituto das Nações Unidas para Formação e Pesquisa (Unitar), Fundo Conjunto de Pensões do Staff das Nações Unidas (UNJSPF), e Missões de Paz da ONU no Kosovo, no Líbano e no Chipre. Tomadas em conjunto, essas entidades tiveram, em 2022, orçamento de US\$ 12,1 bilhões e cerca de 34.500 funcionários.

Com a participação no Conselho de Auditores, o TCU dará continuidade a seus esforços na cooperação internacional. Indubitavelmente, o histórico recente de colaboração com entidades e instituições de referência de outros países tem contribuído fortemente para robustecer as capacidades técnicas e o desempenho dos auditores do TCU. O Tribunal participa de diversas iniciativas conjuntas, como fóruns internacionais, cursos, auditorias coordenadas, simpósios, desenvolvimento de manuais e normas técnicas. A cooperação internacional do TCU ocorre precipuamente no escopo do compartilhamento de conhecimentos e definição de padrões internacionais de auditoria, seja na Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras (Olacefs), seja na Organização Internacional de Instituições Superiores de Controle (Intosai), das quais o Brasil é membro-fundador.

Em ambas as organizações, assim como na Organização das Instituições Superiores de Controle do Mercosul (EFSUL) e na Organização das Instituições Superiores de Controle da CPLP (OISC/CPLP), o trabalho do TCU se beneficia com a disseminação de experiências e o estabelecimento de normas internacionais para o trabalho de auditoria. Merece destaque a atuação do Tribunal no desenvolvimento da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Intosai (Intosai Framework of Professional Pronouncements – IFPP), que são as normas técnicas que orientam a função de controle externo internacionalmente.

A participação em ambientes de cooperação tem permitido ao Tribunal internalizar padrões e melhores práticas internacionais. Os avanços ocorreram em uma ampla gama de áreas: nas auditorias financeiras, na fiscalização agroambiental, no uso de inteligência artificial, no controle orçamentário, na fiscalização e no aproveitamento de tecnologias da informação, nas auditorias de desempenho, na verificação de parcerias público-privadas, entre outras. O resultado é o aperfeiçoamento do controle em benefício da sociedade.



Nos últimos anos, o reconhecimento do TCU na área internacional tem sido crescente. No período de 7 a 11 novembro de 2022, realizou-se no Rio de Janeiro o Congresso Internacional das Instituições Superiores de Controle (Incosai). O Congresso trouxe ao Brasil cerca de 700 autoridades, representantes de 147 países e 30 instituições parceiras, como a ONU. No evento, o TCU assumiu a presidência da Intosai, instância máxima de liderança da comunidade global de controle externo governamental.

Em 2023, o TCU apresentou formalmente sua postulação para participar do Conselho de Auditores da ONU. Esse órgão é composto pelos presidentes das Instituições Superiores de Controle (ISC) de três países; atualmente, os titulares das ISC de China, França e Chile fazem parte do conselho. Os membros são designados para um mandato de seis anos, em períodos alternados. Com a iminência do término do mandato do Chile, em junho de 2024, o Brasil se candidatou, contando com o apoio da instituição de controle chilena, e teve êxito como novo membro do conselho apto a fiscalizar e emitir parecer sobre as contas de fundos e entidades das Nações Unidas.

O Conselho de Auditores da ONU foi instalado em 1946. Criado logo após o surgimento da ONU, que ocorreu em 1945, nos estertores da Segunda Guerra Mundial, o Conselho de Auditores foi implantado com fundamento na necessidade de que um órgão independente realizasse auditorias, certificasse e emitisse parecer sobre as contas das Nações Unidas e de agências vinculadas.

Ao Conselho de Auditores é franqueada a autonomia e o livre acesso à documentação produzida pela ONU, na extensão necessária para a condução de seus trabalhos. O Conselho de Auditores emite relatórios de auditoria, remetidos para o Comitê Consultivo sobre Questões Administrativas e Orçamentárias, e para a Assembleia Geral da ONU, colegiado internacional que adota resoluções e decide sobre o orçamento da organização. Todos os relatórios produzidos e as opiniões emitidas pelo Conselho são assinadas conjuntamente pelos três integrantes. O Conselho também expede recomendações à Secretaria-Geral, instância executiva que coordena as ações finalísticas da ONU.





As funções do Conselho de Auditores da ONU são exercidas em linha com os parâmetros estabelecidos nas Regras e Regulamentos Financeiros da organização, nas Regras de Procedimento do Conselho e nas resoluções da Assembleia Geral. Os membros do Conselho mantêm constante interlocução entre si e com outras instâncias de governança da ONU, como o Quinto Comitê da Assembleia Geral, o Escritório de Serviços de Supervisão Interna (responsável por ações de controle interno), a Unidade de Inspeção Conjunta (que avalia resultados de programas) e o Comitê Consultivo sobre Questões Administrativas e Orçamentárias.

A condução dos trabalhos de auditoria na ONU atende ao estado da arte em matéria de auditoria governamental. As auditorias devem observar estritamente os padrões técnicos impostos nas Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAI), além de exigir a verificação de critérios encontrados nas Normas Internacionais de Auditoria do Setor Público (IPSAS). Os trabalhos são revisados e assinados pelas instituições de controle que compõem o Conselho de Auditores, além de serem apresentados à comunidade internacional como expressão de um escrutínio sobre a ONU e suas entidades. Dessa forma, sobressaem o elevado grau de responsabilidade e a necessária capacitação técnica exigidos para o desempenho das funções no Conselho.

Cabe destacar adicionalmente que o escopo de atuação do Conselho de Auditores da ONU não é estranho aos auditores governamentais do TCU. Nos termos das Regras e Regulamentos Financeiros das Nações Unidas, o Conselho de Auditores possui mandato para executar uma auditoria anual das contas das Nações Unidas. Esse diploma normativo também faculta ao Conselho a emissão de observações, com respeito à eficiência dos procedimentos financeiros, o sistema de contabilidade, os controles internos financeiros e, em geral, a administração e a gestão das Nações Unidas.

O TCU tem investido na formação das equipes técnicas que irão subsidiar a participação do Tribunal no Conselho de Auditores da ONU. Os profissionais integrantes da carreira de auditor federal do TCU foram designados para as equipes de trabalho, em nova unidade especializada criada na estrutura do Tribunal para coordenar as fiscalizações. A preparação das equipes tem ocorrido nos últimos meses e inclui programas de formação profissional, certificação técnica e integração de conhecimentos com auditores da ISC do Chile. A partir de julho de 2024, o Tribunal será formalmente investido no Conselho de Auditores, e as equipes já iniciaram a etapa de planejamento das auditorias.

A participação nas equipes de auditoria não se restringe aos servidores de carreira do TCU. À luz da oportunidade conferida ao Brasil de auditar as contas da ONU, também foram tornadas disponíveis vagas nas equipes para auditores dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios brasileiros, e por auditores da Controladoria-Geral da União





(CGU). Isso possibilitará engajar servidores de diversos tribunais de contas brasileiros e do controle interno federal, que também poderão se beneficiar da experiência de exercer o controle das contas das Nações Unidas e contribuir para o êxito dessa relevante missão institucional. A seleção de auditores dos tribunais de contas teve a participação da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), mediante acordo de cooperação firmado com o TCU. Ao todo, doze auditores de TCEs, TCMs e da CGU irão compor as equipes já no primeiro ano.

Como demonstra a experiência das outras ISC que participaram do Conselho de Auditores recentemente, a auditoria dos programas e fundos do sistema ONU exigirá o dispêndio de recursos financeiros, para a realização de fiscalizações e inspeções, avaliação de controles internos, obtenção de amostras de auditoria e execução de técnicas de controle financeiro, operacional e de gestão. É importante ressaltar que a ONU irá executar ressarcimento de despesas, conforme levantamento de custos reembolsáveis a ser submetido regularmente pelo Tribunal às Nações Unidas.

A consecução das tarefas associadas à auditoria das Nações Unidas levou o Tribunal a promover uma estruturação de equipes específicas, em linha com preceitos da administração flexível. Pela natureza e requisitos do trabalho, parte das equipes será designada em caráter permanente. Outros auditores terão dedicação parcial e retornarão a seus times anteriores após a execução de tarefas no projeto durante um período determinado. Isso permitirá ao Tribunal responder com agilidade a desafios que surjam ao longo do tempo, além de ensejar a participação de outros colegas, maximizando os benefícios oferecidos pelo projeto na instituição.

Além das equipes de auditores, o Tribunal contará com três representantes designados para atuar permanentemente junto ao Conselho de Auditores nas Nações Unidas. O membro mais sênior coordenará os trabalhos e irá participar do Comitê de Operações de Auditoria, que congrega representantes técnicos dos três países do Conselho de Auditores. O Comitê de



Operações de Auditoria se reúne para avaliar relatórios preliminares de auditoria, bem como achados e recomendações.

Ao fiscalizar a gestão e os demonstrativos financeiros das Missões de Paz da ONU no Kosovo, no Líbano e no Chipre, as equipes do TCU atuarão sob coordenação da ISC da França, que é responsável pelo relatório de auditoria consolidado das Missões de Paz e transmite orientações para as outras ISC que colaboram nessa área. De maneira similar, a fiscalização do Escritório das Nações Unidas em Viena (UNOV) observará as disposições da ISC da China, encarregada do relatório consolidado da Sede da Secretaria-Geral da ONU. Nos demais casos, as auditorias dos fundos e entidades que compõem o portfólio atribuído ao TCU serão conduzidas pelas equipes do Tribunal, em toda a sua extensão, desde as etapas iniciais de planejamento até a conclusão sobre a regularidade das contas. O relatório anual produzido sobre cada fundo e entidade será submetido à análise dos outros dois membros do Conselho de Auditores, para ampla revisão técnica e assinatura conjunta.

O êxito da candidatura do TCU para o Conselho de Auditores da ONU e a execução de trabalhos de auditoria nos fundos e programas das Nações Unidas, pelos próximos seis anos, refletem o compromisso de contínuo aperfeiçoamento dos auditores governamentais no Brasil. A experiência de realização de trabalhos em âmbito internacional, ao lado de destacadas instituições superiores de controle, com elevado nível de responsabilidade e de exigência, com fulcro nas normas que regem globalmente a atuação do auditor do setor público, será uma conquista para o controle governamental no país, legando maior qualidade em sua atuação, o que redundará em impacto positivo para toda a sociedade brasileira.



## Jurisprudência comentada

- Ministro Walton Alencar Rodrigues

**REPRESENTAÇÃO. ANTAQ. RESOLUÇÃO 1/2015. NOVAS EXIGÊNCIAS PARA O AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA. MEDIDA CAUTELAR PARA AFASTAR AS EXIGÊNCIAS. CONFIRMAÇÃO DA CAUTELAR. PEDIDO DE REEXAME. CONHECIMENTO. NEGATIVA DE PROVIMENTO. CIÊNCIA.**

Acórdão: nº 2.079/2023 – Plenário. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. TC 003.667/2018-9. Sessão de 11 de outubro de 2023.

O Tribunal de Contas da União analisou, em 11 de outubro de 2023, em Sessão plenária, o TC 003.667/2018-9, que versava sobre o pedido de reexame interposto pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários (Antaq) contra acórdão proferido pelo E. Ministro Bruno Dantas, que julgou procedente representação sobre possíveis irregularidades relacionadas a exigências estabelecidas na Resolução Normativa Antaq nº 1/2015, para o afretamento de embarcação estrangeira.

Ao julgar procedente a representação, o Tribunal determinou que a Antaq “abstenha-se em definitivo de exigir as limitações de quadruplo de tonelagem e de propriedade de embarcação do tipo semelhante à pretendida previstas no art. 5º, inciso III, alínea “a”, da Resolução Normativa Antaq nº 1/2015, por ausência de amparo legal e por haver reserva legal absoluta para regulação da matéria, conferida pela Constituição Federal de 1988, art. 178, parágrafo único” (Acórdão nº 1.693/2020-Plenário, relator o E. Ministro Bruno Dantas).

O supracitado normativo, segundo a denúncia, conteria exigências de requisitos não previstos na Lei nº 9.432/1997, que regula a ordenação do transporte aquaviário nacional, ocorrendo, portanto, violação à livre concorrência no setor. Ademais, o ato normativo editado pela Agência seria, in casu, manifestamente ilegal porque extrapolaria o poder regulamentar do órgão regulador, atentando contra o princípio da eficiência, bem como conteria outros vícios.

Inconformada, a Antaq, então, interpôs pedido de reexame, consignando que o Tribunal de Contas da União não teria competência para fiscalizar atos regulatórios de agências reguladoras, e que houve violação ao princípio da reserva legal.

Fundamentou, ainda, em seu recurso, que existem julgados de Tribunais Superiores assegurando que os atos das agências reguladoras, enquanto não declarados inconstitucionais, gozariam de presunção de legitimidade.



Ao analisar o pedido de reexame, o relator, o E. Ministro Walton Alencar Rodrigues, fundamentou a negativa de provimento no entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as agências reguladoras somente poderão regulamentar matéria para a qual exista um prévio conceito genérico em sua lei instituidora e desde que não criem ou apliquem sanções não previstas em lei (ADI 7.031, relator E. Ministro Alexandre de Moraes; e ADI 5.906, relatoria E. Ministro Marco Aurélio).

Consignou, ainda, que a Antaq não estaria autorizada a definir regras para a prestação e exploração do transporte aquaviário da forma que lhe convenha, afirmando que a Resolução nº 1/2015 acrescentou novas condições para o afretamento de embarcações estrangeiras que não estavam previstas em lei, ocorrendo flagrante violação ao princípio da legalidade, ao qual se submete.

Segunda consta no voto do relator, o art. 178, parágrafo único, da Carta Magna, dispõe sobre as condições em que o transporte de mercadorias na cabotagem e navegação poderão ser feitos por embarcações estrangeiras, não tendo a Constituição ou a Lei nº 9.432/1997 feito remissão, ainda que implicitamente, quanto à possibilidade de que uma norma posterior da agência reguladora fosse elaborada para complementar as previsões feitas pelo legislador.

Pelo contrário, segundo o voto, o texto constitucional é cristalino no sentido de que a lei irá dispor sobre a cabotagem por embarcações estrangeiras, e não por resolução decorrente do poder normativo da Antaq.

Nesse sentido, consoante esse entendimento, a Lei nº 9.432/1997 e a Constituição já haviam estabelecido, como regra, o afretamento de embarcações brasileiras e, como exceção, desde que autorizado pela Antaq, de embarcações estrangeiras quando inexistente ou indisponível a embarcação nacional.

Portanto, consoante doutrina e jurisprudência, não há margem de liberdade para a agência reguladora ordenar o que a lei não obriga, o que, no caso concreto, consubstancia-se na criação de exigências para o afretamento de embarcações estrangeiras, em condições mais restritivas às previstas em lei.

A Lei nº 9.432/1997 privilegia a ampliação da competitividade em vez da proteção da frota nacional, razão pela qual não poderia a Resolução Normativa nº 1/2015 trazer ao ordenamento jurídico uma norma adversa da lei, ao restringir a ampliação da competitividade no setor de transportes aquaviários.

Diante do exposto, o E. Ministro Walton Alencar Rodrigues votou pela ilegalidade das exigências previstas na Resolução Normativa Antaq nº 1/2015, para o afretamento de embarcações estrangeiras, por estarem em desconformidade com a Lei nº 9.432/1997, tendo a Antaq, no caso concreto, extrapolado os limites para o exercício do seu poder normativo.



**PROJETO DE ALTERAÇÃO DA RESOLUÇÃO-TCU 344/2022. PRESCRIÇÃO NO ÂMBITO DO TCU. TRÂNSITO EM JULGADO E COBRANÇA EXECUTIVA. MARCOS INTERRUPTIVOS OBJETIVOS E SUBJETIVOS. TERMO INICIAL DA CONTAGEM DE PRAZO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL POR ATOS INEQUÍVOCOS DE APURAÇÃO PRATICADOS EM PROCESSOS JUDICIAIS OU PROCEDIMENTOS APURATÓRIOS CONDUZIDOS PELO MINISTÉRIO PÚBLICO. APROVAÇÃO.**

Acórdão: nº 420/2024 – Plenário. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. TC 005.703/2024-7. Sessão de 13 de março de 2024.

Na sessão Plenária do dia 13 de março, do ano de 2024, o Tribunal de Contas da União aprovou, por unanimidade, projeto de ato normativo que altera a Resolução-TCU nº 344/2022, a qual regulamenta a prescrição para o exercício das pretensões punitiva e de ressarcimento no âmbito do TCU.

O relator do tema, o E. Ministro Walton Alencar Rodrigues, frisou que essas mudanças são resultado de estudos que apontam dúvidas frequentes no que toca às interpretações na aplicabilidade da Resolução-TCU nº 344/2022, que estaria levando a dissensos jurisprudenciais dentro da Corte de Contas.

Após ser criado um grupo de trabalho composto pelos E. Ministros Benjamin Zymler, Jorge Oliveira e Antônio Anastasia, foram identificados quatro temas relevantes: “o trânsito em julgado e a cobrança executiva (i); os marcos interruptivos da prescrição (ii); o termo inicial de contagem de prazo da prescrição intercorrente (iii); e, por fim, a interrupção do prazo prescricional por atos inequívocos de apuração em processos diversos (iv)”.

Uma das modificações mais importantes está na alteração do parágrafo único do art. 10 e na revogação do art. 18 da Resolução nº 344/2022, que estabelece que “o Tribunal não se manifestará sobre a prescrição caso o acórdão condenatório tenha transitado em julgado há mais de 5 (cinco) anos, ou se os critérios de prescrição, estabelecidos nesta Resolução, já tenham sido considerados em recursos anteriores”.

Segundo o relator, uma das justificativas para essas alterações está no fato de a então redação do art. 18 impedir a reanálise da prescrição nos processos em que já houvesse ocorrido o trânsito em julgado administrativo anteriormente a 11 de outubro de 2022, data da publicação da Resolução.

Outro tema importante que também sofreu alteração foi o acréscimo do § 5º ao art. 5º, que estabeleceu que a interrupção da prescrição em razão de notificação, oitiva, citação ou audiência tem efeitos somente em relação aos responsáveis destinatários das respectivas comunicações.



Cuida-se de consectário direto dos princípios da segurança jurídica e da não surpresa, não se mostrando justa a interrupção da prescrição daquele agente público que ainda não integrou a relação processual, apenas pelo fato de o corresponsável ter sido notificado.

Prosseguindo nas alterações, a Resolução-TCU nº 367/2024, que alterou a Resolução nº 344/2022, introduziu o § 3º do art. 8º, que dispõe que o marco inicial da contagem do prazo da prescrição intercorrente é a ocorrência do primeiro marco interruptivo da prescrição principal.

Por fim, quanto à interrupção do prazo prescricional por atos inequívocos de apuração, o relator asseverou que a Corte de Contas, por vezes, decidiu pela aplicação extensiva do art. 6º da Resolução nº 344/2022, que regula o aproveitamento de causas interruptivas do prazo prescricional, em decorrência de atos de apuração praticados em processos diversos.

Todavia, segundo o voto do relator, “a interpretação restritiva melhor se compatibiliza com a lógica geral do sistema de prescrição, no sentido de que o prazo prescricional corre apenas em desfavor do detentor do dever de agir, razão pela qual o Tribunal somente pode se beneficiar de causas interruptivas que decorram de atos praticados pelo próprio TCU ou por agentes que estão na linha de desdobramento causal da irregularidade ou do dano em apuração”.

Noutro giro, foi ponderada eventual incoerência entre o princípio da independência de instâncias, que, como regra geral, nega os efeitos de atos praticados em outras instâncias que tenham sido favoráveis ao responsável, e, ao mesmo tempo, admitiu que atos praticados em outras instâncias pudessem prejudicar os responsáveis.

Dessa forma, foram propostas emendas modificativas e aditivas ao art. 6º da Resolução nº 344/2022, ficando assentado que os atos praticados em inquéritos policiais ou procedimentos apuratórios, conduzidos pelo Ministério Público ou por processos judiciais, cíveis ou criminais, “não devem ser considerados causas interruptivas ocorridas em processos diversos, na forma na redação final”.

Asseverou o relator, ainda, que deve ficar claro que qualquer ato de apuração, que não se trate de mero impulso processual, interrompe a prescrição, seja ele tomado por este Tribunal ou pelos órgãos e entidades da Administração Pública, no exercício das suas competências primárias de fiscalizar o regular uso dos recursos públicos.



- Ministro Benjamin Zymler

**TCU AUTORIZA ASSINATURA DE TERMO DE AUTOCOMPOSIÇÃO COM AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL) E CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA EM PRIMEIRO PROCESSO DE SOLICITAÇÃO DE SOLUÇÃO CONSENSUAL ANALISADO PELO PLENÁRIO**

Acórdão: nº 1.130/2023 – Plenário. Relator: Ministro Benjamin Zymler. TC 006.253/2023-7. Sessão de 7 de junho de 2023.

O Tribunal de Contas da União (TCU) homologou, na sessão Plenária do dia 7 de junho de 2023, o primeiro acordo de Solução Consensual desde a implementação de área específica para tratar do tema na Corte de Contas. Estima-se que a decisão tenha resultado na economia aproximada de R\$ 579 milhões para os brasileiros em 2023. O processo é referente a um contrato do setor de energia.

O Ministério de Minas e Energia (MME) solicitou ao TCU que intervisse nas disputas relacionadas aos Contratos de Energia de Reserva (CER) do Procedimento de Contratação Simplificada (PCS) 01/2021.

O PCS 01/2021 foi criado para viabilizar a contratação de energia de reserva para garantir o abastecimento durante a crise hídrica de 2020 e 2021. Naquele período, condições climáticas desfavoráveis resultaram nos piores níveis de água em mais de 90 anos. No entanto, em 2022, os reservatórios das usinas hidroelétricas tiveram aumento significativo de volume, o que reverteu o cenário de escassez de água. Isso resultou na diminuição da necessidade de gerar energia térmica conforme previsto no PCS 01/2021.

Com esse novo cenário, a Comissão de Solução Consensual – formada pelo MME, pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), pela empresa contratada, Karpowership Brasil Energia, e pelas Secretarias de Controle Externo de Energia e Comunicações (SecexEnergia) e de Solução Consensual e Prevenção de Conflitos (SecexConsenso) do TCU – analisou as alternativas e definiu as premissas para o acordo. São elas: reduzir os custos da energia elétrica ao consumidor, manter a potência instalada e mitigar a judicialização.

O acordo permitiu a diminuição dos gastos dos cidadãos ao passo que confere segurança jurídica às instituições durante as discussões de outras controvérsias que envolvem o PCS 01/2021.

Sobre a solução consensual, o voto do ministro relator, Benjamin Zymler, ressaltou que o modelo instituído no Tribunal fará chegar ao Plenário propostas de acordos que demonstram o entendimento entre as partes de contratos administrativos. “Trata-se, na realidade, de um ato homologatório. Levado o negócio jurídico ao exame da Corte de Contas – subscrito por jurisdicionados que têm sobre si o dever de prestar contas, nos termos do art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal –, delibera-se em um juízo de



juridicidade amplo. Tanto se ratifica a legalidade do objeto da negociação quanto da sua motivação, em termos de conveniência e oportunidade, direcionada ao atendimento do interesse público primário”, explicou.

Continua o relator que se trata “de um controle concomitante excepcionalíssimo, *pari passu*, com o ato controlado, necessário para conferir a estabilidade da emanção de vontades, em direito material. A participação do TCU nesses atos, assim, seria uma posição de “interveniente anuente”, porque não participa propriamente da transação, pois a eficácia do acordo não depende exatamente da participação do Tribunal. Existe, porém, um interesse direto da Corte como controladora e, apesar de não participar da formação de vontades propriamente dita, delibera amplificando exponencialmente a segurança jurídica do negócio, catalisando o apaziguamento da relação entre as partes”.

Ainda, “sem tal alicerce, é provável que não se chegasse a um consenso ou o tempo necessário para vencer os litígios na burocracia típica estatal atrasaria em demasiado – ou impediria – a ultimação dos interesses coletivos”.

**TCU JULGA PROCESSO DE SOLICITAÇÃO DE SOLUÇÃO CONSENSUAL, AUTORIZANDO A MODIFICAÇÃO DE VALORES E FORMA DE FORNECIMENTO PREVISTA EM CONTRATO DE ENERGIA DE RESERVA, EM PROL DA ECONOMIA DE R\$ 224 MILHÕES NAS TARIFAS DE LUZ**

Acórdão: nº 1.797/2023 – Plenário. Relator: Ministro Benjamin Zymler. TC 006.252/2023-0. Sessão de 30 de agosto 2023.

O Tribunal de Contas da União (TCU) aprovou, em sessão do dia 30 de agosto de 2023, acordo de solução consensual para o setor de energia elétrica. A estimativa é de que a decisão gere economia de mais de R\$ 220 milhões na conta de energia dos consumidores até 2025. Foi o segundo acordo da área de energia elétrica homologado pelo TCU desde a criação da Secretaria de Controle Externo de Solução Consensual e Prevenção de Conflitos (SecexConsenso), em janeiro de 2023.

O ministro relator, Benjamin Zymler, destacou em seu voto que “a análise de legalidade e motivação impetrada [...] conforma o disposto no art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lindb), na medida em que, ao menos no que se refere à esfera controladora, materializa, ao tempo da decisão e de acordo com as nuances do caso concreto, as orientações gerais da época, servindo de marco para eventual análise posterior de validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado”.

Sobre a possibilidade de se alterar o contrato de concessão de energia então vigente, o relator, anuído pelo Plenário, declarou que “no que se refere à legalidade, eminentemente quanto à possibilidade de revisão do contrato para modificar a forma do fornecimento de energia, tenho-a por vencida. Avalio que não há impeditivo, na teoria geral dos contratos, da revisão dos termos então pactuados, por acordo, entre as partes”. Entendeu-se, aliás, “que



o acordo proposto pode ser considerado um aditivo contratual qualitativo, acompanhado de uma modificação quantitativa supressiva. Reduziu-se a quantidade de energia gerada, mas se alterou a substância da remuneração pela parcela fixa de disponibilidade, em uma ‘indenização’ por custos associados ao desfazimento da estrutura de fornecimento de gás, tal qual a contratação original”.

Assim, “apesar de tal formulação não depender da composição do TCU – com aditivo formulado diretamente pelas partes –, de fato, em face da envergadura da alteração, poder-se-ia questionar se o âmago da licitação, em termos do princípio da maior vantagem, não teria sido violado. Mas tanto o motivo que levou à contratação de energia de reserva foi excepcional – e inexistente interesse, por ora, de empreender leilão semelhante – quanto honrar os contratos então feitos, nos moldes concebidos, far-se-ia por demais custoso. Ao contrário, [...] a inércia do poder público frente a um quadro antieconômico é que poderia questionar responsabilizações”.



# PANORAMA DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA SOBRE A RENDA NO BRASIL

## ANOMALIAS, PERSPECTIVAS E DESAFIOS

*Overview of progressive taxation of income in Brazil:  
Anomalies, prospects and challenges*

### **Gilson Pacheco Bomfim**

Doutorando e mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, especialista em Direito Tributário e LLM em Direito Corporativo. Diretor do Centro de Altos Estudos da PGFN no Rio de Janeiro e procurador da Fazenda Nacional no Rio de Janeiro.

**Orcid:** <https://orcid.org/0009-0000-0809-5313>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/7601550026498548>

**E-mail:** [gilsonbomfim77@gmail.com](mailto:gilsonbomfim77@gmail.com)

### **RESUMO**

O presente artigo busca traçar um panorama da tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil, analisando seu eventual caráter progressivo e suas deficiências, além de projetar a sua utilização como instrumento redutor de desigualdades econômico-sociais e pobreza. Para tanto, a investigação procura identificar problemas na estrutura tributária brasileira sobre a renda, tais como alíquotas marginais brandas e benefícios fiscais, que contrariam a CF/88, e tenta apontar algumas mudanças nessa estrutura para que os objetivos e fins constitucionais sejam atingidos. A pesquisa utiliza a revisão da literatura especializada e de documentos, servindo-se das metodologias hipotético-dedutiva e explicativa, com abordagem qualitativa dos dados examinados. Constatou-se que 1) a baixa progressividade e a concessão de diversos benefícios tributários têm produzido efeitos extremamente regressivos, que contribuem para acentuar a desigualdade e a concentração de riquezas entre os mais abastados, e, além disso, que 2) a implementação de algumas mudanças (como aumento de alíquotas, revogação da isenção total sobre a distribuição de dividendos e de outros benefícios fiscais) pode devolver relativa progressividade ao IRPF, servindo também como ferramenta para reduzir desigualdades e retirar pessoas da extrema pobreza.

**Palavras-chave:** tributação; imposto de renda; progressividade; desigualdade.

## ABSTRACT

*The present essay seeks to make an overview of Brazil's income taxation for Natural Person, examining its likely progressive character and its disabilities, besides its usage as a mechanism to reduce social and economic inequality and poverty. For this purpose, the investigation looks for identifying problems in Brazilian income tax structure, such as soft peripheral rates and tax benefits, which go against the CF/88, and try to point out some changes in this structure to reach the constitutional objectives and purposes. The research is based on specialized literature review and documents review, using hypothetical-deductive and explanatory methodologies with qualitative approach of analyzed data. It was found 1) that the low progressivity and the tax benefits concession are producing extremely regressive effects, which contributes to emphasize the inequality and wealth concentration between the richest. Furthermore, 2) the implementation of some changes (such as the increasing rates, the revocation of the full tax exception for dividend distribution and other tax benefits) may replace relative progressivity to IRPF, serving also as a tool to reduce inequality and lift people out of extremely poverty.*

**Keywords:** taxation; income tax; progressivity; inequality.

## 1. INTRODUÇÃO

Embora exista um relativo consenso de que o sistema tributário brasileiro não se pauta por parâmetros de equidade e eficiência, que são dois dos principais pilares exigidos pelas boas práticas internacionais tributárias e econômicas, a “Reforma Tributária” recentemente aprovada pela Câmara dos Deputados (Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019) dedicou-se a tratar apenas da simplificação tributária.

Além de não objetivar mudanças na carga total sobre o consumo, sendo um dos seus pressupostos manter a arrecadação nos patamares atuais, o texto aprovado não produzirá mudanças na taxação sobre a renda, segmento do sistema tributário reconhecidamente pautado por privilégios e distorções que afetam a justiça fiscal da tributação no Brasil.

Partindo de revisão da literatura especializada e de documentos produzidos pela Receita Federal do Brasil (RFB), com a utilização das metodologias hipotético-dedutiva e explicativa, aliada a uma abordagem qualitativa dos dados examinados, o presente estudo objetiva traçar um panorama da tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil (Imposto sobre a renda das pessoas físicas – IRPF), anomalias, perspectivas e eventuais impactos de possíveis mudanças sobre indicadores socioeconômicos do Estado brasileiro, em especial na concentração de riqueza e nos níveis de pobreza.

Após fazer breve incursão sobre os conceitos de igualdade, isonomia tributária e capacidade contributiva, ressaltando a importância desse último princípio como critério central de repartição dos encargos tributários, a pesquisa busca explorar as principais técnicas pelas quais esse princípio constitucional se concretiza: progressividade *versus* proporcionalidade.



Na sequência, atenta ao comando constitucional de que a tributação sobre a renda deve ocorrer de forma progressiva, a presente investigação se dedica a avaliar a condição atual do sistema tributário brasileiro, buscando verificar até que ponto esse imperativo constitucional é cumprido. Além disso, também é perquirida a existência de iniquidades no desenho do sistema (por exemplo, a isenção total conferida à distribuição de dividendos a sócios de pessoas jurídicas) ou problemas na conjuntura atual que potencializem eventuais efeitos incompatíveis com o Texto Constitucional (por exemplo, aumento da desigualdade ou concentração de riquezas).

Por último, busca-se explorar de que forma a progressividade na tributação sobre rendimentos pode contribuir para a concretização de fundamentos, objetivos e princípios insculpidos na Carta Constitucional, em especial a redução dos níveis de desigualdades econômicas e sociais e de pobreza. Nesse ponto, são analisadas também algumas sugestões apresentadas em pesquisas específicas sobre o tema, além da proposta de reforma do imposto de renda encaminhada pelo governo do ex-presidente Bolsonaro ao Congresso Nacional. Em virtude de a reforma tributária aprovada (pendente de análise no Senado) tratar apenas de taxação sobre o consumo, ela não será objeto de análise no presente artigo.

Ao final, são apresentadas breves conclusões.

## 2. IGUALDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

A igualdade é um dos valores que permeia o discurso filosófico, político e jurídico há séculos. Modernamente, as constituições preveem a igualdade como um dos seus valores fundantes. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) não é diferente, estabelecendo em seu artigo 5º, *caput*, que todos são iguais perante a lei. Tal preceito consagra a ideia de que a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas, sim, um instrumento regulador da vida em sociedade, impondo-se o tratamento equitativo entre todos os membros da sociedade.

A definição do exato conteúdo da igualdade, todavia, não é tarefa das mais fáceis. Nesse campo, pouco ajuda a conhecida afirmação de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção de suas desigualdades, porque não se esclarece quem são os iguais e quem são os desiguais.

De fato, ao contrário da identidade, que é absoluta, a igualdade apresenta-se como uma categoria relativa. Desse modo, a análise da igualdade sempre dependerá da utilização de um critério ou medida de comparação que permita responder ao questionamento: igual em relação a quê?

Para a maior parte das ordens constitucionais contemporâneas, a capacidade econômica dos contribuintes é o critério fundamental que preside a repartição dos encargos tributários (Godoi, 1999, p. 183), ou seja, o principal critério de comparação em matéria tributária é a capacidade econômica dos cidadãos. Significa, em apertada síntese, que cada cidadão deve contribuir para as despesas do Estado, na exata proporção de sua



capacidade econômica. No Brasil, tem previsão expressa no texto constitucional, artigo 145, § 1º, da CF/88<sup>1</sup>.

Não obstante figurar como critério fundamental para estabelecer a divisão de encargos tributários, a capacidade contributiva pode ceder diante de outros princípios/valores previstos na Constituição, por exemplo, quando se busca atingir fins extrafiscais (como a redução de desigualdades etc.), por meio de uma isenção. Nesses casos, entretanto, é preciso que exista uma relação de pertinência, fundada e conjugada, da medida de comparação com a finalidade eleita, que deve estar entre aquelas que o ente estatal deve realizar, nos moldes constitucionais (Ávila, 2009, p. 161).

Entre os principais pontos de controvérsia acerca dos critérios para a concretização da isonomia no campo fiscal, destaca-se a discussão sobre qual técnica tributária distribui os encargos de modo equitativo no plano vertical, isto é, entre pessoas que ostentam níveis de riqueza e renda distintos. Com efeito, embora haja relativo consenso sobre o fato de que os tributos devem variar conforme a capacidade contributiva dos contribuintes, permanece sob intenso debate o ajuste fino em torno da melhor técnica a ser usada para a concretização do princípio da capacidade contributiva (progressividade x proporcionalidade).

A tributação proporcional enseja uma incidência uniforme, com uma alíquota invariável, independentemente do aumento da base de cálculo. Nessa sistemática, como o percentual da alíquota é uniforme e a base de cálculo é quantitativamente variável, o montante devido ao Fisco poderá crescer, de acordo com a variação da base de cálculo.

Nos tributos progressivos, as alíquotas crescem à medida que aumenta o valor econômico da matéria ou base tributável. Na incidência progressiva, os percentuais gradativamente mais elevados oneram de forma mais intensa as rendas, os patrimônios ou os consumos de maior envergadura econômica (Rebouças, 2020a, p. 330). É o que ocorre, por exemplo, com o IRPF no Brasil, onde há, atualmente, quatro faixas de alíquotas positivas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), que crescem à medida que aumentam as respectivas bases de cálculo.

Importante parte da doutrina vê a progressividade como consequência da igualdade ou da capacidade contributiva. Misabel Derzi, em nota de atualização da obra de Baleeiro (2010), parece seguir nessa linha, enfatizando que a ideia atual de igualdade obriga o legislador a medidas que importem alteração no *status quo* (algo que a mera proporcionalidade não é capaz de alcançar). Para a referida autora, a utilização de tributos progressivos é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina expressamente o artigo 145, § 1º, da CF/88 (Baleeiro, 2010, p. 871 e 1165).

---

1 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.



Nabais aduz que o princípio da capacidade contributiva não implica necessariamente exações progressivas. Na visão do autor português, o mencionado princípio impõe que a taxação se dê de forma meramente proporcional (igualdade no imposto ou igualdade aritmética – fundamentada na justiça comutativa). Dentro desse contexto, a tributação progressiva (igualdade por meio do tributo – fundamentada na justiça distributiva) não teria por fundamento a capacidade contributiva, mas, sim, o princípio do estado social (2009, p. 493-494 e 577)<sup>2</sup>.

Linha alternativa é defendida por Velloso, que enxerga que a taxação progressiva, a depender de sua intensidade e finalidade, encontra justificações imediatas distintas. Nessa linha, o mencionado autor ressalta que graus moderados de progressividade (caráter fiscal) se apoiam na capacidade contributiva, enquanto uma incidência progressivamente mais aguda (caráter extrafiscal) não pretende realizar a adequada divisão da carga tributária, mas, sim, outros fins, por exemplo, fins redistributivos (2010, p. 175-178).

Esse parece ser o entendimento mais correto. A capacidade contributiva (em seu aspecto subjetivo) há de ser respeitada sempre, podendo conduzir a uma tributação meramente proporcional ou suavemente progressiva. Por outro lado, as situações de uma incidência progressivamente mais acentuada não buscam fundamento na capacidade contributiva, mas, sim, em outros fins, tais como a extrafiscalidade (redução de desigualdades, por exemplo).

Historicamente, além de servir como um dos principais instrumentos para a implementação (financiamento) das políticas públicas (prestações positivas) durante o século XX (Ribeiro, 2021, p. 69), é preciso admitir, na linha dos trabalhos publicados por Piketty, que um dos principais fatores para a redução da desigualdade entre os cidadãos, a partir de 1914 e ao longo de maior parte do século XX (na Europa e nos EUA), foi a criação de impostos fiscais significativos sobre o capital e seus rendimentos (2014, p. 364)<sup>3</sup>.

---

2 Esse também é o entendimento de Tipke, que afirma expressamente que não se deduz da capacidade contributiva que as alíquotas devam ser progressivas. As alíquotas progressivas, segundo o referido autor, são admissíveis e compatíveis com a capacidade contributiva, mas decorrem do princípio do estado social (2002, p. 35). Tipke chega a afirmar que a incidência tributária progressiva rompe com a igualdade, mas que esse rompimento é justificado pelo princípio do Estado Social, que tem por objetivo, entre outros, a distribuição da renda e do patrimônio (1984, p. 527).

3 Com efeito, Piketty salienta que, além do surgimento de várias formas de taxação de dividendos, juros, lucros e aluguéis, o desenvolvimento, ao longo do século XX, de tributos progressivos, ou seja, com maiores alíquotas para rendas altas, grandes heranças e, particularmente, para os altos ganhos de capital, também teve papel fundamental, nesse período, para a redução da concentração de riquezas nos EUA e nos países europeus (2014, p. 364-365 e 367).



Seja qual for o fundamento adotado para justificar a utilização de alíquotas progressivas, no Brasil, no que tange ao IRPF<sup>4</sup>, essa discussão parece ter menos importância, diante da previsão constitucional específica que impõe que o referido tributo seja progressivo, conforme artigo 153, III, § 2º, I, da CF/88.

Não obstante isso, é interessante anotar, na linha de Gobetti e Orair, que, à medida que o Brasil avançava na construção de uma rede de direitos sociais por meio do gasto público (na linha imposta pela CF/88), a tributação sobre a renda foi se tornando menos progressiva e com mais benefícios tributários para os maiores vencimentos (2017b, p. 163).

Com efeito, a despeito de não se ter alcançado efetivamente a universalização dos serviços públicos sociais, é pouco questionável a importância da CF/88 na construção de um Estado voltado à prestação de serviços públicos sociais, de saúde e de educação universais e de qualidade (Fandiño; Kerstenetzky, 2019, p. 309). Tal desiderato se refletiu no aumento da proporção do gasto social sobre o Produto Interno Bruto (PIB), que dobrou, após a CF/88.

Naturalmente, maiores gastos sociais impõem a utilização de mais recursos financeiros. Nesse contexto, houve significativo aumento da carga tributária, que passou de 23% do PIB, em 1988, para 32% do PIB, em 2016. Todavia, como bem pontuam Fandiño e Kerstenetzky, essa elevação da carga tributária não foi acompanhada de progressividade na arrecadação, sendo possível afirmar que o incremento de recursos e gastos sociais tem sido financiado (proporcionalmente) de forma mais pesada pelos menos abastados, por meio de um sistema tributário regressivo (2019, p. 309). Trata-se do paradoxo: “gastos sociais, sim, mas tributação progressiva, não” (2019, p. 306)<sup>5</sup>.

---

4 É relevante apontar que o STF, no bojo do RE 562.045-RS, sinalizou uma mudança de entendimento quanto à progressividade tributária. Alterando entendimento anterior, que via a distinção entre impostos reais e pessoais como requisito fundamental para autorizar a incidência tributária progressiva, o aludido Tribunal passou a enxergar a progressividade como ferramenta capaz de concretizar a capacidade contributiva, autorizando, dessa forma, a incidência de alíquotas progressivas no ITCMD, mesmo sem que a Constituição imponha a progressividade para esse tributo.

5 Não se pode deixar de registrar a ideia de que o germe da regressividade do sistema tributário brasileiro se encontra na própria CF/88. Segundo Fandiño e Kerstenetzky, muito da regressividade do sistema tributário atual encontra explicação na própria CF/88, que 1) impediu a ascensão da tributação sobre a renda e patrimônio, conquanto tais questões tenham sido objeto de amplo debate na Constituinte; 2) instituiu mecanismos de descentralização tributária e financeira em favor de estados e municípios, com perdas de arrecadação para a União; 3) criou ou instituiu gastos sociais, sem progressividade na tributação direta, fato que acabou por estimular a União a buscar recursos financeiros na tributação indireta, especialmente por meio de contribuições (2019, p. 324-325).



### 3. ANOMALIAS OU PROBLEMAS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO BRASIL – É POSSÍVEL FALAR EM VERDADEIRA PROGRESSIVIDADE?

Embora tenha sido objeto de diversas tentativas de implementação ainda durante o século XIX, o imposto de renda só foi efetivamente instituído no Brasil com o artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. A exemplo do que ocorrera na Europa e nos EUA, o IRPF brasileiro nasceu com alíquotas moderadas (com uma alíquota máxima de 8%), mas abrangendo uma base ampla de rendimentos do capital e do trabalho (Gobetti; Orair, 2017b, p. 163).

Paulatinamente, as alíquotas máximas foram sofrendo elevações, atingindo 20% em 1944, 50% em 1948 e 65% em 1964. Conquanto tenha sofrido relativa diminuição na alíquota máxima marginal, a estrutura do IRPF continuou bastante progressiva entre 1960 e 1988, não só por sua alíquota máxima (50%), mas também pela existência de 12 faixas de tributação, bem como por incidir sobre um amplo espectro de valores oriundos de capital e do trabalho (Rebouças, 2020b, p. 32).

Esse quadro perdurou até 1988-1989, quando o presidente José Sarney reduziu o número de faixas para 3 (três) e a alíquota máxima marginal para 25% (vinte e cinco por cento). Conforme sublinham Gobetti e Orair, a partir daí, o imposto de renda nunca mais teve a estrutura progressiva do passado (2017b, p. 163).

O sistema atual começa a ganhar corpo com as Leis nºs 9.249/1995, 9.250/1995 e 9.887/1999. A primeira delas será explorada mais à frente. A Lei nº 9.250/95 ampliou a alíquota marginal mínima para 15%. A Lei nº 9.887/1999, por sua vez, tratou de aumentar a alíquota marginal máxima para 27,5%. As demais faixas (7,5% e 22,5%) foram criadas pela Lei nº 11.495/2009, como resposta à crise financeira internacional de 2008 (Goto; Pires, 2022, p. 121).

Após alguns anos sem alteração ou reajuste na tabela, o cenário atual desse tributo, após a correção operada pela Lei nº 14.663/2023, é o mostrado a seguir.

**Tabela 1** – Imposto de renda pessoa física – bases e alíquotas

Base de Cálculo	Alíquota	Dedução
Até R\$ 2.112,00	—	—
De R\$ 2.112,01 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 158,40
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15%	R\$ 370,40
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 651,73
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 884,96

Fonte: o autor (tabela elaborada a partir da Lei nº 14.663/2023).



A CF/88 prescreve que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, nos termos da lei<sup>6</sup>. Não obstante o mandamento constitucional, não se pode negar que a progressividade do IRPF não tem figurado como preocupação ou agenda político-social<sup>7</sup>. Isso acabou por se refletir no desenho legislativo do aludido imposto.

Decerto, além do número reduzido de faixas ou alíquotas (atualmente apenas 4), a progressividade do IRPF brasileiro também é colocada em xeque quando se comparam as alíquotas marginais máximas praticadas pelo Brasil e por outras importantes economias. Recente estudo publicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) faz uma interessante análise comparativa entre o sistema tributário brasileiro e os sistemas tributários dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), apontando, entre outros dados, as alíquotas de IRPF no Brasil e em outros 17 países (Ipea, 2022, p. 5).

Alguns números chamam a atenção. O primeiro deles diz respeito à alíquota marginal máxima desse tributo em cada um dos países comparados. Enquanto os países de economia avançada da OCDE costumam ter alíquotas máximas que atingem entre 40% e 50% das rendas oriundas do trabalho, o Brasil possui como alíquota marginal máxima 27,5%, ou seja, o Brasil tributa esses rendimentos bem abaixo da alíquota marginal média de países de economias desenvolvidas (44,6%) e dos três países da América Latina analisados (Colômbia, Chile e México – 34,1%) (Ipea, 2022, p. 5).

Tal fato acaba repercutindo na participação dessa espécie de tributo na receita total arrecadada e sua proporção com o PIB. Realmente, dados oriundos da Receita Federal indicam que a proporção de arrecadação de imposto de renda x PIB brasileiro vem caindo (6,9%), encontrando-se bem abaixo da média dos países da OCDE (11%), apesar da carga total no Brasil (30,9%) se aproximar da média dos países que fazem parte daquela Organização (34,5%) (Receita Federal do Brasil, 2021).

Outro dado que chama bastante atenção na tributação sobre a renda é o patamar a partir do qual incide a alíquota mais alta. Além de ter a menor alíquota marginal máxima (27,5%), o Brasil aplica essa alíquota a partir de um nível muito baixo (aproximadamente 2.000 dólares americanos), menor montante entre todos os países examinados pela pesquisa do Ipea (2022, p. 5).

Evidentemente, esse último dado tem relação direta com a falta de atualização monetária periódica das faixas nominais das tabelas progressivas do IRPF nos últimos anos. Isso tem contribuído para que, à medida que os proventos dos trabalhadores recebam recomposições

---

6 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

7 Conforme Cimini e Rocha, a ausência de uma agenda favorável à tributação progressiva, em um país com os níveis de desigualdade do Brasil, pode ser apontada como um verdadeiro elefante branco na sala da democracia brasileira (2023, p. 253).



inflacionárias, acabem mudando de faixa na tabela do Imposto de Renda (IR), sujeitando-se, assim, a tributações mais onerosas ao longo do tempo (Rebouças, 2020b, p. 35). Tal fato, obviamente, também tem tornado os tributos sobre a renda no Brasil menos progressivos.

Além de os ganhos oriundos do trabalho estarem sujeitos a uma progressividade branda, rápida análise do modelo de tributação ganhos decorrentes de capital revela outra peculiar disfunção do sistema tributário brasileiro. Com efeito, percebe-se que esses vencimentos gozam de regimes especiais de isenções, deduções ou alíquotas reduzidas quando comparadas às alíquotas incidentes sobre o produto do trabalho. Esse tratamento diferenciado acaba por tornar a taxaço da renda como um todo ainda menos progressiva, podendo se falar, até mesmo, em regressividade na tributação sobre a renda. Alguns exemplos dão a dimensão do problema.

Um primeiro exemplo, nessa linha, é o modelo de taxaço dos rendimentos de capital decorrentes de aplicação ou operação financeira de renda fixa, em que a incidência do imposto se dá por meio de uma tabela regressiva, com alíquotas de 22,5%, 20%, 17,5% e 15%, as quais evoluem em sentido decrescente, conforme aumenta a duração do investimento e, portanto, sua rentabilidade e seu montante, nos termos dos artigos 5º da Lei nº 9.779/1999<sup>8</sup>, e 1º da Lei nº 11.033/2004<sup>9</sup>.

A leitura dos dispositivos legais revela que, quanto mais tempo o dinheiro ficar aplicado, menor será a alíquota retida na fonte à qual ele estará sujeito. Essa regressividade ao longo do tempo contraria o regramento constitucional acerca da progressividade obrigatória para esse imposto, eis que, à medida que o tempo passa e incidem juros sobre juros, o montante do capital aplicado cresce (enquanto a alíquota do tributo diminui). Essa espécie de benefício implica menor progressividade do IRPF como um todo, em virtude da maior participação desses vencimentos entre os indivíduos de maior renda (Rebouças, 2020b, p. 37).

As isenções totais sobre rendimentos de determinados investimentos (sem qualquer limite de valor), tais como rendimentos de Caderneta de Poupança, Fundos Imobiliários, Letras de Crédito Imobiliário e Letras de Crédito do Agronegócio, também não se justificam. Ainda que se queira incentivar determinadas atividades ou setores, a isenção total sobre os valores

---

8 Art. 5º. Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos.

9 Art. 1º Os rendimentos de que trata o art. 5º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativamente às aplicações e operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2005, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, às seguintes alíquotas:

I - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;

II - 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;

III - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;

IV - 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.



oriundos dessas espécies de investimentos, independentemente da quantia investida, é um benefício fiscal que deve ser objeto de maior reflexão. Apenas para o ano de 2021 (ano base 2020), essa isenção gerou uma renúncia de receita de R\$ 38 bilhões de reais (Grandes Números do IRPF, 2021).

Ademais, duas assimetrias na tributação sobre as rendas do capital que foram instituídas pela Lei nº 9.249/1995 precisam ser enfatizadas. A primeira delas diz respeito ao mecanismo conhecido como Juros sobre capital próprio (JCP)<sup>10</sup>. Esse tratamento tributário diferenciado permite 1) a dedução dos valores pagos a título de JCP, da apuração do lucro real da empresa no Imposto de renda de pessoa jurídica – IRPJ; 2) a tributação pela alíquota de 15% (retida na fonte), quando do pagamento aos beneficiários. Além de importar em perda de arrecadação considerável e estimular a distribuição excessiva de lucros, esse benefício reduz a carga tributária de contribuintes que se situam entre as camadas mais abastadas, contribuindo para a piora dos níveis de concentração de renda e riqueza.

Outra anomalia trazida pela Lei nº 9.249/1995 diz respeito à isenção de lucros e dividendos distribuídos em favor de sócios ou acionistas de empresas. Trata-se de benefício fiscal criado pelo artigo 10, da Lei nº 9.249/1995<sup>11</sup>, que implementou um regime de isenção total para esse tipo de rendimento que somente encontra paralelo no sistema tributário da Estônia e da Letônia (Orair, 2022, p. 72).

Nesse ponto, é interessante observar, na linha destacada por Gobetti, que a estratégia de isentar de IRPF a distribuição de dividendos a sócios de empresas foi adotada também por outros países, como República Eslovaca, Grécia e México. Tais países, contudo, voltaram atrás e, nos dias de hoje, tributam esses ganhos de capital (2017a, p. 728-729). Estudo publicado pelo Ipea traz uma tabela com as alíquotas que oneram os valores distribuídos a sócios de empresas e as alíquotas do imposto de renda incidente sobre o lucro da pessoa jurídica, detalhando de forma comparativa a situação do Brasil e de alguns outros países (Ipea, 2022, p. 6).

---

10 Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.  
§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

11 Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior.

**Tabela 2** – Lucro distribuído, lucro global e ganho de capital

País	Lucro distribuído		Lucro global		Ganhos de capital <sup>a</sup>
	IRPF Dividendos	Ded. IRPJ	IRPJ + IRPF Dividendos	Alíquota	
	Alíquota <sup>b</sup>		Alíquota		
Austrália	24,3	x	47,0	11,8	
Bélgica	30,0	-	47,5	0,0	
Canadá	39,3	x	55,2	13,4	
França	34,0	-	55,1	34,0	
Alemanha	26,4	-	48,4	26,4	
Itália	26,0	-	43,8	26,0	
Japão	20,3	-	44,0	20,3	
Coreia	40,3	x	56,7	22,0	
Holanda	26,3	-	45,6	31,0	
Portugal	28,0	-	50,7	28,0	
Espanha	23,0	-	42,3	23,0	
Suécia	30,0	-	45,0	30,0	
Reino Unido	38,1	-	49,9	20,0	
Estados Unidos	28,9	-	47,2	29,2	
Colômbia	0,0	x	37,0	10,0	
Chile	33,3	x	40,0	40,0	
México	17,1	x	42,0	10,0	
Brasil <sup>c</sup>	0,0	-	34,0	15,0	
<b>Média OCDE-14</b>	<b>29,6</b>		<b>48,5</b>	<b>22,5</b>	
<b>Média AL-4</b>	<b>12,6</b>		<b>38,3</b>	<b>18,8</b>	

Fonte: OCDE, elaboração IPEA.  
a- Para ativos retidos em período superior a dois anos.  
b- A alíquota efetiva leva em consideração o impacto da dedução total ou parcial do IRPJ pago pela empresa sobre o lucro distribuído na Austrália, Canadá, Coreia, Colômbia, Chile e México.  
c- Brasil: ganho de capital até R\$ 5 milhões.

Fonte: Ipea, 2022.

Conforme se constata da citada pesquisa, as principais economias do mundo, embora adotem mecanismos para integrar a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica, praticam um sistema de dupla taxação. Alguns tributam mais a pessoa jurídica, outros a pessoa física, mas o que importa é que não existe isenção total e, na média, a parcela dos lucros absorvida pelo Estado na forma de tributos é bem mais alta do que no Brasil (Gobetti; Orair, 2017b, p. 168).

Outro dado fundamental que deve ser mencionado é que, conquanto o Brasil tenha, em tese, uma carga maior sobre a pessoa jurídica (IRPJ + Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) = 34%, no caso de empresas sujeitas ao lucro real), tal fato não compensa a isenção total sobre dividendos, conforme se percebe da penúltima coluna da Tabela 2, onde se percebe que a tributação sobre o lucro global no Brasil (IRPJ + dividendos) fica abaixo da média da OCDE e da América Latina (Ipea, 2022, p. 6).

Decerto, para atingir a média das economias avançadas da OCDE com uma taxa marginal global do lucro de 48,5%, o Brasil precisaria instituir uma tributação sobre dividendos de 15%, mantendo a atual alíquota do IRPJ em 34%, ou reduzir o IRPJ para 25% e tributar esses proventos com uma alíquota ao redor de 25% (Ipea, 2022, p. 6).

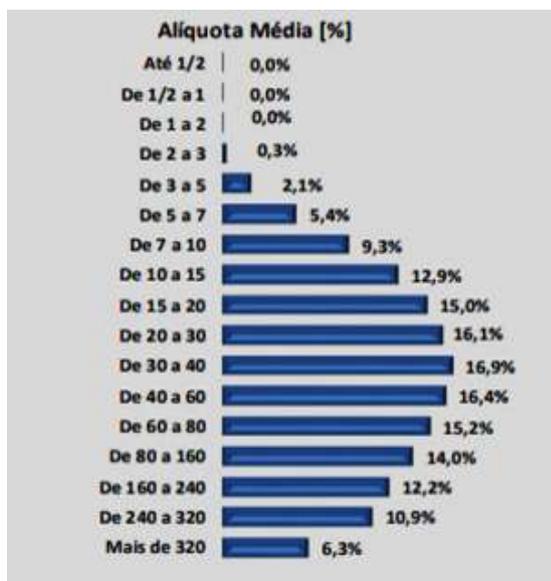
Esse benefício fiscal cria ainda algumas importantes distorções comportamentais, estimulando, por exemplo, que indivíduos transformem o produto do seu trabalho (salário) em renda de capital (dividendos), de forma a reduzir a tributação a que estariam sujeitos.

Dados extraídos dos Grandes números do IRPF, que são disponibilizados pela RFB, evidenciam que, quando são levados em consideração, para efeitos de cálculo da alíquota efetiva, além dos rendimentos tributáveis, os rendimentos isentos e sujeitos à tributação

exclusiva, há uma modificação na estrutura do imposto, que se torna substancialmente menos progressivo (ou mesmo regressivo).

Nessa linha, os gráficos colacionados abaixo apontam para um modelo de tributação sobre a renda inegavelmente regressivo. O gráfico A-1 apresenta a alíquota efetiva média, somando-se os ganhos tributáveis àqueles sujeitos à taxação exclusiva (RFB, 2021, p. 8). Já o gráfico A-2 expõe a alíquota média, reunindo os valores isentos, tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva (RFB, 2021, p. 9). Nos dois casos, percebe-se um aumento da alíquota efetiva até o patamar mensal de 40 salários mínimos nacionais (até onde predominam rendas oriundas do trabalho). A partir de então, subindo-se às faixas mais altas, percebe-se um recuo expressivo nas alíquotas efetivas. O gráfico A-2, que traz também os vencimentos isentos, indica que proventos acima de 320 salários mínimos mensais estão sujeitos, em média, a uma alíquota de 2% de IRPF. Em suma, quando se levam em conta os rendimentos isentos e sujeitos à tributação exclusiva, as classes mais abastadas pagam muito pouco de IRPF.

**Gráfico A-1** – Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva



Fonte: RFB, 2021.

**Gráfico A-2** – Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + rendimentos isentos



Fonte: RFB, 2021.

Não se pode negar que esse cenário tem relação direta com a isenção total sobre a distribuição de dividendos aos sócios<sup>12</sup>. Em primeiro lugar, porque, segundo dados da própria RFB, em torno de 50% dos valores isentos, constantes das declarações referentes ao ano base 2020, estão relacionados ao recebimento de dividendos e rendimentos de sócio de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional (RFB, 2021,

<sup>12</sup> A extrema regressividade dessa exação não foi ocasional ou um evento isolado para o ano calendário 2020. Consulta aos Grandes Números do IRPF dos últimos anos revela que a regressividade narrada acima tem sido uma constante, com pequenas variações, mas com as mesmas tendências, até mesmo de alíquotas extremamente baixas no topo dos vencimentos (Receita Federal do Brasil. Grandes números do IRPF entre 2008 e 2022, 2023).



p. 26). Em segundo lugar, porque o citado benefício fiscal provocou, nos últimos anos, um crescimento exponencial no número de contribuintes recebedores de lucros, assim como na soma total dos recursos distribuídos a esse título.

Em estudo realizado com base nos dados disponibilizados pela própria RFB, Pêgas e Paulsen salientam que, entre 2006 e 2020, enquanto os ganhos totais declarados aumentaram 273%, houve um aumento de 280% no número de contribuintes que recebem dividendos e um aumento de 487% nas quantias distribuídas sob essa rubrica, que evoluíram de R\$ 83 bilhões em 2006 para R\$ 384 bilhões em 2020<sup>13</sup> (2023, p. 123).

De fato, consoante identifica Castro, desde a edição da Lei nº 9.249/1995, houve uma forte migração de diversos profissionais prestadores de serviço do IRPF para o IRPJ, em virtude da busca de um menor ônus tributário (2014, p. 35). Na mesma linha, Rebouças sublinha que esse processo tem se traduzido em um enorme contingente de pessoas se declarando proprietários de empresas para diminuir ou fugir da tributação como pessoa física (2020b, p. 45).

Tais dados demonstram que o benefício fiscal criado a partir dessa isenção tem ocasionado resultados totalmente contrários à regra que impõe que a tributação sobre a renda ocorra de forma progressiva e veda sua incidência de forma regressiva (art. 153, III, § 2º, I, CF/88).

Por outro lado, há também evidente colisão com o princípio da progressividade na taxaço sobre a renda, o qual deve direcionar a atividade legislativa e administrativa para um estado ideal de coisas ligado à justiça distributiva e maior equidade na tributação. Nesse contexto, o aludido princípio atua de forma a definir ou concretizar sobreprincípios ou valores constitucionais, tais como os fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º da CF/88), suas finalidades e objetivos (art. 3º c/c art. 170 da CF/88), além de bloquear resultados claramente regressivos no campo tributário e exigir um maior ônus argumentativo para justificar mitigações na incidência progressiva sobre a renda.

Não é difícil concluir, portanto, que a isenção total sobre dividendos acaba por violar a regra e o princípio que impõem que a tributação sobre os proventos se dê de forma progressiva.

Inegável, outrossim, que o cenário descrito acima importa também em violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), pois permite que cidadãos com maior capacidade econômica ou financeira paguem menos tributo (ou até mesmo deixem de pagar IRPF), enquanto cidadãos de menor capacidade econômica ou financeira arquem com ônus mais pesado referente ao aludido imposto.

Mas existe ainda um outro problema ou violação constitucional. Realmente, um dos resultados decorrentes do benefício fiscal sobre a distribuição de lucros é que pessoas com o mesmo nível de vencimentos são tributadas de forma totalmente distinta.

---

13 Na verdade, a esse número devem ser acrescidos aqueles recebidos a título de rendimentos de sócios de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, com exceção de pró-labore. Nesse contexto, segundo dados da RFB, a soma total de isenções dessas espécies, para o ano de 2020, gira em torno de R\$ 513 bilhões de reais (2021, p. 26).



Uma simulação realizada por Goto e Pires apresenta didaticamente três situações em que o mesmo nível de rendimentos auferidos resulta em níveis de tributação substancialmente diferentes. Decerto, na simulação apresentada, três pessoas com os mesmos vencimentos (R\$ 10.000,00) sofrem taxaço distinta: um servidor público possui carga tributária de 38,1%, enquanto um trabalhador contratado pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) possui carga de 42,3%<sup>14</sup>. Já o sócio que presta serviços a partir de uma empresa do lucro presumido possui uma carga tributária de 16,3% dos seus vencimentos, já incluídos Imposto Sobre Serviços (ISS) e Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (2022, p. 123).

Segundo os autores, existem três razões principais que explicam essa enorme diferença em favor do sócio da empresa. A primeira é que, nesse tipo de organização, não há incidência sobre folha porque o funcionário é também sócio da empresa. A segunda razão é que, para as empresas que prestam serviços, o fator de presunção de lucro de 32% do faturamento é baixo<sup>15</sup>, resultando em subtributação. A terceira, e mais importante, razão para o elevado diferencial de taxaço é que os montantes auferidos pelo sócio são distribuídos na forma de lucros, que, como já foi mencionado, são isentos de IRPF (Goto; Pires, 2022, p. 124).

Essa situação caracteriza também ruptura com os princípios da generalidade e da universalidade. Tais princípios impõem que todos aqueles que auferirem rendimentos devem pagar o citado tributo, o qual deve incidir sobre todos os recursos auferidos, independentemente da natureza jurídica ou nome dos ganhos (Ribeiro, 2013, p. 99).

Além de todos esses problemas, a atual isenção total sobre dividendos também favorece a concentração de riqueza. Pesquisadores que têm se dedicado a examinar os números divulgados pela RFB sobre as Declarações apontam que a maioria dos recebedores desses recursos se concentra entre aqueles que recebem os maiores rendimentos ou possuem maior patrimônio (Gobetti; Orair, 2017b, p. 174).

Goto e Pires, com base em dados disponibilizados pela RFB, analisaram a distribuição de lucros para as pessoas físicas em 2019 por faixa de renda. Os dados reunidos pelos autores mostram que esses recursos responderam, no período, por 58,1% dos valores declarados do 0,1% mais rico do país, fato que indica que 58,1% dos ganhos das pessoas mais ricas não se submeteram à incidência tributária, em razão da citada isenção (Goto; Pires, 2022, p. 125).

---

14 A diferença de taxaço entre um servidor público e um trabalhador da iniciativa privada pode ser explicada pelas distintas formas de incidência previdenciária, já que, no caso dos servidores, a última reforma introduziu alíquotas progressivas em comparação com as alíquotas flat do setor privado. Além disso, também deve ser citado o fato que o setor privado possui encargos que não existem no setor público, como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e contribuições sociais (Goto; Pires, 2022, p. 123).

15 Goto e Pires afirmam que, no caso do Simples, simulações indicam que a carga tributária é ainda menor, representando quase metade da carga de uma empresa no lucro presumido (2022, p. 124). Na mesma linha, Gobetti e Orair destacam que, no setor de serviços, a taxaço total das empresas varia de 16,33% a 19,53% do faturamento se a pessoa jurídica estiver enquadrada no regime do lucro presumido ou 4,5% a 16,58% se estiver enquadrada no regime do Simples. Isso gera vantagens para a pessoa física constituir uma pessoa jurídica prestadora de serviços e não ser tributada em 27,5% como pessoa física (Gobetti; Orair, 2017b, p. 166).



A situação acima exposta criou um cenário peculiar, no qual existe um grupo de contribuintes que, em virtude desse benefício fiscal, tem recolhido muito pouco ou nada a título de imposto sobre a renda de pessoa física, embora efetivamente tenha capacidade contributiva elevada. Por outro lado, contribuintes menos abastados acabam sofrendo com uma carga tributária mais pesada, proporcionalmente aos seus vencimentos e patrimônios (Tavares, 2017, p. 115).

Esse regime tributário mais favorável aos ganhos oriundos de capital, cujo perfil dos detentores se concentra nos contribuintes com maiores proventos ou patrimônio, gera um paradoxo, tendo em vista que, apesar de a CF prescrever a progressividade para IRPF, as alíquotas efetivas decrescem à medida que se aumentam os vencimentos ou patrimônio, tendo em vista as hipóteses de isenção ou alíquotas menores criadas pela legislação, que favorecem justamente esses contribuintes (Rebouças, 2020b, p. 59).

Essas distorções configuram evidente violação ao mandamento constitucional que impõe que a tributação da renda ocorra de forma progressiva (art. 153, III, § 2º, I, CF/88). Além da violação à progressividade e à equidade no plano vertical, também existe uma clara violação à isonomia tributária (proibição de tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram na mesma condição – art. 150, II, CF/88<sup>16</sup>) e à equidade no plano horizontal (art. 145, § 1º, CF/88), eis que contribuintes que estão no mesmo patamar financeiro ou ostentam a mesma capacidade contributiva acabam sendo tributados de forma diferente em razão de o rendimento ser classificado como dividendo ou salário (considerando-se que, como visto, os proventos dessa espécie são, em sua maioria, produto de trabalho e não de capital).

Com base em tudo que foi exposto até agora, não se pode deixar de concordar com as conclusões do relatório OXFAM Brasil (Georges, 2017), “A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras”, que indica que o sistema tributário brasileiro reforça desigualdades e aumenta a concentração de riquezas, porque, entre outros motivos, possui a isenção total de IRPF sobre a distribuição de lucros aos sócios como uma distorção na estrutura desse tributo (2017, p. 44-45)<sup>17</sup>.

Por último, é importante consignar que o mandamento constitucional que impõe tratamento igualitário entre contribuintes, conforme exposto linhas acima, somente pode ser afastado diante de uma finalidade extrafiscal legítima (por exemplo, busca por investimentos, aquecimento da economia e geração de novos empregos). Contudo, além de contribuir para uma acentuação da desigualdade econômica ou social (por potencializar a concentração de renda entre os mais ricos), a finalidade ou objetivo que justificou a concessão da citada

16 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

17 Conforme evidencia Gobetti, a estratégia de atrair investidores, isentando totalmente lucros e dividendos, repercute na desigualdade social e econômica de um país. A Estônia, que isenta totalmente esses valores, por exemplo, possui o maior índice GINI entre os países europeus que integram a OCDE (2017a, p. 728).



isenção total não se verificou na prática. De fato, conforme bem pontuado por Rebouças, não há evidências conclusivas empíricas no sentido de que esse benefício fiscal teve êxito na ampliação de investimentos no país ou no incremento da eficiência econômica, sendo possível afirmar, pelo contrário, que o nível de investimento permaneceu estagnado por mais de uma década (2020b, p. 58).

Parece que o caso se amolda, então, àquelas situações que justificam a retirada do benefício fiscal do mundo jurídico, em virtude da constatação de forma irrefutável de sua ineficiência ou ineficácia para o fim pretendido, bem como por produzir efeitos contrários aos mandamentos constitucionais previstos pelo artigo 1º c/c art. 3º, I e III c/c art. 170, *caput*, e art. 170, VII, da CF/88).

Nessas circunstâncias, muito embora o benefício fiscal possa ter sido concedido (em sua gênese) de forma legítima e constitucional, o transcurso do tempo acabou demonstrando sua ineficiência, ineficácia e a produção de efeitos diametralmente opostos àqueles consagrados por princípios, deveres e objetivos constitucionais. Por isso, impõe-se sua retirada do mundo jurídico (pois sua manutenção consagraria verdadeiro privilégio odioso), seja por intermédio de lei, seja por meio de declaração judicial (Bomfim, 2017, p.12-13).

#### **4. TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA SOBRE A RENDA COMO UM INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS**

Conforme afirma Carvalho, a partir de 2020, algumas questões relevantes, que já haviam sido objeto de alguma reflexão durante a “Grande Recessão” de 2008/2009, ressurgem e retomam importância na cena político-econômica mundial (2020, p. 9). Realmente, os frequentes cortes nos gastos sociais, o “mantra” da austeridade nas contas públicas, o aumento da pobreza e a crescente e profunda desigualdade verificada na maior parte dos países voltaram a figurar como questões fundamentais no debate político e econômico dos últimos anos.

No que tange ao Brasil, os últimos anos têm servido para escancarar três feridas bem graves do país: a) a profunda e resistente desproporção econômica e social entre os cidadãos; b) o retorno alarmante de várias pessoas à pobreza; e c) um preocupante e crescente nível de dívida pública.

Mesmo com alguns avanços nos últimos anos, os estudos mais recentes acerca da disparidade de renda e patrimônio no Brasil indicam que o país mantém um nível extremamente elevado e persistente de desigualdade, que o coloca entre as 10 piores nações do mundo nesse quesito (Ribeiro, 2019, p. 29-52)<sup>18</sup>.

---

18 Cimini e Rocha apontam o financiamento do gasto público com base em um sistema tributário regressivo como justificativa para a dificuldade em romper com a resiliência da desigualdade brasileira nas suas múltiplas facetas, especialmente quanto à concentração de renda no topo da pirâmide. Segundo as autoras, isso ocorre porque o financiamento dos benefícios concedidos aos mais pobres não é feito com base em redistribuição de recursos dos mais ricos para os mais necessitados, mas, sim, por meio da tributação regressiva, na qual quem acaba pagando mais tributo são os menos abastados. “Gasto sim, progressividade não” (2023, p. 239).



Todavia, conforme o extrato observado, o resultado é ainda pior. Com efeito, algumas análises apontam que o meio milésimo mais rico se apropria de mais de 8,2% de toda a renda nacional brasileira, algo que não encontra paralelo no mundo (Gobetti; Orair, 2017b, p. 187).

Conforme sustenta Stiglitz, sociedades extremamente desiguais, com uma concentração cada vez maior de riquezas em parcelas cada vez menores da população, acabam tendo repercussões negativas sobre a demanda agregada (consumo), tendo em vista que os ricos (ocupantes do topo da pirâmide) tendem a gastar uma parcela bem menor de seus ganhos, em comparação com os pobres (ocupantes da base e do meio da pirâmide), que, em regra, gastam quase toda sua renda. O fraco desempenho econômico, muitas vezes, leva à intervenção das autoridades monetárias na economia e à formação de bolhas, gerando instabilidade econômica (Stiglitz, 2016, p. 257-258). Tem-se, assim, um verdadeiro círculo vicioso.

Além dos alarmantes níveis de concentração de riqueza e patrimônio entre os mais ricos, o retorno de milhares de pessoas à condição de pobres ou miseráveis no Brasil também é preocupante. Segundo informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (Belandi, 2022), em 2021, pelos critérios do Banco Mundial, 62,5 milhões de pessoas (29,4% da população do Brasil) estavam na pobreza e, entre elas, 17,9 milhões (8,4% da população) eram extremamente pobres. Foram os maiores números e os maiores percentuais de ambos os grupos, desde o início da série, em 2012 (Belandi, 2022).

Nesse ponto, não se deve olvidar que a Constituição de 1988 escolheu um modelo de Estado que deve perseguir objetivos como erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir os desequilíbrios sociais e regionais, de forma a construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I e III, c/c art. 170, *caput* c/c art. 170, VII, CF/88). Tais postulados são verdadeiros deveres do Estado brasileiro, cabendo à política fiscal tributária instrumentalizar meios para se atingir esses objetivos, especialmente em um cenário de relevante endividamento público, que, em virtude das regras de responsabilidade fiscal, limita a atuação estatal.

Em relatório divulgado em 2020, pela OECD (*Tax Policy Reforms*), essa entidade sublinhou que os Estados precisariam encontrar fontes alternativas de receita no período pós-pandemia de COVID-19, devendo se evitar um aumento na tributação sobre consumo e trabalho e investir na taxaço sobre ganhos de capital, espécies tributárias mais indicadas para contribuir com a restauração das finanças públicas, bem como reduzir desigualdades (OECD, 2020)<sup>19</sup>.

Durante aproximadamente trinta anos (época conhecida como “Era de Ouro” do capitalismo), a maior parte dos países experimentou substancial crescimento econômico, além de redução dos níveis de desigualdade. Pesquisas importantes, como a de Piketty (2014), indicam que o crescimento econômico e a redução de desigualdades nos países desenvolvidos,

---

19 Na mesma linha, o International Monetary Fund (IMF) – Fundo Monetário Internacional (FMI) –, em relatório publicado em 14 de outubro de 2020, assinalou que embora instituir novas medidas do lado da receita, nesse momento, possa ser difícil, os governos devem considerar aumentar impostos progressivos sobre indivíduos mais abastados e aqueles relativamente menos afetados pela crise (incluindo aumento de taxas para faixas mais altas de vencimentos, propriedades de luxo, ganhos de capital, e fortunas), bem como devem ser buscadas mudanças na taxaço das empresas, de maneira a tributá-las segundo sua lucratividade (IFM, 2020, p. 17).



nesse período, têm relação direta com o uso de tributos progressivos sobre rendimentos e patrimônio e uma contundente taxaço sobre heranças.

Atualmente, importantes economistas, como Piketty (2014), Atkinson (2015) e Stiglitz (2016), têm defendido fortemente a retomada da incidência progressiva sobre a renda e riqueza (com alíquotas marginais bem elevadas) como formas de redução dos crescentes níveis de desigualdade e pobreza.

No Brasil, o espaço de atuação da política fiscal parece ser ainda maior. Com efeito, além do elevado nível atual de endividamento do Governo Federal, que impõe que se busquem novas fontes de receita, o sistema tributário é extremamente regressivo e predominantemente baseado na tributação sobre consumo. De fato, segundo realçam alguns ensaios sobre o tema, embora tenha carga tributária total (% do PIB) compatível com os países desenvolvidos (Brasil 30,9 x Média OCDE 34,5), o Brasil tributa muito mais o consumo (% do PIB: Brasil 13,5 x Média OCDE 10,9) do que a renda (% do PIB: Brasil 6,9 x Média OCDE 11,0), quando comparado às principais nações da OCDE (Receita Federal do Brasil, 2021).

Em outras palavras, há um interessante espaço para se aumentar as fontes de receita pública por meio de uma taxaço progressiva sobre vencimentos e patrimônio (com alíquotas marginais muito maiores do que as atuais), redução da tributação sobre consumo, possibilitando, dessa forma, manter a responsabilidade na gestão fiscal, bem como buscar reduzir desigualdades econômicas e sociais e reduzir níveis de pobreza, na linha dos postulados constitucionais.

A título de exemplo, alguns ensaios evidenciam que a criação de um programa de renda básica permanente, algo fundamental para redução dos alarmantes níveis de pobreza e desigualdade brasileiros, pode ser financiado sem impacto fiscal, apenas com mudanças nas regras tributárias, tais como: instituição da taxaço progressiva sobre grandes fortunas ou patrimônios; aumento das alíquotas marginais máximas do imposto sobre a renda pessoa física; fim dos regimes tributários especiais; fim da isenção do IRPF sobre a distribuição de lucros e dividendos (Duque, 2020)<sup>20</sup>.

Em termos de recursos financeiros obtidos com o IRPF, o Brasil ocupa posição modestíssima entre diversos países analisados em recente publicação da OCDE. O Brasil arrecada em torno de 2,69% (dois vírgula sessenta e nove por cento) do PIB com essa exação. Estimativas de 2013 identificam que, cada um ponto percentual a mais de arrecadação dessa exação equivaleria a um acréscimo de receita de R\$ 48 bilhões de reais, cifra que poderia, por exemplo, ser compensada com uma diminuição na tributação indireta (Fernandes; Campolina; Silveira, 2017, p. 294 e 297).

---

20 Estudos efetuados pelo MADE-USP apontam que, no Brasil, um programa de Renda Mínima para os 30% mais pobres poderia ser totalmente financiado com tributos sobre o 1% mais rico. Tal programa, além de não ter qualquer custo financeiro para as contas públicas, teria o potencial de gerar uma expansão significativa de mais de 2% (dois por cento) no PIB, tendo em vista aquilo que os economistas chamam de “efeito multiplicador” da transferência de renda. Disponível em: [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008\\_site.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008_site.pdf). Acesso em: 23 jan. 2024.



Simulações apresentadas em pesquisa publicada por Fernandes, Campolina e Silveira indicam a possibilidade de obtenção adicional de quase R\$ 40 bilhões, mediante tributação de dividendos, por meio da aplicação de alíquotas progressivas de 15% e 27,5% (2017, p. 322)<sup>21</sup>. Mais que isso, no mesmo estudo, os citados autores efetuaram outra simulação, em que o retorno da taxa sobre esses proventos é conjugado com a ampliação de gastos sociais (por exemplo, em saúde ou educação). Nessa hipótese, a avaliação revela uma melhora no Índice de Gini, com resultados interessantes na melhora da renda final dos 50% (cinquenta por cento) mais pobres (Fernandes; Campolina; Silveira, 2017, p. 321-326).

Não se pode encerrar esse artigo sem tecer alguns breves comentários à proposta de reforma do imposto de renda encaminhada pelo governo do Presidente Bolsonaro ao Congresso Nacional. O projeto de lei (PL) recebeu o nº 2.337/2021, tendo sido acrescido de algumas mudanças em seu texto original durante a tramitação nas casas legislativas (o projeto encontra-se atualmente no Senado Federal). Embora contenha dispositivos capazes de gerar receita para o governo federal, tais como o fim da isenção de IRPF sobre dividendos e revisão de alguns benefícios fiscais, o projeto fica muito aquém em termos de possibilidade de geração de receitas e aumento da justiça fiscal.

Com efeito, conquanto o retorno da tributação sobre a distribuição sobre lucros e dividendos seja justificável, conforme amplamente explorado no presente texto, a previsão de alíquota de 15% e a criação de exceções, para as quais se mantém (na prática) a isenção atual<sup>22</sup>, enfraquecem a possibilidade de o projeto aumentar as receitas tributárias e conferir maior justiça fiscal ao IRPF no Brasil.

Ademais, a redução das alíquotas do IRPJ para 8% (oito por cento), sob o fundamento de que o recebimento de lucros pelos sócios passará a ser tributada, é uma medida questionável e que praticamente anula a receita que iria ser gerada com o retorno da tributação sobre esses rendimentos.

Em primeiro lugar, porque já foi visto linhas acima, com base em dados comparativos das principais economias do mundo, que o retorno da tributação sobre os dividendos, com uma eventual alíquota de 15%, somada a taxa do lucro das pessoas jurídicas nos patamares atuais, colocaria o Brasil no mesmo patamar da média das principais economias do mundo (Ipea, 2022, p. 5-7).

---

21 Em estudo mais recente, onde se levaram em conta as quantias distribuídas a título de dividendos em 2019, Goto e Pires estimam ser possível arrecadar somente com o retorno da tributação sobre esses rendimentos (com alíquota linear de 20% e sem a dedução de R\$ 20 mil para micro e pequenas empresas), algo entre R\$ 50 e 70 bilhões por ano de imposto de renda (2022, p. 130-131).

22 Conforme consta da Nota de Política Econômica nº 15 (MADE-USP), o projeto inicial continha previsão de uma alíquota única de 20%, com limite de isenção de R\$ 20 mil para micro e pequenas empresas. O relator, contudo, diminuiu a alíquota para 15% e concedeu mais isenções, tais como, a isenção integral para acionistas ou proprietários de empresas do Simples e isenção para empresas do lucro presumido com faturamento de até R\$ 4,8 milhões ao ano (2021, p. 3-4).



Em segundo lugar, não há garantias de que a redução das alíquotas de IRPJ previstas no PL nº 2.337/2021 irá produzir aumento nos investimentos. De fato, no caso similar do corte de tributos para corporações nos EUA, durante a reforma operada pelo governo Trump, observa-se que a diminuição de alíquotas não produziu crescimento econômico compatível com o gasto tributário efetuado<sup>23</sup>.

Interessante anotar que a proposta aprovada sofreu críticas e foi objeto de ressalvas por diversos setores e economistas, inclusive economistas do Centro de Pesquisa em Macroeconomia das desigualdades da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), por meio de nota técnica específica (Bottega *et al.*, 2021).

Alertando para a timidez da proposta quanto à alíquota de 15% para taxação desses proventos e, por conseguinte, para seu potencial baixo efeito distributivo e redutor de desigualdades, os pesquisadores destacaram expressamente que a redução na tributação da pessoa jurídica, aliada à possibilidade de planejamentos tributários, decorrentes das isenções e exceções estabelecidas no projeto, pode gerar até mesmo um efeito regressivo, razão pela qual recomendaram mudanças no projeto no âmbito do Senado Federal, dentre as quais, por exemplo, a exclusão das isenções acrescentadas pelo relator do projeto e o retorno da alíquota única de 20% sobre a distribuição de valores aos sócios (Bottega *et al.*, 2021, p. 2-16).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final dessa breve incursão sobre o panorama da tributação progressiva sobre a renda no Brasil, é possível apresentar as seguintes conclusões/sugestões.

Modernamente, o principal critério de repartição dos encargos estatais entre os cidadãos é a capacidade contributiva. Contudo, é admissível que, em casos justificados, a repartição dos encargos siga outros parâmetros, como se dá nos casos em que é concedido um benefício fiscal, por exemplo, uma isenção, a contribuintes de elevada capacidade econômica. A concessão de tais benefícios, entretanto, deve ficar sujeita a controle quanto aos seus fins, bem como quanto aos seus efeitos.

Embora não derive diretamente da capacidade contributiva, a progressividade tributária, em especial nos tributos sobre a renda, é identificada como importante instrumento de atuação extrafiscal do estado. Historicamente, durante o século XX, em especial após as guerras mundiais, a progressividade teve papel interessante na redução de desigualdades, especialmente na Europa e nos EUA. Atualmente, importantes economistas têm defendido um maior uso da progressividade tributária sobre rendas e riquezas como forma de reduzir os

---

23 Conforme advertem Strand e Mirkay, exames recentes dão conta de que o corte de tributos para corporações nos EUA, durante a reforma operada pelo Governo Trump (*Tax Cuts and Jobs Act*), produziu pouco crescimento econômico, importando, na verdade, em benefícios para os mais ricos e manutenção do cenário de grande desigualdade social e econômica (2020).



índices crescentes de desigualdades que têm se espalhado por grande parte dos países, até entre as nações mais ricas.

A tributação progressiva sobre os ganhos oriundos do trabalho no Brasil é branda, especialmente quando se compara o cenário brasileiro com o das principais economias do mundo. Publicações recentes apontam que a alíquota marginal máxima do Brasil fica bem aquém da média, por exemplo, dos países da OCDE. Além disso, algumas anomalias e benefícios fiscais (como a isenção total para a distribuição de dividendos) criam distorções comportamentais, tornam o sistema regressivo como um todo, além de reduzir o montante arrecadado.

Com uma considerável dívida pública, estrutura tributária altamente regressiva, níveis de concentração de riqueza entre os piores do mundo e o retorno de milhões de pessoas a situação de extrema pobreza, urge que o Brasil retome como agenda prioritária uma tributação sobre a renda efetivamente progressiva e compatível com os fundamentos, objetivos, deveres e postulados impostos pela CF/88.

Nesse contexto, algumas mudanças no sistema tributário do país podem viabilizar a obtenção de recursos para o Estado, além de contribuir para reduzir a desigualdade e retirar pessoas da pobreza, sem comprometer a responsabilidade na gestão fiscal. De fato, medidas como uma maior taxação progressiva de rendimentos do trabalho (com um aumento substancial das alíquotas marginais do IRPF); o fim de regimes tributários especiais (incluindo juros sobre capital próprio) e o fim da isenção sobre dividendos podem funcionar como instrumentos para reduzir desigualdades sociais e econômicas e garantir uma renda mínima aos mais vulneráveis, sem comprometer a responsabilidade na gestão fiscal.

Mesmo que se reconheça a existência de dificuldades políticas para sua implementação, essas medidas devem figurar como agenda político-social prioritária para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária, de forma que se possa caminhar no sentido dos fundamentos e dos objetivos da República Federativa do Brasil (arts. 1º e 3º da CF/88).

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: LeYa, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BELANDI, Caio. Em 2021, pobreza tem aumento recorde e atinge 62,5 milhões de pessoas, maior nível desde 2012. **Agência IBGE Notícias**, 5 dez. 2022. Notícias. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/35687-em-2021-pobreza-tem-aumento-recorde-e-atinge-62-5-milhoes-de-pessoas-maior-nivel-desde-2012>. Acesso em: 20 ago. 2023.



BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo poder judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, v. 1, p. 221-237, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/340>. Vista do Da Possibilidade de Controle dos Incentivos Tributários pelo Poder Judiciário (ibdt.org.br). Acesso em: 25 ago. 2022.

BOTTEGA, Ana; CARDOMINGO, Matias; CARVALHO, Laura; FERNANDES, Rodrigo Cardoso; ORAIR, Rodrigo; RIBAS, Theo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. A proposta de reforma tributária para o imposto de renda de pessoa física e seus efeitos na desigualdade. **MADEUSP**. São Paulo, 16 set. 2021. Nota de Política Econômica nº 15. Disponível em: [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/09/npe-015\\_11.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/09/npe-015_11.pdf). Acesso em: 15 ago. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.337/2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília: Câmara dos Deputados, 25 jun. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2288389>. Acesso em: 24 ago. 2023.

BRASIL. Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2020-2021. **Gov.br**, Receita Federal do Brasil, set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2022/gn-irpf-2021-2020.xlsx/view>. Acesso em: 14 ago. 2023.

BRASIL. Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2022. **Gov.br**, Receita Federal do Brasil, ago. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2022>. Acesso em: 17 ago. 2023.

CARVALHO, Laura. **Curto-circuito**: o vírus e a volta do Estado. São Paulo: Todavia, 2020.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. **Nota técnica nº 54**, Brasília, Ipea/Dinte, jun. 2022. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>. Acesso em: 20 ago. 2023.

CASTRO, Fábio Ávila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física**: comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CIMINI, Fernanda; ROCHA, Laura. Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 43, n. 1, p. 236-255, jan./mar. 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-31572023-3381>. Acesso em: 24 ago. 2023.



DUQUE, Daniel. Renda básica: é hora de o Brasil ousar em sua política social? **Blog do IBRE**. [s. l.], 27 maio 2020. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/renda-basica-e-hora-de-o-brasil-ousar-em-sua-politica-social>. Acesso em: 27 set. 2020.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 39, n. 2, p. 306-327, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-31572019-2914>. Acesso em: 24 ago. 2023.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Impacto Distributivo do Imposto de Renda No Brasil. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017.

GEORGES, Rafael. **A distância que nos une**: um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo, OXFAM BRASIL, Brief Comunicação, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/>. Acesso em: 16 ago. 2023.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: PIRES, Manoel (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. A Long and Difficult Ascent. **Internacional Monetary Fund**. [s. l.]: IMF, oct. 2020. World Economic Outlook. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>. Acesso em: 24 ago. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009.



ORAIR, Rodrigo. Imposto sobre a renda corporativa: tendências internacionais e análise comparada do modelo brasileiro. Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta. *In*: PIRES, Manoel (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Policy Reforms 2020**: the role of tax systems in responding to COVID-19. [s. l.]: OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/highlights-tax-policy-reforms.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2023.

PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib**, [s. l.], v. 154, n. 30, p. 99-134, 28 maio 2023. Acesso em: 11 ago. 2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-154-30>.

PIKETTY, Thomas. **O capital**: no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica**: elementos de tributação redistributiva para o Brasil do séc. XXI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020a. v. 1.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica**: elementos de tributação redistributiva para o Brasil do séc. XXI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b. v. 2.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos**: teoria geral e espécies. Niterói: Impetus, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 9788551913802.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Finanças públicas e pandemia**: entre a austeridade e a democracia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

STIGLITZ, Joseph E. **O grande abismo**: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

STRAND, Palma Joy; MIRKAY, Nicholas A. Racialized Tax Inequity: Wealth, Racism, And The U.S. System of taxation. **Northwestern Journal of law and Social Policy**, [s. l.], v. 15, n. 3, p. 265-304, 2020.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades sociais patrimoniais**: como a tributação pode reduzi-las? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. *In*: MACHADO, Brandão. **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.



TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. ISBN 8574204501.

TONETO, Rodrigo; RIBAS, Theo; CARVALHO, Laura. Como a redistribuição de renda pode ajudar na recuperação da economia? Os efeitos multiplicadores da tributação dos mais ricos para transferência aos mais pobres. **MADEUSP**. São Paulo, 15 fev. 2021. Nota de Política Econômica nº 008. Disponível em: [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008\\_site.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008_site.pdf). Acesso em: 15 ago. 2023.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. ISBN 9788573487060.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.





# A AUDITORIA BASEADA EM RISCOS NO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

## O CASO DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Risk-based auditing in the internal control of Brazilian public administration:  
The case of the Minas Gerais State Comptroller General's Office*

### **Thiago Alves Machado**

Mestre em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro, especialista em Auditoria, Contábil e Financeira pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG) e auditor interno da Controladoria-Geral de Minas Gerais (CGE/MG).

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-6752-8972>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/9076458259089356>

**E-mail:** [thiago\\_malves@yahoo.com.br](mailto:thiago_malves@yahoo.com.br)

### **Ricardo Carneiro**

Pesquisador e professor da Fundação João Pinheiro (FJP), doutor em Ciências Humanas: Sociologia e Política pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e mestre em Economia (UFMG).

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0003-4674-7639>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/6739881018308220>

**E-mail:** [ricardo.carneiro@fjp.mg.gov.br](mailto:ricardo.carneiro@fjp.mg.gov.br)

## **RESUMO**

A auditoria baseada em riscos (ABR), cuja aplicação é estimulada por instituições de auditoria reconhecidas internacionalmente, como o Instituto de Auditores Internos (IIA), vem sendo incorporada pelos órgãos de controle brasileiros, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU). O artigo discute a adoção do instrumento pelos órgãos de controle interno na esfera dos governos subnacionais, tendo por referência a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG). A análise empreendida tem, como lente teórica, as contribuições do neoinstitucionalismo sociológico, o que expressa um diferencial em relação a trabalhos acadêmicos sobre o tema, e baseia-se em pesquisa documental, combinada com a organização de grupos focais com auditores do órgão e a realização de entrevista com sua



auditora-geral. Os principais resultados obtidos podem ser sintetizados em três aspectos principais. Primeiro: a adesão à nova metodologia por parte da CGE/MG reflete a presença de elementos de natureza isomórfica em relação ao ambiente institucional no qual o órgão se insere. Segundo: os trabalhos com tal perfil ainda são incipientes, prevalecendo as auditorias de conformidade. Terceiro: na percepção dos auditores do órgão, sua realização assume conotação cerimonial. As conclusões destacam os desafios defrontados pela CGE/MG para avançar além do cerimonialismo na aplicação da ABR, entre os quais foram constatados a ausência de uma política de gestão de riscos por parte da administração pública estadual e o relativo despreparo operacional do órgão para sua efetiva incorporação ao cotidiano das atividades de auditoria.

**Palavras-chave:** sistema de controle interno; administração pública; auditoria interna; auditoria baseada em riscos; neoinstitucionalismo; CGE/MG.

## ABSTRACT

*Risk-based auditing (RBA), the application of which is encouraged by internationally recognized auditing institutions such as the Institute of Internal Auditors (IIA), has been incorporated by Brazilian control bodies such as the Federal Court of Accounts (TCU) and the Office of the Comptroller General (CGU), among others. The article discusses the adoption of the instrument by internal control bodies in sub-national governments, with reference to the Comptroller General of the State of Minas Gerais (CGE/MG). The theoretical lens of the analysis is the contributions of sociological neoinstitutionalism, which sets it apart from other academic works on the subject, and is based on documentary research, combined with the organization of focus groups with the agency's auditors and interviews with its auditor general. The main results obtained can be summarized in three main aspects. Firstly, the adherence to the new methodology by the CGE/MG reflects the presence of elements of an isomorphic nature in relation to the institutional environment in which the agency operates. Secondly, work with this profile is still incipient, with compliance audits prevailing. Thirdly, in the perception of the agency's auditors, its implementation takes on a ceremonial connotation. The conclusions highlight the challenges faced by the CGE/MG in moving beyond ceremonialism in the application of the ABR, including the absence of a risk management policy on the part of the state public administration and the agency's relative lack of operational preparation for its effective incorporation into the daily routine of auditing activities.*

**Keywords:** internal control system; public administration; internal audit; risk-based audit; neoinstitutionalism; CGE/MG.

## 1. INTRODUÇÃO

O controle interno é uma atividade prevista na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e nas constituições estaduais, como a de Minas Gerais (CEMG/89). Institucionalmente, tal controle atua na avaliação da eficácia e da eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública, bem como no cumprimento das metas dos programas governamentais.



O sistema de controle interno estruturou-se no país com base em órgãos independentes revestidos de poder, incentivos e capacidade de ação em relação a outros órgãos do Poder Executivo. No âmbito da União, a Lei nº 10.180/2001 definiu a Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central do sistema de controle interno, exercendo o papel de orientação normativa e supervisão técnica sobre a atividade de auditoria interna da administração pública federal. Em Minas Gerais, a Lei Delegada nº 92/2003 estabeleceu que a Auditoria-Geral do Estado, denominada como Controladoria-Geral do Estado (CGE/MG) a partir de 2011, desempenhe a mesma atribuição na administração pública estadual.

De acordo com o Instituto de Auditores Internos (IIA)<sup>1</sup>, a função de auditar se inscreve no âmbito das atividades desenvolvidas pelo controle interno com o intuito de acrescentar valor e melhorar as operações das organizações do setor público. De modo a potencializar o alcance dessa atribuição, os órgãos de controle interno passaram a incorporar, mais recentemente, a gestão de riscos em seus planejamentos anuais, cuja difusão ocorreu sob o impulso do reformismo da Nova Gestão Pública (Carlsson-Wall *et al.*, 2017). No caso brasileiro, o processo se inicia pela CGU, com a elaboração, em 2017, do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria (Brasil, 2017), cujo espectro abarca o gerenciamento de riscos. Referendado pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), o documento tornou-se um referencial para a realização dos trabalhos na área por parte dos órgãos de controle interno, como a CGE/MG, que passou a adotar o modelo, por meio de sua Instrução Normativa nº 4/2020.

No entanto, como uma prática inovadora, a disseminação da gestão de riscos no âmbito dos órgãos de controle interno requer maturidade institucional, do ponto de vista técnico, como sublinha Castanheira (2007), além de aceitação ou aderência dos órgãos auditados. Recorrendo a Filgueiras (2018), ressalta-se que os órgãos de controle interno estão inseridos em uma ecologia sistêmica e dependem de outras organizações com as quais se relacionam, o que torna o uso da metodologia um desafio operacional.

A abordagem da gestão de riscos no âmbito acadêmico brasileiro revela-se ainda relativamente escassa, sobretudo quando aplicada ao controle interno do setor público. Em pesquisa bibliométrica sobre a referida temática, recobrando o período 2008-2018, Nunes *et al.* (2020) encontraram apenas 43 artigos, dos quais somente três tinham foco no controle interno. O presente artigo se propõe a contribuir com a produção de conhecimento na área, recorrendo a um estudo de caso que contempla a CGE/MG.

O objetivo do artigo consiste em examinar a forma como tem se processado a adoção da auditoria baseada em riscos (ABR) pela CGE/MG, enfatizando, de um lado, a articulação do instrumento com as demais atividades executadas pelo órgão, e, de outro, os arranjos internos estruturados com vistas à sua aplicação. A análise é desenvolvida à luz das contribuições teóricas do neoinstitucionalismo sociológico, com destaque para as ideias de isomorfismo na incorporação de novas práticas ou instrumentos de gestão por organizações de um mesmo

---

1 Instituto de Auditores Internos (IIA) é uma associação profissional internacional com sede global em Lake Mary, Flórida, EUA. O IIA é a voz global da profissão de auditoria interna, autoridade reconhecida, principal defensor e principal educador. Os membros trabalham em auditoria interna, gestão de risco, governança, controle interno, auditoria de tecnologia da informação, educação e segurança.



campo de atividade (DiMaggio; Powell, 1991) e de cerimonialismo em sua aplicação (Meyer; Rowan, 1977).

Para a consecução do objetivo proposto, o artigo desdobra-se em quatro seções, além desta introdução e das considerações finais. A segunda seção trata da interpretação do novo institucionalismo sociológico sobre a adoção de regras e estruturas pelas organizações, a qual provê a fundamentação teórica para a abordagem do objeto de estudo. A terceira aborda a auditoria no setor público, enfatizando a ABR. A quarta descreve os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, seguindo-se, na quinta, a discussão de seus resultados.

## **2. ISOMORFISMO, MITO E CERIMÔNIA NA VIDA ORGANIZACIONAL: AS CONTRIBUIÇÕES DO NEOINSTITUCIONALISMO SOCIOLOGICO**

O conceito de instituição é comumente utilizado em estudos sociológicos e organizacionais, mantendo, contudo, um caráter controverso, da perspectiva tanto teórica quanto empírica (Peci, 2006). Nos primeiros estudos organizacionais, designados pela literatura como velho institucionalismo ou simplesmente institucionalismo, a atenção é dirigida para as “formas como uma organização pode tornar-se uma instituição”, no sentido de “ganhar legitimidade perante a sociedade e tornar-se permanente” (Peci, 2006, p. 1).

Phillip Selznick (1957; 1972) é considerado pioneiro na abordagem institucional aplicada aos estudos organizacionais (Carvalho; Vieira; Lopes, 2001), formulando a diferença entre organização e instituição. A primeira constituiria “um instrumento técnico para a mobilização das energias humanas, visando uma finalidade já estabelecida”, já a segunda seria caracterizada como “produto natural das pressões e necessidades sociais – um organismo adaptável e receptivo” (Selznick, 1972, p. 5). A partir dessa diferenciação analítica, o autor afirma existirem situações em “que organizações tornam-se instituições” (Selznick, 1972, p. 75). Nesse processo de institucionalização, reflexivo de pressões sociais, as organizações se transformariam em sistemas orgânicos, nos quais “os valores substituem os fatores técnicos na determinação das tarefas organizativas” (Carvalho; Vieira; Lopes, 2001, p. 1).

Conforme Peci (2006, p. 2), embora guarde relação com a “tradição sociológica de Selznick”, as interpretações do denominado neoinstitucionalismo sociológico aportam “novas contribuições para o campo dos estudos organizacionais”. São contribuições que se articulam em torno da busca de explicações acerca dos motivos pelos quais as organizações assumem um conjunto específico de formatos ou arranjos organizacionais, enfatizando a tendência a homogeneização de suas práticas e procedimentos operacionais, especialmente entre aquelas que integram um mesmo setor ou campo de atividades. Hall e Taylor (1996, p. 210) descrevem três características que consideram marcantes dessa vertente interpretativa. A definição de instituições é ampla, englobando “não apenas regras, procedimentos e normas, mas também sistemas de símbolos, *scripts* cognitivos e padrões morais que fornecem a estrutura de significados que orientam a ação humana”, próxima da noção de cultura. Seguindo pressupostos da abordagem cultural, instituições e ação individual interagem de forma mutuamente construtiva, como polos de uma relação, em que as instituições influenciam o comportamento do indivíduo não apenas no sentido do que “se deve fazer, mas também [d]o que se pode imaginar fazer num contexto



dado”. Por fim, os arranjos institucionais surgem e são adotados pelas organizações não porque representem avanços no sentido de uma maior eficiência no desenvolvimento de suas tarefas, mas, sim, porque aumentam sua legitimidade social, tanto internamente quanto perante o ambiente no qual se inscrevem.

Entre as contribuições do neoinstitucionalismo, cabe mencionar o trabalho clássico de DiMaggio e Powell (1991), que direciona o foco analítico para a explicação da homogeneidade das estruturas das organizações, tendo, como ideia central, o conceito de campo organizacional. Por campo organizacional entendem-se aquelas organizações que, em conjunto, formam uma área de vida institucional reconhecida como tal. Essa concepção envolve fornecedores-chave, consumidores de produtos, fornecedores de insumos ou recursos, agências reguladoras em sentido amplo, e outras organizações que produzem bens e serviços similares. Os autores salientam que um campo organizacional não pode ser determinado *a priori*, mas, sim, com base na investigação empírica, ou seja, só existe efetivamente quando se encontra estruturalmente bem conformado. Assim, “uma vez que organizações distintas [...] estejam estruturadas num campo concreto, forças poderosas emergem, levando-as a se tornarem mais similares umas às outras” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 65, tradução nossa).

Para DiMaggio e Powell (1991, p. 66, tradução nossa), o conceito que melhor capta o processo de homogeneização é a ideia de isomorfismo, entendida como um “processo de constrangimento que força uma unidade numa população a se tornar mais parecida com as outras unidades que se defrontam com as mesmas condições ambientais”. Esse isomorfismo institucional, por sua vez, lastreia-se em mecanismos de natureza mimética, normativa coercitiva.

O isomorfismo mimético refletiria, principalmente, uma resposta às incertezas, levando uma dada organização a se estruturar seguindo organizações similares de seu campo de atividade percebidas como sendo bem-sucedidas e/ou revestidas de maior legitimidade. O isomorfismo normativo seria derivado primariamente da profissionalização, entendida como a “disputa coletiva de membros de uma ocupação para definir as condições e os métodos de seu trabalho [...], para controlar a produção de produtores [...] e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 70, tradução nossa). Já o isomorfismo coercitivo resultaria da pressão exercida na organização “por outras organizações das quais ela depende ou com as quais se relaciona” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 67, tradução nossa), bem como das expectativas institucionalizadas em seu ambiente institucional.

Como ressaltam DiMaggio e Powell (1991), o isomorfismo institucional ocorre mesmo na ausência de evidências de que ele incrementa a eficiência organizacional interna. Os autores afirmam, ademais, que o referido conceito representa, em particular, “uma ferramenta útil para se compreender a política e a cerimônia que permeiam parte considerável da vida organizacional moderna” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 66, tradução nossa).

Outra contribuição seminal no âmbito do neoinstitucionalismo sociológico remete ao trabalho de Meyer e Rowan (1991), que associa a burocratização à busca pela legitimação por parte da organização. Para os autores, a legitimidade da organização não é dada, mas deve ser



construída, o que implica direcionar a atenção analítica para o ambiente institucional no qual ela desenvolve suas atividades.

O conceito de mito é crucial no argumento analítico construído por Meyer e Rowan (1991). Por mito, entende-se uma prescrição, proposição ou programa de ação que apresenta uma coerência autoproclamada, de aparência científica, que se reveste de legitimidade para a organização, “independentemente da avaliação de seu efeito nos resultados da ação (Meyer; Rowan, 1991, p. 44, tradução nossa). Nos termos em que a questão é tratada por Scott (1983), as prescrições constituem “mitos no sentido de que dependem, para sua eficácia, para sua veracidade, do fato de serem amplamente compartilhadas, ou de serem promulgadas por indivíduos ou grupos que têm o direito reconhecido de determinar tais questões” (Fonseca, 2003, p. 52).

Para adquirir legitimidade, as organizações vão se estruturando de acordo com os mitos estabelecidos em seu ambiente institucional, por meio do isomorfismo, o que contribui para a promoção de seu sucesso e de sua sobrevivência. A aderência formal à prescrição dos mitos, de conotação cerimonial, instrumentaliza a percepção de que a organização atua de forma adequada, em consonância com valores e fins coletivos (Meyer; Rowan, 1991) e, por conseguinte, de sua legitimação. Para os autores, essa incorporação de regras cerimoniais é importante no sentido de proteger a organização em face de possíveis questionamentos das condutas que adota, ou seja, a imputação de negligência, irresponsabilidade e ineficiência, entre outros aspectos.

O setor público é densamente institucionalizado, com as estruturas de suas organizações revestidas de uma lógica racional burocratizada. A estruturação similar que se observa nas diferentes esferas de poder é marcada por fortes traços de isomorfismo e de cerimonialismo, na linha das proposições analíticas do neoinstitucionalismo sociológico aqui brevemente sistematizadas.

### **3. SOBRE A AUDITORIA E A AUDITORIA BASEADA EM RISCOS NO SETOR PÚBLICO**

A auditoria interna é considerada como uma atividade formal em que se averiguam a eficácia e a veracidade de atividades, procedimentos e/ou processos ou atos praticados pelas organizações. Tem, como suportes, documentos e registros, entre outros elementos, em que são feitas constatações e, geralmente, recomendações por meio de reportes para a alta administração, quando da identificação de problemas (Dantas *et al.*, 2011; DeAngelo, 1981).

Na administração pública, as auditorias são instrumentos que se prestam à análise dos mecanismos de controle em uso nas organizações do setor (Rodrigues, 2019) e que contribuem para a melhor alocação dos recursos nas políticas por elas implementadas. De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU) (Brasil, 2011), a auditoria é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de organizações públicas, com o intuito de auxiliá-las na realização de seus objetivos, a partir



da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para aprimorar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Sob a perspectiva da gestão de riscos, as auditorias objetivam impactar positivamente a administração pública com uma visão prospectiva de contribuir com o alcance de seus objetivos e para a melhoria de seu desempenho operacional (Brasil, 2020). Conforme Hill e Dinsdale (2003), os riscos sempre devem ser gerenciados, mantendo-se, em primeiro plano, o interesse público. Gerir os riscos é uma peça fundamental para a boa governança das organizações do setor público (Black, 2005). Além disso, a gestão de riscos contribui para que as organizações se tornem mais racionais e seletivas na adoção de ferramentas de gestão (Oulasvirta e Anttiroiko, 2017 *apud* Souza *et al.*, 2020).

Para a implementação da gestão de riscos no setor público, existem alguns modelos reconhecidos internacionalmente, como o *Orange Book* do Tesouro Britânico, o Gerenciamento de Riscos Corporativos integrado com a Estratégia e o Desempenho (ERM)<sup>2</sup> publicado pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), e a ISO – Norma Internacional da Gestão de Risco – 3100, editada pela ABNT. O *Orange Book*, produzido em 2001 e atualizado em 2004, considera a gestão de riscos como um processo estruturado, contínuo e colaborativo, que deve ser parte integrante de todas as atividades organizacionais (UK, 2020). Na perspectiva do ERM-COSO, originalmente datado de 2004, a concepção de gestão de riscos está envolvida na execução da estratégia e na gestão do desempenho organizacional, buscando propiciar um maior alinhamento das responsabilidades das instâncias de governança e da alta administração da organização no cumprimento de suas obrigações de prestar contas (Brasil, 2018, p. 16). Inspirada na ISO 31000:2009<sup>3</sup>, a norma elaborada em 2009 pela ABNT define princípios e diretrizes genéricas para a gestão de riscos, aplicáveis tanto a entidades públicas quanto a organizações não governamentais e empresas privadas.

A ABR consiste em um conjunto de processos, abordagens e metodologias que buscam focar o trabalho naquilo que realmente importa para a organização (Griffiths, 2005). A referida técnica identifica, mede e prioriza os riscos para possibilitar a focalização nas áreas auditáveis mais significativas e o delineamento de um programa de ação capaz de testar os controles mais importantes ou testar os controles com maior profundidade ou mais minuciosamente (Cicco, 2010; Salehi; Khatiri, 2011). Seu principal objetivo consiste em prover garantia independente para a alta administração das organizações acerca da solidez dos controles para mitigar os riscos e da adequação e efetivo cumprimento de sua gestão.

Como um contraponto à lógica de conformidade usualmente aplicada nas auditorias praticadas pelos órgãos de controle interno no país (Speck, 2000; Power, 2007), a gestão de riscos vem sendo utilizada para a estruturação de uma “boa” governança institucional (Power *et al.*, 2009). A ABR possibilita que a auditoria interna dê um aval para a direção da organização sobre os processos de gestão de riscos, se estão sendo realizados de forma eficaz no que se refere

---

2 *Enterprise Risk Management – integrating with strategy and performance.*

3 Elaborada pela ISO *Technical Management Board Working Group on Risk Management* (ISO/TMB/WG).



ao apetite ao risco<sup>4</sup>. Por meio dela, são selecionados os riscos a serem considerados pela organização, tendo em vista alterá-los ou não, ou seja, evitar, mitigar, compartilhar ou aceitar sua manifestação. Trata-se, portanto, de instrumento que se tornou cada vez mais integrado aos controles internos e aos processos estratégicos das organizações (Coso, 2004), sendo visto como um indicativo da gestão eficiente e eficaz (Brasil, 2017; Coso, 2016).

No entanto, ao inovar a forma de fazer auditoria, a ABR implica um desafio para os órgãos de controle interno, uma vez que sua realização requer uma mudança de natureza estrutural, tanto da perspectiva técnica como operacional, pois exige um conhecimento do funcionamento das organizações auditadas e de seus objetivos principais. A mudança no modo de fazer auditoria demanda, do auditor, uma acuracidade técnica mais elevada do que a normalmente exigida nas auditorias de conformidade, além de alterar os objetivos e, especialmente, os resultados dos trabalhos (Castanheira, 2007). Por conseguinte, a atividade reveste-se de maior complexidade que as auditorias convencionais ou de conformidade, uma vez que, para que possa ocorrer de forma efetiva, depende de fatores não apenas internos, mas também externos ao órgão de controle, em especial da colaboração da gestão dos órgãos auditados (Benli; Celayir, 2014).

Em síntese, a auditoria pública é um instrumento determinante no cumprimento das atribuições dos órgãos de controle no país, tendo em perspectiva contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública. A ABR comparece como uma inovação institucional nesse cenário, ainda fortemente marcado pela predominância de auditoria de conformidade.

#### 4. METODOLOGIA

Para a consecução do objetivo geral do trabalho, foi realizada uma pesquisa qualitativa acerca da adoção da ABR por parte da CGE/MG. A escolha da CGE/MG para fins de análise justifica-se por três razões principais. Primeira: o órgão é uma das poucas controladorias estaduais que executam trabalhos de ABR. O órgão instituiu, por intermédio da já mencionada Instrução Normativa nº 04/2020, parâmetros para a execução da ABR como técnica em auditoria, sendo uma das primeiras Controladorias Estaduais a seguir o disposto na Resolução nº 7/2019 do CONACI, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial técnico para utilização de seus membros. Segunda: a CGE/MG encontra-se no Nível 2 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) – metodologia internacional que mede a qualidade e eficiência das atividades de auditoria das organizações<sup>5</sup>. Terceira: o órgão foi considerado como aquele com o melhor nível de estrutura dentre os congêneres dos estados e das capitais brasileiras, de acordo com a avaliação nacional do controle interno realizada em 2020 pelo CONACI, em parceria com o Banco Mundial.

---

4 O apetite ao risco é a quantidade de risco estabelecida, de modo amplo, que uma organização está disposta a aceitar na busca de sua missão/visão de futuro (Coso, 2007).

5 O IA-CM é um roteiro ordenado para que a auditoria interna governamental atinja maturidade para atender de forma eficaz às necessidades da administração das instituições públicas e da profissão. O modelo se apresenta como uma estrutura para avaliação, seja para autoavaliação ou avaliação externa, e um importante e poderoso veículo de comunicação (IIARF, 2009).

Realizou-se, inicialmente, uma pesquisa documental sobre a formação histórica da CGE/MG, além do levantamento de normativos e orientações de auditoria no âmbito do órgão. Essa pesquisa foi feita por meio de consulta aos sítios eletrônicos da própria CGE/MG, bem como do CONACI, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), do TCU e do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA).

Procedeu-se, na sequência, ao levantamento do quantitativo de auditorias realizadas na CGE/MG, bem como de servidores atuantes na função de auditoria do órgão. Quanto às auditorias realizadas, adotou-se como recorte temporal o ano de 2019, tendo em vista o normativo expedido pelo CONACI. Para tanto, foi solicitado, em novembro de 2022, com base nos sistemas informatizados existentes no órgão, o quantitativo das auditorias, com a especificação das ABRs por ele realizadas até o ano de 2021. As informações disponibilizadas foram sistematizadas e analisadas sob os parâmetros da área dos trabalhos realizados, do ano do trabalho e do objeto de auditoria. Quanto aos servidores atuantes na função de auditoria, os dados foram obtidos por meio de solicitação via correspondência eletrônica ao setor de recursos humanos da CGE/MG.

A pesquisa documental e o levantamento de informações por meio de consultas diretas à CGE/MG foram complementados com entrevista realizada com a Auditora-Geral, contemplando questões relativas ao histórico do órgão e aos principais desafios enfrentados pela área de auditoria. A entrevista baseou-se em roteiro semiestruturado, tendo sido realizada em outubro de 2022, por meio do Microsoft Teams.

Para o exame da percepção interna à CGE/MG acerca da adoção da ABR, foram organizados três Grupos Focais (GFs) com servidores do órgão que atuam na área de auditoria. O primeiro foi formado por técnicos da Auditoria-Geral; o segundo, por servidores das unidades descentralizadas de auditoria dos órgãos/entidades; e o terceiro por gestores da Auditoria-Geral. A composição e o perfil dos referidos grupos podem ser visualizados no Quadro 1.

**Quadro 1** – Composição e Perfil dos Grupos Focais

Grupos Focais	Quantidade	Área de atuação	Cargos desempenhados	Experiência em auditoria
GF1	7	Auditoria-Geral	Técnicos da Auditoria-Geral	De 9 a 15 anos
GF2	9	Controladoria Setorial e Seccional	Técnicos, Chefes das Controladorias Setoriais e Seccionais	De 3 a 19 anos
GF3	7	Auditoria-Geral	Diretores e Superintendentes da Auditoria-Geral	De 8 a 15 anos
<b>Total</b>	<b>23</b>			

Fonte: os autores.



A formação dos GFs contemplou servidores que desempenham funções táticas e operacionais na realização de auditorias, tanto na Auditoria-Geral como nas unidades descentralizadas. Os participantes apresentam uma experiência expressiva na atividade, em que 21 deles, representando 91% do total, contam com mais de nove anos de atuação na área, e apenas dois limitam-se a três anos de atuação na área.

A operacionalização dos GFs foi feita de forma virtual, por meio do Microsoft Teams, no segundo semestre de 2022. Para a condução dos trabalhos, elaborou-se um roteiro contemplando os principais temas de interesse da pesquisa, com foco na forma como a ABR se insere no contexto dos trabalhos da CGE/MG, à luz dos aportes teóricos do neoinstitucionalismo sociológico. Com o propósito de corrigir eventuais problemas de formulação do questionário e de validar os temas previstos no roteiro dos GFs, foram realizados dois pré-testes com servidores dos GF2 e GF3.

O levantamento de informações por meio dos GFs atendeu a dois propósitos principais. O primeiro consistiu em compreender como os servidores que executam auditorias estão lidando com a inovação representada pela ABR no cotidiano de trabalho, como ocorreu a preparação técnica para o desempenho da atividade e quais as condições operacionais proporcionadas pela CGE/MG para sua realização. O segundo remete ao levantamento da percepção dos auditores sobre a efetividade da ABR, mais especificamente se sua realização se revela útil no exercício da função de auditoria ou apenas reflete o cumprimento formal de normativos organizacionais.

As informações coletadas foram posteriormente sistematizadas e analisadas com base em categorias analíticas aderentes ao referencial teórico. As referidas categorias envolvem as condições institucionais para a aplicação da ABR no órgão, os valores e crenças internas sobre a metodologia, sua legitimação como instrumento de auditoria, a pressão externa por sua adoção e o caráter cerimonial, ou não, de sua execução.

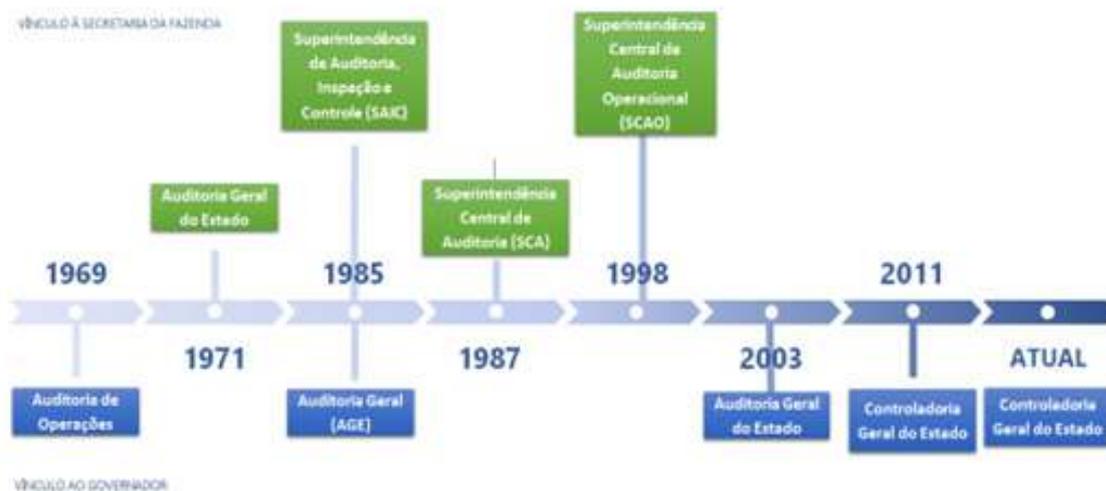
## 5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os resultados e sua discussão desdobram-se em duas vertentes principais, que se complementam. A primeira trata da estruturação da CGE/MG, com ênfase na atividade de auditoria. A segunda aborda a percepção dos auditores acerca da adoção da ABR pelo órgão.

### 5.1 A CGE/MG e a função de auditoria

A origem da CGE/MG remonta ao ano de 1969, com a criação da Auditoria de Operações, vinculada diretamente ao governador do Estado. A Figura 1 sintetiza o histórico da estruturação do órgão, de sua criação aos dias atuais.

Figura 1 – Síntese histórica da formação da CGE/MG



Fonte: os autores.

As mudanças institucionais na trajetória da CGE/MG foram marcadas pelos vínculos ao governador e à Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) até 2003, quando se tornou um órgão autônomo, sob a denominação de Auditoria-Geral do Estado. Junto com a autonomia, o órgão teve alargadas suas atribuições, com a assunção de outras funções além da auditoria, como a correição. Sua atuação foi caracterizada pela orientação voltada para fiscalização com foco na identificação de irregularidades, com traços punitivistas, em linha com o direcionamento de priorização da conformidade em detrimento da prevenção, comum aos órgãos de controle do país, como pondera Pettit (1997).

Isso é corroborado, ainda, pelo relato da entrevista feita nesta pesquisa:

a Auditoria-Geral criada em 2003, atualmente Controladoria, herdou-se uma carga cultural muito forte dos fiscais da fazenda, voltadas para a conformidade legal e regulatória. Recomendações muito repetitivas de poucos resultados.

Para o desempenho das atividades de auditoria foi estruturada no órgão, em 2011, uma unidade técnica com status de subsecretaria, originalmente denominada de Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão, renomeada como Auditoria Geral (AUGE) pela Lei nº 22.257/2016. A relevância do papel da AUGE é destacada pela entrevistada:

a Auditoria geral tem um papel de órgão central na condução da auditoria interna governamental assim estabeleceu normas de planejamento, tanto do plano anual, como de cada auditoria interna no âmbito do Poder Executivo.

Ao lado da AUGE, que atua como órgão central da auditoria, a CGE/MG conta com as Controladorias Setoriais e Seccionais para a execução da atividade nos órgãos da



administração direta e indireta do estado. Além do trabalho de auditoria, essas unidades descentralizadas desempenham também outras funções de competência do órgão, como a correição.

O atual corpo funcional da CGE/MG é composto por 583 servidores, dos quais 218 atuam em atividades de auditoria, distribuídos por unidade administrativa conforme a Tabela 1:

**Tabela 1** – Quantitativo de servidores da CGE/MG da área de auditoria, por unidade administrativa, em 2022

Unidade Administrativa	Quantitativo de Servidores	Representatividade
Auditoria-Geral	48	22%
Controladorias Setoriais	80	37%
Controladorias Seccionais	90	41%
<b>Total</b>	<b>218</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da Auditoria-Geral/CGE e Assessoria de Harmonização das Controladorias Setoriais e Seccionais de julho 2022.

Conforme dados da Tabela 1, a maioria dos servidores que executam auditoria atua nas Controladorias Setoriais e Seccionais. A formação desse quadro funcional de auditoria nas unidades descentralizadas é abordada pela entrevistada:

as unidades de auditorias setoriais foram estruturadas tecnicamente com corpo técnico constituído a partir de servidores dos próprios órgãos/entidades, por aqueles servidores que tinham mais habilidade e conhecimento na área de auditoria.

A entrevistada aponta também as limitações técnicas em auditoria desses servidores:

é, infelizmente, essas pessoas tecnicamente não tinham formação e conhecimento na parte de auditoria, mas houve também um esforço muito grande da Auditoria Geral até 2010 da capacitação dessas pessoas, e no início de 2015 também.

De acordo com relato feito pela entrevistada, os servidores que vieram a compor inicialmente os quadros técnicos das Controladorias Setoriais e Seccionais pertenciam, geralmente, aos órgãos e entidades em que atuavam. Não se tratava, portanto, de auditores de carreira e não dispunham de conhecimento técnico na área. Essa situação ainda persiste, uma vez que somente 23% dos servidores que atuam na área de auditoria nas referidas unidades são da carreira de auditor da CGE/MG.



Como unidade técnica de auditoria da CGE/MG, a AUGÉ, que é formada predominantemente por auditores de carreira – 85% do total –, tem o papel de supervisionar, coordenar, planejar e realizar atividades de auditoria e fiscalização no âmbito da administração estadual, de acordo com o Decreto nº 47.774/2019. Suas funções são desempenhadas por intermédio de quatro Superintendências e de 10 Diretorias, as quais podem atuar de forma transversal com as Controladorias Setoriais e Seccionais.

No tocante à produção de normativas sobre auditoria na CGE/MG, observa-se a incidência de isomorfismos, especialmente com a CGU, na linha da compatibilização das características das organizações com o ambiente em que se inserem, conforme proposição de DiMaggio e Powell (1983). Essa normatização reflete, mais recentemente, a influência de normas internacionais, como relata a entrevistada:

a evolução das unidades de auditoria interna espelhou-se muito na Controladoria Geral da União. Em 2015, houve a iniciativa no sentido de aprofundar mais nas normas internacionais, de modo a aderir essas normas, e estabelecer um mesmo padrão de todos os auditores do mundo.

O teor dos normativos de auditoria emitidos pela CGE/MG pautou-se, até 2018, fundamentalmente por orientações gerais de auditoria e, em alguns casos, de auditorias específicas relacionadas às Controladorias Setoriais e Seccionais. As características das auditorias eram predominantemente de conformidade, embora houvesse também trabalhos voltados à avaliação de programas públicos, refletindo a influência do TCU, de acordo com a entrevistada:

ocorreu uma incorporação de uma metodologia do Tribunal de Contas da União, que trouxe outro viés, outra cara para auditoria na época, que foi a avaliação de programas de governo. [No entanto], os trabalhos eram mais voltados para a parte de conformidade e a parte de auditorias especiais de apuração de denúncias.

Em 2018, a Resolução nº 19/2018 padronizou a atuação da AUGÉ e das Controladorias Setoriais e Seccionais. Contudo, a implementação de planejamento anual para todas as unidades de auditoria ocorreu apenas em 2020, com a edição da Resolução nº 24/2020, que criou o Plano Anual de Auditoria Interna (Paint), conforme relato da entrevistada:

desde 2018, o órgão central se equiparou às unidades setoriais de auditoria. Temos que fazer planejamento anual, temos que fazer toda aquela avaliação para estabelecermos as nossas ações, temos que cumprir as nossas metas do ano.

Os trabalhos de auditoria desenvolvidos pelas unidades de auditoria da CGE/MG no período 2008-2021 são apresentados na Tabela 2.



**Tabela 2** – Quantitativo de documentos de Auditoria emitidos pela CGE/MG, por unidade administrativa, de 2008 a 2021

Ano	Quantitativo de produtos <sup>6</sup> de auditoria do Órgão Central	Percentual	Quantitativo de produtos de auditoria das Unidades Descentralizadas	Percentual	Total
2008	22	9%	211	91%	233
2009	273	8%	3046	92%	3319
2010	74	3%	2454	97%	2528
2011	80	3%	2646	97%	2726
2012	61	1%	4274	99%	4335
2013	50	1%	4556	99%	4606
2014	53	2%	2287	98%	2340
2015	41	3%	1313	97%	1354
2016	50	5%	969	95%	1019
2017	46	5%	875	95%	921
2018	41	5%	807	95%	848
2019	103	16%	558	84%	661
2020	136	19%	573	81%	709
2021	161	24%	516	76%	677

Fonte: dados extraídos dos sistemas informatizados de auditoria da CGE/MG.

Há uma nítida concentração da produção de auditorias nas Controladorias Setoriais e Seccionais, com representatividade superior a 90% do total no período que vai até o ano de 2018. Mais recentemente, observa-se um crescimento da representatividade das auditorias realizadas pela AUGÉ, que alcançou 24% do total em 2021.

Quanto à ABR, inicialmente a CGE/MG adotou e incorporou as diretrizes e orientações da CGU, sem um procedimento próprio, o que somente veio a acontecer em 2021. Além da própria CGU, que foi uma referência mimética sobre a gestão de riscos nas auditorias, outras referências sobre o assunto consideradas pelo órgão remetem ao TCU e ao TCE/MG.

6 Considerados os produtos de Auditoria aprovados: Nota Técnica, Relatório de Auditoria, Relatório Parcial de Auditoria, Relatório de Programas Governamentais e Carta de Recomendação.

Além do mimetismo, registra-se também um componente coercitivo na normatização sobre gestão de riscos em auditoria no âmbito da CGE/MG, representada pela Decisão Normativa nº 2/2016, expedida pelo TCE/MG. A partir da referida decisão normativa, a CGE/MG viu-se impelida a adotar internamente decisões estratégicas para inserir, em seus planejamentos anuais, a realização de trabalhos com foco em risco.

Outras influências externas acerca da ABR advêm de entidades representativas dos órgãos de controle interno, como o IIA Brasil e o CONACI. No caso do CONACI, foram definidas as diretrizes<sup>7</sup> para o controle interno no setor público, nas quais os riscos são peças fundamentais para as auditorias. Destaca-se sua já mencionada Resolução nº 7/2019, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da CGU como referencial técnico para os órgãos de controle interno.

O quantitativo de auditorias com foco em riscos elaboradas pela CGE/MG, no período 2019-2021, por unidade de auditoria, pode ser visualizado na Tabela 3.

**Tabela 3** – Quantitativo de Relatórios de Auditoria com objeto em riscos da CGE/MG, por unidade administrativa, de 2019-2021

Ano	Auditoria-Geral	% em relação ao total das auditorias	Controladorias Setoriais/Seccionais	% em relação ao total das auditorias
2019	9	9%	8	1%
2020	10	7%	13	2%
2021	17	11%	11	2%
<b>Total</b>	<b>36</b>	<b>9%</b>	<b>32</b>	<b>2%</b>

Fonte: Auditoria-Geral do Estado e Assessoria de Harmonização das Controladorias Setoriais e Seccionais.

Observa-se que houve, no período considerado, a execução de trabalhos de ABRs tanto na Auditoria-Geral quanto nas Controladorias Setoriais/Seccionais, ainda que, em ambas, o quantitativo tenha sido pouco expressivo. Além disso, cabe destacar que a maioria desses trabalhos foi classificada como consultoria, ou seja, como atividade de auditoria interna governamental, que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços correlatos fornecidos à alta administração. Contudo, mesmo diante dos números modestos concernentes aos trabalhos de auditoria com foco em riscos da CGE/MG, pondera-se que o pouco tempo transcorrido desde a edição do normativo do CONACI sobre o tema pode ter influenciado o resultado, uma vez que a aplicação da ABR requer prévia adequação técnica e operacional da organização para sua aplicação, a começar pela capacitação dos profissionais envolvidos no processo.

7 Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/DiretrizesparaControleInternoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.



Reconhecendo essa necessidade, a CGE/MG adotou ações com vistas à capacitação de seu corpo de servidores relativa à ABR, conforme dados da Tabela 4.

**Tabela 4** – Carga horária, servidores capacitados e quantitativo de capacitações em riscos promovidas pela CGE/MG de 2019-2021

Ano	Carga horária	Servidores capacitados	Quantidade de cursos
2019	252 horas	555	21
2020	86 horas	159	8
2021	115 horas	209	15
<b>Total</b>	<b>453 horas</b>	<b>923</b>	<b>44</b>

Fonte: dados extraídos do sistema CGE-Capacita.

No período, foram realizados 44 cursos – regra geral, de curta duração, com carga horária que não ultrapassa 12 horas/aula –, com uma média de cerca de 21 participantes por curso. O público-alvo não se restringiu ao corpo técnico da Controladoria; houve treinamento também para servidores dos órgãos e entidades da administração pública estadual que respondem por processos estratégicos.

O conjunto dos resultados apresentados indica que a mudança no modo de fazer auditoria, representada pela ABR, vem sendo ensaiada pela CGE/MG. Na atuação do órgão refletem-se as dificuldades técnicas e operacionais defrontadas com a adoção da nova ferramenta, havendo, ainda, uma forte predominância das auditorias com foco na identificação de irregularidades, como é usual no campo organizacional do controle interno brasileiro (Klein Jr., 2020; Fusco, 2023).

## 5.2 A percepção da equipe técnica da GGE/MG sobre a adoção da ABR pelo órgão

Para examinar a percepção dos servidores da CGE/MG acerca da adoção da ABR, foram consolidados os pontos mais relevantes levantados na discussão sobre o assunto feita pelos integrantes dos três grupos focais (GF), aglutinando-os nas cinco categorias analíticas descritas na seção dedicada à apresentação da metodologia.

O Quadro 2 refere-se à primeira categoria analítica, que trata das condições institucionais para execução da ABR na CGE/MG:



**Quadro 2** – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes às condições institucionais para a execução da ABR na CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Condições institucionais para execução da ABR	GF1	Existem condições institucionais em certa medida, pois falta prática, e, para que a ABR seja feita, é necessária uma política gestão de riscos nas instituições auditadas, o que no governo estadual, não existe formalmente e nem prática. Embora os integrantes do grupo aleguem que se sentem preparados para fazer a ABR, que existe apoio da área específica da CGE/MG sobre ABR, há o entendimento de que as condições carecem de maturação e ainda são insuficientes, como por exemplo, em nível tecnológico.
	GF2	A área técnica da CGE/MG tem dado respaldo para as controladorias na realização de consultoria aos órgãos e entidades em gestão de riscos, porém a maioria dos integrantes não se sente preparada para fazer ABR. O grupo relata que ninguém fez ABR, ainda. Além da falta de conscientização das organizações sobre a gestão de riscos, a metodologia teria surgido antes da política de gestão de riscos ser implantada no estado.
	GF3	Uma parcela do grupo considera que a CGE/MG provê condições operacionais e tecnológicas para execução da ABR e também, proporciona capacitações para desempenhar a atividade, mas outros integrantes entendem que as condições não são suficientes, principalmente pelo fato de a ABR exigir muito conhecimento especializado. Ademais, existiria uma limitação de capacidade operacional para realizar as ABRs, sobretudo pelas demandas apuratórias e de fiscalização que são postas para as unidades de auditoria, e pela falta uma política de gestão de riscos de uma forma ampla no Estado.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três grupos confluem no sentido de apontar a existência de uma metodologia para os trabalhos de ABR na CGE/MG, que, até mesmo, contaria com o apoio técnico de uma Diretoria e de uma Superintendência especializadas da AUGÉ para sua execução, o que se faria por meio de atividades de capacitação. Apesar disso, afirmam que a metodologia e as capacitações ofertadas são insuficientes para garantir a aplicação do instrumento, o que exigiria um conhecimento mais aprofundado do tema, de que julgam não dispor. O conteúdo dos treinamentos ofertados pela CGE/MG supriria apenas um nível básico de conhecimento do assunto, ficando a cargo de cada servidor, individualmente, a realização de cursos mais avançados, caso tivesse interesse.

Outro ponto que dificultaria a realização das ABRs na CGE/MG, conforme os integrantes do GF3, remete às limitações da capacidade operacional das equipes de auditoria, em decorrência de seu comprometimento com a realização de trabalhos de caráter apuratório e fiscalizatório propostos nos planejamentos do órgão. Ao lado disso, para os integrantes dos três GFs



faltaria preparo dos gestores dos órgãos auditados para a temática, o que seria agravado pela ausência de uma política de gestão de riscos no âmbito do governo estadual. Os integrantes do GF1 chamaram a atenção também para o fato de não se ter ainda, na CGE/MG, uma ferramenta tecnológica de análise para sustentar a realização da ABR, apesar da existência de um sistema (e-Aud) capaz de gerenciar os trabalhos de auditoria.

O Quadro 3 descreve os principais aspectos referentes a valores e crenças dos servidores da CGE/MG sobre a ABR.

**Quadro 3** – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes a valores e crenças sobre a ABR

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Valores e crenças dos servidores sobre a ABR na CGE/MG	GF1	<p>ABR está em um estágio incipiente na CGE/MG; os trabalhos de conformidade são preponderantes, vistos como mais importantes. Existe ainda receio na aplicação da ABR, por se tratar de um tema novo, de ser mais difícil sua execução e de o engajamento na sua realização não ser tão grande no aspecto individual e coletivo. Contudo, vislumbra-se a ABR como algo necessário para os órgãos de controle interno. Trata-se de uma mudança no modo de análise, que expõe mais o auditor e seu trabalho.</p>
	GF2	<p>A auditoria de conformidade é uma característica marcante, e a ABR veio como mais uma demanda a ser realizada, em um momento inicial, mas também como uma oportunidade. Houve uma imposição dos procedimentos com base em risco postos no sistema e-Aud, só que a ABR está distante de ser realizada de fato, principalmente em razão das outras atividades desempenhadas pelas Controladorias Setoriais e Seccionais e de percalços na execução da metodologia quando colocada em prática. Além disso, o engajamento das equipes e a motivação são vistos como baixos.</p>
	GF3	<p>Não existem diferenças entre a auditoria convencional e a ABR, simplesmente muda-se o objeto de análise que são os riscos, mas com um preparo técnico mais elaborado. É mais complexa e, portanto, existe mais dificuldade para sua execução. Além disso, tornou-se uma forma de estruturar atualmente a função de auditoria, independentemente do tipo de auditoria que é feita. Foi ressaltado que a experiência em ABR para a maioria dos servidores é incipiente. Exige-se maior maturidade para sua execução, mas a ABR otimiza tempo e recursos.</p>

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três GFs entendem que a ABR é complexa e difícil de ser executada, configurando-se como um desafio que ainda está em fase inicial de enfrentamento na CGE/MG. Outro ponto em comum aos GFs é o reconhecimento, de um lado, da importância da ABR, e, de outro, do avanço modesto de sua execução no órgão.



Para os integrantes dos GF1 e GF2, há um baixo engajamento das equipes na realização das ABRs, ao lado do reconhecimento da importância das auditorias de conformidade e de sua preponderância no cotidiano organizacional. Para os integrantes do GF2, a ABR veio como algo imposto e dissociado das condições técnicas e operacionais vivenciadas pelas Controladorias Setoriais e Seccionais, que têm de desempenhar múltiplas funções, além das auditorias. Em sentido distinto, os integrantes do GF3 veem a ABR como algo natural, cuja execução não difere muito da auditoria convencional. No entanto, como os integrantes dos demais GFs, eles entendem que a execução da ABR depende de um grau de maturidade institucional ainda não existente na CGE/MG, e muito menos nas organizações da administração pública estadual.

No Quadro 4, são registradas as percepções dos integrantes dos GFS acerca da legitimação interna da ABR na CGE/MG.

**Quadro 4** – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes à legitimação interna da ABR na CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Legitimação da ABR na CGE/MG	GF1	Há um arcabouço normativo interno para execução da ABR, que teve origem por iniciativa de uma área de pesquisa e desenvolvimento que tratou do assunto. Além disso, a realização das capacitações feitas pela CGE/MG foi um referencial para difundir o assunto. Ainda existe pouca interação da ABR com os outros tipos de auditorias comumente executadas, mas isso é algo necessário.
	GF2	Existe uma metodologia desenvolvida pela CGE/MG com base no COSO para realizar uma ABR, todavia precisa ser aprimorada. A ABR necessitaria de uma política central de gestão de risco para o Poder Executivo estadual, por meio de normativo, como ocorreu na União. Realizam-se, ao invés de ABRs, consultorias de gestão de riscos pelas Controladorias Setoriais e Seccionais.
	GF3	A ABR estruturou-se na CGE/MG por instruções normativas e um Manual específico, bem como pelas capacitações sobre o assunto. Para além disso, houve uma participação direta da alta cúpula do órgão nos últimos anos para sua implantação, tanto pela Auditora-Geral quanto pelo Controlador Geral, que é um entusiasta do tema. Os trabalhos em ABR realizados pela área técnica da AUGGE são pontos de referência.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três GFs reconhecem que foi instituída uma estrutura normativa interna sobre a ABR, com a formalização de uma metodologia para sua realização. No entanto, para os integrantes do GF2, tal metodologia, que teria sido inspirada naquela proposta pelo COSO, necessita de aprimoramentos.

Para os integrantes do GF3, a ABR foi disseminada internamente com as capacitações promovidas sobre o assunto. Consideram, no entanto, que a vontade e a decisão da alta cúpula



da CGE/MG se revelaram fundamentais para incentivar sua implementação e sua definição como uma diretriz técnica de auditoria. Já para os integrantes do GF2, as Controladorias Setoriais e Seccionais realizam consultoria em gestão de riscos para os órgãos e entidades da administração estadual, em vez de ABRs, o que refletiria, entre outros fatores, a inexistência por parte do governo estadual de uma política com vistas à sua aplicação.

O Quadro 5 apresenta os principais aspectos destacados pelos integrantes dos GFs referentes ao isomorfismo e às pressões internas e externas na adoção da ABR pela CGE/MG.

**Quadro 5** – Principais aspectos destacados pelos integrantes dos Grupos Focais referentes ao isomorfismo e às pressões internas e externas na adoção da ABR na CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Isomorfismo e as pressões internas e externas sobre a ABR na CGE/MG	GF1	A ABR veio de fora para dentro, tendo a CGU como principal referência para sua formalização. Outra influência externa é advinda das normas internacionais, como as ISOs e o COSO, que tratam de questões mais gerais sobre o tema. Internamente, os riscos têm sido um mote nos trabalhos de auditoria como um todo, além de um assunto presente nas técnicas de auditoria realizadas.
	GF2	As normas internacionais são fatores que são preponderantes para a formatação da metodologia da CGE/MG.
	GF3	Houve uma mudança interna fomentada com a alteração do quadro de referência de auditoria com a influência externa, como o COSO e a ISO, a produção de documentação e a capacitação. Existe ainda o modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) para o setor público desenvolvido pelo IIA com o apoio do Banco Central, que é um <i>framework</i> internacional adotado pela CGE/MG por iniciativa dos dirigentes e transmitido internamente para equipes de auditoria. Também ocorreu um pareamento de técnicas da CGE/MG com outras controladorias estaduais, CGU, ou até mesmo o TCU, e, inclusive, pares internacionais para trazer as melhores técnicas de auditoria para a AUGÉ.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três GFS afirmam que a construção da metodologia para a execução da ABR na CGE/MG teve influência determinante dos normativos internacionais, como o COSO e a ISO. Nesse sentido, os integrantes dos GF1 e GF2 ressaltam que ABR foi objeto de pressão normativa externa ao órgão. A CGU teve um papel de relevo no processo, segundo os integrantes do GF1, que veem o órgão como uma referência no tema. Cabe lembrar que o Manual de Auditoria da CGU foi adotado internamente em 2018, além de ter sido referendado pelo CONACI como um modelo a ser seguido pelos órgãos de controle interno.

Para os integrantes do GF3, o modelo de auditoria interna (IA-CM) para o setor público, desenvolvido pelo IIA, com o apoio do Banco Central, foi incorporado pela CGE/MG



por iniciativa de sua alta direção. O isomorfismo mimético também envolveu a busca de similaridade de técnicas de auditoria com as de outras controladorias estaduais, da CGU, do TCU e, até, de entidades internacionais.

Por fim, o Quadro 6 apresenta os principais aspectos abordados pelos integrantes dos GFs referentes ao cerimonialismo na adoção da ABR pela CGE/MG.

**Quadro 6** – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes ao cerimonialismo na adoção da ABR pela CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Adoção da ABR é cerimonial na CGE/MG	GF1	Uma parcela considerável do grupo focal não fez nenhum trabalho de ABR, e a conhece somente na teoria, por intermédio de capacitações. Sobre os resultados da ABR, os integrantes entendem que é factível alcançar os resultados esperados, sobretudo para os gestores, mas com dificuldades de mensuração objetiva dos seus benefícios, o que representa um grande desafio para auditoria.
	GF2	Os integrantes do grupo não se sentem preparados para executar a ABR e não concluíram nenhum trabalho com tal característica, mas apenas realizaram consultoria em gestão de riscos. Existiria certa imposição da CGE/MG para realizar ABR e nem sempre a gestão de riscos é uma prioridade dos auditados. Faltaria amadurecimento institucional sobre o tema. Contudo, os resultados dos trabalhos realizados em consultoria de gestão de riscos foram considerados positivos e teriam atingido seu propósito.
	GF3	Para os integrantes, a ABR, com o tempo, será absorvida pelos outros tipos de auditoria quando os riscos forem realmente incorporados no âmbito das auditorias. Porém, isso ainda estaria distante de ocorrer, uma vez que a equipe de auditoria atua em consultoria para realização da gestão de riscos, estando sobrecarregada, e considerando que esse papel seja da gestão, que, no entanto, é pouco engajada na iniciativa. Os resultados de ABR são vistos como relevantes, todavia dependem de vários fatores para serem alcançados: do auditor que fez o trabalho e do gestor que compreendeu seu papel na gestão de risco. Os benefícios de um trabalho de auditoria ainda não seriam devidamente percebidos na CGE/MG, além de muitas vezes tratar-se de resultados intangíveis.

Fonte: os autores.

Para os integrantes dos três GFs, a aplicação da ABR representa um processo ainda em construção na CGE/MG, com uma estrutura normativa constituída e endosso dos dirigentes do órgão, revestindo-se de muitos aspectos cerimoniais. Os integrantes do GF2 ressaltam que, especialmente nas Controladorias Setoriais e Seccionais, não houve a conclusão de nenhuma ABR. Ademais, relataram que não se sentem preparados para o desempenho da atividade, compartilhando um sentimento de imposição por parte do órgão quanto à sua realização, o que estaria gerando incômodo.



Outro aspecto, mencionado pelos integrantes do GF2, é não estar a gestão de riscos entre as prioridades nos órgãos e entidades da administração estadual, faltando, portanto, amadurecimento institucional sobre o tema. Esse fato faz com que nas Controladorias Setoriais de Seccionais se realizem consultorias em gestão de riscos, em vez de ABRs, como mencionado anteriormente. Por sua vez, a maioria dos integrantes do GF1 conhece o assunto somente em teoria, não tendo feito nenhuma ABR até então. Destacou-se, ainda, no referido GF, que a objetividade dos resultados de uma ABR é um desafio a ser enfrentado pela CGE/MG, uma vez que a mensuração de resultados é algo considerado necessário, mas há imensas dificuldades para ser colocado em prática.

Em síntese, os integrantes dos três GFs afirmam que a ABR é uma ferramenta de auditoria recentemente inserida no ambiente organizacional do setor público e, como tal, de implementação ainda incipiente. Nesse sentido, os integrantes do GF3 chamam a atenção para o fato de serem necessários vários condicionantes para a realização de uma ABR, de caráter humano, técnico, tecnológico e organizacional, que não encontram necessariamente ressonância na CGE/MG. O cerimonialismo em relação à prática da ABR pode ser associado à sobrecarga de trabalho decorrente da execução dos outros tipos de auditoria, como a de conformidade, que limitaria a capacidade operacional da equipe de auditores na assunção de novas atividades.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa empírica realizada no âmbito da CGE/MG amparou-se no aporte teórico da vertente interpretativa do neoinstitucionalismo sociológico, segundo a qual as organizações funcionam mediante a incorporação de orientações previamente definidas e racionalizadas postas no ambiente em que operam, as quais contribuem para a legitimação de suas atividades e para sua sobrevivência na área em que atuam (Fonseca; Machado-da-Silva, 2002).

A ABR foi adotada recentemente na CGE/MG, por decisão de sua alta direção, refletindo a influência de fatores externos associados ao ambiente organizacional no qual o órgão se inscreve. Nesse processo, observa-se a presença de elementos de conotação isomórfica, de natureza coercitiva, normativa e mimética. Na dimensão coercitiva, destaca-se o papel do TCE/MG que, por meio da Decisão Normativa nº 2/2016, impeliu o órgão a inserir, em sua atividade planejadora anual, a realização de auditorias com foco em riscos. Na dimensão normativa, cabe citar o papel desempenhado por entidades como o IIA Brasil e o CONACI, que expediram diretrizes e recomendações para os órgãos de controle interno do setor público, nas quais a gestão de riscos é tratada como elemento fundamental para a atividade de auditoria. Por fim, na dimensão mimética, a CGU aparece em posição proeminente, à medida que suas orientações técnicas para o exercício das atividades de auditoria serviram de referência para a normatização dos trabalhos de ABR por outros órgãos de controle interno, entre os quais a CGE/MG.

Ao lado do isomorfismo, a atividade de auditoria desenvolvida sob a perspectiva da gestão de riscos pela CGE/MG reveste-se de características cerimoniais, consoante a percepção dos auditores que participaram dos GFs organizados pela pesquisa, a qual é reforçada por alguns aspectos que apontam na mesma direção. O primeiro aspecto a destacar está



relacionado com a baixa representatividade dos trabalhos de ABR no conjunto de auditorias realizadas pelo órgão, em que predominam, marcadamente, as auditorias de conformidade. O segundo refere-se ao fato de a ABR ser implementada pelo órgão desconectada de um aspecto visto como requisito à sua efetividade: a existência de uma política de gestão de riscos por parte da administração pública estadual. O terceiro, e mais importante: a insuficiência de conhecimento técnico dos auditores referente à nova modalidade de auditoria, à qual se somam limitações de capacidade operacional do órgão, levando a um relativo descompromisso interno com sua implementação.

Assim, embora a CGE/MG disponha de normativos e de diretrizes para a execução da ABR, sua efetiva incorporação às práticas de auditoria do órgão enfrenta desafios importantes, como tende a ocorrer com qualquer inovação organizacional de natureza complexa. Nesse contexto, uma estratégia seguida pelo órgão para lidar com as dificuldades que se interpõem à aplicação da ABR consiste na prestação de consultoria referente à temática, que pode, ao mesmo tempo, servir como estímulo à prática da gestão de riscos por parte da administração pública estadual e favorecer o aprendizado interno na aplicação do instrumento.

Por fim, com o intuito de ampliar a produção de conhecimento acerca da temática abordada, sugere-se a realização de trabalhos que possam dialogar com esta pesquisa. Nesse sentido, propõe-se o desenvolvimento de estudos similares em órgãos de controle interno de outras unidades da federação, ensejando bases comparativas com a CGE/MG. Outra sugestão remete ao exame da percepção dos gestores dos órgãos auditados sobre a ABR e sua contribuição para o incremento da eficácia e da eficiência na implementação de políticas públicas.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS; INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **ABNT NBR ISO 31000**: gestão de riscos – princípios e diretrizes. Rio de Janeiro; ABNT; ISO 2009.

BENLI, Vahit Ferhan; CELAYIR, Duygu. Risk based internal auditing and risk assessment process. **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, Reino Unido, v. 2, n. 7, p. 1-16, set. 2014.

BLACK, Julia. The emergence of risk-based regulation and the new public risk management in the United Kingdom. **Public Law**, [s. l.], p. 510-549, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023].

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2001.



BRASIL. Conselho Nacional de Controle Interno. **Resolução CONACI nº 007/2019**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Brasília: CONACI, 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. CARVALHO NETO, Antonio Alves de (coord.). Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

CASTANHEIRA, Nuno. **Auditoria interna baseada no risco**. 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2007.

CARLSSON-WALL, Martin; Kraus, Kalle; Meidell, Anita; Tran, Patrik. Managing risk in the public sector: the interaction between vernacular and formal risk management systems. **Financial Accountability and Management**, [s. l.], v. 35, n. 1, p. 3-19, fev. 2017. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12179>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/faam.12179>. Acesso em: 5 mar. 2023.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; LOPES, F. The structuring of the organizational field of theaters and museums in the south of Brazil. *In: European Group for Organization Studies Colloquium (EGOS)*, 17., 2001, Lyon, França. [**Anais...**]. França, 2001.

CICCO, Francesco de. **Por que sua organização deve implementar a ABR – Auditoria Baseada em Riscos**. São Paulo: QSP, mar. 2010. Disponível em: [http://www.qsp.org.br/pdf/implemente\\_abr.pdf](http://www.qsp.org.br/pdf/implemente_abr.pdf). Acesso em: 30 nov. 2023.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk management: integrated framework**. Jersey City: Coso, 2004.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e Pricewaterhouse Coopers Governance, Risk and Compliance. Estados Unidos da América: Coso, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION COSO. **Enterprise Risk Management: Align Risk with Strategy and Performance**. Coso, 2016. Disponível em: <https://www.coso.org/enterprise-risk-management>. Acesso em: 03 dez. 2023.



DANTAS, José Alves; CHAVES, Simone Teixeira; SILVA, Michela Rodrigues; CARVALHO, Roberto Pires. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela CVM: o papel dos auditores independentes. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 2, p. 45-64, jun. 2011.

DEANGELO, Linda Elizabeth. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 183-199, dez. 1981.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. Introduction. In: DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. (ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 1-38.

FILGUEIRAS, Fernando. Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil. In: **Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas**. PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). Brasília: Ipea-Enap, 2018. p. 355-381

FONSECA, Valéria Silva da. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; CARVALHO, Cristina Amélia (org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. p. 47-66.

FONSECA, Valéria S. da; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, Bahia, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez. 2002.

FUSCO, Cláudia Costa de Araújo. **Atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos: análise da institucionalização na área pública**. 2023. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Belo Horizonte, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2023.

GRIFFITHS, Phil. **Risk-based auditing**. Londres; Nova York: Routledge, 2005.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, [s. l.], v. 44, n. 5, p. 936-957, 1996.

HILL, Stephen; DINSDALE, Geoff. Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público. Tradução: Luís Marcos B. L. de Vasconcelos. **Cadernos ENAP**, 23. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2003.

KLEIN JUNIOR, Vitor Hugo. Gestão de riscos no Setor Público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 14, p. 1-12, jul. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/163964>. Acesso em: 15 nov. 2023.



MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, The University of Chicago Press, v. 83, n. 2, p. 340-363, set. 1977.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony. In: DiMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. (ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 47.774, de 03 de dezembro de 2019**. Dispõe sobre a estrutura orgânica da Controladoria-Geral do Estado. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, [2023].

MINAS GERAIS. **Instrução Normativa CGE/AUGE nº 4/2020**. Estabelece as orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual. Aprovada pela Resolução CGE nº 24, de 17 de julho 2020. Belo Horizonte: Controladoria-Geral do Estado, 2020.

MINAS GERAIS. **Lei nº 22.257, de 27 de julho de 2016**. Estabelece a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo do Estado e dá outras providências. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 2016.

MINAS GERAIS. **Lei Delegada nº 92, de 29 de janeiro de 2003**. Dispõe sobre o Sistema Estadual de Auditoria Interna, reestrutura a Auditoria Geral do Estado e dá outras providências. [Revogada]. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 2003.

MINAS GERAIS. **Resolução CGE nº 019, 25 de julho de 2018**. Dispõe sobre os procedimentos de auditoria para as ações de controle da Controladoria-Geral do Estado. [Revogada]. Belo Horizonte: Controladoria-Geral do Estado, 2018.

MINAS GERAIS. **Resolução CGE nº 24, 17 de julho de 2020**. Aprova Instrução Normativa, para fins de orientações técnicas ao desempenho das ações de Auditoria Interna Governamental desenvolvidas no âmbito do Poder Executivo Estadual. Belo Horizonte: Controladoria-Geral do Estado, 2020.

NUNES, Naiara Taise Sousa; MOTA, Samuel Cavalcante; CABRAL, Augusto César de Aquino; SANTOS, Sandra Maria dos. A produção científica brasileira sobre gestão de riscos no setor público: uma análise bibliométrica. **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília, v. 71, n. 4, p. 887-920, out./dez. 2020.

PECI, Alketa. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos Ebape.br**, Rio de Janeiro, v. 4, p. 1-12, 2006.

PETTIT, Philip. **Republicanism: a theory of freedom and government**. Nova York: Oxford University Press, 1997. Parte II, p. 129-270.

POWER, Michael. **Organizing Uncertainty**: designing a world of risk management. Oxford University Press, 2007.

POWER, Michael; SCHEYTT, Tobias; SOIN, Kim; SAHLIN, Kerstin. Reputational risk as a logic of organizing in late modernity. **Organization studies**, [s. l.], v. 30, n. 2-3, p. 301-324, 2009.

RODRIGUES, Rubens Carlos. Métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matrizes de Risco. **RAGC**, Monte Carmelo, v. 7, n. 30, p. 96-112, maio 2019.

SALEHI, Mahdi; KHATIRI, Mohammad. A study of risk based auditing barriers: some iranian evidence. **African journal of business management**, [s. l.], v. 5, n. 10, p. 3923-3934, abr. 2011.

SCOTT, W. Richard. Introduction: from technology to environment. *In*: SCOTT, W. Richard; MEYER, John W. **Organizational environments**: ritual and rationality. Beverly Hills: Sage, 1983. p. 13-17.

SELZNICK, Philip. **A liderança na administração**: uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

SELZNICK, Phillip. **Leadership in administration**: a sociological interpretation. Berkeley: University of California Press, 1957.

SOUZA, Flávio Sergio Rezende Nunes de; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; CUNHA, Armando Santos Moreira da; SALES, Patrick Del Bosco de. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 59-78, jan./fev. 2020.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo brasileiro. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer Stiftung, 2000.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**: overview and application guide. Altamonte Springs: IIA, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Decisão Normativa nº 02/2016**. Aprova as “Orientações sobre Controle Interno”, aplicáveis aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais e dos seus Municípios e dá outras providências. Belo Horizonte: TCE-MG, 2016.

UNITED KINGDOM. **The Orange Book**: management of risk – principles and concepts. Londres: UK Government, 2020. Disponível em: [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6453acadc33b460012f5e6b8/HMT\\_Orange\\_Book\\_May\\_2023.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6453acadc33b460012f5e6b8/HMT_Orange_Book_May_2023.pdf). Acesso em: 5 jul. 2023.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO INDIVIDUAL NA AUDITORIA PÚBLICA FEDERAL BRASILEIRA UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS CONCEITOS E DE SUA APLICAÇÃO

*Individual Performance Evaluation in the Brazilian Federal Public Audit  
A comparative analysis of concepts and their application*

## **Michael Robson dos Santos**

Bacharel em Administração com ênfase em Meio Ambiente pela Faculdade de Ciências Gerenciais Padre Arnaldo Janssen, especialista em Gestão Pública pela Fundação João Pinheiro, especialista em Educação Ambiental pelo Senac e mestre em Planejamento e Controle de Gestão pela Universidade Federal de Santa Catarina. Servidor Público Federal, Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde/Ministério da Saúde, com lotação na Seção de Auditoria em Minas Gerais. Professor do Curso de Especialização em Auditoria de Sistemas de Saúde no Instituto René Rachou Fiocruz Minas.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0001-7846-2422>

**Lattes:** <https://lattes.cnpq.br/0433160345589999>

**E-mail:** [michaelrobsantos@yahoo.com.br](mailto:michaelrobsantos@yahoo.com.br)

## **Darci Schnorrenberger**

Bacharel em Ciências Contábeis, especialista em Gestão Contábil, mestre em Engenharia de Produção e doutor em Gestão de Negócios pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor Associado IV e coordenador de Pesquisa do Curso de Ciências Contábeis e de Programas de Pós-Graduação da UFSC.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0001-6613-5221>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/1258009069271071>

**E-mail:** [darcisc@gmail.com](mailto:darcisc@gmail.com)

## **RESUMO**

A Avaliação de Desempenho Individual é uma ferramenta de gestão estudada há décadas, tanto na esfera pública quanto na esfera privada. Para além de mensurar o desempenho individual, ela auxilia no alinhamento de objetivos individuais e organizacionais, visando oferecer produtos/serviços de qualidade aos clientes/cidadãos. No que tange à iniciativa pública, a própria Constituição Federal elenca, como um dos princípios basilares da conduta administrativa, a



eficiência. Nesse sentido, a presente pesquisa tem por objetivo identificar como os órgãos públicos federais brasileiros de auditoria aplicam os conceitos de Avaliação de Desempenho Individual. Para tanto, por meio da técnica de pesquisa documental, buscou-se a sistemática de avaliação adotada por cada componente amostral. Após a consolidação dos dados e sua consequente análise qualitativa, eles foram comparados com o que preconiza a literatura acerca da Avaliação de Desempenho Individual. Os resultados revelaram oportunidades de melhoria nos processos, a inexistência de um padrão e uma situação em que não há avaliação de desempenho implementada. O estudo também apresenta resultados secundários, pois identifica um caso em que não há carreira de auditoria devidamente estruturada, embora haja um órgão que execute tal atividade, assim como identifica modelos de gestão de desempenho organizacional e individual passíveis de novas abordagens por demais pesquisadores. Além de contribuir para o avanço das discussões gerais sobre o tema, considerando o reduzido número de publicações que explicitem os detalhes de sistemas e processos utilizados na esfera governamental para gerenciar o desempenho, o estudo revela oportunidades para novas reflexões acerca da melhoria contínua da gestão pública.

**Palavras-chave:** avaliação de desempenho individual; setor público; eficiência; auditoria; oportunidades de melhoria.

## ABSTRACT

*Individual Performance Evaluation is a management tool that has been studied for decades, both in the public and private spheres. In addition to measuring individual performance, it helps to align individual and organizational objectives, with the aim of offering quality products/services to clients/citizens. With regard to public initiative, the Brazilian Federal Constitution lists efficiency as one of the basic principles of administrative conduct. With this in mind, this research aims to identify how Brazilian federal public audit agencies apply the concepts of Individual Performance Evaluation. To this end, using the documentary research technique, the evaluation system adopted by each sample component was sought out. After consolidating the data and analyzing it qualitatively, it was compared with the literature on Individual Performance Evaluation. The results revealed opportunities to improve processes, the lack of a standard and a situation in which there is no performance evaluation in place. The study also presents secondary results, as it identifies a case in which there is no properly structured audit career, although there is a body that carries out this activity, as well as identifying organizational and individual performance management models that could be approached by other researchers. As well as contributing to the general discussions on the subject, considering the small number of publications detailing the systems and processes used in government to manage performance, the study reveals opportunities for further reflection on the continuous improvement of public management.*

**Keywords:** individual performance evaluation; public sector; efficiency; auditing; opportunities for improvement.



## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) define que todo o poder, administrado pelo Estado, emana do povo. Di Pietro (2020) afirma que esse poder deve ser exercido por agentes e estruturas estatais, unicamente para a satisfação dos interesses da coletividade, de forma eficaz, eficiente e efetiva. O artigo 37 da Carta Magna corrobora esse raciocínio, pois assevera que toda a administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Ao abordar a eficiência administrativa, Di Pietro (2020) a apresenta sob dois polos: o primeiro norteia a forma de atuação do agente público, do qual a sociedade espera o melhor desempenho possível, e o segundo versa sobre o modo racional de se gerenciar a administração pública, com a finalidade de melhoria contínua da qualidade do serviço público prestado.

Nesse sentido, Melnyk *et al.* (2014), Klein *et al.* (2019), Pinho, Oliveira e Silva (2020) e Vilhena e Martins (2022) reconhecem que a avaliação e gestão do desempenho são fundamentais para o sucesso de qualquer negócio (público ou privado), pois, em síntese, gerenciar o desempenho significa garantir que o planejado seja executado de forma eficaz, eficiente e efetiva. Sobre o desempenho dos colaboradores, Beuren e Teixeira (2014), Beuren, Eggert e Santos (2020) asseveram que as organizações, sejam públicas ou privadas, são constantemente influenciadas pelas mudanças culturais, sociais e tecnológicas, o que proporciona um cenário de competitividade, riscos e incertezas. Tal cenário enseja métodos avaliativos que estimulem o trabalhador e que, não mais sob uma visão conservadora/mecanicista, sejam pautados no *feedback*, no *feedforward*, na justiça organizacional e na confiança entre empresa-gestores-trabalhadores.

Para Ahmed *et al.* (2013) e Hajnal e Staronova (2021), a avaliação do desempenho auxilia a desenvolver indivíduos, melhorar o desempenho organizacional e subsidiar o planejamento empresarial, pois, assim como o colaborador, como ser individual, contribui para a melhoria do desempenho da organização, é essencial que haja um sistema individual de gestão de desempenho que auxilie esse colaborador a entender o seu papel na estratégia organizacional.

No que tange ao serviço público, Jin e Rainey (2019) e Hajnal e Staronova (2021) defendem que a Avaliação de Desempenho Individual (ADI), devidamente estruturada, fornece dados concretos acerca do valor gerado pelos funcionários e pelas estruturas estatais à sociedade. Para Chhabra (2021), a ADI subsidia outras decisões na área de gestão de pessoas, tais como ascensão funcional, aumentos salariais, estruturação de cargos, reconhecimento, motivação e até demissão.

Porém, apesar de conhecida e reconhecida a importância e utilidade da ADI para a melhoria da gestão e desempenho desses órgãos, há lacunas quanto ao seu uso efetivo e padronizado. Dessa reflexão emerge a questão norteadora desta pesquisa: como os órgãos públicos federais de auditoria aplicam os conceitos de ADI?



Diante disso, o objetivo da pesquisa consiste em identificar como os órgãos públicos federais brasileiros de auditoria aplicam os conceitos de ADI. Referidos órgãos, conforme define a Carta Magna/1988, são responsáveis pelas atividades de fiscalização/auditoria de todos os recursos públicos destinados às respectivas áreas de atuação, portanto, prestam importante função na estrutura administrativa e social.

Para além do que foi exposto, a pesquisa preenche uma lacuna acadêmica, pois não há estudos abordando a comparação em tela. Martins e Ensslin (2020) enfatizam que há reduzidas pesquisas empíricas que explicitam os detalhes de sistemas e processos utilizados na esfera governamental para gerenciar o desempenho, pois a produção de conhecimento técnico para a esfera pública sempre esteve mais atrelada à formulação de políticas e programas de governo do que à implementação e avaliação destes.

Além de este trabalho contribuir para diminuir uma lacuna acadêmica, há casos, como os da Auditoria-Geral do SUS e da Auditoria Fiscal Agropecuária, em que nem existem estudos sobre a ADI, isoladamente.

Pretende-se também, lançar reflexões e contribuições para identificar maneiras de aperfeiçoar a ADI no serviço público que gerem a melhoria dos processos e das decisões e, conseqüentemente, dos serviços prestados à sociedade.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção aborda os principais aspectos acerca da Avaliação de Desempenho em âmbito geral/organizacional, assim como da Avaliação de Desempenho Individual propriamente dita.

### 2.1 Avaliação de Desempenho

Para Kennerley e Neely (2002), Martins, Ensslin e Dutra (2018) e Ceribeli, Pereira e Rocha (2019), o problema acerca da melhor forma de as organizações avaliarem seu desempenho tem sido objeto de discussão de estudiosos e profissionais da gestão, durante décadas.

Palaiologos, Papazekos e Panayotopoulou (2011), Machado *et al.* (2016) e Gonzaga *et al.* (2017) definem que a avaliação de desempenho é uma importante ferramenta de gestão, pois objetiva integrar políticas corporativas, informações, trabalho e pessoas.

Beuren e Teixeira (2014) defendem que o conceito de avaliação/mensuração do desempenho passou de uma abordagem estruturada em medidas financeiras e não financeiras para estruturas complexas, as quais visam alinhar os interesses dos indivíduos com a estratégia organizacional. Nos dizeres dos autores, a mensuração do desempenho perpassa a organização, do nível estratégico ao operacional, abarcando fatores mercadológicos (externos) e os custos da estratégia (fatores internos).



Para Santos, Santos e Silva Júnior (2019), a drástica mudança de um estilo artesanal de produção para um perfil industrial, de alta escala e, atualmente, de uma indústria 4.0, fez com que as práticas gerenciais tivessem que evoluir de metodologias simplistas/mecânicas para uma gestão baseada em informações, com elevada assertividade.

DeNisi e Murphy (2017) destacam que não há uma melhor maneira de se avaliar/gerenciar pessoas, estruturas e processos, pois a grande virtude dos gestores é reconhecer que nem todas as ideias apresentadas são válidas e que mesmo aquelas que são consideradas úteis não são aplicáveis em todas as configurações e situações.

Mas, se não há uma melhor maneira e se é complexa a atividade de avaliar o desempenho, por quais motivos se deve investir em metodologias para essa ferramenta gerencial?

A respeito, Halachmi (2005) disserta no sentido de que a avaliação de desempenho permite à organização: focar somente naquilo que é essencial (comportamentos e resultados); planejar de forma realista a missão e visão; garantir um tratamento equânime entre os funcionários; alinhar estratégia e resultados; alterar a perspectiva dos colaboradores – de atividades para resultados; estruturar a comunicação, o feedback e o diálogo contínuos; implementar a cultura de melhoria contínua; focar na necessidade dos clientes e estruturar planos de capacitação/retenção de talentos.

Complementando o raciocínio de Halachmi (2005), a avaliação de desempenho também permite pensar de forma sistêmica (global) agindo de forma local (Aguinis; Joo; Gottfredson, 2012) e gerenciar ambientes simulados (Scherer; Dias Junior; Buss, 2021).

Resta clara a importância de se avaliar o desempenho, mas quais são os principais meios para esse fim?

De acordo com De Toni e Tonchia (2001), Araújo, Matos e Ensslin (2020), Nudurupati, Garengo e Bititci (2021), os fatores ambientais, tais como frequência e imprevisibilidade das mudanças, assim como a mudança de estratégias baseadas na liderança de custos (sistema de contabilidade) para estratégias baseadas na diferenciação e customização (estratégia da empresa), contribuíram para o aperfeiçoamento dos modelos de avaliação de desempenho, conforme elucida o Quadro 1.

**Quadro 1** – Modelos de avaliação de desempenho, segundo a literatura

Autor(es)	Modelo	Aspectos avaliados
Fitzgerald <i>et al.</i> (1991)	Modelo de avaliação de desempenho com seis perspectivas	Qualidade, flexibilidade, recursos humanos e estruturais, inovação, competitividade e desempenho financeiro
Muscat e Fleury (1993)	Estruturas de Indicadores de Gestão	Custo, qualidade, tempo, flexibilidade e inovação



Autor(es)	Modelo	Aspectos avaliados
Hronec (1994)	Desempenho <i>Quantum</i>	Qualidade, tempo e custo aplicados a medidas nos processos e no produto/serviço
Rummler e Brache (1994)	Modelo dos três níveis de desempenho	Organização, processos e operadores (pessoas)
John Elkington (1994)	<i>Environmental, social and governance (ESG)</i>	Meio ambiente, social e governança
Empresa sueca <i>Skandia</i> (meados de 1990)	<i>Skandia Navigator</i>	Financeiro, clientes, processos, renovação, desenvolvimento e pessoas
Kaplan e Norton (1997)	<i>Balanced Scorecard</i>	Finanças, clientes, processos internos e aprendizado/crescimento (pessoas)
Bititci <i>et al.</i> (1998)	Integrated Performance Measurement System	Corporativos, unidades de negócio, processos do negócio e atividades
John Elkington (1998)	<i>Triple Bottom Line</i>	Ambiental, social e econômico
Neely, Kennerley e Adams (2000)	Prisma de Desempenho	<i>Stakeholders</i> , incluindo os colaboradores internos
Empresa IDEO (2001)	<i>Design Thinking</i>	Necessidades e desejos dos usuários, problemas complexos
Manifesto ágil (2001)	<i>Agile Methodology</i>	Resultados, ambiente de trabalho e agilidade
The Sigma Project (2003)	<i>Sigma Sustainability Scorecard</i>	Desenvolvimento sustentável
Fundação Nacional da Qualidade (2008)	Modelo de Excelência em Gestão (MEG)	Informações e conhecimento, clientes, liderança, processos, estratégias e planos, pessoas, resultados e sociedade
Osterwalder e Pigneur (2010)	<i>Canvas</i>	Clientes/usuários, produtos/serviços, infraestrutura e viabilidade econômica/financeira
Empresa Adobe (2012)	<i>Continuous Performance Management</i>	Feedback contínuo, principalmente aos colaboradores internos

Fonte: os autores com base em Luitz e Rebelato (2003); Rodriguez e Gonçalves (2011); Cunha e Corrêa (2013); Gomes, Morais e Cavalcante (2016); Cappelli e Tavis (2016); Garcia e Russo (2019); Salvador *et al.* (2021); Silva (2023); Abelha *et al.* (2023).



Conforme se depreende do quadro apresentado, um dos objetos de análise da avaliação de desempenho é a temática pessoas, pois vários modelos citam essa temática. Por conseguinte, tem-se a ADI dos funcionários/colaboradores (iniciativa privada) e servidores (iniciativa pública), sendo, esta última, o cerne desta pesquisa.

## 2.2 Avaliação de Desempenho Individual – ADI

Iqbal *et al.* (2019), Snell e Morris (2019), Dessler (2020) abordam a temática como avaliação e aprimoramento do desempenho individual dos colaboradores. Para os autores, ela pode ser definida como um processo, geralmente anual ou semestral, em que um supervisor avalia um subordinado, com o intuito de ajudá-lo a compreender suas funções, os objetivos organizacionais e as próprias expectativas/objetivos.

Moriones, Sanchez e Morentin (2019) afirmam que os estudos sobre a melhor forma de avaliar o desempenho humano nas organizações ocorrem há décadas, por pesquisadores e/ou gestores.

Para os autores, a grande dificuldade de se alcançar uma avaliação justa, para a organização e para os trabalhadores, reside nas múltiplas variáveis que abarcam o processo de ADI, a saber: medidas de desempenho (indicadores); quem será o responsável pela avaliação; a frequência avaliativa; as características da força de trabalho (cada organização apresenta cenários distintos); a forma de controle utilizada na organização (grau de autonomia concedido ao trabalhador); estrutura física e as práticas de gestão de pessoas adotadas pelo empregador (carreira, promoções, valorização pecuniária/não pecuniária).

Ansari (1977) e Nudurupati *et al.* (2011) definem que houve, paulatinamente e com a evolução das teorias administrativas, uma mudança do paradigma de uma avaliação de desempenho individual mecanicista, típica da literatura contábil, para uma visão ampla, contingencial e que aborda os fatores e relações humanos.

A respeito, DeNisi e Pritchard (2006) e Chhabra (2021) enfatizam que as organizações costumam estruturar a avaliação do desempenho dos funcionários por meio do estabelecimento de objetivos, identificando áreas de desenvolvimento profissional e tendo como cerne a melhoria contínua. Como funcionários e organização estão interrelacionados, inicialmente há uma melhora no nível do funcionário (desempenho individual, por meio do atendimento aos objetivos propostos) e, finalmente, no nível da organização (sistema, por meio da melhoria contínua dos processos).

Ahmed *et al.* (2013) corroboram essa ideia ao afirmarem que as pessoas são a base para que qualquer organização possa sustentar uma vantagem competitiva em um cenário global de constantes mudanças. As instituições dependem da singularidade dos recursos humanos e dos sistemas de gestão, sendo a ADI uma questão vital a esse respeito.

Chowdhury e Shil (2017), ao abordarem o setor público, enfatizam que este teve que se adequar às mudanças mercadológicas e apresentar serviços céleres, de qualidade e com custo compatível. As pressões sociais fizeram com que a gestão pública passasse a adotar,



guardadas as peculiaridades, métodos gerenciais, até de ADI, comumente observados na iniciativa privada. É o que se denomina como Nova Gestão Pública.

Bohlander e Snell (2010) constatam que o processo de avaliação de desempenho individual deve fornecer subsídios para que o indivíduo possa obter sucesso em sua vida profissional e pessoal, bem como servir de base para uma sistemática que englobe, além da verificação de cumprimento de metas e objetivos claramente definidos, as seguintes temáticas: feedback; identificação de pontos fortes e fracos individuais; levantamento de necessidades de treinamentos/capacitações; definição de linha gerencial sucessória; validação de critérios de seleção/demissão; recompensas (não somente monetárias) e estruturação de plano de cargos e salários.

Ahmad e Bujang (2013), na mesma linha de raciocínio, conceituam que a moderna visão de ADI enfatiza que os empregados têm potenciais que podem e devem ser explorados/expandidos, assim como é aconselhável que haja uma relação de “ganha-ganha” entre organizações e funcionários.

Philadelpho e Macêdo (2007) defendem que a ADI é uma poderosa ferramenta para gerenciar pessoas, devendo, portanto, ser executada de forma objetiva, abarcando uma visão plena do indivíduo e da organização à qual pertence.

No tocante às falhas/dilemas nos programas de ADI, Prowse e Prowse (2009) apontam como principais: gerentes sem o devido treinamento para a execução da avaliação; ausência de políticas de comunicação empresa-trabalhadores-empresa, o que gera ruídos quanto à interpretação dos objetivos organizacionais; vieses de percepção (efeito halo, por exemplo); falhas no *feedback* gestor-subordinado; critérios de avaliação de desempenho pautados na subjetividade.

Donato *et al.* (2013) e Melnyk *et al.* (2014) frisam que, antes de qualquer avaliação, individual ou organizacional, há que se ter em mente quais são os padrões de desempenho almejados e se esses padrões possuem relevância estratégica. Com base nesses dois pressupostos, os critérios para a avaliação são definidos de forma clara, objetiva, confiável e, sobretudo, passíveis de discussão/aprimoramento.

Donato *et al.* (2013) ainda afirmam que a ADI tem relação direta com a cultura organizacional, pois, por meio de uma ADI estruturada de forma estratégica, há a possibilidade de reforçar pressupostos e valores organizacionais.

Reifschneider (2008) e Klein *et al.* (2019) discorrem sobre o tema expondo que, para as ADIs expressarem sua plena potencialidade, são indicáveis alguns pontos, a saber: os padrões de desempenho devem estar intrinsecamente vinculados ao cargo ocupado pelo avaliado; os avaliados devem ter ciência dos padrões de desempenho almejados; as avaliações devem ser amplamente discutidas, em todas as etapas de execução; é recomendável que haja um procedimento para que os avaliados possam recorrer de eventuais discordâncias, e as avaliações devem ser gerenciadas de forma a estabelecerem um vínculo, profissional e motivacional, entre o empregado e a organização.



Outro ponto abordado por Klein *et al.* (2019) versa sobre a visão, principalmente no setor público, de que a ADI é voltada unicamente para questões pecuniárias. A Tabela 1 elucida os achados dos autores.

**Tabela 1** – Fatores influenciadores do desempenho

FATORES	Média
Para trabalhar bem, todo servidor precisa ser constantemente supervisionado.	4,27
O servidor é motivado, principalmente, por recompensas financeiras.	5,70
O compromisso da chefia é de grande importância para o comprometimento do servidor com o trabalho.	8,09
A oportunidade de qualificação profissional, através de cursos oferecidos pela instituição, estimula o servidor.	8,48
A insatisfação com o salário provoca no servidor baixo comprometimento com o trabalho.	6,32
A maior recompensa para o servidor de uma instituição pode ser seu próprio local de lotação funcional.	6,52
Todo servidor é capaz de se esforçar para o alcance dos objetivos institucionais, desde que a instituição determine claramente o que espera dele e que ofereça boas condições de trabalho.	8,72
Um plano de carreiras, que assegure a possibilidade de promoções é fator de extrema importância para um desempenho positivo dos servidores de uma instituição.	8,88

Fonte: Klein *et al.* (2019, p. 553).

Em estudo realizado com 270 servidores da Universidade Federal do Maranhão (UFMA), Klein *et al.* (2019) constataram que, para além de questões financeiras, os servidores são motivados por outros fatores.

A Tabela 1 explicita que, quanto mais próximo de 10 (dez), maior foi a concordância dos respondentes em relação ao que a questão descreve. Portanto, segundo os achados do estudo, verifica-se que a motivação financeira ocupa a penúltima posição do *ranking* (com 5,70 de média), à frente somente da assertiva versando sobre a necessidade de supervisão constante (com 4,27 de média).

Para que haja harmonia entre tais cenários, o estudo demonstra que a ADI plena deve ser estruturada a fim de compatibilizar anseios pessoais e objetivos estratégicos.

De posse de um processo de ADI estruturado, indaga-se: quais métodos de ADI são empregados e quem deve avaliar o desempenho individual dos trabalhadores?

Os subtópicos a seguir abarcam as respostas a esses questionamentos.

### 2.2.1 Métodos de ADI

Snell e Morris (2019) definem que os métodos norteiam o como fazer (quais critérios utilizar). Esse será o conceito abordado na presente pesquisa.

Reifschneider (2008) explicita 5 (cinco) métodos, denominados como tradicionais: Escalas gráficas; Escolha forçada; Pesquisa de campo (ensaio ou descrição); Incidentes críticos e Listas de verificação.

Shaout e Yousif (2014) adotam classificação semelhante, porém dividindo os métodos em 2 (dois) grandes grupos:

- a. Métodos tradicionais, focados apenas no desempenho passado: Traços de personalidade; Escalas gráficas em geral; Ensaio ou descrição; e Incidente crítico.
  - b. Métodos modernos, os quais visam aprimorar os métodos convencionais, por meio da diminuição do viesamento e da subjetividade: Lista de verificação comportamental; Escalas de classificação e observação comportamental ancoradas, ou não; Medidas de produtividade, denominadas pelos autores como *Human Resource Accounting* (Contabilidade de Recursos Humanos em tradução literal); Gestão por objetivos (GPO).
- a. Já Bohlander e Snell (2010), assim como Snell e Morris (2019), elencam os métodos comumente utilizados para a ADI, dividindo-os em 3 (três) grandes grupos:
- b. Método de traços: Traços de personalidade; Escala de classificação gráfica; Escala de Padrão misto; Método de Escolha forçada; e Método de Ensaio ou descrição.
  - c. Métodos comportamentais: Método dos Incidentes críticos; Lista de verificação comportamental; Escala de classificação comportamental ancorada e Escala de observação de comportamento.
  - d. Métodos de resultados: Vendas, Produtividade e Medidas de Qualidade; Gestão por objetivos e *Balanced Scorecard*.

O Quadro 2 engloba os métodos citados por cada autor.

**Quadro 2 – Métodos de ADI**

Método	Fundamento	Ponto forte	Ponto fraco
Traços de personalidade	Mensurar o grau de características, elencadas de forma estratégica, que um funcionário apresenta: confiabilidade, iniciativa, liderança, entre outras.	É o método mais simples e usual.	Aborda características individuais do avaliado deixando, geralmente em segundo plano, o contexto em que ele atua.
Escala de classificação gráfica ou Escala gráfica	Abordar o método anterior, porém atribuindo escalas que conferem graus em que o funcionário possua os traços de personalidade previamente definidos.	Os graus atribuídos geram maior objetividade em relação ao método anterior.	Tende à subjetividade, caso os graus e os traços não sejam elaborados de acordo com a análise do cargo.



Método	Fundamento	Ponto forte	Ponto fraco
Escala de padrão misto	Abordar os traços de personalidade por meio de comparação com um padrão (melhor que, igual a ou pior que).	Permite estabelecer uma sequência aleatória para a construção da escala.	Pode ensinar procedimentos matemáticos/estatísticos para corrigir eventuais distorções.
Escolha forçada	O avaliador escolhe entre opções predeterminadas, positivas e negativas, as quais descrevem o desempenho do avaliado e permitem distinguir entre o sucesso e o insucesso no desempenho.	Pode minimizar a subjetividade na avaliação, pois as opções são predeterminadas.	Tende a uma centralização da avaliação, pois somente o avaliador opina.
Ensaio ou descrição	Requer que o avaliador elabore uma redação (ensaio) elencando os pontos fortes e fracos do avaliado, assim como as recomendações para o seu desenvolvimento.	Pode fornecer informações adicionais, as quais dificilmente seriam obtidas em uma escala de classificação estruturada.	A qualidade da avaliação depende diretamente da capacidade de escrita do avaliador.
Incidente crítico	Visa descrever eventos incomuns, favoráveis ou desfavoráveis, que impactam no trabalho desenvolvido.	Tende a gerar objetividade, desde que os critérios sejam elaborados e pactuados com os avaliados.	O gestor necessita manter um banco de dados para cada funcionário, durante o período avaliativo.
Lista de verificação comportamental	É um dos métodos mais antigos de avaliação, composto por uma lista de sentenças que, segundo o senso do avaliador, descrevem o desempenho do avaliado.	Se além especificamente ao desempenho laboral, fornecendo comunicação clara sobre as expectativas para este.	Pode destacar somente comportamentos negativos, em detrimento dos positivos.
Escala de classificação comportamental ancorada	Escalas verticais, de cinco a dez níveis: cada uma representa uma dimensão do desempenho, e são identificadas por meio da análise do cargo. Apresenta âncoras de comportamento (sentenças que identificam os pontos a serem avaliados).	O produto final advém de consenso entre os participantes, pois as âncoras a serem mantidas necessitam de aprovação de, pelo menos, 70% do grupo.	São restritas, pois cada cargo possui escala específica.



Método	Fundamento	Ponto forte	Ponto fraco
Escala de observação do comportamento	Baseada no método anterior, difere deste ao permitir que o avaliador, em vez de escolher uma âncora de comportamento, marque e/ou classifique comportamentos na medida em que são observados.	Ao observar os comportamentos e possuir percentuais de ocorrências destes, o avaliador pode fornecer <i>feedback</i> construtivo ao avaliado.	Exige treinamento e sensibilidade por parte do avaliador, pois este deve observar/captar os comportamentos dos avaliados.
Medidas de produtividade	Foca nas realizações/entregas efetuadas pelos funcionários e não nos comportamentos. Alguns exemplos: quantidade de vendas realizadas por cada funcionário; lucros obtidos por cada executivo.	Podem consolidar a relação entre o planejado (metas) e o executado (resultados).	Caso os critérios de avaliação sejam contaminados (metas sub ou superestimadas), a avaliação pode ser injusta com o funcionário.
Gestão por objetivos (GPO)	Método idealizado por Peter Drucker, visa superar as limitações da avaliação por medidas de produtividade, pois a organização (estrutura e pessoas) deve traçar objetivos, os quais servirão como pilares para a avaliação de desempenho da empresa/ indivíduos.	Baseia-se no ciclo PDCA ( <i>Plan, Do, Check and Act</i> ), o que envolve toda a organização/ empresa e gera uma cultura de melhoria contínua. Também estabelece metas distintas para cada setor e para cada funcionário, pautando- -se na ampla participação dos envolvidos.	Os programas de GPO exigem revisão sistemática/contínua, pois são baseados em um sistema de total gerenciamento.
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	Desenvolvido por Kaplan e Norton, apresenta quatro pilares/ perspectivas: financeiro, clientes, processos internos e aprendizado. O BSC também pode ser utilizado como método de ADI, pois exige a definição de objetivos organizacionais, das unidades de negócio (departamentos), da equipe e dos funcionários.	Projetado para fornecer uma visão geral do desempenho da empresa, o que o difere da gestão por objetivos, a qual é mais voltada para o desempenho individual.	Foi desenvolvido para empresas comerciais, fazendo com que sua aplicação em outros setores, como o público ou sem fins lucrativos, seja complexa.

Fonte: os autores com base em Reifschneider (2008); Bohlander e Snell (2010); Shaout e Yousif (2014); Snell e Morris (2019).

Outro método, não citado pelos autores, mas encontrado na literatura, é o *Nine Box*.

O Ministério dos Transportes (2018) afirma que o *Nine Box* visa fornecer informações gerenciais para a identificação e desenvolvimento de funcionários classificados como de alto potencial



(talentos). O método efetua a ADI por meio de uma matriz constituída por nove caixas, conforme demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Matriz Nine Box



Fonte: Ministério dos Transportes (2018).

Nos dizeres de Lee (2018) e do Ministério dos Transportes (2018), com a matriz *Nine Box* o funcionário é classificado e avaliado a partir de metas e objetivos previamente definidos pela instituição, e o potencial de liderança é avaliado tendo como base características individuais do avaliado.

Morais (2018) define que o cruzamento de dados entre desempenho e potencial de liderança aloca o avaliado em cada nível da matriz. Os funcionários alocados na caixa superior direita são aqueles que possuem alto desempenho e alto potencial de liderança. Tais profissionais são considerados como ativos preciosos da organização e são os cotados para promoções e desenvolvimento de carreira.

Já na caixa inferior esquerda estão os funcionários que apresentaram desempenho e potencial de liderança questionáveis. Tais profissionais são considerados como de menor valor e passíveis de desligamento.

Lee (2018) e Moraes (2018) elencam como principais vantagens do método *Nine Box* a possibilidade de se avaliar de forma precisa o desempenho e o potencial de liderança dos funcionários, com o intuito de nortear decisões estratégicas, tais como promoções, desenvolvimento de carreira e assunção de cargos gerenciais.

No tocante às desvantagens, Lee (2018) expõe que a implantação/implementação do método exige profissionais aptos a alimentar e analisar dados, os quais devem ser precisos e atualizados.

Após a análise dos métodos de ADI, passa-se à análise das técnicas de ADI mais utilizadas.



### 2.2.2 Técnicas de ADI

Bohlander e Snell (2010), Snell e Morris (2019) explicam que as técnicas de ADI visam definir quem avaliará o desempenho.

Além dos autores, Reifschneider (2008), assim como Shaout e Yousif (2014), expressam as técnicas de ADI comumente utilizadas, conforme pode ser observado no Quadro 3.

**Quadro 3** – Técnicas de ADI

Técnica	Fundamento	Ponto forte	Ponto fraco
Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	É baseada na premissa de que o gestor possui maior conhecimento acerca de seus subordinados.	Forma mais tradicional e de rápida compreensão.	Exige critérios muito bem definidos visando evitar a subjetividade e auxiliar o gestor na execução da avaliação.
Autoavaliação	O próprio funcionário se avalia, por meio de um formulário previamente definido pela empresa e preenchido pelo próprio avaliado antes da entrevista com o superior.	Eleva a participação do funcionário avaliado, fazendo com que ele se sinta parte do programa de ADI.	Exige autoconhecimento, o que geralmente o funcionário não foi treinado a desenvolver.
Avaliação do gerente pelo subordinado	O funcionário avalia a gestão de seu superior, mediante critérios previamente definidos.	É considerada uma evolução do pensamento gerencial, pois o gestor recebe <i>feedback</i> de seus funcionários.	O funcionário pode não estar apto a avaliar corretamente as nuances que compõem a ciência de gerenciar.
Avaliação pelos pares	Avaliação mútua de indivíduos que trabalham juntos e que estejam em hierarquia equivalente.	Amplia o processo de avaliação de desempenho, pois a avaliação do funcionário é completada pela dos pares.	Os colegas podem não estar aptos a avaliar de forma plena os critérios estabelecidos pela gestão/ organização.
Avaliação pela equipe	É uma extensão da avaliação pelos pares e enseja equivalência hierárquica entre os avaliados.	Auxilia na disseminação da cultura de que o desempenho do indivíduo afeta o todo, o qual afeta o desempenho do indivíduo ( <i>Total Quality Management – TQM</i> ).	Enseja significativo conhecimento da equipe em relação aos objetivos organizacionais.



Técnica	Fundamento	Ponto forte	Ponto fraco
Avaliação pelo cliente	Os clientes internos e externos da organização avaliam o desempenho do funcionário.	Fornecer informações gerenciais acerca de como a organização é vista pelo cliente/cidadão.	Exige investimentos em plataformas/métodos que possibilitem ao cliente avaliar o produto/serviço a ele fornecido/prestado.
Avaliação 360 graus	<p>Engloba todas as demais formas, com o intuito de potencializar as respectivas forças e minimizar as fraquezas.</p> <p>Essencialmente Snell e Morris (2019) e Dessler (2020) enfatizam que, em cenários mutáveis e voláteis, atribuir a uma única pessoa a missão de analisar todos os aspectos do desempenho de outrem certamente compromete a plenitude/magnitude da avaliação, além de possivelmente contaminá-la com opiniões pessoais (subjetivá-la).</p> <p>Os referidos autores asseveram que pessoas possuem limitações. Portanto, quanto maior o número de avaliadores, há a tendência de uma melhor captação de dados e, por consequência, a informação final.</p>	Fornecer opiniões e avaliações oriundas de diversos ângulos: supervisores, colegas, autoavaliação e avaliação do supervisor pelo subordinado.	É uma forma complexa de avaliação, pois pressupõe ampla participação, compilação, análise de dados e treinamento.
Avaliação 720 graus	<p>É uma evolução da Avaliação 360 graus e engloba a ADI por parte de atores externos à organização.</p> <p>É mais voltada à iniciativa privada.</p>	Proporciona melhoria dos processos e do desempenho individual/organizacional, sob o viés de satisfação dos clientes.	Exige mudança de cultura na organização, uma vez que esta é tratada como um sistema aberto.

Fonte: os autores com base em Reifschneider (2008); Bohlander e Snell (2010); Shaout e Yousif (2014); Snell e Morris (2019); Dessler (2020).

Melnyk *et al.* (2014) afirmam que não existe um melhor método e/ou técnica para se avaliar o desempenho. Cada empresa define qual ou quais devem ser utilizados, pois cada cenário enseja decisões gerenciais específicas.



### 3. METODOLOGIA

Essa seção abarca o enquadramento metodológico e a coleta/análise de dados.

#### 3.1 Enquadramento metodológico

Com base em Vergara (2016), quanto aos fins, a pesquisa é descritiva e investigativa e, quanto aos meios de investigação, documental e estudo de múltiplos casos.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa se enquadra na categoria qualitativa. Prodanov e Freitas (2013) apontam que a pesquisa qualitativa parte do pressuposto de que a relação entre o mundo real (mundo objetivo) e o sujeito (a subjetividade) é dinâmica, não podendo ser traduzida unicamente em números.

A presente pesquisa utiliza tal categoria ao analisar as sistemáticas de ADI adotadas em cada componente amostral e compará-las com a literatura estudada.

Passando à definição do universo, este se refere ao Sistema de Controle Federal. Ele advém da própria CF/88 quando, em seu art. 70, define os princípios basilares para a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública.

No que concerne à amostra, a pesquisa é classificada como por seleção racional. Prodanov e Freitas (2013) conceituam a amostra por seleção racional como não probabilística, objetivando selecionar um subgrupo da população que, mediante informações disponíveis, pode representar toda a população, tendo os resultados validade para aquele grupo específico.

A amostra-base para o estudo foi obtida por meio do documento Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais Cíveis e dos Ex-Territórios/2023, sendo composta pelos seguintes cargos/órgão: Auditoria-Geral do SUS (Sistema Único de Saúde); Auditor Federal de Finanças e Controle; Auditor Fiscal Federal Agropecuário; Auditor-Fiscal do Trabalho; Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB).

Os referidos cargos e a Auditoria-Geral do SUS (órgão) são responsáveis pela fiscalização, em suas áreas de especialidade e em todo o território nacional, dos recursos disponibilizados pelo Tesouro Nacional.

Ressalta-se que à amostra-base foi acrescido o cargo de Auditor Federal de Controle Externo. Por estar no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), o cargo não está vinculado a quaisquer dos 3 (três) poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e não está arrolado na Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais Cíveis e dos Ex-Territórios/2023, pois esta diz respeito ao Poder Executivo Federal.

A escolha pelo referido cargo como componente amostral respalda-se nas atividades executadas, as quais são correlatas à presente pesquisa, assim como na própria CF/88, que, em seu art. 71, positiva o TCU e suas atribuições.



### 3.2 Coleta e análise de dados

Para a coleta de dados foi utilizada a técnica de pesquisa documental, efetuada nos sítios eletrônicos de cada componente da amostra, no período de agosto de 2022 a janeiro de 2023.

A pesquisa documental objetivou:

- a. compreender a estrutura de pessoal de cada cargo pesquisado, assim como as suas atribuições gerais/nuanças;
- b. verificar a existência de métodos e técnicas de ADI;
- c. analisar tais métodos e técnicas de ADI.

No que tange à Auditoria Fiscal do Trabalho e Auditoria Fiscal Agropecuária, como os dados não estavam disponíveis ao público, estes foram solicitados, por meio do portal Fala.BR (portal federal, administrado pela Controladoria-Geral da União – CGU, visando garantir a transparência do acesso aos dados classificados como públicos). A solicitação, ocorrida em 17 de janeiro de 2023, abarcou informações acerca do quantitativo de servidores e dos normativos que regulamentam a ADI.

No que concerne ao referencial teórico, este está elaborado com base em artigos publicados em periódicos classificados preferencialmente na categoria A (plataforma Qualis Periódicos – Quadriênio 2017-2020) e, subsidiariamente, por livros didáticos considerados seminais.

As limitações para a pesquisa residem no fato de que a obtenção dos dados ocorreu por meio da pesquisa documental, não sendo executadas outras técnicas. Tal limitação não prejudica o cerne da análise, pois a conduta administrativa, conforme Di Pietro (2020), deve estar unicamente pautada na lei e demais normativos. Entretanto, dados que perpassam a letra da lei não foram objeto de análise.

De posse dos dados legais, procedeu-se à sua análise e à comparação com os métodos/ técnicas de avaliação de desempenho preconizados na literatura. Para tal finalidade, foram construídos quadros, gráfico e descritores, de forma a facilitar o entendimento do leitor.

Os descritores, na visão de Ensslin, Montibeller e Noronha (2001) são representações de juízo de valor pessoal, porém embasados, os quais possibilitam elucidar um ponto de vista; sugerir ações de aperfeiçoamento; mensurar o desempenho em um determinado critério e construir/ sugerir um modelo de avaliação.

No caso da presente pesquisa, o embasamento corresponde à literatura acerca da ADI.

## 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

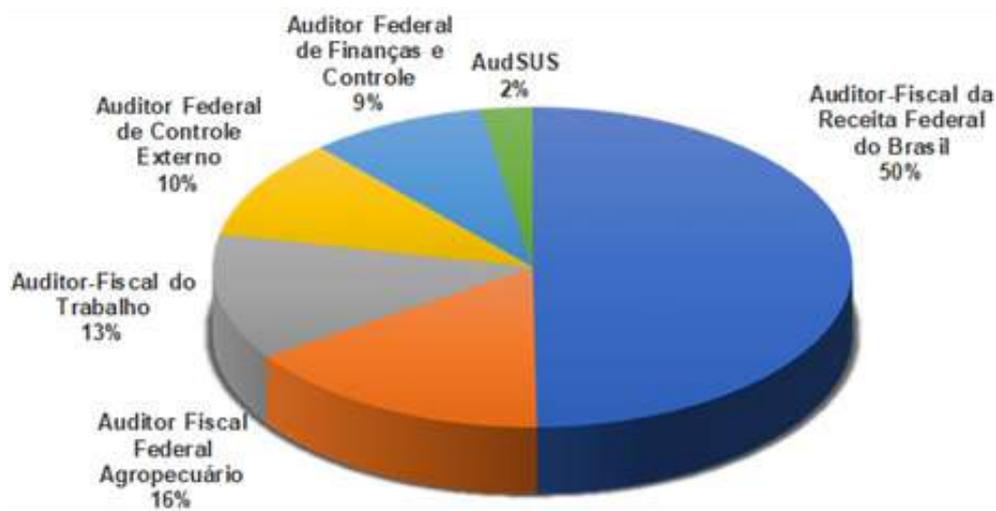
Após a explicitação do arcabouço literário/metodológico, seguem os resultados da pesquisa e as competentes discussões acerca deles.

### 4.1 Apresentação dos resultados

Dissertando acerca da estrutura da auditoria pública federal brasileira, os instrumentos normativos analisados permitem constatar que a atividade de auditoria é atribuição cometida a profissionais que possuam grau de escolaridade denominado como de nível superior.

Ao analisar o número de profissionais auditores, tem-se a seguinte base, conforme o Gráfico 1.

**Gráfico 1** – Distribuição da força de trabalho da Auditoria Federal



Fonte: os autores.

O total de servidores que executam atividades de Auditoria Federal é 15.342, distribuídos conforme explicações detalhadas a seguir.

A Auditoria-Geral do SUS (AudSUS) está vinculada ao Gabinete do Ministro de Estado da Saúde, com sede em Brasília/DF e representação em cada um dos Estados da Federação (Seções de Auditoria). A AudSUS é a nova denominação do Departamento Nacional de Auditoria do SUS – Denasus –, conforme Decreto nº 11.358/2023, e pode ser composta por, no máximo, 561 servidores de nível superior, de acordo com a Portaria GM/MS nº 488/2021.

A CGU integra a Administração Direta da União e é o órgão de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo, até mesmo, normatizadora para a seara Controle Interno. Possui 1.375 Auditores Federais de Finanças e Controle – AFFC (Relatório de Gestão 2021, 2022).



Já a Auditoria Fiscal Federal Agropecuária (AFFA), vinculada ao Ministério da Agricultura e Pecuária, possui, entre outras atividades, a atribuição de efetuar a inspeção industrial e sanitária de todos os produtos de origem animal (Lei nº 10.883, 2004). Referidas atividades são executadas por 2.419 auditores (Portal Fala.BR, 2023).

As carreiras de Auditor-Fiscal do Trabalho (AFT), do Ministério do Trabalho e Previdência, e de Auditor-Fiscal da AFRFB são as mais antigas do Executivo Federal, uma vez que foram criadas por meio da Lei nº 10.593/2002. A primeira carreira possui 1.959 servidores (Portal Fala.BR, 2023) e a segunda, 7.639 servidores (Sindifisco Nacional, 2022).

Como último componente amostral, o Auditor Federal de Controle Externo (AFCE), do TCU, fiscaliza pessoas físicas e jurídicas que utilizem ou gerenciem bens e valores federais. O TCU possui 1.550 servidores atuando no citado cargo (Brasil, 2022c)

A AudSUS é o único órgão federal de auditoria a não possuir carreira específica e apresenta o menor contingente laboral (2%), sendo seus servidores oriundos do próprio Ministério da Saúde. Referidos servidores ingressam no serviço público mediante concurso público, sendo originalmente pertencentes às carreiras da Previdência, Saúde e Trabalho e do Plano Geral de Cargos do Poder Executivo. O ingresso na AudSUS se dá por processo seletivo interno. As demais carreiras analisadas recompõem seus quadros de pessoal valendo-se de concurso público específico.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal abarca 50% da Auditoria Federal, o que pode ser explicado pela função arrecadatória que exerce.

A escassez de pessoal, especialmente em órgãos como a AudSUS (conforme bem explicita o Acórdão nº 1.246/2017– TCU/Plenário), além de impactar negativamente na execução dos objetivos organizacionais, por corolário, também o faz na “seara” dos objetivos individuais, uma vez que a literatura estudada afirma que esses objetivos são interligados.

Apresentando os métodos e técnicas de ADI, o Quadro 4 demonstra as nuances em cada cargo/órgão.

**Quadro 4** – Análise das sistemáticas de ADI em cada cargo/órgão

Cargo/Órgão	Instrumento normativo que rege a ADI	Método de ADI	Técnica de ADI	Fundamentos expressos no normativo	Periodicidade
Diversos/ AudSUS	Portaria GM/MS nº 2.808/2022	Escala gráfica	Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	Manutenção da Gratificação de Desempenho de Atividade de Execução e Apoio Técnico à Auditoria (GDASUS). Incentivar o desenvolvimento organizacional. Aprimorar as ações da AudSUS/MS.	Semestral
AFFC/CGU (estágio probatório)	Portaria Normativa nº 13/2022	Escala gráfica	Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	Avaliar a aptidão e a capacidade do servidor, com vistas a aquisição da estabilidade.	Semestral
AFFC/CGU (servidor estável)	Portaria nº 1.082/2021	Gestão por objetivos	Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	Subsidiar o Programa de Gestão de Demandas (PGD). Melhoria contínua dos resultados individuais e organizacionais. Subsidiar demais práticas de gestão de pessoas.	Semestral e variável de acordo com a demanda (avaliação dos produtos dos planos de trabalho em PGD)
AFFA/Ministério da Agricultura e Pecuária			Não há Avaliação de Desempenho Individual		
AFT/Ministério do Trabalho	Decreto nº 7.133/2010	Escala gráfica	Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	Aferir a produtividade dos servidores	Anual



Cargo/Órgão	Instrumento normativo que rege a ADI	Método de ADI	Técnica de ADI	Fundamentos expressos no normativo	Periodicidade
AFRFB/Receita Federal	Portaria RFB nº 1/2021	Escala gráfica	Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	Aprimoramento, qualificação profissional e individual.	Anual
				Melhoria dos serviços prestados, assim como dos resultados individuais e organizacionais.	
AFCE/TCU	Portaria-TCU nº 307/2019	Gestão por objetivos	Avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor	Desenvolvimento individual alinhado às estratégias organizacionais.	Semestral
				Subsidiar demais práticas de gestão de pessoas.	
				Subsidiar o Programa de Reconhecimento dos Servidores do TCU.	
				Melhoria contínua do Tribunal, desenvolvimento pessoal e laboral dos servidores.	
				Subsidiar demais práticas de gestão de pessoas.	

Fonte: os autores.

Cada órgão possui autonomia para definir seus métodos e técnicas de ADI. Tal fato faz com que haja situações diversas, as quais são discutidas a seguir.

#### 4.2 Discussão dos resultados

No que diz respeito aos métodos de ADI, constata-se a preferência pela escala gráfica.

Uma explicação para esse fato reside na facilidade de implantação/implementação do método. A sua principal desvantagem está na tendência à subjetividade (caso os critérios não sejam bem elaborados, estejam dissonantes dos cargos e/ou dúbios), o que dificulta a tomada de decisão gerencial voltada para a melhoria contínua de toda a estrutura organizacional.

A referida ocorrência pode ser verificada, por exemplo, no caso da AudSUS. A ADI aplicada aos servidores do órgão é pautada em 6 (seis) critérios, sendo um deles o Conhecimento do Trabalho. A evidência para esse critério questiona se o trabalhador demonstra conhecimento

sobre os padrões de referência, instruções e normas existentes. A partir dessa premissa, o avaliador atribui ao trabalhador uma pontuação variando de 0,25 a 1,00 (excluindo o 0,5).

Não há demais informações que auxiliem o avaliador a tomar uma decisão de forma gerencial. Não há um norte sobre o que é considerado Conhecimento do Trabalho (cursos, palestras, número de correções no trabalho efetuado). A ausência de tais parâmetros, claros e diretos, pode levar à subjetividade.

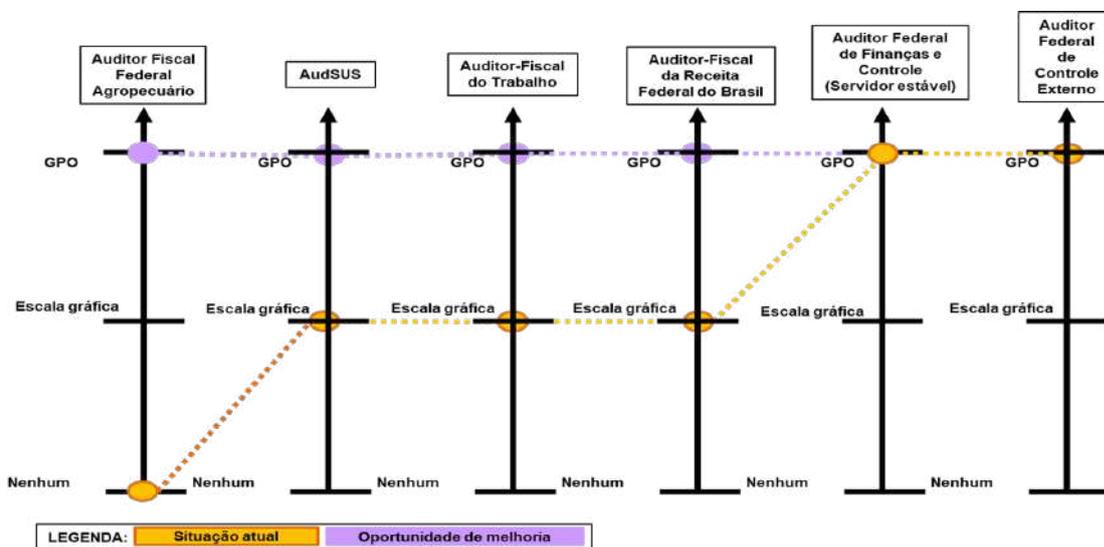
Por outro lado, o método de Gestão por Objetivos (GPO) adotado no âmbito da CGU e do TCU tende a diminuir a subjetividade, pois as metas são diretamente vinculadas aos objetivos organizacionais.

Outro ponto a ser destacado diz respeito à carreira de Auditor-Fiscal Federal Agropecuário. Conforme informações do setor de Gestão de Pessoas do Ministério da Agricultura e Pecuária, não há sistemática de avaliação de desempenho individual implantada. A literatura estudada evidencia que a não adoção da ADI impossibilita ao gestor obter informações gerenciais acerca da sua equipe, o que impacta negativamente a tomada de decisões, essencialmente no que concerne a mensurar o valor gerado à sociedade; as necessidades de treinamento; a possibilidade de melhorias na carreira e na infraestrutura.

A AudSUS e as carreiras de Auditor-Fiscal do Trabalho e Auditor-Fiscal da Receita Federal, apesar de utilizarem o método considerado mais simples de ADI (escala gráfica), estão em conformidade com a literatura, pois o método é útil para fornecer informações básicas à tomada de decisão, essencialmente no tocante à execução dos objetivos (eficácia).

A Figura 2 explicita os descritores, abarcando a situação atual e a sugestão de melhoria para os métodos de ADI adotados pelos componentes da amostra.

**Figura 2 –** Descritores e métodos de ADI – Situação atual e oportunidade de melhoria



Fonte: os autores.

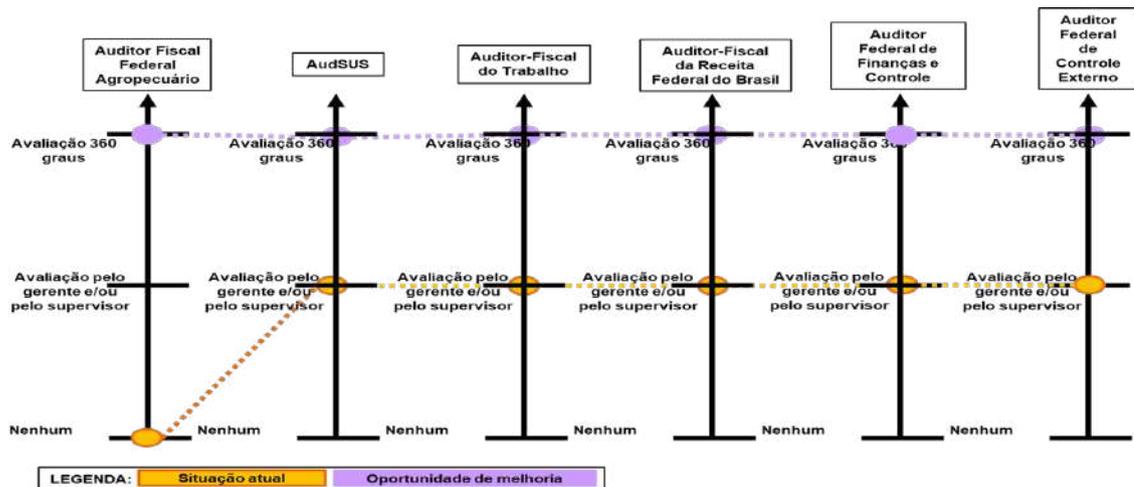


Este estudo sugere a possibilidade de uma evolução para o método de Gestão por Objetivos, o qual já é adotado pela CGU e pelo TCU, assim como é considerado, pela própria literatura abordada, como um dos métodos mais modernos de ADI, uma vez que se baseia no ciclo PDCA (*Plan, Do, Check and Act*), o que envolve toda a organização e gera uma cultura de melhoria contínua.

Ao analisar a técnica adotada, os cargos aderem, de forma unânime, à avaliação pelo gerente/supervisor. Como observado no atinente ao método, a carreira de Auditor-Fiscal Federal Agropecuário não possui técnica de ADI implantada/implementada.

Apesar de ser considerada pela literatura como a mais simples, referida técnica também consegue fornecer informações gerenciais básicas à tomada de decisão gerencial. Todavia, a Figura 3 explicita os descritores, abarcando a situação atual e a sugestão de melhoria para as técnicas de ADI adotadas pelos componentes da amostra.

**Figura 3** – Descritores técnicas de ADI – Situação atual e oportunidade de melhoria



Fonte: os autores.

A sugestão para melhoria é a adoção da ADI 360°, a qual, por apresentar vários olhares (vários atores avaliam), tende a ser mais objetiva. Não foi sugerida a adoção da técnica ADI 720°, pois esta é mais voltada à iniciativa privada.

No que concerne à periodicidade de realização da ADI, há concordância com o preconizado pela literatura, uma vez que as avaliações ocorrem, no máximo, 2 (duas) vezes ao ano. Nesse mesmo raciocínio, cabe um ressaltado para a CGU, pois há avaliações concomitantes à execução das demandas, o que facilita a decisão do gestor no momento da avaliação macro. Nesse caso, a ADI apresenta traços do método denominado incidentes críticos, pois exige a observação contínua das atividades, auxiliando a evitar/corrigir desvios na execução.

A CGU também se diferencia dos demais componentes da amostra ao adotar uma ADI diferenciada e normatizada para os servidores em estágio probatório. Entretanto, alguns critérios também carecem de maior objetividade, como o atinente a investir no



autodesenvolvimento. Não há parâmetros que deixem o critério claro, o que proporciona uma decisão gerencial pouco assertiva. Também não há escala de pontuação (ou o servidor é avaliado com nota total ou perde a pontuação integral do critério).

De todos os componentes amostrais analisados, somente os servidores da AudSUS e do TCU possuem a remuneração dividida em vencimento básico acrescido de gratificação de desempenho. Os Auditores-Fiscais do Trabalho e os Auditores-Fiscais da Receita Federal são remunerados mediante vencimento básico e bônus. Os auditores lotados na CGU e no Ministério da Agricultura e Pecuária são remunerados por parcela única (subsídio).

Tais informações são relevantes na medida em que a literatura estudada aponta que a ADI não deve ser voltada somente para recompensas pecuniárias. Portanto, quanto mais ela for desatrelada dessa única finalidade, mais estará direcionada à melhoria contínua do indivíduo/organização.

Refletindo acerca da utilização da ADI como ferramenta de desenvolvimento pleno do indivíduo, o TCU é o único componente da amostra que, conforme os normativos analisados, adota essa finalidade. O Tribunal tem a ADI como base para o que o órgão denomina como Programa de Reconhecimento dos Servidores do TCU (Programa Reconhe-Ser). Tal ato coaduna com o que a literatura mais debate acerca da finalidade da ADI, pois, como visto, a avaliação deve considerar o empregado e seu trabalho como parte de um contexto organizacional e social mais amplo. O empregado (servidor público) possui anseios, os quais podem e devem ser observados pelo empregador.

Os dados também permitem afirmar que há uma evolução no pensamento gerencial da iniciativa pública, pois 4 (quatro) dos 6 (seis) órgãos pesquisados (AudSUS, CGU, Receita Federal e TCU) explicitam em seus normativos que a avaliação de desempenho dos servidores é uma ferramenta de gestão, a qual auxilia na melhoria contínua da estrutura e dos serviços prestados.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Iniciado com o objetivo de identificar como os órgãos públicos federais brasileiros de auditoria aplicam os conceitos de Avaliação de Desempenho Individual – ADI, este estudo confirma que há oportunidades de melhoria nas sistemáticas de ADI adotadas para os cargos/servidores públicos federais que executam atividades de auditoria, em especial para a carreira de Auditor-Fiscal Federal Agropecuário.

Apesar de haver casos, com os da CGU e do TCU, que adotam a avaliação sob uma perspectiva de gestão por objetivos, há uma situação (Auditoria Fiscal Federal Agropecuária) em que nem há sistemática implantada e, em nenhum caso analisado, há a adoção de técnicas distintas da avaliação pelo gerente e/ou pelo supervisor.

Conforme Iqbal *et al.* (2019), Snell e Morris (2019) e Dessler (2020), todas as ferramentas são úteis no que concerne ao ato de avaliar o desempenho, mas todas possuem limitações em



sua capacidade de fornecer uma avaliação precisa e detalhada. É importante considerar as limitações de cada método e efetuar a combinação com outros meios de avaliação para obter resultados mais completos.

A presente pesquisa também trouxe achados secundários, pois evidenciou que a AudSUS é o único órgão federal que exerce atividades de auditoria a não possuir carreira/cargo específicos.

Ainda abordando a AudSUS, a sistemática de ADI é recente, julho/2022, sendo a sua interface com os objetivos organizacionais somente verificável com o decorrer dos ciclos avaliativos.

Entre as limitações do estudo, enfatiza-se a escolha das bases de dados utilizadas e a opção por publicações científicas disponíveis em bases de dados gratuitas na internet.

Ademais, na construção dos Quadros 2 e 3, optou-se, por questões de qualidade visual, informar apenas 1 (um) ponto forte e 1 (um) ponto fraco para cada método/técnica de ADI. Todavia, deixa-se claro que há vários pontos fortes e fracos, os quais devem ser avaliados pelos gestores no momento da tomada de decisão.

O estudo contribui para que outros pesquisadores abordem temas como: aprimoramento das avaliações de desempenho individual dos cargos/órgãos pesquisados, ou de outros nas esferas Federal, Estadual e/ou Municipal; melhoria das carreiras propriamente ditas ou criação destas; estudos comparativos com a iniciativa privada, objetivando o intercâmbio de informações e de melhores práticas (*benchmarking*); a utilização de Metodologias Multicritério de Apoio à Tomada de Decisão visando aprimorar as sistemáticas de ADI vigentes; os desafios para a aplicação das evoluções sugeridas (Gestão por objetivos e Avaliação 360°); a influência do ambiente de integridade corporativa, das lideranças e interferências políticas, na ADI; o impacto que a possibilidade de demissão pode provocar na estruturação da ADI, conforme determina o inciso III do art. 41 da Carta Magna/88.

No que tange aos modelos de avaliação de desempenho explicitados no Quadro 1, há margem para novos estudos abordando, principalmente, os modelos ESG e *Continuous Performance Management*. Também há oportunidades de abordagens para o método *Nine Box*. A construção e ampliação do referencial teórico do citado método também se constitui numa oportunidade, visto que há poucas publicações sobre o tema, e as encontradas, em grande parte, estão no âmbito de dissertações, monografias e artigos não científicos.

## REFERÊNCIAS

ABELHA, Daniel Martins; SAKAI, Mitio; CAJUOLA, Alexandre Rodrigues; CORRÊA, Hamilton Luiz. Modelo de avaliação de desempenho global para instituições de ensino básico públicas estaduais e municipais. **Revista de Gestão e Secretariado**, São Paulo, v. 14, n. 2, p. 2043-2067, fev. 2023. Disponível em: <https://revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1682>. Acesso em: 28 fev. 2023.



AGUINIS, Herman; JOO, Harry; GOTTFREDSON, Ryan K. Performance management universals: Think globally and act locally. **Business Horizons**, [s. l.], v. 55, n. 4, p. 385-392, jul./ago. 2012. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/256673118\\_Performance\\_management\\_universals\\_Think\\_globally\\_and\\_act\\_locally](https://www.researchgate.net/publication/256673118_Performance_management_universals_Think_globally_and_act_locally). Acesso em: 22 fev. 2023.

AHMAD, Rusli; BUJANG, Sopian. Issues and Challenges in the Practice of Performance Appraisal Activities in the 21st Century. **International Journal of Education and Research**, [s. l.] v. 1, n. 4, p. 1-8, abr. 2013. Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/paper/Issues-and-Challenges-in-the-Practice-of-Appraisal-Ahmad/5664f77b4af7fe815b6066f0d409040a46d2c814>. Acesso em: 2 jan. 2023.

AHMED, Imtiaz; SULTANA, Ineen; PAUL; Sanjoy Kumar; AZEEM, Abdullahil. Employee performance evaluation: a fuzzy approach. **International Journal of Productivity and Performance Management**, [s. l.], v. 62, n. 7, p. 718-734, set. 2013. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/236858251\\_Employee\\_Performance\\_Evaluation\\_A\\_Fuzzy\\_Approach?enrichId=rgreq-0e782d8c15717898cbf6c4d666d426fb-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzIzNjg1ODI1MTtBUzoyNDk2MjU0MDM3MTk2ODNAMTQzNjUyNjc0MjU0Mw%-3D%3D&el=1\\_x\\_2&\\_esc=publicationCoverPdf](https://www.researchgate.net/publication/236858251_Employee_Performance_Evaluation_A_Fuzzy_Approach?enrichId=rgreq-0e782d8c15717898cbf6c4d666d426fb-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzIzNjg1ODI1MTtBUzoyNDk2MjU0MDM3MTk2ODNAMTQzNjUyNjc0MjU0Mw%-3D%3D&el=1_x_2&_esc=publicationCoverPdf). Acesso em: 2 jan. 2023.

ANSARI, Shahid L. An integrated approach to control system design. **Accounting, Organizations and Societ**, [s. l.], v. 2, n. 2, p. 101-112, mar. 1977. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0361368277900277?via%3Dihub>. Acesso em: 22 abr. 2022.

ARAUJO, Samuel Souza de; MATOS, Lucas dos Santos; ENSSLIN, Sandra Rolim. Compras Públicas sob a Perspectiva da Avaliação de Desempenho: uma Revisão de Literatura e Agenda de Pesquisa. **Revista Gestão & Conexões**, Vitória, v. 9, n. 1, p. 99-127, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/ppgadm/article/view/27486>. Acesso em: 22 fev. 2023.

BEUREN, Ilse Maria; EGGERT, Neusa Sawczuk von; SANTOS, Edicreia Andrade dos. Influência da avaliação de desempenho formal e seus mecanismos na confiança interpessoal entre gestores: justiça processual e qualidade do feedback percebidos. **Revista Organizações & Sociedade**, UFBA, v. 27, n. 92, p. 113-131, jan./mar. 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/osoc/a/J7sz8LzxfpLPn5YxBp8BxyF/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 18 fev. 2023.

BEUREN, Ilse Maria; TEIXEIRA, Silvio Aparecido. Avaliação dos sistemas de controle gerencial em instituição de ensino superior com o performance management and control. **Journal of Information Systems and Technology Management**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 169-192, jan./abr. 2014. Disponível em: [https://old.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1807-17752014000100169&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](https://old.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-17752014000100169&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt). Acesso em: 5 nov. 2022.

BOHLANDER, George; SNELL, Scott. **Administração de Recursos Humanos**: tradução da 14ª edição norte-americana. Tradução: Maria Lúcia G. Leite Rosa e Solange Aparecida Visconti. São Paulo: Cengage Learning, 2010.



BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 11.358, de 1º de janeiro de 2023**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde e remaneja cargos em comissão e funções de confiança. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11358.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11358.htm). Acesso em: 2 jan. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 7.133, de 19 de março de 2010**. Regulamenta os critérios e procedimentos gerais a serem observados para a realização das avaliações de desempenho individual e institucional e o pagamento das gratificações de desempenho de que tratam as Leis nos 9.657, de 3 de junho de 1998, 10.484, de 3 de julho de 2002, 10.550, de 13 de novembro de 2002, 10.551, de 13 de novembro de 2002, 10.682, de 28 de maio de 2003, 10.768, de 19 de novembro de 2003, 10.871, de 20 de maio de 2004, 10.883, de 16 de junho de 2004, 11.046, de 27 de dezembro de 2004, 11.090, de 7 de janeiro de 2005, 11.095, de 13 de janeiro de 2005, 11.156, de 29 de julho de 2005, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.233, de 22 de dezembro de 2005, 11.344, de 8 de setembro de 2006, 11.355, de 19 de outubro de 2006, 11.356, de 19 de outubro de 2006, 11.357, de 19 de outubro de 2006, 11.784, de 22 de setembro de 2008, 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009. Brasília: Presidência da República, [2012]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7133.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7133.htm). Acesso em: 11 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2017]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10593.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10593.htm). Acesso em: 16 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.883, de 16 de junho de 2004**. Reestrutura a remuneração e define as competências dos ocupantes dos cargos da Carreira de Fiscal Federal Agropecuário e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.883.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.883.htm). Acesso em: 16 jan. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria nº 1.082, de 17 de maio de 2021**. Dispõe sobre o Programa de Gestão de Demandas no âmbito da Controladoria-Geral da União. Brasília: CGU, 2021. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65959/6/Portaria\\_1082\\_2021.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65959/6/Portaria_1082_2021.pdf). Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria Normativa nº 13, de 28 de junho de 2022**. Define os critérios e os procedimentos para o acompanhamento e avaliação de desempenho dos servidores efetivos em estágio probatório no âmbito da Controladoria-Geral da União. Brasília: CGU, 2022. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-normativa-n-13-de-28-de-junho-de-2022-411403147>. Acesso em: 28 dez. 2022.



BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. Disponível em: <https://falabr.cgu.gov.br/publico/Manifestacao/SelecionarTipoManifestacao.aspx?ReturnUrl=%2f>. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria Normativa nº 13, de 28 de junho de 2022**. Define os critérios e os procedimentos para o acompanhamento e avaliação de desempenho dos servidores efetivos em estágio probatório no âmbito da Controladoria-Geral da União. Brasília: CGU, 2022. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-normativa-n-13-de-28-de-junho-de-2022-411403147>. Acesso em: 28 dez. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de Gestão: exercício 2021**. Apresentado à sociedade e aos órgãos de controle interno e externo, como prestação de contas anual a que esta Unidade Prestadora de Contas está obrigada, nos termos do parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal [...]. Brasília: CGU, 2021. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/67793>. Acesso em: 5 ago. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria GM/MS nº 2.808, de 8 de julho de 2022**. Estabelece regras, critérios e procedimentos para a realização da avaliação de desempenho individual e institucional para fins de percepção da Gratificação de Desempenho de Atividade de Execução e Apoio Técnico à Auditoria (GDASUS), de que trata a Lei nº 11.344, de 8 de setembro de 2006, e o Decreto nº 6.552, de 1º de setembro de 2008. Brasília: MS, 2022. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2022/prt2808\\_12\\_07\\_2022.html](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2022/prt2808_12_07_2022.html). Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. **Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais Civis e dos Ex-Territórios**. Brasília: MGI, 2023. v. 82. Disponível em: <https://www.gov.br/servidor/pt-br/observatorio-de-pessoal-govbr/arquivos/TabelaRemunFev23Vol82Page.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria GM/MS nº 488, de 18 de março de 2021**. Altera o quantitativo máximo de servidores beneficiários da Gratificação de Desempenho de Atividade de Execução e Apoio Técnico à Auditoria (GDASUS). Brasília: MS, 2021. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2021/prt0488\\_19\\_03\\_2021.html](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2021/prt0488_19_03_2021.html). Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Ministério dos Transportes. **Matriz 9 BOX: como usá-la para identificar as lideranças?** Gov.br, 18 de dezembro de 2018. Artigos - Gestão Estratégica. Disponível em: <https://www.gov.br/infraestrutura/pt-br/assuntos/portal-da-estrategia/artigos-gestao-estrategica/matriz-9-box-como-usa-la-para-identificar-as-liderancas>. Acesso em: 1 mar. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 1, de 13 de janeiro de 2021**. Estabelece procedimentos específicos para fins de avaliação de desempenho, progressão funcional e promoção dos servidores ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. Brasília: RFB, 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115070>. Acesso em: 3 jan. 2023.



BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 1, de 13 de janeiro de 2021**. Estabelece procedimentos específicos para fins de avaliação de desempenho, progressão funcional e promoção dos servidores ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. Brasília: RFB, 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115070>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.246/2017–Plenário**. Auditoria Operacional. Fiscalização de orientação centralizada para avaliar a atuação do Denasus e as medidas adotadas pelo referido departamento para promover a implantação e o bom desempenho dos componentes estaduais e municipais do Sistema Nacional de Auditoria do SUS. Apreciação do relatório de auditoria. Relator: Bruno Dantas, 14 de junho de 2017. Brasília: TCU, 2017. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/\\*/KEY%253A%2522ACORDAO-COMPLETO-2259599%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY%253A%2522ACORDAO-COMPLETO-2259599%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0). Acesso em: 3 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria-TCU nº 307, de 27 de setembro de 2019**. Dispõe sobre a avaliação de desempenho profissional e a gratificação de desempenho dos servidores ocupantes dos cargos efetivos do Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/ato-normativo/%2522formalismo%2522/%2520score%2520desc/2/%2520>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório Anual de Atividades do TCU 2021**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/37/F5/2E/A1/EC0008102DFE0FF7F18818A8/Relatorio\\_anual\\_atividades\\_TCU\\_2021.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/37/F5/2E/A1/EC0008102DFE0FF7F18818A8/Relatorio_anual_atividades_TCU_2021.pdf). Acesso em: 5 ago. 2022.

CAPPELLI, Peter; TAVIS, Anna. The Performance Management Revolution. **Harvard Business Review**, out. 2016. Employee Performance Management. Disponível em: <https://hbr.org/2016/10/the-performance-management-revolution>. Acesso em: 28 fev. 2023.

CERIBELI, Harrison Bachion; PEREIRA, Mariana Rosendo; ROCHA, Guilherme Barcellos de Souza. Avaliação de Desempenho nas Organizações: um estudo multicase. **Pretexto**, Belo Horizonte, v. 20, n. 2, p. 11-31, abr./jun. 2019. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/pretexto/article/view/3339>. Acesso em: 17 fev. 2023.

CHHABRA, Parth I. Performance Appraisal System: New Horizons. **International Journal of Managerial Studies and Research**, [s. l.], v. 9, n. 10, p. 13-17, out. 2021. Disponível em: <https://www.arcjournals.org/pdfs/ijmsr/v9-i10/3.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2023.

CHOWDHURY, Anup; SHIL, Nikhil Chandra. Public Sector Reforms and New Public Management: Exploratory Evidence from Australian Public Sector. **Asian Development Policy Review**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 1-16, jan. 2017. Disponível em: <https://archive.aessweb.com/index.php/5008/article/view/270/713>. Acesso em: 18 fev. 2023.



CUNHA, Júlio Araújo Carneiro da; CORRÊA, Hamilton Luiz. Avaliação de desempenho organizacional: um estudo aplicado em hospitais filantrópicos. **Revista de Administração de Empresas**, [s. l.], v. 53, n. 5, p. 485-499, set./out. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/4LrqqFw56GrPFYwsyN4cqNg/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 18 abr. 2022.

DE TONI, Alberto Felice; TONCHIA, Stefano. Performance measurement systems: models, characteristics and measures. **International Journal of Operations & Production Management**, [s. l.], v. 21, n. 1/2, p. 46-70, jan. 2001. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/01443570110358459/full/html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

DENISI, Angelo S.; MURPHY, Kevin R. Performance Appraisal and Performance Management: 100 Years of Progress? **Journal of Applied Psychology**, [s. l.], v. 102, n. 3, p. 421-433, jan. 2017. Disponível em: [https://www.cbs.dk/files/cbs.dk/denisietal\\_jap2017.pdf](https://www.cbs.dk/files/cbs.dk/denisietal_jap2017.pdf). Acesso em: 15 fev. 2023.

DENISI, Angelo S.; PRITCHARD, Robert D. Performance Appraisal, Performance Management and Improving Individual Performance: A Motivational Framework. **Management and Organization Review**, [s. l.], v. 2, n. 2, p. 253-277, fev. 2006. Disponível em: [https://www.academia.edu/15081296/Performance\\_Appraisal\\_Performance\\_Management\\_and\\_Improving\\_Individual\\_Performance\\_A\\_Motivational\\_Framework](https://www.academia.edu/15081296/Performance_Appraisal_Performance_Management_and_Improving_Individual_Performance_A_Motivational_Framework). Acesso em: 3 set. 2022.

DESSLER, Gary. **Human resource management**. 16. ed. New York: Pearson, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DONATO, José Varela; KUBO, Edson Keyso de Miranda; PEREIRA, Raquel da Silva; OLIVA, Eduardo Camargo. Repensando a lógica de avaliação de desempenho individual: um estudo empírico em um Banco de Desenvolvimento no Nordeste do Brasil. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, Portugal, v. 12, n. 4, p. 50-62, dez. 2013. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/3885/388539139006.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2023.

ENSSLIN, Leonardo; MONTIBELLER, Gilberto; NORONHA, Sandro MacDonald. **Apoio à Decisão: metodologias para Estruturação de Problemas e Avaliação Multicritério de Alternativas**. Florianópolis: Insular, 2001.

GARCIA, Fernando Andre Zemuner; RUSSO, Rosária de Fatima Segger Macri. Liderança e Desempenho da Equipe de Desenvolvimento de Software: influência do tipo de gestão de projetos. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 21, n. 4, p. 970-1005, out./dez. 2019. Disponível em: <https://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/4028>. Acesso em: 26 fev. 2023.

GOMES, Maria de Lourdes Barreto; MORAIS, João Carlos Lima; CAVALCANTE, Natalia Gomes Lucio. Modelo de excelência em gestão (MEG): Aplicação numa empresa do setor de alimentos. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 36., out. 2016, João Pessoa. [Anais...]. João Pessoa: Abepro, 2016. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4672473/mod\\_folder/content/0/modelo%20de%20excelencia%20organizacional%20em%20empresa%20de%20alimentos.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4672473/mod_folder/content/0/modelo%20de%20excelencia%20organizacional%20em%20empresa%20de%20alimentos.pdf?forcedownload=1). Acesso em: 19 abr. 2022.



GONZAGA, Rosimeire Pimentel; FREZATTI, Fabio; CKAGNAZAROFF, Ivan Beck; SUZART, Janilson Antônio da Silva. Avaliação de Desempenho no Governo Mineiro: alterações dos indicadores e metas. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 21, Edição Especial FCG, p. 1-21, abr. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rac/a/w5Dy3SsYt5VcrK6V6K4Ldnn/?lang=pt>. Acesso em: 22 fev. 2023.

HAJNAL, Gyorgy; STARONOVA, Katarina. Changing Patterns of Individual Performance Appraisal Systems for Civil Service in EU countries: Towards a Developmental or an Incentivizing Model? **International Journal of Public Sector Management**, [s. l.], v. 34, n. 7, p. 748-764, jul. 2021. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3896424](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3896424). Acesso em: 2 jan. 2023.

HALACHMI, Arie. Performance measurement is only one way of managing performance. **International Journal of Productivity and Performance Management**, [s. l.], v. 54, n. 7, p. 502-516, out. 2005. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/17410400510622197/full/html>. Acesso em: 1 maio 2022.

IQBAL, Muhammad Zahid; AKBAR, Saeed; BUDHWAR, Pawan; SHAH, Syed Zulfiqar Ali. Effectiveness of Performance Appraisal: Evidence on the Utilization Criteria. **Journal of Business Research**, [s. l.], v. 101, p. 285-299, ago. 2019. Disponível em: <https://bradscholars.brad.ac.uk/handle/10454/17128>. Acesso em: 12 set. 2022.

JIN, Roger Qiyuan; RAINEY, Hal G. Positive in Public Service: Government Personnel, Constrained Incentives, and Positive Work Attitudes. **International Public Management Journal**, [s. l.], v. 23, n. 1, p. 25-56, jun. 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10967494.2019.1602572?journalCode=upmj20>. Acesso em: 2 jan. 2023.

KENNERLEY, Mike; NEELY, Andy. A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. **International Journal of Operations & Production Management**, [s. l.], v. 22, n. 11, p. 1222-1245, nov. 2002. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/01443570210450293/full/html>. Acesso em: 3 maio 2022.

KLEIN, Leander Luiz; PEREIRA, Breno Augusto Diniz; FEITOSA, Conceição de Maria Corrêa; FREITAS FILHO, Antônio Carlos. Análise do processo de avaliação de desempenho individual em uma universidade pública: proposições de melhorias. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 20, p. 545-562, jan./dez. 2019. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/viewFile/5575/3842>. Acesso em: 28 fev. 2023.

LEE, Gregory J. Talent measurement: a holistic model and routes forward. **SA Journal of Human Resource Management**, [s. l.], v. 16, p. 1-11, jul. 2018. Disponível em: <https://sajhrm.co.za/index.php/sajhrm/article/view/990/1515>. Acesso em: 28 fev. 2023.

LUITZ, Mário Paulo; REBELATO, Marcelo Giroto. Avaliação do Desempenho Organizacional. *In*: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., out. 2003, Ouro Preto. [Anais...]. Ouro Preto: Abepro, 2003. Disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2003\\_TR0115\\_0751.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2003_TR0115_0751.pdf). Acesso em: 18 abr. 2022.



MACHADO, Kettuly Costa; ENSSLIN, Sandra Rolim; VIANNA, William Barbosa; ENSSLIN, Leonardo. Avaliação de Desempenho na Gestão da Informação Digital: contribuições da literatura científica. **Informação & Sociedade: estudos**, João Pessoa, v. 26, n. 2, p. 155-172, maio/ago. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/ies/article/view/28508>. Acesso em: 17 fev. 2023.

MARTINS, Vinicius Abilio; ENSSLIN, Sandra Rolim. Avaliação de Desempenho no Setor Público: oportunidades de pesquisa com base nas lacunas identificadas em estudos de casos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 3, p. 3-22, set./dez. 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/51180/pdf>. Acesso em: 15 fev. 2023.

MARTINS, Vinicius Abilio; ENSSLIN, Sandra Rolim; DUTRA, Ademar. Avaliação de Desempenho Organizacional: trajetória das pesquisas internacionais por meio de paradigmas e teorias. **Cuadernos de Contabilidad**, [s. l.], v. 19, n. 47, p. 94-116, maio 2018. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/329552487\\_Avaliacao\\_de\\_Desempenho\\_Organizacional\\_trajetoria\\_das\\_pesquisas\\_internacionais\\_por\\_meio\\_de\\_paradigmas\\_e\\_teorias](https://www.researchgate.net/publication/329552487_Avaliacao_de_Desempenho_Organizacional_trajetoria_das_pesquisas_internacionais_por_meio_de_paradigmas_e_teorias). Acesso em: 28 fev. 2023.

MELNYK, Steven A.; BITITCI, Umit; PLATTS, Ken; TOBIAS, Jutta; ANDERSEN, Bjørn. Is performance measurement and management fit for the future? **Management Accounting Research**, [s. l.], v. 25, n. 2, p. 173-186, jun. 2014. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500513000723>. Acesso em: 3 nov. 2022.

MORAIS, António Luís Marques Pereirinha de. **A Gestão do Talento no Setor Industrial “Nine Box Model”**. 2018. Dissertação (Mestrado em Gestão de Recursos Humanos e Consultoria Organizacional) – ISCTE-IUL Business School, Instituto Universitário de Lisboa, Portugal, 2018. Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/18755>. Acesso em: 27 fev. 2023.

MORIONES, Alberto Bayo; SANCHEZ, Jose Enrique Galdon; MORENTIN, Sara Martinez de. Performance Appraisal: dimensions and determinants. **The International Journal of Human Resource Management**, [s. l.], v. 31, n. 15, p. 1984-2015, fev. 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09585192.2018.1500387?journalCode=rjih20>. Acesso em: 5 jan. 2023.

NUDURUPATI, Sai Sudhakar; BITITCI, Umit; KUMAR, Vikas; CHAN, Felix T. S. State of the art literature review on performance measurement. **Computers & Industrial Engineering**, [s. l.], v. 60, n. 2, p. 279-290, mar. 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0360835210002937?via%3Dihub>. Acesso em: 17 dez. 2022.

NUDURUPATI, Sai S.; GARENGO, Patrizia; BITITCI, Umit S. Impact of the changing business environment on performance measurement and management practices. **International Journal of Production Economics**, [s. l.], v. 232, p. 1-15, fev. 2021. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0925527320302954?via%3Dihub>. Acesso em: 17 fev. 2023.



- PALAIOLOGOS, Anastasios; PAPAZEKOS, Panagiotis; PANAYOTOPOULOU, Leda. Organizational justice and employee satisfaction in performance appraisal. **Journal of European Industrial Training**, [s. l.], v. 35, n. 8, p. 826-840, set. 2011. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/03090591111168348/full/html>. Acesso em: 17 dez. 2022.
- PHILADELPHO, Patrícia Bento Gonçalves; MACÊDO, Kátia Barbosa. Avaliação de desempenho como um instrumento de poder na gestão de pessoas. **Aletheia**, Canoas, n. 26, p. 27-40, jul./dez. 2007. Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/pdf/aletheia/n26/n26a03.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2022.
- PINHO, Ana Paula Moreno; OLIVEIRA, Evalda Rodrigues da Silva; SILVA, Clayton Robson Moreira da. Comprometimento Organizacional no Setor Público: um olhar sobre três décadas da produção científica brasileira (1989-2019). **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 71, n. 3, p. 504-539, jul./set. 2020. Disponível em: <https://revista.ena.gov.br/index.php/RSP/article/view/3507>. Acesso em: 7 jan. 2023.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2013.
- PROWSE, Peter; PROWSE, Julie. The dilemma of performance appraisal. **Measuring Business Excellence**, [s. l.], v. 13, n. 4, p. 69-77, nov. 2009. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/235277178\\_The\\_Dilemma\\_of\\_Performance\\_Appraisal?enrichId=rgreq-3680f21167502ecbbdeb717f2a7eb2bf-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzIzNTI3NzE3ODtBUzoXODMxNTYzMTM0MzYxNjBAMTQyMDY3OTI3NjUwNg%3D%3D&el=1\\_x\\_3&esc=publicationCoverPdf](https://www.researchgate.net/publication/235277178_The_Dilemma_of_Performance_Appraisal?enrichId=rgreq-3680f21167502ecbbdeb717f2a7eb2bf-XXX&enrichSource=Y292ZXJQYWdlOzIzNTI3NzE3ODtBUzoXODMxNTYzMTM0MzYxNjBAMTQyMDY3OTI3NjUwNg%3D%3D&el=1_x_3&esc=publicationCoverPdf). Acesso em: 3 fev. 2022.
- REIFSCHNEIDER, Marina Becker. Considerações sobre avaliação de desempenho. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 58, p. 47-58, jan./mar. 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ensaio/a/tQBqVRcQ4GBrbvtzhV89jk/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 9 maio 2022.
- RODRIGUEZ, Carlos Manuel Taboada; GONÇALVES, Caroline. As avaliações de desempenho e uma nova proposta de método de diagnóstico e gestão organizacional. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 36., out. 2016, Belo Horizonte. **[Anais...]**. Belo Horizonte: Abepro, 2016. Disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN\\_STO\\_227\\_329\\_29870.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_227_329_29870.pdf). Acesso em: 19 abr. 2022.
- SALVADOR, Alexandre Borba; CAVALCANTI, Carolina Magalhães Costa; BITTENCOURT, João Paulo; NOGAMI, Vitor Koki da Costa. O uso do Design Thinking em pesquisas científicas na área de Administração. **Revista Ciências Administrativas**, Universidade de Fortaleza, v. 27, n. 1, p. 1-11, mar. 2021. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/e10679>. Acesso em: 24 fev. 2023.

SANTOS, Ismael Luiz dos; SANTOS, Ruan Carlos dos; SILVA JUNIOR, Daniel de Souza. Análise da Indústria 4.0 como elemento rompedor na Administração de Produção. **Future Studies Research Journal**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 48-64, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://www.futurejournal.org/FSRJ/article/view/381>. Acesso em: 24 fev. 2023.

SCHERER, Mônica Elisa; DIAS JUNIOR, Claudelino Martins; BUSS, Ricardo Niehues. Uma proposta de avaliação de desempenho por funções em ambiente simulado. **Revista de Ciências da Administração**, Universidade Federal de Santa Catarina, v. 23, n. 60, p. 134-145, maio/ago. 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/76085>. Acesso em: 22 fev. 2023.

SHAOUT, Adnan; YOUSIF, Mohamed K. Performance Evaluation – Methods and Techniques Survey. **International Journal of Computer and Information Technology**, [s. l.], v. 3, n. 5, p. 966-979, set. 2014. Disponível em: <https://www.ijcit.com/archives/volume3/issue5/Paper030516.pdf>. Acesso em: 9 fev. 2023.

SILVA, Fábio Coelho Netto Santos e. Sustentabilidade empresarial e ESG: uma distinção imperativa. **Revista de Gestão e Secretariado**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 247-258, jan. 2023. Disponível em: <https://revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1510/724>. Acesso em: 28 fev. 2023.

SINDIFISCO. Edital do concurso para Auditor-Fiscal da Receita acaba de ser publicado e não é, infelizmente, motivo de júbilo. **Sindifisco Nacional**, 6 dez. 2022. Assuntos Gerais. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/edital-do-concurso-para-auditor-fiscal-da-receita-acaba-de-ser-publicado-e-nao-e-infelizmente-motivo-de-jubilo/#:~:text=Segundo%20informa%C3%A7%C3%B5es%20extra%C3%ADdas%20de%20relat%C3%B3rios%20da%20pr%C3%B3pria%20institui%C3%A7%C3%A3o%2C,de%20Auditores%20contratados%20no%20%C3%BAltimo%20concurso%2C%20em%202014>. Acesso em: 5 jan. 2023.

SNELL, Scott A.; MORRIS, Shad S. **Managing Human Resources**. 18. ed. Boston: Cengage Learning, 2019.

VERGARA. Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VILHENA, Renata; MARTINS, Humberto. Percepções sobre gestão do desempenho no setor público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 73, p. 8-25, jul. 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/6864>. Acesso em: 2 dez. 2022.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# EFETIVIDADE DOS GASTOS PÚBLICOS EM EDUCAÇÃO E OS RESULTADOS NO IDEB ANÁLISE DO ENSINO MÉDIO PÚBLICO

*The effectiveness of public spending in education and the results of Ideb  
An analysis of public high school*

## **Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes**

Pesquisador do Centro de Estudos de Administração Pública e Governo da Fundação Getúlio Vargas (FGV-Ceapg); professor assistente do Departamento de Gestão Pública da FGV Eaesp e doutor em Economia pela Universidade de São Paulo. Foi *visiting scholar* do Global Institute, King's College London, University of London, tendo realizado pós-doutoramento em Harvard. É pesquisador nas áreas de políticas públicas, especialmente em temas relativos à educação e a desenvolvimento.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0001-8281-390X>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/7394746617954477>

**E-mail:** [gustavo.fernandes@fgv.br](mailto:gustavo.fernandes@fgv.br)

## **Marcelo Sasso Gonzalez**

Advogado, consultor, gestor público e mestre em Gestão e Administração Pública (FGV- Eaesp). Especializando em Filosofia do Direito (PUC-MG) e em Direito Contratual (ESA-OAB). Especialista em Direito Público (PUC-RS), Direito Imobiliário (Damásio), Direito Processual Civil (Damásio) e Direito Constitucional (Damásio). Bacharel em Direito (UNIFIEO).

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0003-0109-5577>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/2875627713180098>

**E-mail:** [marcelo@coutoesasso.adv.br](mailto:marcelo@coutoesasso.adv.br)

## **Silvio Eduardo Conegliam Peccioli**

Advogado, mestrando em Gestão e Administração Pública (FGV- Eaesp), especialista em Direito Público (PUC-RS) e bacharel em Direito (Mackenzie).

**Orcid:** <https://orcid.org/0009-0007-9334-4994>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/4073458919882943>

**E-mail:** [silvinho\\_peccioli@hotmail.com](mailto:silvinho_peccioli@hotmail.com)

## RESUMO

Trata-se, neste trabalho, da efetividade dos gastos públicos em educação no Ensino Médio público, com o objetivo de analisar esses gastos em correlação com resultados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) referentes a esse nível de ensino. Para tanto, parte-se, por meio de pesquisa documental, da revisão de literatura dos conceitos referentes a orçamento público, financiamento da educação, Plano Nacional de Educação (PNE), orçamento por resultados e controle das cortes de contas, utilizando-se também como metodologia ferramentas de estatística descritiva na busca de correlação entre variáveis de gasto público e os resultados do Ideb. Os dados foram coletados no Instituto de Pesquisas Econômicas Avançadas (Ipea) e no Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), para os períodos de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017. Orientaram o estudo os seguintes questionamentos: (i) A atual estrutura orçamentária em educação é capaz de gerar resultados no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) do Ensino Médio público? (ii) Há relação de causalidade entre os gastos públicos em educação e o Ideb do Ensino Médio público? (iii) Essa relação impacta a qualidade da educação? Com os resultados deste estudo, verificou-se que a efetividade não se restringe ao valor investido e que é fundamental uma administração eficaz dos recursos, destacando-se que o mero aumento nos investimentos em educação não é suficiente para alcançar índices satisfatórios no Ideb.

**Palavras-chave:** orçamento público; financiamento público; educação; Ideb; Ensino Médio; tribunal de contas; Tribunal de Contas da União; resultados.

## ABSTRACT

*This work deals with the effectiveness of public spending on education in public high school, with the aim of analyzing these expenses in correlation with results from the Basic Education Development Index (Ideb) referring to this level of education. To this end, we start, through documentary research, with a literature review of concepts relating to the public budget, education financing, the National Education Plan (PNE), results-based budgeting and control of the courts of accounts, also using as a methodology descriptive statistics tools in the search for correlation between public spending variables and Ideb results. The data were collected at the Institute for Advanced Economic Research (Ipea) and at the National Institute of Educational Studies and Research Anísio Teixeira (Inep), for the periods of 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 and 2017. The study was supervised by following questions: (i) Is the current budgetary structure in education capable of generating results in the Basic Education Development Index (Ideb) for public high school? (ii) Is there a causal relationship between public spending on education and the Ideb for public secondary education? (iii) Does this relationship impact the quality of education? With the results of this study, we verified that effectiveness is not restricted to the amount invested, but that effective management of resources is fundamental. Highlighting that just a mere increase in investments in education is not enough to achieve satisfactory rates in Ideb.*

**Keywords:** public budget; public funding; education; Ideb; high school; court of accounts; Federal Court of Accounts; results.



## 1. INTRODUÇÃO

A educação, também entendida como capital humano, é um fator crucial para o crescimento e o desenvolvimento econômico e social (Becker, 1964; Schultz, 1973), sendo preponderante para influenciar a transformação da realidade por meio de instituições inclusivas e que criem os incentivos corretos para a sociedade (Acemoglu; Robinson, 2013).

No debate político, o tema tem sido abordado (Spechoto; Maia, 2021), apresentando-se os resultados do atual sistema em competitividade da educação nacional (Maia; Herédia; Coelho, 2021) e no exame PISA internacional (Bermúdez, 2019).

A estruturação do orçamento público no Brasil é o ponto inicial desta análise, considerados, em linhas gerais, os três orçamentos – Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) – e como se relacionam (Brasil, 1988). Também é apresentada a estrutura orçamentária da educação no Brasil, com os principais regramentos que direcionam recursos para a educação e disciplinam, até mesmo, quanto deve ser despendido por meio de gastos obrigatórios.

São abordados, ainda, o sistema educacional nacional, mediante as diretrizes contidas no Plano Nacional da Educação (PNE), com os detalhamentos de como deverão ser constituídas as políticas públicas educacionais em todo o território nacional, bem como, o conceito de orçamento por resultados e sua comparação com o modelo atual, analisando-se seus aspectos e benefícios. Por fim, discutimos o papel que as cortes de contas desempenham no controle e fiscalização dos resultados da Administração Pública, e como estas, em especial o Tribunal de Contas da União (TCU), contribuem para a efetividade estatal e o alcance dos resultados.

A efetividade estatal refere-se à capacidade do Estado em implementar suas políticas, programas e projetos de forma eficaz, alcançando os resultados pretendidos e cumprindo seus objetivos. É a medida da eficácia e eficiência com que o governo exerce suas funções e responsabilidades para atender às necessidades da sociedade. A efetividade dos gastos públicos em educação não seria diferente – é uma questão de extrema importância para o desenvolvimento educacional de um país. O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), indicador utilizado para mensurar a qualidade da educação, tem sido amplamente tomado como referência para avaliar o desempenho de escolas e sistemas educacionais.

A análise dos resultados de políticas públicas em educação pode ser desenvolvida por meio de pesquisas empíricas ou análise observacional de dados; ambas as ferramentas proporcionam tratamento de um conjunto de variáveis e permitem verificar correlações e causalidades plausíveis entre as ações adotadas e os resultados. As pesquisas empíricas apresentam grandes desafios, dadas as diversas alternativas de modelos teóricos, amostras, técnicas estatísticas e ferramentas (Rosen; Gayer, 2008).

Em análises pautadas em bases empíricas, um dos objetivos é verificar a relação de causalidade entre as ações estatais e determinados resultados. Como informam Rosen e Gayer (2008), são três as condições para se constatar a relação de causalidade: a primeira é que o procedimento preceda o resultado; a segunda, que o procedimento e o resultado



sejam relacionados; e, por fim, que outras possíveis explicações para a correlação verificada possam ser passíveis de serem descartadas. Dessa forma, podemos inferir que a correlação não deve ser confundida com causalidade, ou seja, o apontamento de que duas variáveis são correlacionadas não determina que haja relação de causalidade entre elas.

Nesse processo, são utilizadas diversas ferramentas de estatística descritiva, cujo emprego requer planejamento, coleta, apresentação e análise de um grupo de dados. No presente trabalho, recorreremos a uma análise de regressão linear entre os gastos públicos e os resultados do Ideb para o ensino médio público, com a finalidade de verificar correlação e causalidade entre as variáveis.

Os dados analisados foram coletados no Instituto de Pesquisas Econômicas Avançadas (Ipea) e no Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), para os períodos de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017, sendo eles: as metas e os resultados do Ideb nacional do Ensino Médio público, as metas e os resultados do Ideb por estado do ensino médio público, o investimento médio por aluno do Ensino Médio público nacional e os gastos totais por estado-membro na rubrica educação.

Assim, por meio de revisão da literatura nacional e estrangeira acerca do tema, principalmente livros e artigos científicos, bem como da utilização de ferramentas estatísticas para análise das variáveis informadas, buscamos responder às seguintes perguntas: (i) A atual estrutura orçamentária em educação é capaz de gerar resultados no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) do Ensino Médio público?; (ii) Há relação de causalidade entre os gastos públicos em educação e o Ideb do Ensino Médio público?; e (iii) Essa relação impacta a qualidade da educação?

Finalmente, por meio da análise crítica do sistema orçamentário educacional do Brasil e dos dados coletados e, objetivamos verificar se eventuais correlações são efetivamente causalidades, buscando alternativas de melhoria desse sistema.

A proposta deste trabalho é contribuir para o debate sobre o sistema orçamentário vigente em educação e o modo como a lógica institucional que o sustenta tem trazido resultados para o ambiente educacional. Espera-se que os resultados da pesquisa contribuam para a compreensão da relação entre os gastos públicos em educação e o Ideb, e forneçam subsídios para a formulação de políticas e práticas educacionais mais efetivas para melhorar a qualidade da educação no Brasil.

## **2. ORÇAMENTO E EDUCAÇÃO PÚBLICA**

A relação entre orçamento e educação pública é um tema crucial para o desenvolvimento de qualquer sociedade. A maneira como os recursos são alocados reflete diretamente nas perspectivas de crescimento e no futuro de uma nação. A eficiência na gestão orçamentária é fundamental para a efetividade estatal, promovendo, assim, resultados tangíveis por meio de suas políticas públicas.



## 2.1 Orçamento público

O orçamento público é um dos principais instrumentos utilizados para o planejamento das políticas públicas, fundamentalmente pela natureza que assume no ordenamento jurídico pátrio, estimando as receitas e autorizando gastos. Conforme o artigo 165 e §§ da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), a estrutura básica orçamentária possui três peças relacionadas entre si: o PPA; a LDO; e a LOA. Outra fonte normativa de suma importância para a aplicação dos recursos públicos é a Lei nº 4.320/1964, que instituiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos (Brasil, 1964). Importante destaque para o processo de construção orçamentária é dado por Giacomoni (2010, p. 205):

no estudo do orçamento público, tão importantes quanto as questões conceituais e de estrutura são os aspectos ligados ao seu processo, à sua dinâmica. O documento orçamentário, apresentado na forma de lei, caracteriza apenas um momento de um processo complexo, marcado por etapas que foram cumpridas antes e por etapas que ainda deverão ser vencidas. É o desenrolar integral desse processo que possibilita ao orçamento cumprir seus múltiplos papéis e funções.

A partir desse entendimento, temos o Plano Plurianual (PPA) como a principal peça orçamentária e, em consequência, parte fundamental para o planejamento das políticas públicas. O PPA é estabelecido por lei, de proposta do Poder Executivo; sua vigência é de quatro anos, com início no segundo ano de mandato do chefe do Executivo e se estendendo até o fim do primeiro ano de seu sucessor. Estabelece diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, podendo, dessa forma, ser enquadrado como o “plano de governo” para os quatro exercícios financeiros subsequentes, pois, em decorrência do que consta no PPA é que serão definidas as demais leis orçamentárias (Alexandrino; Paulo, 2017).

Na sequência da formação do orçamento público, temos a LDO – peça orçamentária elaborada com base nas diretrizes, nos objetivos e nas metas constantes no PPA, contendo as metas e prioridades para o exercício subsequente, que subsidiam a criação da LOA, e dispendo sobre alterações na legislação tributária e sobre a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento –, que exerce, assim, um papel intermediário entre o PPA e a LOA.

Por fim, temos a LOA, elaborada de acordo com as metas e diretrizes da LDO, constituindo peça do orçamento que aborda o orçamento fiscal, o de investimento e o da seguridade social para o exercício subsequente (Alexandrino; Paulo, 2017). Os orçamentos mostram o histórico das receitas e das despesas, sendo base para o equilíbrio das contas públicas e mostrando à sociedade as prioridades estabelecidas pelo governo, como gastos com educação, saúde e segurança pública.

## 2.2 Financiamento da educação pública

Conforme apresentado, a forma de utilização do orçamento público está sujeita a uma série de fontes normativas, por meio das peças orçamentárias PPA, LDO e LOA, contidas principalmente



na ordem constitucional (Brasil, 1988). Quando tratamos do financiamento público da educação, a matéria é disciplinada na CF/1988, nos artigos 212, 212-A e 213, com seus incisos, parágrafos e alíneas. Vejamos os capta dos artigos, a título informativo:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Art. 212-A. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 desta Constituição à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais, respeitadas as seguintes disposições: [...]

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que: [...]

Como podemos depreender dos dispositivos acima, a educação representa um gasto obrigatório da ordem de 18% para a União, e de 25% para os Estados, Distrito Federal e Municípios, da receita resultante de impostos. A finalidade do dispositivo constitucional é estabelecer um investimento mínimo e contínuo em capital humano, dada a sua importância (Becker, 1964; Schultz, 1973).

Porém, não podemos olvidar a questão relevante da eficiência desses gastos e a importante tradução em resultados na atuação pública. Diversas democracias consolidadas têm a questão como objetivo a ser seguido, com a ideia clara de que os investimentos públicos bem realizados e pautados em resultados têm maior probabilidade de alterar a realidade social, melhorando os índices de desenvolvimento nacional (Bresser-Pereira, 1998).

### 2.3 Plano Nacional de Educação (PNE)

A educação está estabelecida como direito de todos e dever do Estado no artigo 205 da CF/1988, e, nesse mesmo diploma constitucional, no artigo 214, estabelecem-se as bases para a criação do plano nacional de educação. Analisemos na íntegra ambos os dispositivos:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

[...]



Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: [...].

Portanto, conforme mandamento constitucional, a Lei nº 13.005, de junho de 2014, aprovou o PNE, em vigor até 2024. De acordo com a Lei em comento, o plano será decenal e, por conseguinte, ultrapassará governos, tendo seu financiamento ligado diretamente ao PPA. A natureza federativa nacional implica que os entes têm determinada autonomia na condução de suas políticas públicas, no entanto, há a necessidade de organização da educação nacional, com base em uma cooperação federativa.

O PNE trata das articulações entre os entes federados na busca das seguintes diretrizes (Brasil, 2014): erradicação do analfabetismo; universalização do atendimento escolar; superação das desigualdades educacionais, com ênfase na promoção da cidadania e na erradicação de todas as formas de discriminação; melhoria da qualidade da educação; formação para o trabalho e para a cidadania, com ênfase nos valores morais e éticos em que se fundamenta a sociedade; promoção do princípio da gestão democrática da educação pública; promoção humanística, científica, cultural e tecnológica do país; estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação; valorização dos(as) profissionais da educação; promoção dos princípios do respeito aos direitos humanos, à diversidade e à sustentabilidade socioambiental.

Por fim, ressaltamos que o PNE estabelece 20 metas e 254 estratégias a serem cumpridas até o fim de sua vigência, sendo as metas nacionais de responsabilidade de todos os entes federados, como salientado anteriormente, em um regime de cooperação federativa. Merece destaque a meta do PNE de investir 10% do Produto Interno Bruto (PIB) em educação no próximo decênio, devendo progredir de forma gradual, até alcançar esse percentual (Brasil, 2014).

## 2.4 Orçamento por resultados como ferramenta para efetividade

A partir da exposição da estrutura orçamentária e programática da área da educação, temos uma estrutura institucional distinta, o orçamento por resultados, que é uma ferramenta focada nos resultados das políticas públicas e que usa o orçamento como base para o planejamento e programas. A sua principal característica é o controle do desempenho de órgãos, agentes públicos, agências, enfim, de qualquer responsável pela implementação e execução de políticas públicas. E toda essa sistemática é vinculada com o processo orçamentário, como grande ferramenta auxiliar do processo decisório governamental, conforme Giacomoni (2010, p. 61):

na administração governamental, ainda que os produtos - bens e serviços produzidos ou providos pelo setor público - tenham relevância por princípio, o que realmente importa são os resultados alcançados em termos econômicos e sociais. O novo orçamento de desempenho dá destaque, também, para o aspecto descuidado nas modelagens anteriores: a responsabilização dos



agentes. Isto implica, por exemplo, em penalização para a má e premiação para a boa gestão, inovações onde avanços são difíceis e demorados.

A sociedade moderna passa por mudanças recorrentes de forma disruptiva, sejam elas econômicas, políticas, tecnológicas ou sociais. E claramente o setor público passa pelos mesmos efeitos. Porém, dada a natureza jurídica e institucional na qual o setor público atua, os serviços públicos tendem a não reagir da mesma forma célere que as citadas mudanças (Cunha, 2013). Desta feita, os orçamentos modernos, por representarem medidas de planejamento das ações estatais, devem buscar pelo processo orçamentário a obtenção de resultados.

No entanto, essa implementação apresenta muitos desafios, exigindo precisão na prática orçamentária. A partir da análise de experiências com orçamento baseado em resultados, o modelo passa por uma série de mudanças estruturais, não apenas orçamentárias, mas de concepção de políticas públicas, execução e acompanhamento. Não apenas se analisa a característica da eficiência do gasto público, mas elabora-se uma complexa análise de impacto e atingimento dos resultados, em que se enfrenta forte resistência de setores corporativistas, agravada pelas lacunas de capital humano, que também atingem a Administração Pública, conforme muito bem salientado por Giacomoni (2010, p. 62):

em qualquer sistema orçamentário é indispensável a identificação de todos os insumos, mas na adoção da estrutura programática é necessário conhecer todos os custos do programa, de maneira a associá-los aos produtos e, na etapa seguinte, aos benefícios. Felizmente, já é possível contar com um conjunto importante, e acessível, de técnicas de apropriação de custos, e, infelizmente, cabe reconhecer que, no setor governamental, há, quase sempre, uma carência de habilidades dos funcionários para isso.

Assim, podemos verificar que a questão do orçamento por resultados extrapola a seara orçamentária e adentra uma concepção de condução de políticas públicas e papel do Estado. Este tema é abordado desde 1995 com a reforma gerencial do Estado, buscando-se maior eficiência e modernização da Administração Pública, com enfoque no atendimento ao cidadão (Bresser-Pereira, 1998). O Plano Diretor de 1995 (p. 10) apresenta um ótimo diagnóstico de questões ainda atuais; analisemos:

é preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de “gerencial”, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna “cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado. É preciso reorganizar as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público; na verdadeira profissionalização do servidor, que passaria a perceber salários mais justos para todas as funções. Esta reorganização da máquina estatal tem sido adotada com êxito em muitos países desenvolvidos e em desenvolvimento.



Quando analisamos essas questões acerca da mudança de paradigmas na Administração Pública, vemos que Osborne e Gaebler (1992) sugerem que os governos devem orientar os serviços para o alcance de resultados e atender as necessidades do cidadão-cliente, não da burocracia estatal. Ou seja, os governos devem se afastar da burocracia administrativa, focar nos resultados e na efetividade estatal. Dessas perspectivas surgiram os modelos *New Public Management* (NPM) e o *New Public Governance* (NPG), experimentados em vários países, que obtiveram ótimos resultados na administração pública (Pollitt; Bouckaert, 2017).

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 1997) recomenda que, para a consecução do orçamento por resultados, são necessárias algumas reformas na estrutura da administração pública, abordando-se uma atuação estatal gerencial e observando-se a prestação de contas das políticas públicas pelos resultados alcançados. Essas ideias ainda foram reforçadas pela OCDE na publicação de 2007 (p. 11), **Performance budgeting in OECD countries**, na qual salienta a importância do orçamento por resultados:

a introdução de informações de desempenho nos processos orçamentários é uma iniciativa importante que é difundida em todos os países da OCDE. Os países têm relatado uma série de benefícios do uso de informações de desempenho: gera maior foco em resultados dentro do governo; fornece melhores informações sobre as metas e prioridades do governo, e sobre como diferentes programas contribuem para atingir esses objetivos; incentiva uma maior ênfase no planejamento e atua como um dispositivo de sinalização que fornece aos principais atores detalhes sobre o que está funcionando e o que não está; melhora a transparência ao fornecer melhores informações ao legislativo e ao público; tem potencial para melhorar a gestão de programas e eficiência.

Essas questões dos modelos de gestão impactam diretamente a implantação das políticas públicas; os planos não são refletidos nos orçamentos, dada a rigidez estrutural e a inexistência de compromisso com os resultados. Conforme abordado anteriormente, essa rigidez tem origem constitucional, tanto nas receitas como nas despesas. Assim, segundo estudo do World Bank (2002), o Brasil é historicamente ineficiente na alocação de recursos orçamentários conforme as prioridades estratégicas do governo no nosso país.

Dessa forma, conforme os modelos de gestão pública experimentados internacionalmente, os apontamentos acerca do orçamento por resultados, bem como os apontamentos dos organismos internacionais, demonstram que o sistema orçamentário atual não responde às necessidades da sociedade moderna, que anseia por resultados e efetividade estatal. Nos próximos tópicos, serão analisados os dados para verificar a correlação entre gasto público e resultados do Ensino Médio público, buscando-se verificar se o modelo orçamentário atual em educação produz os resultados esperados.

## 2.5 Controle das cortes de contas como ferramenta para a efetividade

O controle desempenha um papel fundamental e indispensável em todos os estágios de um ciclo. Sua função primordial consiste em otimizar os resultados, devendo operar de



maneira simultânea em todas as fases do processo, identificando desvios e irregularidades, possibilitando a implementação de aprimoramentos necessários. Os Tribunais de Contas são, nesse sentido, órgãos de apoio ao controle externo que atuam na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Segundo Meirelles (1989), o controle externo busca analisar a probidade da administração; a regularidade dos gastos públicos; e a fiel execução do orçamento.

Os Tribunais de Contas são instrumentos de cidadania, seu principal objetivo, segundo Chiavenato (2012), é potencializar a efetividade estatal na implementação de políticas públicas, com maior foco no cidadão e no controle dos resultados. Com base nessas análises, constatamos que os Tribunais de Contas exercem um papel fundamental na modernização dos processos existentes, podendo colaborar para a melhoria dos resultados da Administração Pública em todos os campos de atuação.

A reforma da atuação estatal passa pela melhoria de seu sistema de governança, na medida em que atenda aos critérios da legitimidade política, justiça social, eficiência econômica e eficácia administrativa, no regime da lei (Villaça, 1997). Aponta, ainda, Villaça (1997) que a legislação confere ao TCU as competências e os meios necessários para uma atuação estatal moderna. Atualmente, o TCU é o órgão de controle externo do governo federal que tem como meta promover uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável (Brasil, 2022).

Conforme estabelece o artigo 71 da CF/88, o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do TCU. Controlar engloba as seguintes atividades: fiscalizar, prevenir, orientar, avaliar e recomendar melhorias. As competências privativas estão estabelecidas nos artigos 33, § 2º; 70; 71; 72, § 1º; 74, § 2º; e 161, parágrafo único, da CF/1988. A jurisdição do TCU abrange qualquer agente que administra valores públicos federais ou de responsabilidade da União (Brasil, 2022).

Nesse caminho, o TCU, agindo conforme suas competências e em sua jurisdição, também atua fundamentalmente na área da educação. Em 2013, realizou atividades para o levantamento de dados e o cálculo do Ideb em um grupo de municípios, apontando falhas e necessidades de melhoria. Em atuação semelhante, determinou, no 1º Relatório de acompanhamento do Plano Nacional de Educação 2014-2024 (2018), ao Ministério da Educação o envio de relatório contendo uma avaliação da possibilidade de cumprimento das metas do PNE, indicando correções necessárias para os resultados esperados.

Dessa forma, fica clara a importância das cortes de contas no controle da qualidade do gasto e do resultado das políticas públicas. Dada a estrutura fiscal e orçamentária nacional, o TCU, especialmente, exerce grande influência na análise das políticas públicas nacionais. Conforme destaca Villaça (1997), a importância da corte de contas reside na possibilidade de propiciar maior eficiência e qualidade aos serviços prestados pela Administração Pública, visto que a base da existência institucional das cortes de contas é a busca por melhores níveis de economia, eficiência e eficácia, maximizando os recursos e os resultados.



### 3. IDEB NACIONAL E INVESTIMENTO POR ALUNO

Conforme observado, o orçamento possui características de planejamento e resultado, e pode de ser materializado e executado de mais de uma forma. Assim, o investimento por aluno pode impactar diretamente os resultados apresentados pelo sistema de ensino, desde que acompanhado de uma gestão eficiente dos recursos e focada na melhoria do processo de ensino-aprendizagem.

Portanto, a relação entre o Ideb e o investimento por aluno é complexa e multifacetada, sendo essencial a sua análise para promoção de resultado na qualidade da educação nacional.

#### 3.1 Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)

O Ideb nasceu como um guia para políticas públicas de melhoria da qualidade da educação, em todos os níveis da federação e nas esferas públicas e privadas. As mensurações de resultados tiveram início em 2005, tendo sido estabelecidas metas bienais, para o país, os estados, os municípios e as escolas individualmente. A base lógica do sistema é a de que, mesmo sendo aplicado por diversos entes federados, os resultados traduzem uma realidade nacional, buscando o alcance de níveis mais elevados, com o objetivo de melhoria na educação nacional (INEP, 2022).

As projeções das metas são diferentes para cada unidade em análise, de maneira que todos os envolvidos devem buscar resultados para aumentar seus índices, visando as metas gerais. Mesmo aqueles que apresentam médias acima das projeções das metas devem continuar buscando aumentá-las. Em situações mais complexas e que apresentam maior dificuldade, a meta prevê esforços mais concentrados para um impacto mais célere. O Inep calculou as metas intermediárias em todas as áreas dentro do plano de metas, de modo que cada unidade de análise deve aumentar seus níveis de um ponto de partida diferente, a partir do pior cenário, com o objetivo de reduzir as desigualdades educacionais (INEP, 2022).

#### 3.2 Metas e resultados do Ideb nacional

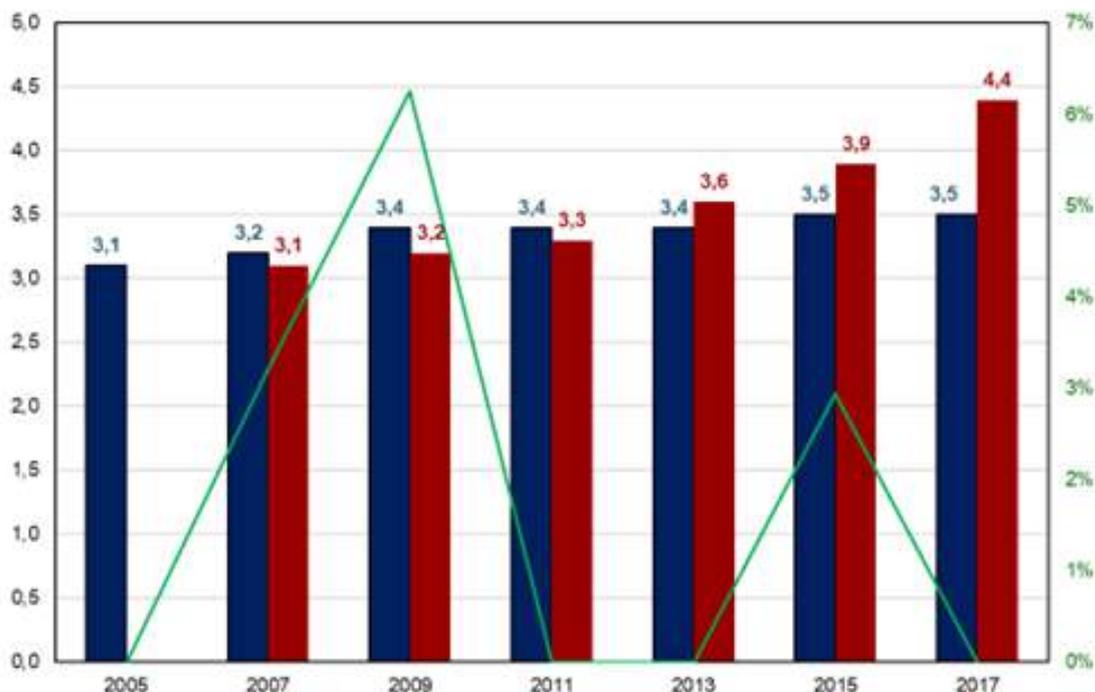
Os primeiros dados que vamos analisar são as metas e os resultados do Ideb nacional nos períodos de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017, observando-se que, para o período de 2005, não há metas, por ser o primeiro período de apuração de resultados.

O Gráfico 1 traz os resultados (colunas azuis), a variação percentual dos resultados entre os períodos (linha verde) e as metas (colunas vermelhas) do Ideb nacional para o Ensino Médio público. Os dados demonstram que as metas foram atingidas apenas no período de 2007-2011 e que, a partir do período de 2013-2017, traçam uma trajetória de estagnação, sendo alcançadas apenas 50% das metas.

A variação percentual informa a amplitude de mudança que ocorre entre um período e outro; no caso, demonstra que o aumento dos resultados (2005-2009) diminuiu de forma gradativa,

passando por períodos de estagnação (2009-2013 e 2015-2017) e de pequeno aumento dos resultados (2013-2015).

**Gráfico 1 – Metas e resultados nacionais do Ideb – Ensino Médio público**



Fonte: os autores, com base em dados do Inep.

### 3.3 Investimento por aluno no Ensino Médio público

O Gráfico 2 apresenta os valores dos investimentos em educação por aluno do Ensino Médio público (colunas azuis) e a sua variação percentual entre os períodos (linha verde). Como podemos notar, o investimento por aluno permaneceu em crescimento em termos nominais ao longo de todo o período, porém, a variação percentual apresenta dois momentos de crescimento abrupto (2005-2007 e 2009-2011), seguido por aumentos menores (2007-2009 e 2011-2017); a partir de 2011, surge uma tendência de queda no aumento percentual entre os períodos. Esse fato pode ter origem em outros fatores não considerados na análise, endógenos e/ou exógenos, que também podem ter afetado essa discrepância de variações percentuais, como desvalorização da moeda, crises fiscais e econômicas, mudanças de cenários políticos.



**Gráfico 2 – Investimento por estudante e sua variação entre períodos**

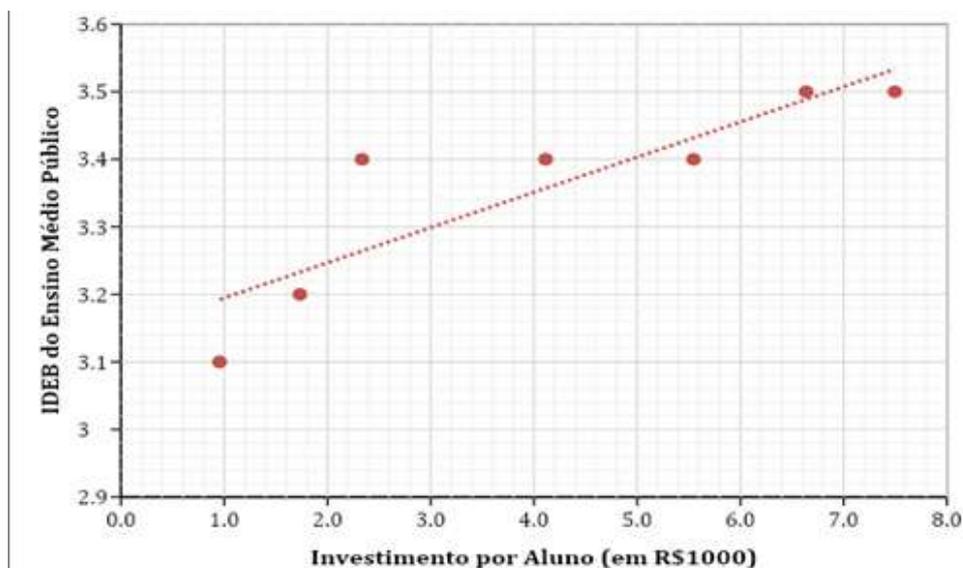


Fonte: os autores, com base em dados do Inep.

### 3.4 Relação entre Ideb nacional e investimento por aluno no Ensino Médio público

A partir do resultado do Ideb nacional e do investimento por estudante do Ensino Médio público, estruturamos a regressão linear dos valores contidos nos Gráficos 1 e 2, buscando verificar a correlação entre essas variáveis.

**Gráfico 3 – Relação entre Ideb nacional e o investimento por aluno (2005-2017)**



Fonte: os autores, com base em dados do Inep.



Analisando-se os resultados, é possível notar que existe uma relação linear entre o investimento em educação por aluno do Ensino Médio e o correspondente valor do Ideb para o ano ( $R = 0.875$ ). Essa relação linear, de acordo com comportamento da dispersão dos dados e com a dimensão do coeficiente de correlação, é significativamente forte e positiva e sugere a tendência de aumento do Ideb com o aumento do investimento por aluno.

Se utilizado um nível de confiança padrão de 95%, temos que o modelo de regressão linear proposto,  $(Ideb) = 3.143 + 0.052 (\text{Investimento por aluno})$ , é estatisticamente significativo, como apontam as estatísticas do teste F por ANOVA,  $F(1, 5) = 16.351$ ,  $p = 0.0099$ , dado que  $0.0099 < 0.05$ . Esse modelo explicou que em 76.6% ( $R^2 = 0.766$ ), a variação do Ideb corresponde à variação dos investimentos por aluno no período entre 2005 e 2017.

Em termos mais específicos, o modelo sugere que o aumento de 1 unidade (R\$ 1000, na escala proposta no Gráfico 3) está associado com um aumento de 0.052 no Ideb, estatisticamente significativo, como aponta a estatística do teste t,  $t(1) = 4.044$ ,  $p = 0.0099$ ; e essa taxa de aumento no Ideb é livre para variar entre 0.019 e 0.085 com base no intervalo de 95% de confiança.

Como existe a possibilidade direta de que o aumento no investimento em educação por aluno cause o aumento do Ideb, somos aptos a interpretar o intercepto do modelo. Esse valor de 3.143 é uma estimativa da média do Ideb no período estudado (2005-2017), baseado na variação do investimento por aluno, livre para variar entre 2.986 e 3.300.

Nesse sentido, se comparamos essa estimativa com o real valor médio de Ideb obtido a partir dos dados (3.357), percebemos que há certa proximidade, o que demonstra que o modelo apresentou um bom nível de acerto na representação dos dados. No entanto, esse valor estimado não está contido no intervalo de confiança e, por isso, não deve ser tomado como referência, mas, sim, apenas para fins de comparação de representatividade do modelo. Ressaltamos que o modelo proposto não é apto para fazer previsões de Ideb que estejam fora do escopo temporal 2005-2017.

**Tabela 1** – Dados da regressão linear do Gráfico 3

Estatística da regressão						
	R múltiplo				0,875	
	R quadrado				0,766	
	R quadrado ajustado				0,719	
	Erro padrão				0,08	
	Observações				7	
ANOVA						
	Graus de liberdade	SQ	MQ	F	F de sig.	
Regressão	1	0,105	0,105	16,351	0,0099	
Residual	5	0,032	0,006			
Total	6	0,137				
	Coefficientes	Erro Padrão	Stat t	Valor p	95% inf.	95% sup.
Intercepto	3,143	0,061	51,442	0,0000	2,986	3,300
Valor	0,052	0,013	4,044	0,0099	0,019	0,085

Fonte: os autores, com base em dados do Inep.

## 4. RELAÇÃO ENTRE IDEB ESTADUAL E INVESTIMENTO TOTAL EM EDUCAÇÃO

Seguimos com as questões abordadas em relação ao orçamento, à educação e aos resultados do Ideb, e com o entendimento de como as disparidades regionais podem influenciar esses fatores, visto que regiões com maiores desafios socioeconômicos podem necessitar de investimentos mais substanciais para superar as barreiras educacionais. Nesse sentido, buscamos verificar como ocorre a distribuição dos recursos – um componente-chave na promoção do IDEB em nível estadual.

### 4.1 Metas e resultados estaduais do Ideb e investimentos em educação

Analisemos agora as metas e os resultados por estado no período de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017, reiterando que, no período de 2005, não há metas, em razão de ser o primeiro período de apuração de resultados.

A Tabela 2 traz as metas e os resultados do Ideb por estado para o Ensino Médio público, e a média dos resultados por estado. Buscando tornar visual a análise, os resultados que atingiram suas metas apresentam uma marcação verde, e os que não atingiram, uma marcação vermelha. Grande parte das metas foram atingidas entre 2005-2011, mas não no período entre 2013-2017. Os percentuais de alcance para cada período são os seguintes: 2005 (77,78%); 2007 (88,89%); 2011 (74,07%); 2013 (22,22%); 2015 (14,81%); 2017 (7,41%), tendo a média de 47,53% de alcance.

Tabela 2 – Metas e resultados por estado do Ideb – Ensino Médio público

UF	2005	2007		2009		2011		2013		2015		2017		Média Res.
	Res.	Meta	Res.											
AC	3,00	3,00	3,30	3,10	3,50	3,30	3,30	3,50	3,30	3,90	3,50	4,30	3,60	3,36
AL	2,80	2,80	2,60	2,90	2,80	3,10	2,60	3,30	2,60	3,70	2,80	4,10	3,30	2,79
AM	2,70	2,30	2,80	2,40	3,20	2,50	3,40	2,80	3,00	3,10	3,50	3,50	3,30	3,07
AP	2,30	2,70	2,70	2,80	2,80	3,00	3,00	3,20	2,90	3,60	3,10	4,00	3,00	2,89
BA	2,70	2,70	2,80	2,80	3,10	3,00	3,00	3,30	2,80	3,60	2,90	4,10	2,70	2,86
CE	3,00	3,00	3,10	3,10	3,40	3,20	3,40	3,50	3,30	3,90	3,40	4,30	3,80	3,34
DF	3,00	3,00	3,20	3,10	3,20	3,30	3,10	3,60	3,30	3,90	3,50	4,40	3,40	3,24
ES	3,10	3,10	3,20	3,20	3,40	3,40	3,30	3,60	3,40	4,00	3,70	4,40	4,10	3,46
GO	2,90	2,90	2,80	3,00	3,10	3,20	3,60	3,40	3,80	3,80	3,80	4,20	4,30	3,47
MA	2,40	2,50	2,80	2,60	3,00	2,70	3,00	3,00	2,80	3,30	3,10	3,70	3,40	2,93
MG	2,60	3,50	3,50	3,60	3,60	3,70	3,70	4,00	3,60	4,40	3,50	4,80	3,60	3,56
MS	2,80	2,90	3,40	3,00	3,50	3,20	3,50	3,40	3,40	3,80	3,50	4,20	3,60	3,39
MT	3,40	2,60	3,00	2,70	2,90	2,90	3,10	3,10	2,70	3,50	3,00	3,90	3,20	2,93
PA	2,60	2,70	2,30	2,70	3,00	2,90	2,80	3,20	2,70	3,50	3,00	4,00	2,80	2,74
PB	2,60	2,70	2,90	2,70	3,00	2,90	2,90	3,20	3,00	3,50	3,10	4,00	3,10	2,94
PE	3,30	2,70	2,70	2,80	3,00	3,00	3,10	3,20	3,60	3,60	3,90	4,00	4,00	3,29
PI	2,70	2,30	2,50	2,40	2,70	2,60	2,90	2,80	3,00	3,20	3,20	3,60	3,30	2,84
PR	2,30	3,30	3,70	3,40	3,90	3,60	3,70	3,90	3,40	4,20	3,60	4,60	3,70	3,61
RJ	2,80	2,80	2,80	2,90	2,80	3,10	3,20	3,30	3,60	3,70	3,60	4,10	3,30	3,16
RN	2,60	2,60	2,60	2,70	2,80	2,90	2,80	3,20	2,70	3,50	2,80	3,90	2,90	2,74
RO	3,40	3,00	3,10	3,10	3,70	3,30	3,30	3,50	3,40	3,90	3,30	4,30	3,80	3,37
RR	3,00	3,30	3,10	3,40	3,50	3,50	3,50	3,80	3,20	4,20	3,40	4,60	3,30	3,31
RS	3,20	3,50	3,40	3,60	3,60	3,70	3,40	4,00	3,70	4,40	3,30	4,80	3,40	3,46
SC	3,50	3,50	3,80	3,60	3,70	3,80	4,00	4,00	3,60	4,40	3,40	4,80	3,60	3,66
SE	3,30	2,90	2,60	3,00	2,90	3,10	2,90	3,40	2,80	3,70	2,60	4,20	3,10	2,81
SP	2,80	3,30	3,40	3,40	3,60	3,60	3,90	3,90	3,70	4,20	3,90	4,60	3,80	3,66
TO	2,90	2,90	3,10	3,00	3,30	3,20	3,50	3,40	3,20	3,80	3,30	4,20	3,70	3,29

Fonte: os autores, com base em dados do Inep.



## 4.2 Investimento público total sob a rubrica de educação

A segunda parte de análise dos dados, contida na Tabela 3, compreende os gastos totais com a rubrica em educação dos orçamentos estaduais, extraídos do sistema IpeaData. O tratamento dos dados tabulou os investimentos totais por estado em educação e a sua variação entre os períodos, observando-se que todos os estados apresentaram variação positiva para o período 2005-2017, ou seja, todos os entes federados aumentaram seus gastos em educação no período analisado.

**Tabela 3 – Investimento público total sob a rubrica de educação**

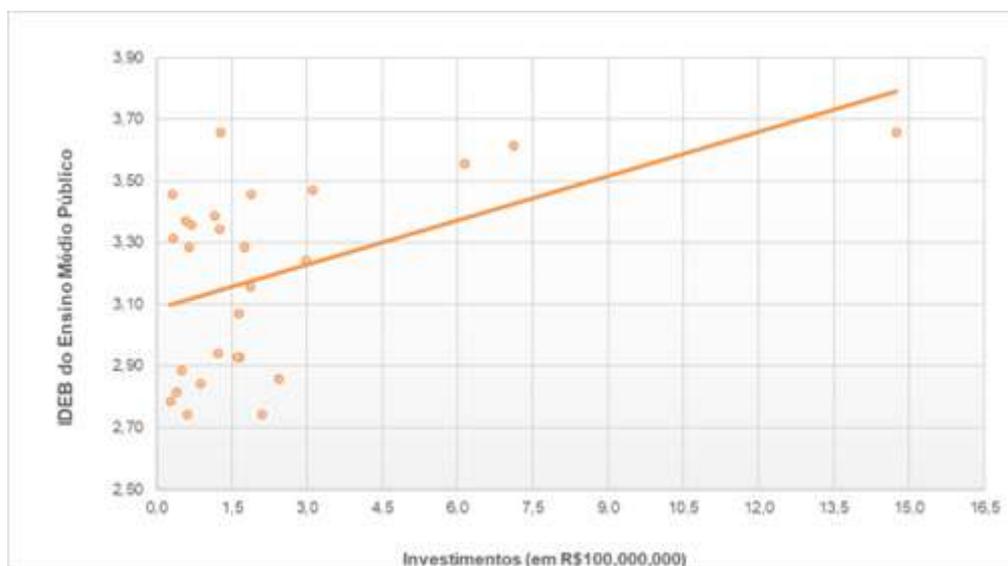
UF	2005	2007	2009	2011	2013	2015	2017	Varição
AC	363.126.818	483.943.963	629.899.242	694.481.084	915.297.867	992.303.021	1.201.800.894	<b>0,70</b>
AL	389.016.386	511.012.859	618.868.774	817.650.024	1.027.777.872	1.055.077.836	728.356.739	<b>0,28</b>
AP	306.899.714	428.499.612	587.452.168	716.391.477	907.830.263	908.214.328	909.258.034	<b>0,50</b>
AM	866.261.778	1.067.291.815	1.289.093.622	1.745.718.994	2.336.380.909	2.447.646.819	2.827.343.937	<b>1,63</b>
BA	2.159.732.943	2.387.986.738	3.086.337.596	3.920.051.840	4.277.394.006	4.897.232.546	5.088.753.799	<b>2,44</b>
CE	1.551.974.220	2.003.264.412	3.061.646.608	4.066.771.336	2.538.379.062	2.646.489.062	3.068.754.492	<b>1,26</b>
DF	892.407.057	1.252.438.118	2.754.558.090	3.461.955.075	4.005.461.682	6.892.871.844	4.472.037.834	<b>2,98</b>
ES	835.021.807	929.610.726	1.185.259.578	1.193.466.878	1.365.969.846	1.299.147.188	1.215.241.544	<b>0,32</b>
GO	1.320.420.131	1.592.890.921	1.724.327.506	2.287.560.297	2.983.407.463	4.201.383.561	5.047.494.803	<b>3,11</b>
MA	694.418.519	881.935.428	1.272.693.226	1.699.964.944	2.131.585.190	2.361.039.295	2.681.199.031	<b>1,66</b>
MT	719.470.537	904.150.813	1.167.838.395	1.472.033.650	1.830.033.042	1.990.589.689	2.641.240.803	<b>1,60</b>
MS	503.270.753	692.641.617	975.457.243	1.229.824.668	1.370.634.197	1.445.771.504	1.891.334.884	<b>1,16</b>
MG	3.228.021.660	4.148.315.567	4.863.489.492	6.366.171.637	7.642.540.213	8.682.844.383	10.590.291.282	<b>6,14</b>
PA	802.345.890	1.157.045.203	1.601.585.746	2.032.650.681	2.739.941.465	3.096.060.343	3.330.427.103	<b>2,11</b>
PB	608.915.167	717.486.729	1.052.151.353	1.265.992.001	1.587.105.955	1.801.152.192	2.077.032.053	<b>1,22</b>
PR	2.421.766.658	4.048.932.581	5.278.685.087	6.355.003.938	7.444.975.086	8.763.784.024	10.958.413.320	<b>7,11</b>
PE	935.092.525	1.330.312.841	1.955.716.600	2.627.910.526	2.834.640.705	3.002.923.328	3.046.545.504	<b>1,76</b>
PI	567.068.663	603.719.197	727.824.648	1.009.929.740	1.174.178.670	1.183.046.035	1.629.334.910	<b>0,89</b>
RJ	3.910.723.684	5.681.124.013	5.709.750.378	6.956.285.853	6.228.887.757	6.370.480.966	6.155.091.329	<b>1,87</b>
RN	639.535.514	860.592.004	989.877.000	1.160.508.934	1.566.110.316	1.262.888.997	1.377.263.287	<b>0,61</b>
RS	1.789.371.560	2.037.430.396	4.186.830.280	5.100.734.734	3.561.217.086	4.485.229.170	4.062.896.386	<b>1,89</b>
RO	421.884.806	505.297.584	671.506.162	864.617.963	958.351.240	1.116.492.158	1.124.641.534	<b>0,59</b>
RR	218.567.780	361.114.609	374.122.113	465.800.538	578.024.379	564.267.728	614.073.606	<b>0,33</b>
SC	1.548.541.765	1.428.201.463	1.868.881.105	2.160.167.973	2.532.009.774	3.027.882.252	3.081.492.013	<b>1,28</b>
SP	15.556.402.848	18.896.626.806	23.741.634.366	31.223.976.070	30.969.205.855	32.915.965.189	33.253.345.774	<b>14,75</b>
SE	434.929.722	547.839.540	713.323.831	774.206.883	819.927.445	878.579.095	909.759.110	<b>0,40</b>
TO	407.915.809	509.446.727	677.549.532	822.852.144	938.537.416	962.077.204	1.191.995.377	<b>0,65</b>

Fonte: os autores, com base em dados do Ipea.

### 4.3 Relação entre Ideb estadual e investimento total em educação

A partir das informações contidas nas Tabelas 2 e 3, foi estabelecida a regressão linear para verificar a correlação entre a variação dos investimentos públicos em educação por estado, com a média dos resultados do Ideb atingidos pelos respectivos entes federados.

**Gráfico 4** – Ideb do Ensino Médio pela Variação Média por Biênio dos Investimentos em Educação (2005-2017)



Fonte: os autores, com base em dados do Ipea e do Ideb.

Desta feita, analisando o Gráfico 4, é possível notar que existe uma tendência a uma relação linear entre a variação média bianual dos investimentos em educação para o Ensino Médio para cada estado e o correspondente valor do Ideb ( $R = 0.472$ ).

Essa tendência à relação linear, considerados o comportamento da dispersão dos dados e a dimensão do coeficiente de correlação, é estatisticamente significativa e positiva, no entanto, é muito fraca. Isso sugere que pode haver, sim, uma tendência de aumento do Ideb por estado com o aumento da variação média bianual dos investimentos em educação observados, mas que eles não estão necessariamente correlacionados na totalidade. O fato de não haver uma correlação forte entre as variáveis pode decorrer de vários fatores, sendo, o mais provável, a influência de covariantes que não estão inseridas no modelo.

Utilizado um nível de confiança padrão de 95%, temos que o modelo de regressão linear proposto,  $Ideb = 3.086 + 0.048$  (Variação média bianual do investimento por estado), é estatisticamente significativo, como apontam as estatísticas do teste F por ANOVA (Análise de Variância),  $F(1, 5) = 7.158$ ,  $p = 0.0130$ , dado que  $0.0130 < 0.05$ . Esse modelo explicou cerca de 22.3% ( $R^2 = 0.223$ ) da variação em Ideb com base na variação média bianual dos investimentos em educação por estado entre 2005 e 2017.



Em termos mais específicos, o modelo sugere que o aumento de 1 unidade (variação média bianual de R\$ 100,000,000, na escala proposta no gráfico) está associado com um aumento de 0.048 no Ideb, estatisticamente significativo como aponta o teste t,  $t(1) = 2.676$ ,  $p = 0.0130$ . Essa taxa de aumento no Ideb é livre para variar entre 0.011 e 0.084 com base no intervalo de 95% de confiança.

Como no caso anterior, existe a possibilidade direta de que o aumento na variação média bianual dos investimentos em educação por estado cause o aumento do Ideb; somos aptos a interpretar o intercepto do modelo. Esse valor de 3.086 é, por sua vez, uma estimativa da média do Ideb no período estudado (2005-2017), com base na variação média bianual dos investimentos em educação por estado, livre para variar entre 2.952 e 3.221 com 95% de confiança.

Nesse sentido, se comparamos essa estimativa com o real valor médio do Ideb obtido a partir dos dados por estado (3.191), percebemos que há boa proximidade. No entanto, diferentemente do caso anterior, esse valor do Ideb obtido a partir dos dados por estado está contido no intervalo de confiança do intercepto e, por isso, pode ser tomado como referência para fins de comparação de representatividade do modelo. Ressaltamos que, assim como no último caso, o modelo proposto não é apto para fazer previsões de Ideb que estejam fora do escopo temporal 2005-2017.

**Tabela 4 – Dados da regressão linear do Gráfico 4**

Estatística da regressão						
	R múltiplo	0,472				
	R quadrado	0,223				
	R quadrado ajustado	0,191				
	Erro padrão	0,27				
	Observações	27				
ANOVA						
	Graus de liberdade	SQ	MQ	F	F de sig.	
Regressão	1	0,528	0,528	7,158	0,0130	
Residual	25	1,845	0,074			
Total	26	2,374				
	Coefficientes	Erro Padrão	Stat t	Valor p	95% inf.	95% sup.
Intercepto	3,086	0,065	47,262	0,0000	2,952	3,221
Valor	0,048	0,018	2,676	0,0130	0,011	0,084

Fonte: os autores, com base em dados do Ipea e Ideb.



## 5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O orçamento público é a principal ferramenta de planejamento das políticas públicas nacionais, estimando as receitas e autorizando gastos, por meio das peças orçamentárias instituídas constitucionalmente: PPA, LDO e LOA. Assim, planeja, programa e aplica as políticas públicas pela execução orçamentária. No entanto, a lógica institucional não aborda a medição e o acompanhamento de resultados.

Quanto à educação, especificamente, esse tema está previsto em mandamento constitucional que vincula, no orçamento, 18%, no caso da União, e 25%, no caso dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, para serem “gastos” em políticas educacionais. O tema também dispõe, como norma programática, do PNE, em vigor até 2024, com 20 metas e 254 estratégias nacionais a serem cumpridas até o fim dessa vigência. Entre as metas, inclui-se a de destinação orçamentária de 10% do PIB para políticas educacionais, gradualmente, até o fim do plano.

A essa atual estrutura orçamentária e programática na área da educação, temos como alternativa o modelo do orçamento por resultados, usando as peças orçamentárias como base, focando no atingimento de resultados e sendo fundamento para o planejamento, a implementação e a execução de políticas públicas. Porém, uma mudança entre os modelos implicaria desafios diversos, exigindo uma série de mudanças estruturais, não apenas orçamentárias, mas de concepção de uma administração pública baseada em uma visão moderna no sentido de que os governos orientem para o alcance de resultados e atendam as necessidades do cidadão-cliente, não da burocracia estatal, alinhada aos modelos atuais de gestão pública.

Os principais organismos internacionais, como OCDE e World Bank, destacam essas necessidades de modernização da estrutura orçamentária e, em consequência, da gestão pública pátria. Destacam que os planos não são traduzidos no orçamento, em razão da rigidez estrutural e inexistência de compromisso com os resultados, sendo o Brasil reconhecido pela ineficiente alocação de recursos públicos. Ressaltamos a importância das cortes de contas no controle da qualidade do gasto e do resultado da educação, em especial o TCU, em razão do seu grande poder de fomentar a melhoria sistêmica da Administração Pública.

No presente trabalho, buscamos analisar os dados disponíveis, verificando, no atual sistema orçamentário, se há relação de efetividade nos investimentos públicos em educação, ou seja, se eles se refletem nos resultados obtidos. Na análise, verificamos o atingimento das metas estipuladas para o Ideb nacional e por estado, bem como utilizamos ferramentas estatísticas de regressão linear para examinar a correlação e a causalidade entre os resultados encontrados e os investimentos em educação.

O primeiro grupo de dados analisados constituiu-se de metas e resultados do Ideb nacional para o Ensino Médio, assim como do investimento por aluno no Ensino Médio público. De acordo com os dados, as metas do Ideb foram atingidas apenas no período de 2007-2011 e, a partir do período de 2013-2017, traçam uma trajetória de estagnação, não atingindo os



objetivos traçados. Já o investimento por aluno permaneceu em crescimento em termos nominais ao longo de todo o período analisado. Porém, a variação percentual apresenta dois momentos de crescimento abrupto (2005-2007 e 2009-2011), seguidos por aumentos menores (2007-2009 e 2011-2017).

Desses dois grupos de dados estabelecemos a primeira regressão linear, com o intuito de verificar a correlação entre Ideb nacional e investimento por aluno no Ensino Médio público. Ou seja, procuramos verificar se o aumento dos investimentos por estudante representava melhora no resultado do Ideb. Os resultados demonstraram uma correlação estatisticamente significativa, positiva e forte. Assim, o modelo sugere que o aumento no investimento público em educação por aluno pode gerar melhores resultados no Ideb.

O segundo grupo de dados analisados foram as metas e resultados do Ideb por estado para o Ensino Médio público e o investimento total em educação por ente federado. Desconsiderando-se a análise individualizada dos resultados de cada estado, as metas foram, na maioria, atingidas entre 2005-2011, porém, entre 2013-2017, grande parte dos objetivos não foram atingidos, e, em 2017 apenas dois estados alcançaram suas metas (Goiás e Pernambuco). A segunda parte compreendeu os gastos totais em educação nos orçamentos estaduais, tendo-se observado que todos aumentaram nominalmente seus investimentos em educação, apresentando variação positiva para todo o período de 2005-2017.

A partir desses dados, estabelecemos a segunda regressão linear. Buscamos verificar se a variação crescente dos gastos em educação despendidos pelos estados refletia um aumento da média dos resultados no Ideb por estado. As informações geradas apresentaram uma correlação estatisticamente significativa e positiva, no entanto, muito fraca. Dessa forma, o modelo sugeriu a possibilidade de tendência de aumento do Ideb por estado com o aumento da variação média bianual dos investimentos em educação, mas, não necessariamente, a sua correlação na totalidade.

Dos resultados da análise em conjunto das duas regressões – que tratam, ambas, da mesma população, dos gastos e resultados do Ensino Médio público – extraímos as seguintes conclusões: a existência de uma correlação forte e de outra fraca pode decorrer de outros fatores, como a existência de covariantes que não estão inseridas nos modelos. No entanto, quando analisamos o baixo atingimento das metas traçadas para o Ideb (50,00% nacional; 47,53% média dos estados), constatamos os baixos resultados em competitividade e no exame internacional PISA – *Programme for International Student Assessment* – em conjunto com outros estudos que também apontaram para a inexistência de causalidade entre os investimentos e seu retorno em resultados, não gerando resultados satisfatórios no Ideb (Will, 2014).

Assim, respondendo às perguntas da pesquisa: a atual estrutura orçamentária não gera resultados no Ideb, e não podemos afirmar que haja uma relação causal direta (causalidade), ou seja, que o aumento nos investimentos em educação gera aumentos nos resultados, do que concluímos que o modelo atual, desvinculado da mensuração e do alcance de resultados, não será capaz de alterar a realidade da educação nacional no Ensino Médio público.



## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dada a importância da educação – que pode transformar a realidade por meio de instituições inclusivas, criando incentivos corretos para o crescimento e o desenvolvimento econômico e social –, eventuais reformas orçamentárias afetariam o equilíbrio entre as instituições, a distribuição de poderes na sociedade e, em última medida, a forma de atuação do Poder Público. A efetividade dos gastos públicos em educação é um tema de extrema relevância para o desenvolvimento social e econômico de um país.

Constatamos que essa efetividade não se limita ao montante investido, mas está associada à forma como esses recursos são utilizados. A transparência na alocação dos recursos, a fiscalização adequada e a adoção de boas práticas são elementos cruciais para garantir a eficiência e o bom aproveitamento dos investimentos. Os resultados obtidos nesta pesquisa indicaram que uma gestão eficiente dos recursos destinados à educação é fundamental para o alcance de bons índices no Ideb e demonstraram que apenas aumentar os investimentos em educação não é suficiente.

A proposta deste trabalho é contribuir para o debate sobre os modelos orçamentários e sobre o modo como influenciam a realidade na execução de políticas públicas educacionais. Não pretendemos, com isso, pôr fim aos investimentos obrigatórios, no entanto, conforme demonstrado, o modelo atual não produz os resultados a que se propõe.

Já extrapolamos o momento de um debate racional sobre qual tipo de execução orçamentária procuramos, que se desdobra no seguinte questionamento “qual tipo de Estado queremos: um burocrático-patrimonialista ou um gerencial-colaborativo, focado em resultados, e que seja efetivo na transformação da realidade nacional?”

## REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. **Por que as nações fracassam: as origens da riqueza, da prosperidade e da pobreza**. Tradução de Cristiana Serra. Rio de Janeiro, Elsevier, 2013.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Constitucional descomplicado**. 16. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Forense, 2017.

BECKER, Gary Stanley. **Human capital a theoretical and empirical analysis, with special reference to education**. New York: Columbia University Press, 1964.

BERMÚDEZ, Ana Carla. Brasil fica entre piores, mas à frente da Argentina. **UOL Brasil**. São Paulo, 3 dez. 2019. Educação. Disponível em: <https://educacao.uol.com.br/noticias/2019/12/03/pisa-brasil-fica-entre-piores-mas-a-frente-da-argentina-veja-ranking.htm>. Acesso em: 13 abr. 2022.



BRASIL. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf/view>. Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, [1982]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 30 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014**. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm). Acesso em: 30 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TCU avalia gestão da educação básica em municípios brasileiros**. Brasília: TCU, 12 set. 2013. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/noticia/NOTICIA-8A81881F66FA03E90167096A38B309CD>. Acesso em: 30 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **1º Relatório de acompanhamento do Plano Nacional de Educação 2014-2024**. Brasília: TCU, 10 out. 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/1-relatorio-de-acompanhamento-do-plano-nacional-de-educacao-2014-2024.htm>. Acesso em: 30 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conhecendo o Tribunal** / Tribunal de Contas da União. 8. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conhecendo-o-tribunal.htm>. Acesso em: 30 ago. 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 1, p. 5-42, jan./mar. 1998.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. 3. ed. Barueri: Manole, 2012.

CUNHA, Armando (org.). **A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Atlas, 2010.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica**. Brasília: Inep, de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017. Disponível em: <http://ideb.inep.gov.br/>. Acesso em: 13 abr. 2022.



INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica** (Ideb). Brasília. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb> Acesso em: 21 nov. 2022.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Indicadores financeiros educacionais**. Brasília: Inep, anos de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/area-de-atuacao/dados-abertos/indicadores-educacionais/indicadores-financeiros-educacionais> Acesso em: 13 abr. 2022.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Metas**. Brasília: Inep, anos de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb/metas> Acesso em: 21 nov. 2022.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **IPEADData**. Brasília, Ipea, anos de 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2015 e 2017. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 13 abr. 2022.

MAIA, Rodrigo; HERÉDIA, Thais; COELHO, Larissa. Educação brasileira está em último lugar em ranking de competitividade. São Paulo. **CNN Brasil**, 17 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/educacao-brasileira-esta-em-ultimo-lugar-em-ranking-de-competitividade/#:~:text=Um%20estudo%20da%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20para,4%25%20das%20na%C3%A7%C3%B5es%20da%20OCDE>. Acesso em: 13 abr. 2022.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Budgeting for results: governance**. 1997. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/1902308.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Performance budgeting in OECD countries**. OECD, 2007. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/performancebudgetinginoecdcountries.htm/>. Acesso em: 24 nov. 2022.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventing government**. Reading: Addison-Wesley, 1992.

POLLITT, Christopher; BOUCKAERT, Geert. **Public management reform: a comparative analysis**. New York: Oxford University Press, 2017.

ROSEN, Harey; GAYER, Ted. **Public finance**. 8. ed., Nova York: McGraw-Hill, 2008.

SCHULTZ, Theodore W. **O capital humano: investimentos em educação e pesquisa**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1973.



SPECHOTO, Caio; MAIA, Mateus. PEC Emergencial acaba com dinheiro obrigatório para saúde e educação. **Poder360 Brasil**, 22 fev. 2021. Congresso. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/congresso/pec-emergencial-acaba-com-dinheiro-obrigatorio-para-saude-e-educacao/>. Acesso em: 13 abr. 2022.

VILAÇA, Marcos Vinícios. Os Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública. **Revista do TCU**, Brasília, n. 7, v. 1, out. 1997. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1002/1076>. Acesso em: 30 ago. 2023.

WILL, Anderson Renan. **Eficiência dos estados brasileiros nos gastos com educação: um estudo comparativo de recursos utilizados e resultados alcançados**. 2014. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2014.

WORLD BANK. **Brazil – Planning for performance in the Federal Government**. Volume I: Main Report, dez. 2002. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/dfe3d127-9a8a-5142-b077-45dfd7613386/content>. Acesso em: 24 nov. 2022.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.





# A AUTONOMIA TEÓRICA PROCESSUAL DO CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS

*The procedural theoretical autonomy of public policy control*

## **Leonardo José Rodrigues do Espírito Santo**

Auditor de Controle Externo – Procuradoria do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA.  
Advogado, escritor e mestre em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-5728-496X>

**Lattes:** <https://lattes.cnpq.br/4915829898028573>

**E-mail:** [ljres3137@gmail.com](mailto:ljres3137@gmail.com)

## **RESUMO**

Trata-se de estudo que, valendo-se do método qualitativo exploratório por revisão de literatura, tem por objetivo discutir a autonomia teórica do processo de controle de políticas públicas como ramo individual e particularizado da Teoria geral do processo. Busca-se estabelecer os conceitos e elementos próprios da teoria individual do processo de controle de políticas públicas, desvinculado do processo administrativo e civil, cujos contornos são delineados a partir da função estatal de controle externo exercida pelos Tribunais de Contas.

**Palavras-chave:** Teoria geral do processo; Processo de controle de políticas públicas; autonomia científica; Teoria individual; conceitos e elementos próprios.

## **ABSTRACT**

*This is a study that, using the exploratory qualitative method through literature review, aims to discuss the theoretical autonomy of the public policy control process as an individual and particularized branch of the General Theory of the Process. The aim is to establish the concepts and elements specific to the individual theory of the public policy control process, disconnected from the administrative and civil process, whose contours are outlined based on the state function of external control exercised by the Audit Courts.*

**Keywords:** General process theory; Public policy control process; scientific autonomy; Individual theory; autonomous concepts and elements.



## 1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem por objetivo demonstrar a autonomia teórica do processo de controle de políticas públicas, desvinculando-o do processo administrativo e do processo civil. Para tanto, está dividido em quatro partes, em que são abordadas, respectivamente: 1) a Teoria geral e a Teoria do processo de controle de políticas públicas; 2) a análise evolutiva do processo e a função de controle de políticas públicas; 3) a superação dos dogmas processuais (judiciais) e da elaboração de conceitos específicos do processo de controle de políticas públicas; e 4) a Teoria individual do processo de controle de políticas públicas.

O processo de controle de políticas públicas, conforme se demonstrará, é meio de exercício da função estatal de controle da boa gestão da coisa pública, inserida no âmbito do direito fundamental ao bom governo ou à boa administração. A função de controle externo é intrínseca ao Estado democrático de direito, na medida em que constitui instrumento limitador do próprio Poder Público, servindo para evitar abusos na gestão das finanças públicas em detrimento da regular atuação da Administração Pública.

Também se identificará uma relação direta entre o processo de controle de políticas públicas e a proteção financeira à efetivação dos direitos fundamentais materiais, pois dependem, para sua implementação, do equilíbrio financeiro das contas públicas, atividade inserida no âmbito de competência dos Tribunais de Contas e materializada no processo de controle por meio do qual se tutela a efetividade dos direitos fundamentais.

A importância do reconhecimento da autonomia e da existência de uma teoria individual do processo, portanto, não é apenas teórica, visto que revela e possibilita a identificação do direito fundamental a uma tutela especializada e específica em política pública e torna possível a delimitação do meio pelo qual esta será exercida com especificidades e características que a distinguem das demais formas de tutela estatal.

## 2. TEORIA GERAL E O PROCESSO DE CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Para a doutrina clássica, a ciência processual encontra-se alicerçada no tripé jurisdição, processo e ação, e parte majoritária dessa doutrina, conforme salienta Silva (2002, p. 37), considera o “direito processual uno, e, como consequência, processo civil e processo penal são tratados como os dois grandes ramos em que se bifurca um único tronco”. A Teoria geral do processo estaria, para essa maioria, assentada sobre uma “disciplina jurídica unificada e aplicável ao âmbito penal e civil (ou não penal), sendo a unidade da jurisdição o principal laço a determinar a unificação do conceito de uma teoria geral”. Entretanto, mesmo os adeptos da teoria dualista entendem que “há distinções intrínsecas entre os dois ramos que inviabilizariam uma construção unitária, como por exemplo, a noção de coisa julgada, os recursos, a ideia de defesa, dentre outros conceitos fundamentais do processo” (Silva, 2002, p. 38).

Ao analisar o tema, Didier Junior inverte a lógica de construção das teorias clássicas (unitária e dualista) ao afirmar que “a Teoria Geral do Processo possui como objeto a ciência do direito



processual (seja civil, penal, trabalhista etc.), e não o direito processual”, o que, segundo o autor, corresponderia a linguagens<sup>1</sup> diferentes, ou seja, o direito processual “é objeto da ciência do direito processual, que por sua vez é o objeto da teoria geral do processo” (Didier Junior, 2019, p. 43).

Por esse motivo, Didier Junior entende que as críticas dirigidas à Teoria geral do processo partem da premissa de que se pretende criar um direito processual único, regente de todas as modalidades processuais, quando na verdade apenas caberia a essa disciplina “a elaboração, organização e articulação dos conceitos jurídicos fundamentais, indispensáveis à compreensão jurídica do fenômeno processual, especificadas a partir das teorias individuais de cada ramo do processo” (Didier Junior, 2019, p. 43).

O autor esclarece, ainda, que:

uma coisa é discutir o conteúdo das normas de um determinado direito positivo – saber – a) se o juiz pode ou não pode determinar provas sem requerimento das partes; b) qual é o recurso cabível contra determinada decisão, c) como se conta o prazo para a apresentação da defesa etc. Esses são problemas da Ciência do direito processual. Coisa bem distinta é saber o que: a) é uma decisão judicial, b) se entende por prova, c) torna uma norma processual, d) é o processo. Essas são questões anteriores à análise do direito positivo [...] são pressupostos para compreensão do direito processual, pouco importa o conteúdo de suas normas. Esses são os problemas atinentes à Teoria Geral do Processo (Didier Junior, 2019, p. 43).

A professora Medauar (1993, p. 12) destaca que o processo sempre foi visto como “meio jurídico para a solução jurisdicional de uma pretensão litigiosa, caracterizando-se pela finalidade de composição de conflito”. Tal compreensão consolidou o entendimento de que a atividade processual se encontra monopolizada na função jurisdicional.

O desmonte dessa concepção somente teve início no século XX, conforme Medauar, “a partir do final dos anos 20, entre os administrativistas, e dos anos 40, entre os processualistas”, com a aceitação de uma processualidade ligada ao exercício das funções do Estado. Essa mudança resultou na “concepção metodológica de uma teoria geral do processo”, a qual vê o direito processual, segundo a autora (1993, p. 16), como “conjunto de princípios, institutos e normas estruturadas para o exercício do poder segundo determinados objetivos” (Medauar, 1993, p. 14). Por conseguinte, emergiu perfeitamente clara a ideia de uma processualidade atinente, também, ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo.

É comum à ciência do direito que o processo evolutivo do conhecimento ocasione a autonomia de ramos jurídicos. Ao longo dessa evolução, lembra o professor Silva, que, em determinada época, “considerou-se o processo civil integrante do direito civil, bem como ramos mais

---

1 Para Didier Junior (2019, p. 43), a divisão ocorreria da seguinte forma: Direito processual Civil (linguagem 1, normativa) = objeto da ciência do direito processual civil (linguagem 2, doutrinária). Ciência do direito processual = objeto da teoria geral do processo (linguagem 3, também doutrinária).



recentes têm proclamado independência, como o processo do trabalho”. Isso também ocorreu, conforme se demonstrará, com o processo de controle de políticas públicas, o qual, inicialmente vinculado e confundido com o processo administrativo, expõe-se, na atualidade, como ramo próprio da ciência do processo<sup>2</sup> (Silva, 2002, p. 39).

A base normativa desenhada nos artigos 21, 23, 24 e 27 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Lindb) reconhece a nítida distinção entre os ramos processuais e trata o processo de controle de forma autônoma e independente, ou seja, como espécie diversa do processo judicial e do processo administrativo.

Para se chegar à conclusão da existência de um processo de controle de políticas públicas efetivamente autônomo (ramo próprio da ciência do processo), é necessário analisar alguns conceitos antecedentes, de forma a ter a exata compreensão do fenômeno processual, a partir do reconhecimento da força normativa da Constituição e da consagração dos direitos fundamentais.

### **3. ANÁLISE EVOLUTIVA DO PROCESSO E A FUNÇÃO DE CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

O direito processual transitou por fases evolutivas bem definidas, desde o praxismo (sincretismo) ao processualismo e do instrumentalismo ao neoconstitucionalismo. As duas primeiras fases caracterizaram-se pela demarcação da relação entre direito material e processual. O instrumentalismo, por sua vez, notabilizou-se pelo fato de o processo passar a ser visto como instrumento de concretização do direito material. Nessa fase, torna-se objeto de estudo de outras ciências jurídicas, como a sociologia do processo.

Para Marinoni, o neoconstitucionalismo exige a “compreensão crítica da lei em face da Constituição, para, ao final, fazer surgir uma projeção ou cristalização da norma adequada que pode ser entendida como conformação da lei”. Nessa nova fase, o direito processual passa a ser “ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidas na Constituição”, de modo a se falar em um direito fundamental processual como forma de adequação do processo à tutela efetiva dos direitos fundamentais (Marinoni, 2004, p. 46).

Não há dúvida de que o Estado contemporâneo, caracterizado pela força normativa da Constituição Federal de 1988 (CF/88), impõe a conformação das regras processuais aos princípios constitucionais, o que é feito com o auxílio da jurisdição. A norma constitucional produz efeitos jurídicos imediatos e condiciona o modo de ser das regras processuais e da atividade jurisdicional (Marinoni, 2004, p. 50).

---

2 Sabrina Locken (2019, p. 263-286) defende a necessidade de uma lei de âmbito nacional que tenha como diretriz um rito próprio para o controle de políticas públicas, com a natureza de prestação de contas de políticas públicas, inserindo-as, assim, na agenda da jurisdição de contas sob uma perspectiva nova, em rede e não de forma isolada, uma vez que hoje a avaliação das políticas públicas ocorre por meio de processos específicos de auditorias operacionais, e o objeto da tutela coletiva no âmbito da jurisdição de contas é a política pública.



Para Wambier e Talamine, jurisdição é a “atividade destinada a dar atuação concreta ao ordenamento jurídico, inclusive às próprias normas constitucionais. Assim, o direito processual abrange o próprio modo de efetivação da Constituição” (2019, p. 54).

A relação entre os dois vetores expressa-se, de maneira bastante apropriada, a partir da seguinte fórmula: “a Constituição tutela o processo para que o processo proteja a Constituição e o ordenamento como um todo” (Wambier; Talamine, 2019, p. 54). Aqui já se deve tecer a primeira indagação: só há processo se houver jurisdição e somente se esta for exercida pelo Poder Judiciário?

Essa vinculação exclusivista não prevalece, nem é determinante. Conforme se evidenciará, muito embora tenha existido a opção político-legislativa pela jurisdição una, o texto constitucional traz exceções expressas a essa regra.

Medauar (1993, p. 17), citando Carnelutti (1956), leciona nesse sentido que o processo serve para indicar um “método para a formação ou aplicação do direito que tende a garantir um resultado bom”. Em outro momento, citando Fazzalari (1966), a autora prossegue: “se o processo é o método eletivo das atividades jurisdicionais, estas últimas não detêm sua exclusividade” (Medauar, 1993, p. 17-18), sendo esse modelo utilizado em outras atividades fundamentais do Estado.

Assim, a autora afirma que diversas atividades do direito público se desenvolvem por meio do processo, e cada disciplina processual particular tem de se imbuir da tarefa de trabalhar os problemas de cada tipo de processo. No entanto, existe, não há dúvida, “um núcleo de identidade mínima”, a partir do qual “irradiam-se pontos de divergência, decorrentes das características funcionais de cada poder” (Medauar, 1993, p. 23).

O processo não é propriedade da jurisdição judicial; segundo Medauar (1993, p. 24),

[...] já se ressaltou o mérito da doutrina administrativista na elaboração e aprimoramento da ideia de uma processualidade como categoria conceitual que transcende o campo da disciplina administrativa e jurisdicional e emerge na condição de uma constante da experiência jurídica.

Existe, com absoluta certeza, como elemento essencial do núcleo comum da processualidade, a pertinência ao exercício do poder: “onde inexistente poder inexistente a utilidade metodológica de uma concepção de processualidade ampla” (Medauar, 1993, p. 28).

A partir dessas premissas, será analisado o Processo de Controle de Políticas Públicas como método de exercício da função estatal de controle externo e de fiscalização contábil, financeira e patrimonial, do orçamento e das políticas públicas.

O processo de controle possui por objeto o exercício da função de controle da boa gestão da coisa pública (bom governo ou boa administração) e por objetivo o controle da eficácia e da eficiência das políticas públicas. Trata-se, intrinsecamente, do direito fundamental implícito de ter uma jurisdição especializada em políticas públicas exercida por meio de um processo



especial sujeito ao devido processo legal, com base constitucional, capaz de tutelar direitos indisponíveis por meio da fiscalização e do controle do orçamento e do equilíbrio intergeracional das finanças públicas.

A função estatal controladora é intrínseca ao Estado Democrático de Direito, na medida em que constitui instrumento limitador do próprio Poder Público, “servindo como meio idôneo para evitar que abusos venham a ser cometidos pelo gestor público em detrimento da regular atuação da administração pública” (Viana, 2019, p. 21), conclusão que se consolida no art. 5º, § 2º, da CF/88.

Há também uma relação direta da efetivação dos direitos fundamentais materiais – como moradia, previdência, saneamento, segurança pública etc. – com o controle das finanças do Estado, pois estes dependem, para sua implementação e defesa, do equilíbrio financeiro das contas públicas (Cunda, 2011, p. 111), atividade inserida no âmbito de competência dos Tribunais de Contas e materializada por meio do processo de controle por intermédio do qual se tutela a efetividade dos direitos e deveres fundamentais (Cunda, 2011, p. 113).

Entende-se que a terminologia “processo de controle de políticas públicas”<sup>3</sup> é mais adequada ao modelo de Estado constitucional, em contraposição à designação processo de controle externo ou de contas, vinculada ao Estado liberal e ao positivismo. Deve-se defender, portanto, o necessário reconhecimento do direito fundamental a um processo de controle como ramo específico da ciência processual, com base nos art. 3, inciso I e III; art. 5, incisos LIV e LV, § 2º; art. 70, art. 71; art. 74, § 2; art. 170, inciso VI e VII; art. 175, inciso IV; e art. 193, todos da CF/88, por ser esse o fundamento dogmático-constitucional da função de controle externo, do meio processual pelo qual ela é exercida para tutelar a implementação material e a proteção financeira aos direitos fundamentais, constituindo ele próprio um direito fundamental.

Afonso Aguiar e Márcio Aguiar enfatizam que o devido processo legal:

é garantia individual inscrita no art. 5, inciso LIV, da Constituição Federal, devendo, por isso mesmo, permear toda atividade estatal, inclusive aquela que se desenvolve em sede de tomada e prestação de contas. Ao julgar as contas dos administradores públicos, o Tribunal de Contas deve fazê-lo sob o signo de um devido processo legal, que, em parte, já está definido na própria Constituição, devendo a legislação infraconstitucional apenas completá-lo, obediente, entretanto, aos parâmetros constitucionais. Em regra, essa complementação é feita pelas leis orgânicas das cortes de contas, sem prejuízo do que fica disciplinado nas normas gerais de direito financeiro (2008, p. 47).

3 Nomenclatura constante do projeto de Lei nº 8.058/2014, que institui processo especial para o controle e intervenção em políticas públicas pelo Poder Judiciário e dá outras providências, de autoria do deputado Paulo Teixeira (PT/SP), resultado de trabalho coletivo empreendido, inicialmente, pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ), ora presidido pela Professora Ada Pellegrini Grinover, que sucedeu a seu criador, Professor Kazuo Watanabe. A nomenclatura traz conceito bastante distinto do que propomos, pois, aqui, envolve o controle de políticas públicas pelo Poder Judiciário.



Viana esclarece que:

o cumprimento ao postulado do devido processo legal de controle externo pressupõe a observância de um elenco de requisitos garantidores da regularidade processual, que abrange, por exemplo, a competência legal e a qualificação adequada dos agentes controladores, independência técnica e imparcialidade desses agentes que integram o tripé da relação jurídico processual, no âmbito dos Tribunais de Contas, quais sejam, o agente público que titulariza o exercício pleno das atividades de fiscalização e instrução processual, responsável pela emissão de pareceres e relatórios na fase de instrução, pelo representante do Ministério Público de Contas que atua junto ao Tribunal de Contas, e pelo relator, que preside a instrução e profere, ao final, voto, concordando com os opinativos que lhes são ofertados ou deles divergindo (2019, p. 147).

O processo de controle de políticas públicas encontra fundamento nos artigos 73 e 96 da CF/88, que estabelecem a competência privativa dos Tribunais de Contas de elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos.

A CF/88, ao conceder aos Tribunais de Contas a função constitucional de fiscalização da gestão de políticas públicas, também lhes concedeu o exercício dessa efetiva função social, o poder e os meios de garantir a manutenção e correção dos rumos da ação financeiro-programática do Estado, materializada em um processo especial, autônomo e independente.

De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), os processos de controle externo são regidos pela Lei nº 8.443/1992 com processualística específica, sendo a Lei nº 9.784/1999 – Lei de Processo Administrativo (Brasil, 2012) – aplicável apenas pelos órgãos e entidades em relação a atos administrativos por eles mesmos praticados no exercício do poder de autotutela (Brasil, 2013), e a Lei nº 13.105/2015, que rege o Processo Civil, não abrange o rito processual de controle externo, ambas aplicadas tão somente de forma subsidiária (Brasil, 2018).

#### **4. SUPERANDO OS DOGMAS PROCESSUAIS (JUDICIAIS) E FIRMANDO CONCEITOS ESPECÍFICOS**

Não há dúvida de que o processo de controle de políticas públicas sofre influxo da ciência do processo (civil e administrativo); entretanto, é dotado de autonomia científica, e sua constituição encontra-se baseada em método técnico-jurídico voltado para concepções jurídicas próprias, com a elaboração de princípios, normas e institutos específicos. Deve prevalecer, portanto, o método científico, deixando-se de lado o referencial civilista e administrativista, embora seja impossível uma desvinculação total, porque muitos dos seus institutos pertencem à Teoria geral do processo (Di Pietro, 1989, p. 98).



Os métodos do direito processual civil e do processo administrativo aplicados ao processo de controle, por meio de transposição (pura e simples ou mesmo alterada) de institutos, escamoteiam os princípios, institutos e métodos próprios do processo de controle, capazes de lhe garantir autonomia científica. É importante, assim, considerar que “cada ramo do direito tem, como objeto de estudo, a sua própria realidade, o conjunto de situações, fatos e coisas que, apresentando homogeneidade, permitem a formulação de conceitos gerais” (Di Pietro, 1989, p. 79).

Seguindo esta linha de compreensão, passa-se ao exame dos institutos processuais mais sensíveis ao tema pesquisado.

#### 4.1 Jurisdição e relação jurídica processual — lide, conflito de interesse e pretensão

Para Carnelutti (*apud* Theodoro Junior, 2010, p. 51), as noções de processo e de jurisdição estão intrinsecamente vinculadas ao conceito de lide ou litígio, bem como ao de conflito de interesse e de pretensão resistida (ou insatisfeita).

Desvinculando-nos desse estrito caminho, entende-se que não há monopólio estatal da jurisdição. É fato que existem outros sistemas de administração de justiça, e o próprio conceito de soberania (fundamento da atividade jurisdicional) encontra-se em crise, em virtude da consagração dos direitos humanos na esfera internacional, de modo que, após a formação do Estado Moderno, “diversos sistemas heterocompositivos demonstram que o Estado não é um elemento essencial ao fenômeno jurisdicional” (Gonçalves, 2020, p. 94).

Gonçalves (2020, p. 119) exemplifica algumas espécies de jurisdição: a) jurisdição paraestatal, conforme art. 231 da CF/88 e art. 57 do Estatuto do Índio); b) jurisdição extraestatal, tendo-se, como exemplo, o Sistema Comunitario de Seguridade, *Impartición de Justicia y Reeducacion* do Estado de Guerreiro no México; c) jurisdição arbitral; d) jurisdição internacional, como o Tribunal Internacional do Direito do Mar e o Tribunal Penal Internacional; e) jurisdição comunitária, tendo como exemplo a Corte de Justiça Europeia; f) jurisdição consultiva, a exemplo dos Tribunais Internacionais nos quais se exerce a função de *advisory jurisdiction*, espécie de função consultiva da jurisdição.

Mesmo entre os processualistas, muito embora sem negar à lide a condição de elemento da jurisdição, Câmara (2011) demonstra existirem hipóteses em que uma subsiste sem a outra, por meio da

[...] fixação de duas ideias fundamentais: a) pode haver jurisdição sem lide, sendo esta um elemento meramente acidental, e não essencial ao exercício estatal daquela função; b) ainda nos casos em que existe lide – e eles são muitos – não se pode ver no processo um mero mecanismo de resolução de litígios (Câmara, 2011, p. 60).

São exemplos as chamadas demandas necessárias, “hipóteses em que a realização do direito subjetivo só pode se dar em juízo, ainda que não haja qualquer resistência à



pretensão de seu titular”, bem como o reconhecimento da aquisição por “usucapião da propriedade imobiliária” (Câmara, 2009, p. 61) conforme “se extrai do art. 1.241 do Código Civil”, e “a revisão criminal, em que ambas as partes podem estar de acordo e, ainda assim, será necessário o exercício da jurisdição” (Câmara, 2009, p. 68).

Gonçalves (2020, p. 212) igualmente destaca que “o conceito de lide, assim como o de litígio, é juridicamente transcendente, acidental à jurisdição” e arremata:

não se nega que o contraste de vontade entre as partes é uma causa para que se acione a justiça. Entretanto, não a única. E, por isso, não se trata de elemento conatural à jurisdição. É o que ocorre, por exemplo, na ação anulatória de casamento onde as partes mesmo que concordes não conseguem obter fora do Poder Judiciário os feitos jurídicos desejados. No processo penal, também, não se verifica a existência de lide entre o acusado e o Ministério Público, porque a parte prejudicada pelo crime não avença uma pretensão contra o acusado, nem o processo objetiva remover um desacordo entre os sujeitos processuais, senão verificar os pressupostos previstos na lei para que se aplique a sanção. Como a ideia de lide pressupõe interesses contrastantes, de modo que o acolhimento de um resulta no sacrifício do outro, não poderia falar em lide no caso de improcedência, o qual não compõe um conflito de interesse, senão o exclui. Ou, na hipótese de pedido de absolvição formulado pelo Ministério Público. A lide, portanto, é um conceito sociológico – e não jurídico – já que ao processo interessa apenas a parte do conflito de interesse moldado pelas partes em seus pedidos (Gonçalves, 2020, p. 215).

Silva (2013) dá um enfoque especial à questão, ao analisar a atividade jurisdicional a partir da existência de um ato ilícito, e sustenta ser este o ponto de conflituosidade a ser dirimido, e não o antagonismo de pretensões. O autor afirma que “o fato de inexistirem partes em posições antagônicas não significa em absoluto a inexistência de um contencioso, na medida em que a tradução jurídica do conflito de interesses é a existência de um ato ilícito” (Silva, 2013, p. 8). A jurisdição há de ser entendida, pois, como a “atividade estatal fundamentada em um processo que visa restaurar o descumprimento da ordem jurídica substancial” (Silva, 2013, p. 8).

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” (Silva, 2013, p. 8). 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 a 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.



Para Medauar, a

[...] ideia de ausência de litígios, ante a homogeneização teórica (ou dogmática) acarretada pela preponderância do interesse público, não corresponde à realidade, pois a função administrativa depara-se com heterogeneidade de interesses, tanto de particulares, como dos próprios órgãos administrativos (Medauar, 1993, p. 49).

O conceito de lide decorre, conforme leciona Marinoni, de uma concepção privatista do direito processual e “encontra-se totalmente comprometido com os valores do Estado liberal e do positivismo jurídico, onde a jurisdição busca proteger direitos subjetivos violados, ou seja, sua função era reparar o dano” (Marinoni, 2004, p. 40).

A existência de controvérsia ou conflito de interesse no processo de controle de políticas públicas relaciona-se com a regularidade dos atos de gestão pública e da legalidade das despesas realizadas, cuja responsabilidade somente é isenta quando do reconhecimento da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e efetividade da concretização das políticas públicas previstas orçamentariamente.

A pretensão na espécie é de garantia da higidez das informações contábeis, financeiras e orçamentárias, bem como do uso adequado dos recursos públicos (accountability), utilizando-se a tutela jurídica com a finalidade de acautelar o patrimônio público, não apenas pelo risco de danos ou desvios, mas também para garantir informações confiáveis e evitar ou coibir a má gestão, ou seja, gestão ineficiente ou antieconômica, que não atende ao interesse público.

Portanto, “há uma relação jurídica de direito material entre o Estado e a pessoa sujeita ao controle (responsável pela administração dos recursos públicos) que se opera, por exemplo, quando a prestação de contas se faz no âmbito interno de cada órgão da administração” (Dantas, 2016, p. 138). Identifica-se, também, uma relação jurídica de direito processual estabelecida por meio do processo de prestação de contas ou de fiscalização que terá curso perante o Tribunal de Contas, no qual figurarão como sujeitos processuais o órgão colegiado julgador (Ministros e Conselheiros), a unidade técnica de auditoria, o gestor público ou responsável e o Ministério Público Especial.

## 4.2 formação de coisa julgada

Outro dogma de grande indagação diz respeito à formação da coisa julgada perante os Tribunais de Contas. Nem todas as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, por questões de técnica processual, são acobertadas pela autoridade da coisa julgada; somente as sentenças de mérito são, afastando-se, expressamente, desse espectro as sentenças terminativas, as sentenças produzidas em procedimento de jurisdição voluntária e as proferidas em processos cautelares. Além disso, a decisão arbitral torna-se imutável, não podendo ser revogada ou alterada quanto a seu mérito, em razão da incorreta apreciação das provas pelos árbitros, podendo apenas ser anulada por vícios formais.



Marinoni (2006, p. 143) esclarece a questão de forma conclusiva, ao afirmar que

a coisa julgada é imprescindível para dar estabilidade às decisões que julgam os litígios, entretanto, outra questão completamente diferente, é se concluir que não existe jurisdição sem coisa julgada material.

Portanto, o elemento essencial da decisão judicial é o potencial de estabilidade e não a formação da coisa julgada.

Gonçalves (2020, p. 226) leciona que, mesmo para as teorias da jurisdição clássica, a coisa julgada não é um valor absoluto nem intrínseco à jurisdição, pois há exercício da jurisdição antes da formação da coisa julgada e independentemente dela, ainda que não haja coisa julgada fora da jurisdição.

Não se vislumbra, no ato decisório produzido no processo de controle de políticas públicas, aptidão para produzir coisa julgada, por ser este um conceito próprio da jurisdição comum e do processo judicial vinculado à teoria de Allorio. Entretanto, não se pode negar ou afastar o caráter de imutabilidade ou definitividade das decisões de conteúdo orçamentário e financeiro proferidas pelos Tribunais de Contas.

Além disso, os processos de fiscalização normalmente utilizam-se da técnica de auditoria<sup>4</sup> por amostragem<sup>5</sup>, que é incompatível com a formação da coisa julgada material (Brasil, 2008, 2022) e consiste na obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo, por meio do exame de uma parte desse conjunto, denominada amostra, limitada pelo escopo de cada fiscalização, de modo que se fixa apenas em parte a extensão da matéria sub examine, o que permite que novos e diferentes fatos ensejadores de danos ao erário possam ser objeto de nova decisão de mérito (Lima, 2019, p. 17).

Ainda assim, o Poder Judiciário não pode rever o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens, dinheiro e valores públicos ou adentrar o mérito para reexaminar a justiça da decisão, por absoluta incompetência. Trata-se de matéria adstrita à competência constitucional privativa (*ratione materiae*) dos Tribunais de Contas (Fernandes, 2016, p. 151). Ou seja, todo conteúdo fixado dentro do âmbito econômico-financeiro-orçamentário e operacional bem como a imputação de débito e imposição de multa ensejam, por parte dos Tribunais de Contas, uma decisão definitiva e imutável. Outrossim, ao apurar o alcance dos responsáveis por dinheiro público, ao desaprovar, aprovar ou tomar contas, os Tribunais de Contas proferem atos insubstituíveis por revisão na via judicial (Fernandes, 2016, p. 155).

Para Dantas (2016, p. 176), isso ocorre porque existe uma incongruência entre ato controlado (objeto de julgamento pelos Tribunais de Contas) e ato revisado (objeto de julgamento nos órgãos do Poder Judiciário), que torna inatingível o mérito da decisão do Tribunal de Contas.

---

4 De acordo com o Manual “Técnicas de Amostragem para Auditorias” (Brasil, 2002).

5 Cf. NBC T11: Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis: NBC T 11.11: Amostragem (CFC, 2005).



## 5. TEORIA INDIVIDUAL DO PROCESSO DE CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Conforme esclarece Gonçalves (2020, p. 335), desde a formulação da Teoria geral do processo, vários denominadores comuns foram aventados com o intuito de atribuir uma “visão metodológica unitária ao Direito Processual”, conceitos como “lide, processo e ação se mostraram categorias insuficientes para identificar a quintessência comum às disciplinas processuais, notadamente aos processos civil e penal”. A ideia é que o processo seja uma “condição *sine qua non* para a legitimidade do exercício do poder e, por conseguinte, é revelador do modus operandi do Estado” (Gonçalves, 2020, p. 335).

Assim, a processualização da atividade estatal administrativa, legislativa e jurisdicional, em uma “Teoria Geral do Processo de exercício do poder estatal, é uma garantia de que os poderes, ao exercerem as atividades que lhes são atribuídas, não se desviam dos fins estabelecidos na Constituição” (Gonçalves, 2020, p. 341).

Para Didier Junior (2020, p. 51), uma teoria ampla para “as ciências sociais pode ter graus de abstração diversos: geral, individual e particular”. É geral quando reúne enunciados que possuem pretensão universal. Por outro lado, é individual a teoria que pretende organizar conhecimentos em torno de um objeto singular. São exemplos fornecidos pelo autor a Teoria geral do processo e a Teoria do Processo Civil brasileiro. Já quando se restringe a “generalidade da teoria a um grupo de objetos” selecionado com base em um elemento comum, tem-se a teoria particular: “trata-se de um grau de abstração entre o geral e o individual”, podendo ser citada como exemplo a teoria do processo no *civil law* (Didier Junior, 2020, p. 52).

Ainda ensina o autor que a ciência do processo é um “sistema de enunciados que possuem maior ou menor extensão, sendo fundamentais ou adjacentes (derivados)”. Ao primeiro dá-se a designação de jurídico-fundamental ou lógico-jurídico; ao outro, a de jurídico-positivo, que decorre de escolhas normativas em um dado espaço-tempo. Os conceitos lógico-jurídicos, esclarece Didier Junior (2020, p. 59), têm “pretensão de validade universal, são invariáveis e fundamentais para a ciência do processo, pois correspondem à estrutura essencial de toda ordem jurídica”.

São exemplos do primeiro sistema os conceitos de competência, decisão, admissibilidade, norma processual, validade do ato processual, legitimidade, prova, tutela jurisdicional, capacidade de ser parte, capacidade processual, preclusão, execução. São jurídico-positivos os conceitos de sentença, decisão interlocutória, recurso, nulidade e anulabilidade, incompetência relativa e absoluta, continência e conexão, contestação, reconvenção e prova ilícita (Didier Junior, 2020).

Medauar (1993) defende uma ampla processualidade e expõe o reconhecimento do processo no exercício das diversas funções estatais (legislativa, executiva e judicial). Apesar do tradicional confronto entre administração e jurisdição, existe a concepção da processualidade extensível a todos os poderes do Estado com um núcleo processual comum, apesar das peculiaridades que afloram das características funcionais de cada função. Portanto, a ideia de um núcleo único



do processo não é incompatível com a existência de peculiaridades em cada tipo de processo, decorrente, sobretudo, da modalidade de função a que se vincula.

A autora esclarece que é falha a ideia da existência de litígio como fator de distinção entre os ramos processuais ou de caracterização do processo, pois a presença de litígio ou lide em todos os processos é questionável. Outrossim, a atuação de ofício e a inércia da jurisdição constituem peculiaridades de cada função estatal que não afetam o núcleo processual que lhes é comum, apenas imprimem em cada um a marca típica da função à qual se encontra vinculado. Citam-se como exceção à inércia da jurisdição a execução trabalhista, que poderá ser promovida pelo próprio juiz ou presidente ou tribunal competente (art. 878 da Consolidação das leis do Trabalho – CLT), e a ordem de *habeas corpus* expedida de ofício por juízes ou tribunais, quando verificado que alguém sofre ou está na iminência de sofrer coação ilegal em sua liberdade de locomoção (Medauar, 1993).

Em relação à “desigualdade processual dos sujeitos e à unilateralidade da atuação administrativa em face da igualdade entre as partes e da bilateralidade da função jurisdicional” (Medauar, 1993, p. 47), tratando-se de atuação pautada pela processualidade, a administração tem sujeições e deveres, e ao administrado são reconhecidos direitos e deveres (garantias processuais), de modo que haverá igualdade entre eles. Por fim, a expressão “acusados” deve ser vista de maneira mais ampla, não vinculada apenas ao processo punitivo, com possibilidade de privação de liberdade ou de bens, mas abrangente das hipóteses de controvérsia e de conflito de interesses. Assim, a combinação dos incisos LIV e LV do art. 5º da CF/88 deve ser entendida como oportunidade aos sujeitos do processo de apresentar defesa, provas, de contrapor seus argumentos, enfim, a possibilidade de influir no resultado (Medauar, 2008, p. 47).

Equivale a dizer: elementos processuais como jurisdição, ação, pretensão resistida, coisa julgada e litígio comuns ao processo judicial podem não existir ou ser substituídos por institutos diversos em outros ramos processuais, tendo em vista que o processo se amolda à função estatal à qual se encontra vinculado. Na lição de Medauar (2008, p. 90), o processo deve ser visto individualmente como

conjunto de princípios, institutos e normas estruturadas especificamente para o exercício de determinado poder, a partir do reconhecimento de uma ampla processualidade vinculada às funções de soberania dispostas na Constituição Federal.

Existe uma relação de pertinência entre o processo e o exercício do poder estatal, ou seja, cada disciplina processual individual espelha a função pública que o executa. O exercício do processo como reflexo de cada função do Estado é uma garantia fundamental (direito fundamental instrumental) porque se destina a tutelar direitos em face do Poder Público, com participação em contraditório. Dois são os elementos do processo (ampla processualidade): exercício do poder estatal<sup>6</sup> e contraditório (Medauar, 2008, p. 47).

---

6 O processo pode existir nas relações privadas, bem como as garantias processuais; entretanto, não desenvolveremos esse tema por não ser objeto do tipo de processo em estudo.



A função (estatal) de controle externo exercida pelos Tribunais de Contas, nesse particular, é especial, pois o processo de controle de políticas públicas espelha tanto a função jurisdicional (processo de julgamento de contas) quanto a função administrativa (processos de fiscalização). Nele, pertencerão à teoria geral os conceitos de decisão, execução, competência, validade dos atos processuais, normas processuais, direito de defesa e meios de impugnação de decisões, prova e a teoria dos precedentes.

Quanto à teoria individual do processo de controle de políticas públicas, os conceitos jurídico-positivos encontram-se fixados na Lei nº 8.443/1992, no Regimento Interno do TCU e na Lindb. O sistema constitucional de garantia da boa gestão de recursos públicos e da proteção financeira aos direitos fundamentais, conforme resulta consagrado nos art. 73, art. 96 e art. 5, LIV, todos da CF/88, associado ao disposto no art. 27 da Lindb, impõe o reconhecimento do processo de controle como mais um ramo (teoria individual) da teoria geral do processo, diverso do processo civil (Brasil, 2017) e do processo administrativo.

É possível, sem qualquer dúvida razoável, estabelecer a existência de uma disciplina autônoma de processo de controle, a partir da identificação de princípios e regras próprias que se integram por coerência lógica e unidade sistêmica, cuja análise em separado, ou mesmo em conjunto com os demais ramos, confirma a existência de um ramo jurídico individual.

Pode-se identificar na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) o reconhecimento de processo e procedimento próprios, vinculados à atividade de controle externo, disciplinados em lei específica (Lei nº 8.443/1992):

o Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado no sentido de que as garantias do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal não são absolutas e seu exercício se perfaz nos termos das normas processuais que regem a matéria. Precedentes: MS 28156 AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, Dje de 17/9/2014 e AI 152.676 AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ de 3/11/1995. O término da etapa de instrução do processo administrativo no Tribunal de Contas da União ocorre no momento em que o titular da unidade técnica emite seu parecer conclusivo, consoante predica o art. 160, § 2º, do Regimento Interno do TCU. O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União prevê diversas oportunidades para que as partes produzam as provas necessárias à elucidação dos fatos e à comprovação da regularidade dos atos por elas praticados. Todavia, consoante o firme entendimento da Corte de Contas, inexistente a fase processual de contestação do parecer conclusivo da unidade técnica após o término da instrução probatória. In casu, o Tribunal de Contas da União, ao indeferir o pedido de análise técnica de documentos apresentados pela agravante após o término da fase instrutória do processo administrativo, atuou em consonância com as normas da Lei Orgânica do TCU (Lei n. 8.443/1992) e de seu Regimento Interno (Brasil, 2019).

O TCU diferencia o processo de controle dos demais ramos, reconhecendo a aplicação subsidiária do processo civil e do processo administrativo:



as normas processuais previstas na Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443/1992) e em seu Regimento Interno estabelecem rito processual próprio, no qual a aplicação do Código de Processo Civil se dá apenas de maneira analógica e subsidiária na falta de normas legais e regimentais específicas. Ademais, a jurisprudência do TCU acerca do tema a muito se consolidou, dando ensejo, inclusive, ao enunciado nº 103 das Súmulas de Jurisprudência, a seguir transcrito: ‘Na falta de normas legais regimentais específicas, aplicam-se, analógica e subsidiariamente, no que couber, a juízo do Tribunal de Contas da União, as disposições do Código de Processo Civil’ (Brasil, 2015).

A Lei de Processo Administrativo aplica-se apenas subsidiariamente aos processos de controle externo, conforme previsão da própria Lei 9.784/1999 (art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei) e jurisprudência consolidada desta Corte (Acórdãos 3.341/2016-TCU-1ª Câmara, 3.271/2012-TCU-Plenário, 615/2010-TCU-2ª Câmara, entre outros) (Brasil, 2012).

Na mesma linha, é isto que estabelece o Regimento Interno do TCU: “Art. 298. Aplicam-se subsidiariamente no Tribunal as disposições das normas processuais em vigor, no que couber e desde que compatíveis com a Lei Orgânica” (Brasil, 2023).

Destaca-se, ainda, que existem tipos diversos de processo de controle, conforme a Lindb, que trouxe a ampla designação **esfera controladora**, que, além de incluir as atividades desempenhadas pelo controle interno e externo, compreendidos, nesta última, os Tribunais de Contas, abrange também o Ministério Público, as agências reguladoras e quaisquer outros órgãos estatais que atuem na fiscalização da regularidade da atividade de outros agentes estatais, como o Conselho Nacional de Justiça e o Conselho Nacional do Ministério Público.

A referência a essa esfera decorre do reconhecimento de que sua atuação não é idêntica àquela desempenhada pelos órgãos jurisdicionais e administrativos; entretanto, não se deve confundir os diversos tipos de processos de controle dela decorrentes, com íntima vinculação ao processo administrativo ou à atuação judicial de órgãos como o Ministério Público, com o processo de controle de políticas públicas.

Faz-se necessário, então, assentar uma definição para o processo de controle de políticas públicas.

O conceito de processo é fundamental e primário para a teoria geral, bem como indispensável para cada uma das teorias individuais, uma vez que os demais conceitos lógico-jurídicos gravitam em torno dele (Didier Junior, 2020, p. 82). Dinamarco, Badaró e Lopes (2020, p. 71) alertam que “o conceito de processo não encontrou formulação definitiva na doutrina”; entretanto, é certo que se encontra intimamente entrelaçado com

o [conceito] de procedimento, que é sua expressão visível, com a relação processual, que constitui um vínculo jurídico entre todos os sujeitos do



processo, e com a garantia constitucional do contraditório, responsável pela legitimidade política de todo o sistema.

O processo, para Gonçalves, é um gênero que

abrange processos estatais (legislativo, administrativo, jurisdicional) e não estatais (arbitral), incorporando o processo negocial, entendido como método de criação de norma jurídica pelo exercício da autonomia da vontade.

O processo é visto como conceito fundamental primário da Teoria geral do processo, a qual objetiva construir um “repertório conceitual apto à compreensão de qualquer tipo de processo”. O problema da expansão da Teoria geral do processo, para além do processo jurisdicional, é que a “panprocessualidade derruba a consistência da Teoria Geral” (Gonçalves, 2020, p. 340).

Finaliza-se com a seguinte proposta de conceito.

O processo de controle de políticas públicas é instrumento próprio e ínsito à função estatal de fiscalização do orçamento (planejamento e execução), controle da gestão pública e das finanças do estado (gestão fiscal), com natureza administrativa, no sentido de não possuir caráter judicial, muito embora com o processo administrativo também não se confunda, vocacionado à produção de uma norma jurídica por meio do exercício da função jurisdicional de políticas públicas ou da função administrativa de auditoria, confiadas pelo poder constituinte originário aos Tribunais de Contas, com o objetivo de garantir a boa administração (ou bom governo) dos recursos públicos, a tutela coletiva do orçamento e a proteção financeira à implementação intergeracional dos direitos fundamentais. Seu objeto principal é o controle da gestão da política pública, sendo objetos secundários as sanções e o ressarcimento.

Diversos outros elementos processuais específicos que compõem o processo de controle de políticas públicas, por limitação de escopo deste trabalho, não poderão ser analisados aqui, mas deixa-se indicada sua existência: a) princípios gerais e específicos do processo de controle de políticas públicas; b) norma jurídico-processual de controle; c) procedimento, tipos de processo e dimensões do processo de controle de políticas públicas; d) relação jurídico-processual especial; e) sujeitos processuais; f) teoria da prova no processos de controle; g) conteúdo decisório e tipos de decisão controladora; h) tipos de tutela e espécies de atividade de controle; i) provimentos provisórios; j) nulidade do processo de controle; e l) meio de impugnação da decisão controladora.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há dúvida de que o processo de controle de políticas públicas é dotado de autonomia científica e é formado por pressupostos e elementos gerais e individuais disciplinados, respectivamente, pela Teoria geral do processo e por uma teoria individual com método técnico-jurídico voltado para concepções jurídicas próprias, com princípios, normas e institutos específicos compatíveis com o exercício da função estatal de controle externo.



Identificam-se, nesse processo, estruturas que integram uma unidade sistêmica e mantêm coerência lógica, mesmo quando analisados em separado ou em conjunto com os demais ramos, que confirmam a existência de um ramo jurídico processual especial e individual. Destaca-se, porém, que, embora se deva deixar de lado o referencial civilista e administrativista, é impossível uma desvinculação total, porque muitos dos seus institutos pertencem à Teoria geral do processo.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva. **O tribunal de contas e a ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 36.369-DF**. Agravo regimental em mandado de segurança. Ato do Tribunal de Contas da União. Representação. Abertura de tomada de contas especial. Atribuições técnicas constitucionalmente atribuídas à Corte de Contas. Art. 71 da Constituição da República. Deferência. Capacidade institucional. Habilitação técnica. Observância à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal. Agravo regimental a que se nega provimento. Relator: Min. Luiz Fux, 17 de maio de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur404580/false>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (1. Câmara). **Acórdão nº 1.593/2017**. Não se aplica aos processos que tramitam no TCU o art. 1.022, parágrafo único, inciso I, da Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil), segundo o qual considera-se omissa a decisão que deixa de se pronunciar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência. Relator: Min. Bruno Dantas, 14 de março de 2017. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2246355%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (1. Câmara). **Acórdão nº 3.565/2018**. Tomada de contas especial. Fraudes em operações financeiras. Responsabilização de empregados e terceiros beneficiados pelas fraudes. Prescrição da pretensão punitiva. Contas irregulares e imputação de débito a parte dos empregados e dos terceiros beneficiados. Recurso de reconsideração. Conhecimento. Negativa de provimento. Embargos de declaração. Não conhecimento. Inexistência da nulidade alegada. Relator: Min. José Múcio Monteiro, 17 de abril de 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2291444%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Acórdão nº 1.080/2015**. Tomada de contas especial. Irregularidades na concessão e habilitação de aposentadorias por tempo de serviço. Rejeição das alegações de defesa. Fixação de novo e improrrogável prazo para recolhimento das quantias. Embargos de declaração. Alegação de contradição. Conhecimento. Negativa de provimento. Relator: Min. Benjamin Zymler, 6 de maio de 2015. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-1412999%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.



BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Acórdão nº 1.204/2022**. Tipo de processo: Acompanhamento (ACOM). Relator: Min. Bruno Dantas, 1 de junho de 2022. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2537217%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Acórdão nº 2.463/2013**. Solicitação. Viabilidade de edição de súmula pela AGU relativa à aplicação do art. 54 da lei 9.784/1999 à atividade de controle externo do TCU. Necessidade de instauração do contraditório. Situações ainda não pacificadas pelo supremo tribunal federal. Não preenchimento das condicionantes regimentais para consulta. Ciência à interessada acerca do exame sobre a matéria. Arquivamento. Relatora: Min. Ana Arraes, 11 de setembro de 2013. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-1284699%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Acórdão nº 2.843/2008**. Agravo contra decisão que adotou medida cautelar. Conhecimento. Não provimento. 1. A decisão que adota medida cautelar não exige cognição exauriente da matéria, bastando para a verificação da plausibilidade jurídica que a ampare, um juízo de mera verossimilhança [...] Relator: Min. Valmir Campelo, 3 de dezembro de 2008. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-37034%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Acórdão nº 3.271/2012**. Embargos de declaração. Conhecimento. Inexistência das contradições, omissões e obscuridades apontadas. Rejeição. Ciência. Relatora: Min. Ana Arraes, 28 de novembro de 2012. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-1254032%22>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência da República, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/5A/54/AE/28/EE157810ED256058E18818A8/RITCU.pdf>. Acesso em: 3 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União; Secretaria-Adjunta de Fiscalização. **Técnicas de amostragem para auditorias**. Brasília: TCU, 2002. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-amostragem-para-auditorias.htm>. Acesso em: 24 mar. 2023.

CÂMARA, Alexandre Freitas. A lide como elemento acidental da jurisdição. **Civil Procedure Review**, Salvador, v. 2, n. 1, p. 57-64, jan./abr. 2011. ISSN 2191-1339. Disponível em: <https://civilprocedurereview.com/revista/article/view/82>. Acesso em: 24 mar. 2023.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 17. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.012 CFC, de 21-1-2005**. Aprova a NBC T 11.11 – Amostragem. Revoga o item 11.2.9 da NBC T 11 – Normas de Auditoria



Independente das Demonstrações Contábeis –, aprovada pela Resolução 820 CFC, de 17-12-97 (Informativo 03/98). Brasília: CFC, 2005. Disponível em: <https://coad.com.br/files/trib/html/pesquisa/lc/em21157.htm>. Acesso em: 24 mar. 2023.

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. Controle de políticas públicas pelos Tribunais de Contas: tutela da efetividade dos direitos e deveres fundamentais. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 111-147, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1270>. Acesso em: 24 mar. 2023.

DANTAS, Fábio Wilder da Silva. **Jurisdição Especial do Tribunal de Contas**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2016. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/581>. Acesso em: 24 mar. 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Do direito privado na administração pública**. São Paulo: Atlas, 1989.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento. 14. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Teoria geral do processo, essa desconhecida**. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel; BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do processo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GONÇALVES, Marcelo Barbi. **Teoria geral da jurisdição**. Salvador: Juspodivm, 2020.

IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das políticas públicas: necessidade de uma diretriz normativa no âmbito dos tribunais de contas. *In*: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (coord.). **Processos de controle externo**: estudo de ministro e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 263.

LIMA, Luiz Henrique. Anotações sobre a singularidade do processo de controle externo nos Tribunais de Contas: similaridades e distinções com o processo civil e penal. *In*: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (coord.). **Processos de controle externo**: estudo de ministro e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 17.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de processo civil – Volume 1**: teoria geral do processo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.



MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica processual e tutela dos direitos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

SILVA, André Garcia Xerez. Os Tribunais de Contas e a coisa julgada administrativa. **Revista Controle: Doutrina e Artigos**, Ceará, v. 11, n. 2, p. 80-99, 2013. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/231>. Acesso em: 24 mar. 2023.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Teoria geral do processo civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Volume I. 51. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

VIANA, Ismar. **Fundamentos do processo de controle externo**: uma interpretação sistemática do texto constitucional aplicada à processualização das competências dos tribunais de contas. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2019.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINE, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 18. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.



Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# LEI Nº 14.133/2021 E A OBRIGATORIEDADE DE CAPACITAÇÃO DO FISCAL DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

*Law 14.133/2021 and the obligation of training  
administrative contracts inspectors*

## **Carlos Wellington Leite de Almeida**

Auditor Federal do Tribunal de Contas da União, doutor em Administração pela Universidad de la Empresa (UDE) e mestre em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UnB). Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Rondônia (UNIR) e bacharel em Ciências Navais.

**Orcid:** [http:// https://orcid.org/0000-0002-4904-3007](http://https://orcid.org/0000-0002-4904-3007)

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/8006189832105890>

**E-mail:** [carlosla@tcu.gov.br](mailto:carlosla@tcu.gov.br)

## **RESUMO**

No presente artigo, trata-se da importância do princípio do planejamento na reorientação do foco do procedimento de contratação estabelecido pela Lei nº 14.133/2021, Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, voltado para a governança e a obtenção de resultados, em relação ao instituído pela lei anterior, Lei nº 8.666/1993, cujo foco era o combate à corrupção. Para tanto, em pesquisa de tipo bibliográfica e documental, empregando-se metodologia qualitativa, foram consultados outros dispositivos legais acerca do assunto, discorrendo-se sobre os efeitos do princípio do planejamento sobre a fiscalização dos contratos administrativos e a obrigatoriedade de capacitação de servidores e empregados públicos; os requisitos necessários à designação de servidores e empregados públicos como fiscais de contratos; e os termos de recebimento, provisório e definitivo, dos serviços e compras, relevantes para o fiscal de contratos administrativos. Concluiu-se que a Lei nº 14.133/2021, Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, destinada a substituir a Lei nº 8.666/1993, inova com relação à capacitação dos fiscais dos contratos administrativos. A preparação adequada de servidores para o exercício das atribuições de fiscal de contratos passa a constituir obrigação da Administração, a ser objeto de atenção e preparo desde a fase do planejamento das contratações ou compras realizadas com recursos públicos, quando seguidas as regras do novo estatuto legal. A obrigatoriedade de capacitação do fiscal de contratos constitui aspecto fundamental da nova Lei.



**Palavras-chave:** Administração Pública; contrato administrativo; fiscalização contratual; capacitação do fiscal.

## ABSTRACT

*This article addresses the importance of the principle of planning in reorienting the focus of contracting procedures established by Law no. 14,133/2021, New Law on Procurement and Administrative Contracts, centered on governance and results, in contrast with the established by the previous law, Law no. 8,666/1993, whose focus was fighting against corruption. To this end, in bibliographical and documentary research, using qualitative methodology, other legal provisions on the subject were consulted, discussing the effects of the principle of planning on the supervision of administrative contracts and the mandatory training of civil servants and public employees; the requirements necessary for the designation of public personnel as contract inspectors; and the terms for receipt, provisional and definitive, of services and purchases, relevant to the inspector of administrative contracts. It concludes that Law no. 14,133/2021, New Law on Procurement and Administrative Contracts, intended to replace Law no. 8,666/1993, innovates in relation to the training of inspectors of administrative contracts. The adequate preparation of civil servants to perform the duties of contract inspector becomes an obligation of the Administration, to be the object of attention and preparation from the planning phase of hiring or purchases made with public resources, when the rules of the new legal statute are followed. The mandatory training of contract inspectors is a fundamental aspect of the new Law.*

**Keywords:** Public Administration; public contract; contractual supervision; training of inspectors.

## 1. INTRODUÇÃO

A fiscalização contratual se afirma como um tema de especial relevância para a gestão pública contemporânea, no Brasil. A Lei nº 14.133/2021, Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, atribui maiores responsabilidades tanto ao dirigente do órgão ou entidade quanto ao fiscal de contratos, e, entre as principais obrigações que passam a ser atribuídas ao dirigente, ao ordenador de despesas ou a quem definido nos normativos aplicáveis das unidades jurisdicionadas, desponta a **obrigatoriedade de capacitação** de servidores para o exercício das atribuições de fiscal de contratos.

O presente artigo trata, inicialmente, da importância do princípio do planejamento na esperada reorientação do foco do procedimento de contratação, agora voltado, predominantemente, para a governança e a obtenção de resultados. Em seguida, discorre acerca dos efeitos do princípio do planejamento sobre a fiscalização dos contratos administrativos e a obrigatoriedade de capacitação de servidores e empregados públicos. Na sequência, trata dos requisitos necessários à designação de servidores e empregados públicos como fiscais de contratos e da importância de sua adequada capacitação. Finalmente, trata do recebimento provisório e do recebimento definitivo dos serviços e compras, temas de especial relevância para o fiscal de contratos administrativos.

## 2. PRINCÍPIO DO PLANEJAMENTO E REORIENTAÇÃO DE FOCO

Reunindo e consolidando dispositivos de leis anteriores: Lei nº 8.666/1993 (Licitações e Contratos Administrativos), Lei nº 10.520/2002 (Pregão) e Lei nº 12.462/2011 (Regime Diferenciado de Contratações – RDC), além da jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), a Lei nº 14.133/2021 incorpora novos princípios ao arcabouço jurídico das licitações e contratos administrativos. Enquanto a anterior Lei de Licitações se voltava predominantemente para o combate à corrupção, a nova se volta para a governança e o foco em resultados, entre outros aspectos (Garcia, 2021; Furtado, 2022; Lima, 2024).

A Lei nº 8.666/1993, em especial, refletia o estado da arte do Direito Administrativo de 1993. Muita coisa mudou de lá para cá e, em certa medida, a Lei nº 14.133/2021 incorpora procedimentos e práticas administrativas que acabaram por se revelar exitosos nas contratações públicas brasileiras (Garcia, 2021, p. 1, grifos próprios).

Com o propósito de promover esse ajuste de foco, a Lei nº 14.133/2021 vincula o regramento geral das licitações e contratos administrativos a diversos novos princípios, bem como reafirma princípios tradicionais e torna expressos alguns que se encontravam apenas implícitos na anterior, Lei nº 8.666/1993. Entre os princípios antes apenas implícitos, mas agora expressos no texto legal, destaca-se o princípio do planejamento, que tem profundas implicações para a fiscalização contratual (Anexo I). A leitura atenta dos princípios licitatórios e contratuais adotados pela Lei nº 14.133/2021, em especial daqueles princípios que não estavam explícitos na anterior, Lei nº 8.666/1993, permite entrever a intenção do novo estatuto no sentido de incrementar a eficiência dos processos de licitação e fiscalização dos contratos administrativos. A fase preparatória da licitação, caracterizada pelo planejamento, passa a contar com previsões mais amplas e detalhadas, até mesmo quanto à fiscalização dos contratos a serem firmados (Bittencourt, 2021; Goulart, 2021; Jacoby Fernandes, A.; Jacoby Fernandes, J., 2021; Justen Filho, 2021; Rodrigues, 2022).

O art. 5º da nova Lei das Licitações, determina a observância dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, do interesse público, da probidade administrativa, da igualdade, do planejamento, da transparência, da eficácia, da segregação de funções, da motivação, da vinculação ao edital, do julgamento objetivo, da segurança jurídica, da razoabilidade, da competitividade, da proporcionalidade, da celeridade, da economicidade e do desenvolvimento nacional sustentável, assim como as disposições do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) (TJSP, 2022, p. 17-18, grifos próprios).

A expressa menção ao princípio do planejamento é apenas um dos sinais da Lei nº 14.133/2021 no sentido de buscar aumentar a eficiência dos processos licitatórios e dos contratos administrativos. Certo é o efeito dessa explicitação do princípio do planejamento sobre a fiscalização dos contratos administrativos, particularmente com respeito à seleção e ao preparo de servidores para o exercício das atribuições de fiscal de contratos. A nova Lei menciona e



ênfatiza o planejamento em diferentes dispositivos de seu texto, não deixando dúvidas quanto à sua acentuada valorização.

A inclusão do **princípio do planejamento** na nova lei de licitações e contratos reflete a **importância que essa etapa** tem para a eficiência e efetividade da gestão pública. Ao estabelecer o planejamento como um princípio fundamental, a lei busca garantir que as **contratações públicas** sejam realizadas de **forma planejada e estratégica**, evitando desperdícios, retrabalhos e demais problemas que possam prejudicar a gestão pública (Teixeira, 2024, p. 5, grifos próprios).

O fato de a Lei nº 14.133/2021 expressamente declarar o planejamento entre seus princípios impacta fortemente as licitações e contratos. A fiscalização contratual passa a ser mais ágil para permitir a realização dos objetivos contratuais pretendidos e, ao mesmo tempo, mais rigorosa com aspectos considerados essenciais, como o da planejada capacitação de pessoal para exercer o mister regulatório. Justen Filho (2021) se refere ao planejamento, na nova Lei como um “compromisso com a verdade”.

O destaque para o planejamento na Lei nº 14.133/2021 está no vórtice de uma profunda mudança na gestão dos contratos administrativos, reorientando seu foco, como já dito, para governança e resultados. Somente o adequado planejamento das licitações e contratações, que já incluía as questões relativas à subsequente fiscalização dos contratos administrativos, poderá viabilizar essa esperada reorientação. Os resultados esperados, mesmo após a realização de um bom procedimento licitatório, facilmente poderão se perder no contexto de uma má fiscalização, incapaz de garantir a realização efetiva do objeto contratado.

Fiscalizar é uma obrigação da qual o Administração Pública não pode abrir mão e se concretiza através da finalidade dos contratos administrativos em atender ao interesse público. Dessa forma é justamente através dessa obrigação ou dever de **fiscalizar**, que se **garantirá o atendimento ao propósito contratual** (Matos; Reis, 2023, p. 19, grifos próprios).

### 3. PRINCÍPIO DO PLANEJAMENTO E EFEITO SOBRE A NOVA FISCALIZAÇÃO CONTRATUAL

A Lei nº 14.133/2021, em seu artigo 18, destaca o planejamento como característica essencial da fase preparatória do processo licitatório, devendo nele serem tratadas todas as considerações técnicas, mercadológicas e de gestão que possam interferir na futura contratação. Essas considerações devem incluir, necessariamente, a análise dos riscos que possam comprometer a boa execução contratual (artigo 18, inciso X) e as providências a serem adotadas pela Administração antes da celebração do contrato, até quanto à **capacitação** de servidores para o exercício das **atribuições de fiscalização** (artigo 18, § 1º, inciso X).

Assim, a nova Lei expressamente atribui à Administração contratante a responsabilidade de, previamente, preparar equipes para a fiscalização dos contratos administrativos.



Não é sem motivo, portanto, que, ao tratar do edital e do termo de referência, a nova Lei vincula o processo licitatório à futura fiscalização contratual. O artigo 25 estabelece que o edital precisa incluir as regras relativas à entrega do objeto, à fiscalização e à gestão do contrato administrativo a ser celebrado. Da mesma forma, no artigo 6º, inciso XXIII, define que o termo de referência deve descrever como a execução do objeto será acompanhada e fiscalizada pelo órgão ou entidade contratante, além dos critérios de medição e de pagamento.

No que se refere, ainda, ao projeto básico, no artigo 6º, inciso XXV, a vinculação entre o planejamento e a fiscalização é mais uma vez enfatizada. Tratando-se de obras, especialmente, consigna-se que o projeto básico deve ser elaborado a partir de estudos técnicos preliminares que contenham, entre outros aspectos, subsídios para a futura gestão da obra, aí compreendidas as normas de fiscalização.

A essência da vinculação entre o planejamento e a posterior fiscalização contratual reside em que, já no planejamento, devem ser definidas todas as características da posterior execução e fiscalização contratual. A Lei nº 14.133/2021, dessa forma, dá ensejo a uma profunda mudança na maneira de gerir licitações e contratos, já que a Administração deve saber, de antemão, antes da formalização contratual, as capacidades profissionais necessárias ao exercício da fiscalização dos contratos administrativos.

#### 4. OBRIGATORIEDADE DE CAPACITAÇÃO

Entre as principais inovações da Lei nº 14.133/2021, está a atribuição à Administração da obrigação de capacitar permanentemente os fiscais dos contratos administrativos. Muito antes da celebração do contrato, ainda na fase preparatória da licitação, por ocasião do estudo técnico preliminar, devem os dirigentes dos órgãos e entidades, ordenadores de despesa e outros envolvidos ter atenção à **capacitação** de pessoal para o exercício da gestão e da fiscalização contratuais, conforme artigo 18, § 1º, inciso X. Trata-se, portanto, do reconhecimento legal da importância de capacitar os fiscais de contrato para que bem se atinjam os objetivos do interesse público. Estudos recentes destacam que, entre as principais dificuldades encontradas pelos órgãos e entidades da Administração Pública está, justamente, a formação de quadros profissionais com a capacitação adequada ao exercício das diversas atribuições previstas na Lei nº 14.133/2021 (Bastos, 2023; Vieira *et al.*, 2023; Teixeira, 2024).

A Nova **Lei nº 14.133/2021**, de licitações e contratos é **complexa e requer capacitação**, conhecimento, elaboração de regulamentos internos e **mudança cultural** no Órgão Público que utilizou por trinta anos a legislação federal nº 8.666/93 (Vieira *et al.*, 2023, p. 1, grifos próprios).

A doutrina predominante ressalta a tendência normativa da Lei nº 14.133/2021 no sentido de concretizar a ligação que deve existir entre a fase do planejamento licitatório e a fase da execução contratual, incluindo as atividades de fiscalização dos contratos administrativos. A esse respeito, é importante assinalar que a nova Lei vai além de simplesmente relacionar novos princípios, buscando, mediante a adoção de novos procedimentos e a atribuição mais clara de responsabilidades, concretizar diretrizes mais abstratas por meio de enfrentamentos objetivos



a problemas antigos e conhecidos, como o esforço por aumentar a eficiência na prestação dos serviços contratados, esforço esse fortemente vinculado à qualidade da fiscalização exercida e, por conseguinte, à apropriada capacitação dos fiscais de contrato para o exercício de suas atribuições (Barbosa; Khoury; Maciel, 2021; Carvalho, 2021; Dallari, 2021; Garcia, 2021).

#### **Lei 14.133/2021**

Art. 18. A **fase preparatória do processo licitatório** é caracterizada pelo planejamento e deve compatibilizar-se com o plano de contratações anual de que trata o inciso VII do caput do art. 12 desta Lei, sempre que elaborado, e com as leis orçamentárias, bem como **abordar todas as considerações técnicas**, mercadológicas e de gestão que podem interferir na contratação, compreendidos:

I - a descrição da necessidade da contratação fundamentada em **estudo técnico preliminar** que caracterize o interesse público envolvido;

[...]

§ 1º O estudo técnico preliminar a que se refere o inciso I do caput deste artigo deverá evidenciar o problema a ser resolvido e a sua melhor solução, de modo a permitir a avaliação da viabilidade técnica e econômica da contratação, e conterá os seguintes elementos:

[...]

X - **providências** a serem adotadas pela Administração previamente à celebração do contrato, inclusive quanto à **capacitação de servidores ou de empregados** para fiscalização e gestão contratual (Brasil, 2021, grifos próprios).

O que a Lei nº 14.133/2021 traz de concreto acerca da fiscalização contratual, evoluindo muito com relação à anterior, Lei nº 8.666/1993, é a clareza no que se refere a quem tem o dever de se ocupar da capacitação dos fiscais de contratos: esse dever incumbe ao **dirigente da organização** ou a quem as regras organizacionais definirem, se optarem por atribuí-lo a outra pessoa.

Acerca desse ponto, importa destacar que o dirigente da organização não está isolado nessa tarefa de prover adequada capacitação aos fiscais de contrato. Assim como a Lei nº 14.133/2021 define atribuições de assessoramento para os integrantes das procuradorias jurídicas e das unidades de controle interno, também a doutrina destaca que o esforço pela adequada capacitação envolve distintos e diversos setores da organização. Em especial, esse envolvimento organizacional amplo deve estar voltado para a garantia de que haja, no quadro de pessoal do órgão ou entidade, uma quantidade mínima de servidores devidamente capacitados para o exercício da fiscalização contratual (Justen Filho, 2021; Pires; Gonçalves, 2022).



A nova Lei cria a noção, verdadeiramente profissional, de que a capacitação de fiscais é condição sine qua non para a celebração de futuros contratos administrativos, assim incorporando essa preocupação à gestão desde a fase do planejamento das licitações. Afasta a noção, nada profissional, de que a Administração possa se preocupar com a fiscalização dos contratos apenas após celebrado o contrato. Deve a capacitação, nesse sentido, desenvolver nos profissionais a serem designados para as atividades de fiscalização contratual os atributos do chamado perfil do fiscal de contratos administrativos.

**Quadro 1** – Perfil do fiscal de contratos administrativos

Conhecimento profundo da organização	Investigador
Conhecimento técnico do objeto	Questionador
Conhecimento razoável do mercado	Cobrador
Noções razoáveis do Direito aplicável	Proativo
Noções básicas de composição de custos	Bom relacionamento e comunicação
Negociador	Ético

Fonte: Vieira *et al.*, 2006.

Ao amparo da nova Lei, portanto, conduzir um processo licitatório sem se preocupar desde o início com a fiscalização passa a ser uma irregularidade atribuída ao dirigente do órgão ou entidade da Administração Pública. Dito de outra forma, um processo licitatório não pode ser levado adiante sem definição quanto à capacidade de bem fiscalizar o futuro contrato, por mais que a celeridade na contratação seja essencial para a Administração. Ao contrário, se o contrato é tão relevante para o órgão ou entidade, devem as preocupações com a futura fiscalização ser ainda maiores.

Logo, se não houver condições de fiscalizar o contrato, deve-se, desde o início, interromper o processo licitatório ou criar as condições de fiscalização, as quais dizem respeito, em especial, à capacitação de pessoal para o exercício das atribuições fiscalizatórias. O aodamento na realização dos processos licitatórios deve dar lugar a uma adequada preparação para contratar, em especial no que se refere à fiscalização contratual, assim ensejando a boa governança e a obtenção de resultados, justamente o foco da nova Lei.

A aplicação da nova lei requer o interesse pelo conhecimento, responsabilidade e aptidão dos envolvidos, vez que o foco é na eficiência e nos resultados com alto grau de tecnicidade. [...] **Capacitar é necessário** (Giroto; Silva, 2021, grifos próprios).

Acerca da possibilidade de contratar terceiros para assistir e subsidiar os fiscais com informações pertinentes à sua atribuição, certo é que o artigo 117 da nova Lei o permite. Entretanto, releva esclarecer que a responsabilidade primária pela fiscalização permanece com



a Administração, o que, necessariamente, envolve o fiscal do contrato, devidamente capacitado para tanto. O aludido dispositivo legal segue a esteira da jurisprudência do TCU, firme no sentido de que a contratação de terceiros visa apenas apoiar o trabalho do fiscal de contratos, nunca substituí-lo ou afastá-lo da responsabilidade pela atividade fiscalizatória.

#### **Acórdão 875/2020-TCU-Plenário**

A contratação de empresa para auxiliar a Administração na fiscalização de contratos [...] não retira desta a obrigação do acompanhamento, porquanto a função do **terceiro contratado é de assistência**, não de substituição (Brasil, 2020a, grifos próprios).

O parágrafo 3º do mesmo artigo 117 carrega uma outra importante novidade com relação à anterior Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Trata-se do apoio que deve ser dado ao fiscal do contrato pelos órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno da Administração, que lhe devem dirimir dúvidas, bem como subsidiá-lo com informações relevantes para prevenir riscos na execução do contrato.

Contudo, também é de extrema importância destacar que esses órgãos não assumem para si, em momento algum, a responsabilidade pela fiscalização contratual, que continua a constituir incumbência exclusiva dos fiscais dos contratos. Assertivo, portanto, deve ser o esforço da Administração em prol da capacitação de pessoas para o exercício da fiscalização.

Essa obrigatoriedade de a Administração ter atenção à capacitação dos fiscais de contratos administrativos se refere a um dos pontos nevrálgicos da relação entre os dirigentes dos órgãos e das entidades da Administração Pública e os servidores que atuam na atividade de fiscalização contratual. Fica clara a prioridade que o dirigente deve conceder ao preparo de seus fiscais, convertida agora, por força do novo estatuto, em verdadeira obrigação legal. Entretanto, isso não significa, de forma alguma, que o servidor público possa simplesmente recusar-se a desempenhar as atribuições de fiscal de contratos administrativos, o que tenderia a inviabilizar, em si, as atividades do órgão ou entidade. Diferenças entre dirigentes e fiscais de contratos devem ser resolvidas com atenção à missão organizacional, ao profissionalismo e à cooperação.

#### **Acórdão 2.917/2010-TCU-Plenário**

Acerca das incumbências do fiscal do contrato, o TCU entende que devem ser designados **servidores públicos qualificados** para a gestão dos contratos, de modo que sejam responsáveis pela execução de atividades e/ou pela vigilância e garantia da regularidade e adequação dos serviços.

O servidor designado para exercer o encargo de fiscal **não pode oferecer recusa**, porquanto não se trata de ordem ilegal. Entretanto, tem a opção de **expor ao superior hierárquico** as deficiências e limitações que possam impedi-lo de cumprir diligentemente suas obrigações. A opção que não se aceita é uma atuação a esmo (com imprudência, negligência, omissão,



ausência de cautela e de zelo profissional), sob pena de configurar grave infração à norma legal (Brasil, 2010a, grifos próprios).

Uma observação adicional se faz relevante para órgãos com elevada rotatividade de pessoal, como é o caso, por exemplo, das organizações militares das forças armadas e das unidades gestoras integrantes do serviço diplomático. Essas Administrações devem ter atenção ao esforço permanente de reter o conhecimento relativo à fiscalização contratual entre seus colaboradores, o que pode incluir tanto profissionais civis quanto militares, no caso das organizações militares.

Os departamentos da administração pública enfrentam obstáculos na aplicação de sistemas eficazes de inspeção e controle de contratos administrativos em seu governo. Os **obstáculos** são muitos e variados, mas todos eles **se concentram na falta de** implementação, estrutura organizacional e **pessoal qualificado** que mais tarde **atuará como supervisores de contrato** (Lopes; Marra, 2022, p. 4462, grifos próprios).

A noção que subjaz a todo esse esforço é a de que a nova Lei busca estabelecer um novo e necessário patamar de profissionalismo na atividade de fiscalização contratual. Por isso, em função dessa necessidade de evolução administrativa, não bastasse o direito imperativo legal, devem os órgãos e entidades da Administração Pública enviar esforços para se amoldarem às novas exigências, não esperar que a lei ou a jurisprudência do TCU se adaptem às suas realidades. Em sentido francamente contrário, a ideia é, justamente, provocar a ação positiva dos dirigentes e modificar a frágil realidade hoje existente na fiscalização de contratos administrativos, sobretudo no que se refere à capacitação do pessoal necessário.

Sendo assim, a prática da **nomeação de fiscais despreparados** (que não sabem o que devem como devem e quando devem fazer), apenas para cumprir formalidades (geralmente assinando no anverso das notas fiscais), tende a ser **abolida da rotina dos órgãos públicos** e a tendência é que inclusive a rotatividade diminua, especialmente em razão da responsabilização dos ordenadores pela indicação e manutenção de fiscais sem capacitação (Amorim, 2021, p. 2, grifos próprios).

## 5. ATRIBUIÇÕES RELACIONADAS, FORMAÇÃO COMPATÍVEL OU QUALIFICAÇÃO ATESTADA

Pedra de toque no contexto da fiscalização de contratos administrativos é a definição de quem pode ser fiscal de contratos no âmbito da Administração contratante. Ao tratar do assunto, no artigo 117, a nova Lei remeteu ao seu artigo 7º, que versa sobre o caráter preferencial da nomeação de servidores ou empregados públicos efetivos para as funções essenciais à execução legal e, também, delinea os aspectos relativos à capacitação desejada.



#### Lei 14.133/2021

Art. 7º Caberá à autoridade máxima do órgão ou da entidade, ou a quem as normas de organização administrativa indicarem, promover gestão por competências e **designar agentes públicos** para o desempenho das **funções essenciais à execução desta Lei** que preencham os seguintes requisitos:

I - sejam, **preferencialmente, servidor efetivo ou empregado público dos quadros permanentes** da Administração Pública;

II - tenham **atribuições relacionadas** a licitações e contratos ou possuam **formação compatível** ou **qualificação atestada** por certificação profissional emitida por escola de governo criada e mantida pelo poder público; e

III - não sejam cônjuge ou companheiro de licitantes ou contratados habituais da Administração nem tenham com eles vínculo de parentesco, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, ou de natureza técnica, comercial, econômica, financeira, trabalhista e civil. (Brasil, 2021, grifos próprios).

A jurisprudência do TCU, construída ainda sobre as bases da lei anterior (Lei nº 8.666/1993), orienta-se no sentido de que a nomeação de profissionais estranhos à Administração Pública para o exercício da fiscalização contratual não constitui a melhor prática. Fiscais de contrato, sem dúvida, enquadram-se entre os agentes essenciais à execução da nova Lei e, por isso, devem ser preferencialmente designados entre servidores ou empregados efetivos da Administração Pública.

#### Acórdão 124/2020-TCU-Plenário

É **irregular a nomeação** de terceiro **estranho à Administração** para exercer a fiscalização de contratos, porquanto o art. 67 da Lei 8.666/1993 permite a contratação de terceiros para auxiliar o fiscal, mas não para atuar como tal (Brasil, 2020b, grifos próprios).

Além disso – e, nesse ponto, mais uma vez sobressai a importância da capacitação –, a designação de fiscais deve recair sobre servidores que desempenhem **atribuições relacionadas** a licitações e contratos, ou possuam **formação compatível** com o objeto a ser fiscalizado, ou detenham **qualificação atestada** por escola de governo. Somente servidores que detenham pelo menos um desses requisitos, os quais valorizam, respectivamente, a **experiência profissional**, o **estudo técnico-acadêmico** ou o **treinamento específico**, devem ser nomeados fiscais dos contratos administrativos no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública. A respeito da escolha dos servidores que exercerão atribuições no contexto da nova lei, afirma Giroto (2021):



Passaremos de um cenário no qual a administração conta com ampla discricionariedade para designar seus representantes para um cenário no qual **requisitos objetivos condicionam as designações**, com foco principal na gestão de competências e na escolha de **servidores e empregados** públicos em condições de apresentar um **desempenho satisfatório** daquelas funções (Giroto, 2021, p. 39, grifos próprios).

O primeiro requisito, **atribuições relacionadas** a licitações e contratos, valoriza a **experiência profissional**. Por esse prisma, poderão atuar como fiscais dos contratos administrativos aqueles servidores que, independentemente de sua formação técnico-acadêmica, já trabalhem rotineiramente com o tema das licitações e contratos, normalmente lotados nos setores pertinentes do órgão ou entidade. A experiência adquirida no trato cotidiano desses assuntos é a base da capacitação desejada para o desempenho das atribuições relacionadas à fiscalização contratual.

O segundo requisito, **formação compatível**, valoriza o **estudo técnico-acadêmico** detido pelo servidor. Esse estudo poderá ser de nível universitário ou não, sendo essencial a sua compatibilidade com o objeto contratual a ser fiscalizado. Por esse prisma, deverão ser nomeados, por exemplo, médicos, enfermeiros, farmacêuticos, para fiscalizar contratos da área da saúde; engenheiros ou arquitetos, para fiscalizar contratos de obras e serviços de engenharia; engenheiros de computação ou analistas de sistemas para fiscalizar contratos da área de tecnologia da informação, e assim por diante.

Ressalte-se que formação compatível não quer dizer formação exata e precisamente direcionada ao objeto, bastando que haja, minimamente, compatibilidade. Assim, não há impedimento a que um engenheiro mecânico, por exemplo, fiscalize uma obra de construção rodoviária, pois a formação em engenharia, a despeito da especialização, já se traduziria na desejada compatibilidade.

O terceiro requisito, por fim, **qualificação atestada** por certificação profissional emitida por escola de governo criada e mantida pelo poder público, valoriza o **treinamento específico** do servidor para o exercício das atribuições de fiscal de contratos. Esse seria o caso daquele servidor que, sem deter estudo técnico-acadêmico relacionado ao objeto contratual e sem trabalhar diretamente nos setores de licitações e contratos, realiza cursos de capacitação específicos para se desincumbir das atividades de fiscalização.

Destaca-se que a nova Lei restringe essa qualificação às escolas de governo do poder público. No Brasil, seriam exemplos dessas instituições, entre outras, o Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do TCU; a Escola Nacional de Administração Pública (Enap), o Instituto de Economia e Finanças do Exército (Iefex) e as escolas de contas dos tribunais de contas estaduais, municipais e do Distrito Federal.

Assim, sobressai a importância de os dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Pública manterem em seus quadros servidores devidamente capacitados para a fiscalização de contratos administrativos. A Lei nº 14.133/2021 não deixa dúvidas quanto à titularidade dessa obrigação. A manutenção de um quadro de servidores aptos a fiscalizar os contratos de



interesse da unidade deve passar a merecer a permanente atenção dos dirigentes, ordenadores de despesa e gerentes da Administração Pública em geral.

## 6. TERMOS DE RECEBIMENTO PROVISÓRIO E DE RECEBIMENTO DEFINITIVO

A Lei nº 14.133/2021, em seu artigo 140, trata dos recebimentos provisório e definitivo, tanto de obras e serviços quanto de compras. São procedimentos que, em essência, já existiam ao amparo da anterior, Lei nº 8.666/1993, em seus artigos 73 a 76, mas nos quais foram introduzidas novas exigências de caráter técnico e contratual. Essas novas exigências também terminam por impor novos desafios em termos de **capacitação** de pessoas para as atribuições fiscalizatórias.

**Fiscalizar contratos não é uma missão simples** e impõe ao responsável conhecimento e aperfeiçoamento constantes do profissional, permitindo-lhe tomar decisões corretas, sempre no melhor interesse do bem público. Nesse sentido é preciso que se procure pôr em prática o fundamental **desenvolvimento e manutenção** de uma atividade de **gestão/fiscalização de contratos mais competente**, capaz de responder as necessidades dos contratantes (Matos; Reis, 2023, p. 20, grifos próprios).

Quanto às obras e serviços, ficou estabelecido no artigo 140, inciso I, que o objeto contratual será recebido provisoriamente pelo responsável pelo acompanhamento e fiscalização, ou seja, pelo fiscal do contrato. Esse recebimento provisório deverá ser feito mediante termo detalhado, uma vez verificado o cumprimento das exigências de caráter técnico. Já o recebimento definitivo será feito por servidor ou por comissão, mediante termo detalhado comprobatório do atendimento das exigências contratuais.

Com relação às compras, o mesmo artigo 140, em seu inciso II, define que o objeto do contrato será recebido provisoriamente, de forma sumária pelo fiscal do contrato ali definido, mais uma vez como o responsável pelo acompanhamento e fiscalização. Esse recebimento sumário se dá com verificação posterior da conformidade do material com as exigências contratuais. O recebimento definitivo das compras, assim como ocorre com obras e serviços, será feito por servidor ou comissão, mediante termo detalhado que comprove o atendimento das exigências contratuais.

A doutrina predominante é no sentido de que, nas contratações públicas, diferentemente do que ocorre no direito privado, a simples tradição (entrega) da coisa é insuficiente para a sua aceitação. A Lei nº 14.133/2021 trouxe mais detalhamento ao procedimento de recebimento provisório, sendo nítido o aumento da responsabilidade do fiscal de contratos. A nova Lei é bem mais analítica que a anterior, Lei nº 8.666/1993, detalhando mais os procedimentos que serão adotados no cumprimento das etapas de recebimento dos serviços ou compras (Jacoby Fernandes, A.; Jacoby Fernandes, J., 2021; Santana, 2021).



Ainda importa destacar que o recebimento provisório constitui uma medida de segurança importante tanto para a Administração, na condição de contratante, quanto para o fornecedor do bem ou serviço, na condição de contratado. Isso porque, muito embora o recebimento provisório não importe na liberação do contratado de suas obrigações, nem tampouco defina se o objeto é efetivamente bom ou se o serviço foi executado da forma pactuada, o contratado, na entrega provisória, estará liberado dos riscos do objeto, já que a sua posse estará com a Administração. Em sentido recíproco, o recebimento provisório permitirá à Administração verificar, de forma imediata, se as exigências técnicas do objeto foram atendidas, assim conferindo maior resguardo ao interesse público (Justen Filho, 2021; Santana, 2021).

A Lei nº 14.133/2021, em comparação com a anterior (Lei nº 8.666/1993), também inovou quanto aos prazos de recebimento e quanto à responsabilização objetiva do contratado, mesmo após o recebimento definitivo de obra. O parágrafo 3º do artigo 140 da nova Lei estabelece que os prazos e métodos para o recebimento provisório e o recebimento definitivo serão definidos em regulamento ou no contrato, ou seja, não mais subsiste a previsão média de noventa dias como período de observação, após o recebimento provisório, aumentando-se a discricionariedade do administrador público para decidir.

Quanto à responsabilização do contratado, o parágrafo 6º do artigo 140, específico para obras, define que o recebimento definitivo não afasta, por período mínimo de cinco anos, sua responsabilidade objetiva pela solidez e segurança dos materiais e serviços realizados, bem como pela funcionalidade da construção, reforma, recuperação ou ampliação do imóvel. Assim sendo, em caso de vício, defeito ou incorreção, o contratado continua responsável pelos ajustes necessários. Mais ainda: o mesmo dispositivo admite a previsão, no edital e no contrato, de prazo de garantia que ultrapasse os cinco anos.

Merece ser destacado também que o novo arcabouço jurídico relativo aos recebimentos provisório e definitivo do objeto contratado deve ser entendido em conjunto com o disposto no artigo 147 da Lei nº 14.133/2021. Por esse dispositivo, uma das importantes inovações trazidas ao universo das contratações públicas pela nova Lei, passam a existir alternativas de gestão diferentes do simples desfazimento do contrato em caso de descumprimento, sempre atendendo ao interesse público.

#### **Lei 14.133/2021**

Art. 147. Constatada irregularidade no procedimento licitatório ou na execução contratual, **caso não seja possível o saneamento**, a decisão sobre a suspensão da execução ou sobre a declaração de **nulidade** do contrato somente será adotada na hipótese em que **se revelar medida de interesse público**, com avaliação, entre outros, dos seguintes aspectos: [...] (Brasil, 2021, grifos próprios).

O referido artigo 147 se alinha ao entendimento trazido pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lindb), importando em relevante quebra de paradigmas na Administração. Consolidada a percepção, advinda da prática administrativa, de que, muitas vezes, desfazer o contrato, tornando-o nulo, não constitui a melhor solução em face do interesse público.



Representa maior flexibilidade decisória para o dirigente ou o ordenador de despesas, sobretudo quando a manutenção do contrato é essencial para o cumprimento da missão institucional do órgão ou entidade (Jacoby Fernandes, A.; Jacoby Fernandes, J., 2021; Justen Filho, 2021; Furtado, 2022).

Como visto, para o fiscal de contratos, especificamente, a principal novidade inserta na nova Lei, no que se refere aos recebimentos provisório e definitivo de serviços e compras, é a exigência dos termos detalhados de exigências técnicas e contratuais. A elaboração e a compreensão desses termos exigem capacitação específica; do contrário, de pouco valor serão para o aperfeiçoamento dos processos de trabalho do órgão ou entidade. Somente a partir de termos bem elaborados e confiáveis será possível resguardar o interesse público e favorecer a governança da Administração quanto ao atingimento dos objetivos contratuais, incluindo, se for o caso, as eventuais suspensão ou nulidade contratuais e a posterior responsabilização objetiva dos contratados. A exigência desses termos mais detalhados deixa entrever uma responsabilidade mais gravosa para o fiscal do contrato e para as comissões de recebimento. Capacitar equipes para que o melhor proveito seja obtido constitui obrigação inarredável da Administração.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 14.133/2021 introduz mudanças da mais alta relevância na fiscalização dos contratos administrativos celebrados pelos órgãos e entidades da Administração Pública. A reorientação do foco das contratações, da predominância do combate à corrupção para a governança e a eficiência nas licitações e contratações, realça a importância da fiscalização contratual, confirmada, nesse sentido, como aspecto fundamental para a boa execução dos contratos administrativos.

O bom exercício da fiscalização contratual representa muito da possibilidade de uma contratação efetivamente atingir o seu propósito. Muitos são os exemplos em que uma licitação bem-conduzida e associada a um contrato bem-elaborado não atinge o resultado desejado devido à deficiente fiscalização contratual. A fiscalização deficiente faz incorrer na perda de boas oportunidades, no não-aproveitamento do potencial das pessoas e no desperdício de materiais, entre outros aspectos danosos para a Administração Pública.

A adequada capacitação dos fiscais de contratos administrativos é fundamental para que a Administração obtenha os resultados desejados, assim fazendo jus à confiança do cidadão que lhe entrega recursos públicos para gerir. A obrigação de capacitar servidores e empregados públicos, nos termos da nova Lei, compete expressamente aos dirigentes dos órgãos e entidades, devendo ser objeto de atenção desde a fase preparatória das licitações. Nesses termos, levar adiante uma contratação sem tratar, antecipadamente, das questões relativas à fiscalização subsequente, aí incluída a capacitação dos fiscais, passa a ser considerado irregularidade, diante do descumprimento de preceito legalmente expresso.

Além disso, o planejamento, que, na nova Lei, tem sua importância reiteradas vezes afirmada, afeta profundamente a fiscalização contratual. Passa a haver a exigência de providências



administrativas, antes mesmo da celebração contratual, com vistas à viabilidade da futura fiscalização, o que inclui, com particular ênfase, a capacitação de pessoal para o desempenho das atribuições fiscalizatórias. Essa expressa obrigatoriedade de a Administração cuidar da capacitação do pessoal envolvido em licitações e contratos constitui notável evolução da Lei nº 14.133/2021 em relação à anterior – Lei nº 8.666/1993.

Sob a égide da nova Lei, os dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Pública deverão adotar procedimentos para reter em seus quadros servidores capacitados para exercer as atribuições de fiscal de contratos. Somente poderão ser designados fiscais aqueles servidores que tenham atribuições relacionadas a fiscalizações e contratos, formação compatível com o objeto do contrato ou qualificação atestada com certificação emitida por escola de governo. Reter esse conhecimento sem incorrer em prejuízos profissionais para os servidores e sem comprometer a rotatividade de pessoal nas organizações em que a rotatividade é relevante exigirá da Administração Pública, como um todo, a elaboração de novos procedimentos, a adoção de novas perspectivas e, em alguma medida, também, a mudança da cultura organizacional e institucional. Em seu conjunto, portanto, a Lei nº 14.133/2021 confirma a fiscalização como um aspecto de primordial importância para a correta execução dos contratos administrativos.

A obrigatoriedade de a Administração capacitar pessoas para o exercício das atribuições de fiscalização transforma a capacitação em obrigação legal e a designação de fiscais despreparados em uma ilegalidade. Mais ainda: o novo estatuto exige dos administradores a adoção de providências no sentido de reter conhecimento relacionado à fiscalização contratual em seus quadros de servidores. O fiscal de contratos deve ser servidor ou empregado público adequadamente capacitado para o exercício dessa atividade. O poder-dever de capacitar pessoal para o exercício das atribuições de fiscal de contratos administrativos se apresenta como uma das mais importantes tarefas dos dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Pública, no que se refere às licitações e contratações sob sua responsabilidade.

## REFERÊNCIAS

AMORIM, Simone. Os Fiscais de contratos na nova lei de licitações. **JusBrasil**, 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/os-fiscais-de-contratos-na-nova-lei-de-licitacoes/1198237118>. Acesso em: 27 maio 2024.

BARBOSA, Jandeson da Costa; KHOURY, Nicola Espinheira da Costa; MACIEL, Francismary Souza Pimenta. Aspectos hermenêuticos da nova lei de licitações e contratos administrativos. **Revista do TCU**, Brasília, n. 147, p. 12-19, jan./jun. 2021.

BASTOS, Yasmin da Rocha. **Dificuldades na institucionalização da nova lei de licitações e contratos administrativos**: estudo de caso em um órgão público do Estado do Amazonas. Trabalho de Conclusão do Curso (Graduação em Administração) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2023. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/7282>. Acesso em: 29 maio 2024.



BITTENCOURT, Sidney. **Nova lei de licitações passo a passo**: comentando artigo por artigo a nova lei de licitações e contratos administrativos, Lei 14.133, de 1º de abril 2021. Belo Horizonte: Forum, 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002**. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2002.

BRASIL. **Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011**. Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC [...]. Brasília: Congresso Nacional, 2011.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Congresso Nacional, 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 1993.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 124/2020-TCU-Plenário**. Tomada de Contas Especial. Relator: Ministro-Substituto Weder de Oliveira. Brasília: TCU, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.917/2010-TCU-Plenário**. Representação. Relator: Ministro Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 875/2020-TCU-Plenário**. Relatório de Auditoria. Ministro Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2020.

CARVALHO, Guilherme. O mito do planejamento exorbitante na Lei nº 14.133/2021. **Consultor Jurídico**, 1 out. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-out-01/licitacoes-contratos-mito-planejamento-exorbitante-lei-141332021/>. Acesso em: 27 maio 2024.

DALLARI, Adilson Abreu. Análise crítica das licitações na Lei 14.133/2021. **Consultor Jurídico**, 29 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-29/interesse-publico-analise-critica-licitacoes-lei-1413321>. Acesso em: 28 maio 2024.

FURTADO, Madeline Rocha. Introdução à Lei 14.133/2021: o novo marco legal das contratações públicas. **Ronny Charles**. Teresina: OAB-PI, 2022. Aula Magna da Pós-graduação de Licitações e Contratos Públicos da Escola Superior de Advocacia da OAB-PI. Disponível em: <https://ronnycharles.com.br/introducao-a-lei-14-133-2021-o-novo-marco-legal-das-contratacoes-publicas/>. Acesso em: 28 maio 2024.

GARCIA, Flávio Amaral. Uma visão geral da Lei nº 14.133/2021: avanços e omissões. **Zenite**, 13 abr. 2021. Nova lei de licitações. Disponível em: <http://zenite.blog.br/uma-visao-geral-da-lei-n-14-133-2021-avancos-e-omissoes/>. Acesso em: 27 maio 2024.



GIROTO, Maira Coutinho Ferreira. Considerações sobre a designação de agentes públicos para funções previstas na lei nº 14.133/2021. **Simetria**, São Paulo, v. 1, n. 8, p. 28-39, 2021. Disponível em: <https://revista.tcm.sp.gov.br/simetria/article/view/99>. Acesso em: 28 maio 2024.

GIROTO, Maira Coutinho Ferreira; SILVA, Maria das Graças Bigal Barboza da. O novo normativo legal das licitações e dos contratos. **TCE-SP**, 6 abr. 2021. Notícias. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-novo-normativo-legal-licitacoes-e-contratos#:~:text=O%20Projeto%20de%20Lei%204253,de%20transi%C3%A7%C3%A3o%20de%20dois%20anos>. Acesso em: 27 maio 2024.

GOULART, João Fábio Stecca Penna. **Estudo comparativo entre as Leis de Licitações 14.133/2021 e 8.666/1993. 2021**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Engenharia Civil) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/33415>. Acesso em: 29 maio 2024.

JACOBY FERNANDES, Ana Luiza; JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Lei 14.133/2021: lei de licitações e contratos administrativos**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. ISBN 978-6555182125.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratações administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. ISBN 978-6556146119.

LIMA, Felipe Augusto Cruz. **Análise principiológica da nova lei de licitações e contratos administrativos (Lei nº 14.133/21)**. São Paulo: Editora Dialética, 2024. ePUB. ISBN: 978-65-270-1416-4.

LOPES, João Victor Silva; MARRA, Natalia Cardoso. A fiscalização nos contratos administrativos. **REASE**, São Paulo, v. 8, n. 10, p. 4452-4465, out. 2022.

VIEIRA, Rafael Barbosa Marçal; NAKATA, Lina Amaral; SCHEDENFFELDT, Patricia Ferrari; MIGUEL, Joseane Antonia dos Santos; ISHII, Hector Allen. Desenvolvimento rápido de página na internet com conteúdo multidisciplinar para aplicação da lei 14.133/2021 na universidade. **Conpuesp** – Congresso dos professores das universidades estaduais de São Paulo, 2. ed. Campinas, 2023.

MATOS, Francisco Regilson Pinho de; REIS, Dércio Luiz. Gestão de contratos e sua aplicação como instrumento de redução de custo: planejamento e fiscalização dos recursos públicos. **Semana Acadêmica: Revista Científica**, Fortaleza, ed. 232, v. 11, 2023.

PIRES, Jorge Luiz da Silva; GONÇALVES, Mário Jorge de Queiroz. Fatores críticos de sucesso (FCS) para fiscalização de contratos administrativos de prestação de serviços de forma continuada na Marinha do Brasil. **Acanto em revista**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 9, p. 99-116, Rio de Janeiro, dez. 2022.

RODRIGUES, Henrique Napoleão. **Uma análise da nova lei de licitações e contratos (14.133/2021) e sua aplicação em obras públicas. 2022**. Trabalho de Conclusão do Curso (Graduação em Engenharia Civil) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/233291>. Acesso em: 28 maio 2024.



SANTANA, Bruno Maciel de. **Mínimo para você entender licitações e contratos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2021.

TEIXEIRA, Sebastião Figueira. A nova lei de licitações e contratos (lei nº 14.133/2021): principais mudanças e impactos na eficiência das contratações públicas. **Revista Multidisciplinar Pey Keyo Científico**, Boa Vista, v. 10, n. 1, Edição Especial, 2024. ISSN 2525-8508. Disponível em: <https://estacio.periodicoscientificos.com.br/index.php/pkcroraima>. Acesso em: 29 maio 2024.

TJSP. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Nova lei de licitações e contratos administrativos**: Lei nº 14.133/2021. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Centro de Apoio ao Direito Público (Cadip), 2022.

VIEIRA, Antonieta Pereira; VIEIRA, Henrique Pereira; FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaela Rocha. **Gestão de contratos de terceirização na administração pública**: teoria e prática. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2006. ISBN 85-7700-003-6.



Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# PROPOSTA DE MÉTODO DE REEQUILÍBRIO FINANCEIRO EM CONTRATOS PÚBLICOS

## ESTUDO DE CASO

*A Proposal for a method of financial rebalancing in public contracts  
A case study*

### **Denis Bertazzo Watashi**

Graduação em Engenharia Civil pela Escola Politécnica (USP) e especialização em Gestão de Projetos pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” (USP). Mestrado em Ciências com habilitação em Geotecnia pela Escola de Engenharia de São Carlos (USP), candidato a doutor em Gestão de Custos de Obras Públicas na UFSC e chefe do setor de Orçamento de Obras do Departamento de Projetos de Arquitetura e Engenharia da UFSC.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0003-4449-4113>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/3866785820947344>

**E-mail:** [denis.watashi@ufsc.br](mailto:denis.watashi@ufsc.br)

### **Alexandre Maestri**

Graduação em Engenharia Civil pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e ingresso no serviço público em 2011 como fiscal de Obras e Contratos Administrativos da UFSC. Mestrado em Engenharia Civil (UFSC). Aluno especial do doutorado na Universidade Federal de Santa Catarina, área de pesquisa Construção Civil.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-7272-9808>

**Lattes:** <https://orcid.org/0000-0002-7272-9808>

**E-mail:** [a.maestri@ufsc.br](mailto:a.maestri@ufsc.br)

### **Fernanda Fernandes Marchiori**

Graduação em Engenharia Civil pela UFSM, mestrado em Engenharia Civil pela UFSC, doutorado em Engenharia de Construção Civil e Urbana pela USP e pós-doutorado pela Centrale Supélec/Université Paris-Saclay. Docente do Departamento de Engenharia Civil e do Programa de Pós-graduação em Engenharia Civil UFSC e revisora dos periódicos *Engineering Construction and Architectural Management*, *Ambiente Construído* e *Gestão e Tecnologia de Projetos*.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0001-9182-2541>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/5379761003982336>

**E-mail:** [fernanda.marchiori@ufsc.br](mailto:fernanda.marchiori@ufsc.br)



### **Regis Signor**

Graduação e mestrado em Engenharia Civil e doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Perito Criminal Federal desde 2003, atuando em casos de desvio de recursos públicos em obras de engenharia. Em 2018, desenvolveu pesquisa de pós-doutorado na Curtin University, Austrália.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-5813-7128>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/9917001828275124>

**E-mail:** [regis.rs@pf.gov.br](mailto:regis.rs@pf.gov.br)

## **RESUMO**

O surto da covid-19 impactou o mercado de construção mundial provocando desestabilização de empresas e contratos. No Brasil, fatores como as políticas de proteção ao trabalhador e as condições que regem os preços contratuais de obras públicas levaram à paralisação e desmobilização de muitas construções, bem como à falência de empresas. A fim de evitar o abandono de obras, os órgãos públicos precisaram reavaliar contratos, porém a falta de uma metodologia padronizada para tanto pode ter induzido diferentes agentes públicos a subjetividades na avaliação de reequilíbrio, gerando toda a sorte de inseguranças. Propõe-se, portanto, neste artigo, um método de reequilíbrio contratual para situações extraordinárias como essa. Tendo em vista tal proposta, foram consideradas referências bibliográficas tanto científicas quanto legais para amparar as etapas de ajuste de preços, e o método foi testado com sucesso em um caso real, o que permitiu a retomada das obras. A pesquisa desempenha um papel crucial na promoção de uma administração pública mais eficaz diante das circunstâncias excepcionais, ao oferecer uma abordagem metodológica objetiva na análise e concessão de ajustes para restaurar o equilíbrio financeiro contratual. Isso se torna particularmente relevante diante das necessidades emergentes resultantes das circunstâncias impostas pela pandemia da covid-19.

**Palavras-chave:** covid-19; reequilíbrio de preços; contrato; obras públicas; aditivos.

## **ABSTRACT**

*The covid-19 outbreak has impacted the global construction market, disrupting business and contracts. In Brazil, reasons such as labor protective policies and the clauses that rule construction prices of public contracts resulted in the discontinuity of construction works and the bankruptcy of companies. To avoid project abandonment, the public authorities had to reassess contracts without a standardized method, which could have imposed risks of subjectivity in the assessment of price rebalancing by different public servants. Thus, a method of price rebalancing was developed for such situations of unpredictability. The method included a bibliographic and legislative analysis that supported the price rebalancing steps, and was successfully applied to a real case allowing the construction to restart. The research plays a crucial role in promoting more effective management in exceptional circumstances by providing an objective methodological approach to the analysis and granting of adjustments to restore*



*contractual financial balance. This becomes particularly relevant in light of the emerging needs resulting from the circumstances imposed by the covid-19 pandemic.*

**Keywords:** covid-19; price rebalancing, contract, public works, additives.

## 1. INTRODUÇÃO

A Indústria da Construção Civil (ICC) tem participação estratégica no desempenho da economia e avanço da sociedade de qualquer país. No Brasil, a ICC representou, em 2018, 4% do PIB e empregou 7,3% da mão de obra ativa do país (IBGE, 2018). Ademais, o desenvolvimento de uma nação é fortemente influenciado pela qualidade de sua infraestrutura. Investimentos eficientes são essenciais para garantir a manutenção do que já existe e expandir os sistemas de forma a não limitar o crescimento econômico. Apesar das variações entre as regiões globais, aproximadamente 90% do montante investido em infraestrutura é originado do setor público (Fay *et al.*, 2019, p. 46).

Contudo, apesar dessa importância, desde 1970 o investimento em infraestrutura no Brasil vem sendo comprimido (CBIC, 2015). Após picos em 2010, na proposta de orçamento de 2021 o montante atingiu um mínimo da série histórica iniciada em 1947 (Bonomo; Frischtak; Ribeiro, 2021; Elias, 2021; Ferreira; Araújo, 2007). Proporcionalmente ao PIB, esse valor se encontra abaixo do limiar mínimo estimado para manter a infraestrutura existente, considerando-se a depreciação média do estoque de infraestrutura brasileiro (Frischtak; Mourão, 2018a; Frischtak; Mourão, 2018b; Romp; Haan, 2007).

Os cortes orçamentários nos investimentos em infraestrutura são acomodações necessárias para manter o teto dos gastos. Desde 2017, os gastos obrigatórios consomem valores superiores a 90% do total disponível no orçamento (IFI, 2021). Entretanto, o balanceamento desses cortes é desconectado de avaliações mais aprofundadas da qualidade do gasto público (Ribeiro, 2020), significando que não consideram as perdas potenciais de crescimento e o ganho de competitividade trazido por estes investimentos. A avaliação dos cortes considera somente o aspecto fiscal.

Outra importante característica dessa indústria é sua sensibilidade às alterações econômicas e sociais. Variações súbitas no cenário econômico-social, como vêm ocorrendo desde 2020 em função da covid-19, podem gerar impactos incalculáveis na estrutura da cadeia construtiva (Al-Mhdawi *et al.*, 2022, p. 19; Duncan *et al.*, 2020; Jenkins; Risbridger, 2020). Em círculo vicioso, a crise na construção contribui para aumentar ainda mais as vulnerabilidades e desafios sociais e de saúde já existentes no Brasil (Brasil, 2019). Em 2021, o Tribunal de Contas da União (TCU) apontou que 29% dos contratos analisados de obras encontravam-se paralisados, totalizando R\$ 15 bilhões em recursos improficuos, que não dão à sociedade o retorno esperado (Brasil, 2021). Nesse contexto e em função das apertadas margens financeiras a que as construtoras participantes de licitações se sujeitam ao competir pelo menor preço (Kagel; Levin, 1986; Signor *et al.*, 2020; Brasil, 2013b), os números de obras paralisadas e processos de falência e fechamento de empresas tendem a aumentar sem uma medida adequada de mitigação.



A crise sanitária de covid-19 gerou impactos significativos em vários setores da economia, tendo sido a Construção Civil brasileira particularmente afetada. Para controlar a propagação do vírus Sars-CoV-2, diversas medidas foram implementadas nesse setor, incluindo alterações nos horários e locais para refeições; expansão nos alojamentos e vestiários; procedimentos de limpeza aprimorados para ambientes, máquinas e ferramentas; aquisição e distribuição de EPIs específicos, como máscaras e álcool gel; aquisição de equipamentos para medição de temperatura e mobilização de trabalhadores para realização de testagem. Adicionalmente, houve custos extras associados às horas improdutivas de trabalhadores em isolamento por quarentena. Essas necessidades acarretaram uma redução na praticabilidade, estudo que relaciona a quantidade de horas produtivas ao longo do tempo da obra. Em outras palavras, ocorreu uma diminuição na capacidade produtiva da mão de obra empregada, resultando em um aumento no custo final por hora trabalhada e, por consequência, o custo total da obra (Firjan, 2021).

Diante da realidade prática, e considerada a possibilidade legal de reequilíbrio econômico de contratos afetados por situações extraordinárias (Brasil, 1993), resta aos órgãos avaliarem se os impactos econômico-sociais sofridos justificam a aplicação desse instrumento. Contudo, apesar do amplo arcabouço jurídico e jurisprudencial relativo a esse processo, não existe na literatura acadêmica ou legal um método padronizado para guiá-lo.

O presente artigo propõe, portanto, um método de reequilíbrio financeiro para contratos de obras públicas com base em normativas legais consolidadas, visando reduzir as incertezas administrativas e promover celeridade e objetividade na análise do mérito dos pedidos.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A seguir, aprofundam-se os conceitos teóricos que estruturam a discussão e fundamentam as diretrizes metodológicas da correção de preços proposta. Procurou-se desencapsular conceitos predominantes e pacíficos de orçamentação de obra e adotá-los no processo de reequilíbrio de forma a instrumentalizar objetivamente a prática do gestor.

### 2.1 Pandemia da covid-19: um impacto sem precedentes

A maioria dos setores da economia mundial foram afetados pela pandemia da covid-19 (CRS Report, 2021; World Bank, 2022). Na tentativa de se evitar a propagação do vírus, governos instituíram políticas de distanciamento social e de *lockdown* que resultaram em diversos impactos sociais e econômicos (Assaad; El-Adaway, 2021; Duncan *et al.*, 2020; Peci; Avellaneda; Suzuki, 2021).

A construção civil enfrentou desafios particulares para contornar essas políticas. Inicialmente, as medidas de proteção social exigiram protocolos rígidos de afastamento de funcionários sintomáticos (Sadeh *et al.*, 2022), dos que tivessem convivido com pessoas sintomáticas ou fossem dos grupos de risco (Al-Mhdawi *et al.*, 2022, pg. 2; Duncan *et al.*, 2020). Essas medidas resultaram em paralisações parciais e até completas de canteiros de obras. Os que conseguiram remanescer em funcionamento tiveram que adotar procedimentos de segurança extras e treinamento para seus funcionários, o que gerou atrasos e custos não planejados (Assaad; El-Adaway, 2021).



Tal condição, paralelamente, estendeu-se por toda a indústria. Fábricas, fornecedores e cadeias logísticas também foram impactados, resultando na redução da produção e gerando um choque de oferta (Vet *et al.*, 2021), evidenciado pela falta de insumos, por tempos alongados de fornecimento e aumento de preços (Al-Mhdawi *et al.*, 2022, p. 18, 23; Assaad; El-Adaway, 2021), o que naturalmente afetou as empresas de construção.

A abrangência global dos impactos, apesar das similaridades, foi sentida de forma diferente pelos vários setores da economia (IFC, 2021; Vet *et al.*, 2021). Empresas de alguns setores tiveram suas operações afetadas, mas foram capazes de se adaptar remodelando métodos e rotinas de trabalho (IFC, 2021). Na construção civil, a situação foi mais traumática. Dificuldades reconhecidamente inerentes da ICC, como falhas nas práticas de gestão e planejamento (Al-Momani, 2000; Filippi; Melhado, 2015; Olawale; Sun, 2010), intensa dependência de mão de obra (Loosemore; Dainty; Lingard, 2003; Ping; Arokiasamy; Kassim, 2019 e vulnerabilidades na cadeia produtiva (Ekanayake *et al.*, 2022) somaram-se aos *lockdowns* e problemas na oferta de insumos.

A incapacidade de lidar com as inconstâncias e rápidas mudanças impostas pelo vírus levou as empresas de construção civil a prejuízos significativos e perdas acessórias relativas às paralisações. Contratos antes saudáveis foram financeiramente desequilibrados. Assim, apesar de riscos e vulnerabilidades estarem sempre presentes, casos extremos podem requerer a medida primordial, célere e objetiva, de reequilibrar os valores pactuados para permitir a continuidade dos serviços.

## 2.2 Agravantes

Embora as contratações governamentais compartilhem similaridades com as contratações privadas, as contingências e os riscos da implantação de obras públicas geralmente não são bem avaliados pelas empresas licitantes por dois principais motivos: a) a obrigatoriedade de a Administração disciplinar o processo com base em leis, normas técnicas, além do fato de a necessária transparência dos atos exacerbar as complexidades usuais; e b) as deliberações técnicas e administrativas, em razão da obrigação de acolher um elevado número de regramentos, são também mais morosas e, portanto, mais danosas.

Consequentemente, esses fatores contribuem para atrasos, aumentos de custos e disputas, que prejudicam eventuais eficiências existentes em contratações na iniciativa privada.

### 2.2.1 Contratos públicos e riscos

A ICC é, na sua essência, resultado de acordos, normalmente formalizados via contratos entre a parte solicitante, interessada na materialização do objeto contratado, e uma construtora interessada em executar o serviço. Há, portanto, a princípio, o interesse recíproco das partes que acordam considerando suas avaliações particulares de encargos (aí inseridos os riscos) e vantagens.



Na Administração Pública, o ato de contratar é obrigação derivada do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal (CF), disciplinada principalmente pelas Leis nº 8.666/1993 e nº 14.133/2021. Essas legislações delinham o conceito de contrato, definindo-o como todo e qualquer ajuste formalizado entre a Administração Pública e particulares. Esses contratos são necessariamente precedidos de processo licitatório com o objetivo de garantir a isonomia e a proposta mais vantajosa ao Poder Público (Brasil, 2010).

Os contratos administrativos são caracterizados pela supremacia da Administração Pública sobre o particular de forma a garantir os interesses coletivos (Meirelles; Burle Filho, 2018; Mello, 2019). Essa predominância do interesse público gera cláusulas exorbitantes que impõem às construtoras prerrogativas e sujeições à Administração que seriam inadmissíveis em um contrato particular. Esse princípio costuma desequilibrar tomadas de decisão, principalmente em conflitos oriundos de falhas ou vícios de projeto, tendo efeito direto sobre como contratos de obra devem ser analisados, principalmente no que tange às avaliações de riscos.

Nesse contexto, risco pode ser definido como a potencial ocorrência de um evento, tanto interno quanto externo, que afeta o objetivo esperado de um projeto (PMI, 2017). Em relação à temporalidade, os riscos podem decorrer de falhas e omissões anteriores (ex ante) ou posteriores (ex post) ao início do contrato. Em ambas as situações, a depender da severidade e da estrutura contratual, podem ocorrer disputas referentes a erros de projetos, especificações e desenhos inadequados, alterações contratuais, interferências não previstas, condições climáticas, atrasos em pagamentos e outros (Al-Zwainy; Jaber; Hachem, 2018; Hayati; Latief; Rarasati, 2019).

Da ampla gama de incertezas existentes, duas categorias são de especial interesse para o presente trabalho:

- a. as classificadas como “álea ordinária”, que, por suas consequências previsíveis e estimáveis, devem ser ordinariamente suportadas pelo contratado no caso das obras públicas; e
- b. as classificadas como “álea extraordinária”, de consequências imprevisíveis ou incalculáveis, e que, portanto, motivam revisões contratuais e demandam tratamento adequado para manter o equilíbrio da avença.

Casos excepcionais como a situação da pandemia da covid-19, por serem imprevisíveis e de consequências incalculáveis, desequilibram o contrato de tamanha maneira que inevitavelmente levam ao insucesso do empreendimento, a menos que existam mecanismos adequados e diligentes de amortização dos impactos.

### 2.2.2 A importância da celeridade administrativa

Contratar com a Administração implica cumprir não só regras contratuais, mas sujeitar-se secundariamente a todos os códigos que disciplinam as atividades administrativas, desde o mais fundamental regramento funcional até a mais complexa exigência legal. Isso inclui ainda a necessidade de observação das normas e práticas técnicas.



Trata-se, portanto, de um vasto arcabouço legal e técnico que, num primeiro nível, resulta na insegurança dos gestores de contratos de obra, normalmente técnicos sem formação jurídica que, diante das subjetividades legais, acabam perdendo a autonomia e celeridade das decisões características da iniciativa privada.

Na tentativa de evitar atos de corrupção, desenham-se entendimentos que restringem a discricionariedade dos agentes públicos trazendo subjetividade a assuntos da prática de engenharia. O ato de solucionar as dificuldades de forma segura é um elemento central para garantir a flexibilidade de ação dos gestores e, conseqüentemente, uma atuação eficiente da Administração (Bissoli, 2018). Contudo, o cenário de controle da corrupção que se formou nos últimos anos fragilizou essa autonomia executiva e resultou na perda de objetividade e celeridade das decisões administrativas, atributos essenciais ao andamento de obras (Sundfeld *et al.*, 2013).

Apesar de necessário, se excessivo, o controle retira a autonomia do gestor e o torna mero aplicador de entendimentos dos órgãos da controladoria sob a insegurança de incorrer em criminalização da conduta (Cavalcante, 2021). Essa ampliação dos riscos desestimula a tomada de decisões, inibindo o administrador diante de cenários não previstos na prática. Em situações assim, os gestores tendem a evitar possíveis responsabilizações, abdicando da tomada de decisões em contextos juridicamente incertos. Esse fenômeno, conhecido como “apagação das canetas” (Mundim, 2020), tem sido objeto de estudo e, atualmente, a perspectiva é de que esse fenômeno possa ser intensificado com o advento da Nova Lei de Licitações e Contratos, conforme destacado por Frison *et al.* (2023).

Falta de informação, diretrizes problemáticas e grandes escadas hierárquicas são obstáculos extras para a eficiência e diligência na tomada de decisões administrativas (Al-Zwainy; Jaber; Hachem, 2018). Em contratos de obra, isso pode significar impactos financeiros irrecuperáveis e até mesmo a frustração de empreendimentos.

A covid-19 trouxe à luz das discussões técnicas todas as adaptações necessárias para que os empreendimentos paralisados por conta da pandemia pudessem retomar suas atividades com a segurança necessária. Contudo, no âmbito jurídico o intervalo de tempo entre os primeiros posicionamentos dos órgãos de controle e o fato imprevisível resultou num congelamento das atividades de gerência dos contratos de obra.

Apesar de os códigos que disciplinam as contratações públicas permitirem o reexame das condições inicialmente contratadas (Brasil, 1993; Brasil, 2021a; CCAG, 2021; EUR-Lex, 2014; GSA 2022), nenhum deles prevê um método de reequilíbrio ou indenização de preços de maneira sistemática e objetiva. Há, portanto, a necessidade de uma definição que afaste a subjetividade dessa decisão, agilizando a solução administrativa para reduzir o impacto no cronograma da obra e nos custos do contrato. A existência de um método sistemático para a análise de reequilíbrio contratual resulta, portanto, na aplicação da objetividade técnica de engenharia a assuntos hoje restritos à discussão jurídica e doutrinária.



### 2.3 Orçamentos de obras públicas

A formação de preços e planejamento de uma obra é uma tarefa complexa devido à quantidade de variáveis envolvidas nesse processo. Mesmo para as obras mais simples, a complexidade é tamanha que os orçamentos dificilmente cobrirão todas as variáveis importantes, podendo ser até mesmo expressos em termos probabilísticos (Signor *et al.*, 2016). Além disso, no caso de obras públicas, diversos princípios legais e normativos entram em cena, incorporando ainda mais nuances ao processo.

Características exclusivas de contratos administrativos aumentam a importância da precisão dos orçamentos. Em função de jurisprudências cada vez mais restritivas no que concerne a alterações contratuais durante a fase de execução do objeto, orçamentos mal elaborados podem resultar em obras paralisadas.

Os orçamentos de obras públicas devem respeitar as premissas e regramentos contidos na legislação vigente, que se encontra em constante evolução, como as Leis nº 8.666/1993; nº 12.708/2012; nº 7.983/2013 e nº 14.133/2021 e suas alterações. Além dos diplomas legais, os orçamentos de obras públicas devem observar recomendações dos órgãos de controle, tais como a Instrução Normativa nº 05/2014-MPOG e suas alterações e as recomendações do TCU (Brasil, 2011; 2012a; 2012b; 2012c; 2012d; 2013a; 2014a).

Buscando resumir e esquematizar a metodologia empregada para formação de preços de obras e serviços de engenharia, elaborou-se a Figura 1, que mostra as principais etapas do processo.

**Figura 1** – Fluxograma do processo típico de orçamentação de obras públicas



Fonte: os autores.



O fluxograma da Figura 1 mostra que o processo típico de orçamentação de uma obra pública se inicia com o levantamento de quantitativos obtidos em memoriais descritivos e projetos. Com esses dados, pode-se então dar início ao levantamento dos custos, conforme segue:

- a. Apuração dos custos dos insumos e/ou serviços que compõem o objeto a ser contratado, por meio das bases de dados dos sistemas SINAPI e SICRO.
- b. Inexistindo os insumos ou as composições de serviços nas bases de dados citadas anteriormente, o orçamentista deverá elaborar uma composição com coeficientes de produtividade baseados em composições constantes em publicações especializadas públicas (ORSE-CEHOP, SUDECAP, CPOS, IOPES etc.) ou privadas (TCPO/PINI, SBS etc.) e seus insumos deverão ser cotados preferencialmente com base nos mesmos sistemas mencionados anteriormente (SINAPI e SICRO)<sup>1</sup>.
- c. Na ausência de insumos e/ou serviços nas bases de dados dos sistemas referenciais citados, deverão ser realizadas pesquisas de mercado seguindo a seguinte ordem:
  - Portal de compras governamentais;
  - Contratações similares de outros entes públicos, em execução ou concluídos nos 180 dias anteriores à data de pesquisa de preços;
  - Pesquisa publicada em mídia especializada que contenha a data e hora de acesso;
  - Pesquisa com fornecedores.

A orçamentação finaliza-se após a composição de todos os serviços necessários à realização do objeto contratado, a inserção dos custos pesquisados, o cálculo do percentual devido aos Benefícios e Despesas Indiretas (BDI) e a estimativa do cronograma físico-financeiro.

## 2.4 Reequilíbrio, definição e jurisprudência pertinente

O reequilíbrio econômico representa a restauração da relação contratual originalmente acordada entre as partes, em virtude de “ocorrência de álea extraordinária superveniente ao originalmente contratado”, com consequências incalculáveis, retardadoras ou impeditivas da execução do objeto contratado (Brasil, 2008).

Cabe ressaltar que, na gênese, o reequilíbrio econômico difere do reajuste contratual, outro dispositivo que altera os preços fixados em contratos. Isso porque o reajuste protege o preço contratado da desvalorização ordinária de mercado, ou seja, atenua os efeitos da inflação (Brasil, 2008, 2017). Já o reequilíbrio corrige os preços de variações econômicas extraordinárias

---

1 Proceder dessa forma é uma boa prática que evita insumo iguais com preços diferentes no mesmo contrato.



(Brasil, 1993, 2008) e tem fundamento na teoria da imprevisão. Trata-se, portanto, de situação “imprevisível, ou previsível, porém de consequências incalculáveis, retardadoras ou impeditivas da execução do ajustado” (Brasil, 2013c).

Também nos processos existem marcantes diferenças entre o reequilíbrio e o reajuste. De fato, qualquer contrato (independentemente de sua extensão) deve prever condições de reajuste (Brasil, 2018). Numa apertada simplificação, isso corresponde à fonte do índice de reajuste que deverá ser utilizado a partir de doze meses de acordo com o cronograma da obra. O reajuste é a medida corriqueira sobre a qual há extensiva experiência e não pairam dúvidas. Contudo, quando se trata de reequilíbrio, dada a especificidade de cada caso e dada a baixa ocorrência de seu emprego, verificam-se numerosas dificuldades na definição de um índice e sua adoção indistinta.

Assim, é entendimento do TCU que, para cada situação concreta, deve ser realizada uma análise dos pressupostos de desequilíbrios, sempre considerando o contrato de forma integral (Brasil, 2013d, 2017). Isso significa que a análise não pode se restringir aos itens que alegadamente sofreram variações anormais, mas, sim, a todos os itens contratuais de forma a compensar eventuais oscilações a menor.

Aduz ainda a jurisprudência que não se pode falar de reequilíbrio na ausência de fato extraordinário, isto é, se a álea extraordinária não for configurada, preços ou condições acordadas originalmente no contrato, mesmo que posteriormente declarados inexequíveis, devem onerar exclusivamente a empresa que os propôs (Brasil, 2013b, 2013c). Assim, extrai-se que nenhuma condição inicial deve ser alterada, inclusive descontos ofertados, haja vista a definição do próprio artigo 65, da Lei nº 8.666/1993, que trata da modificação para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente. Da mesma forma estipula a Lei nº 14.133/2021, art. 124, que trata de restabelecer o equilíbrio inicialmente avençado.

A equação de equilíbrio a ser observada é, portanto, estabelecida assim que a proposta da empresa é aceita pela Administração e ignora-se a investigação de lucros da empresa (Justen Filho, 2012).

É fácil perceber desses entendimentos que, a depender do estágio de execução do contrato, um fato superveniente extraordinário pode exigir um recálculo quase integral do orçamento da Administração de forma a averiguar se há de fato um desequilíbrio das condições inicialmente contratadas. Como orçamentos públicos são procedimentos complexos e custosos, uma reestimativa durante o andamento das atividades deve possuir clareza objetiva de procedimento bem definido para ganhar agilidade e permitir a continuidade do contrato.

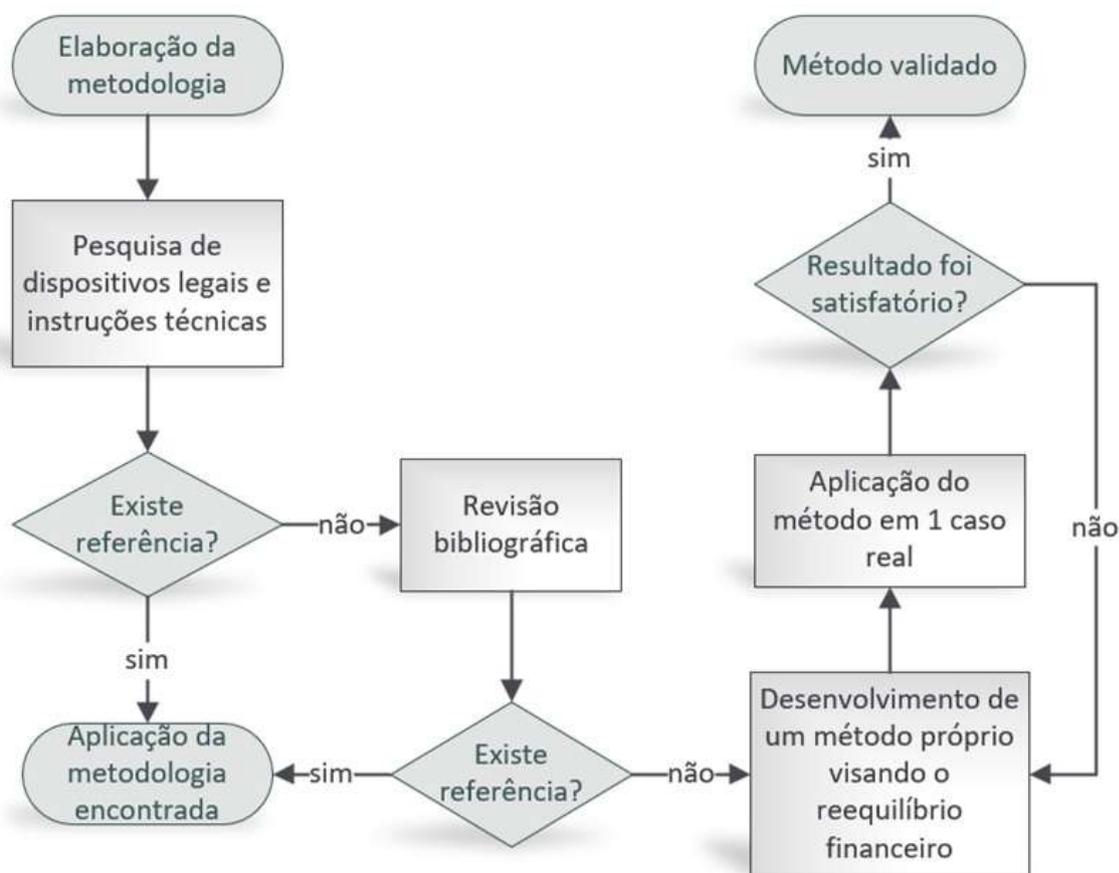
### **3. MÉTODO DE PESQUISA**

A partir da necessidade descrita anteriormente, para se atingir o objetivo da presente pesquisa, foram percorridas as etapas apresentadas na Figura 2. O trabalho iniciou pela busca de um método já consolidado para reequilibrar os contratos vigentes. Numa primeira etapa, a pesquisa se deu na base de dados disponibilizada pela Controladoria-Geral do

Estado de Santa Catarina (CGE/SC)<sup>2</sup>, na documentação disponibilizada pelo Ministério Público Federal (MPF)<sup>3</sup> e na base de dados de acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU)<sup>4</sup>. Em seguida, realizou-se pesquisa bibliográfica nas bases disponíveis no Google Acadêmico, SciELO, CAPES e na biblioteca digital da Câmara dos Deputados, utilizando-se as palavras-chave: reequilíbrio de contratos, fato do príncipe e reajuste de contratos.

Entretanto, apesar da previsão legal para o reequilíbrio contratual, não foi possível identificar um procedimento bem definido e que considerasse todas as deliberações legais e normativas. Desta forma, surgiu a necessidade de desenvolvimento de um método próprio para o balizamento do reequilíbrio econômico-financeiro de contratos de obras públicas, conforme será detalhado na subseção seguinte.

Figura 2 – Fluxograma das etapas da pesquisa



Fonte: os autores.

2 Disponível em: <https://cge.sc.gov.br/legislacao-e-publicacoes/>. Acesso em: 11 mar. 2024.

3 Disponível em: [bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/](http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/). Acesso em: 11 mar. 2024.

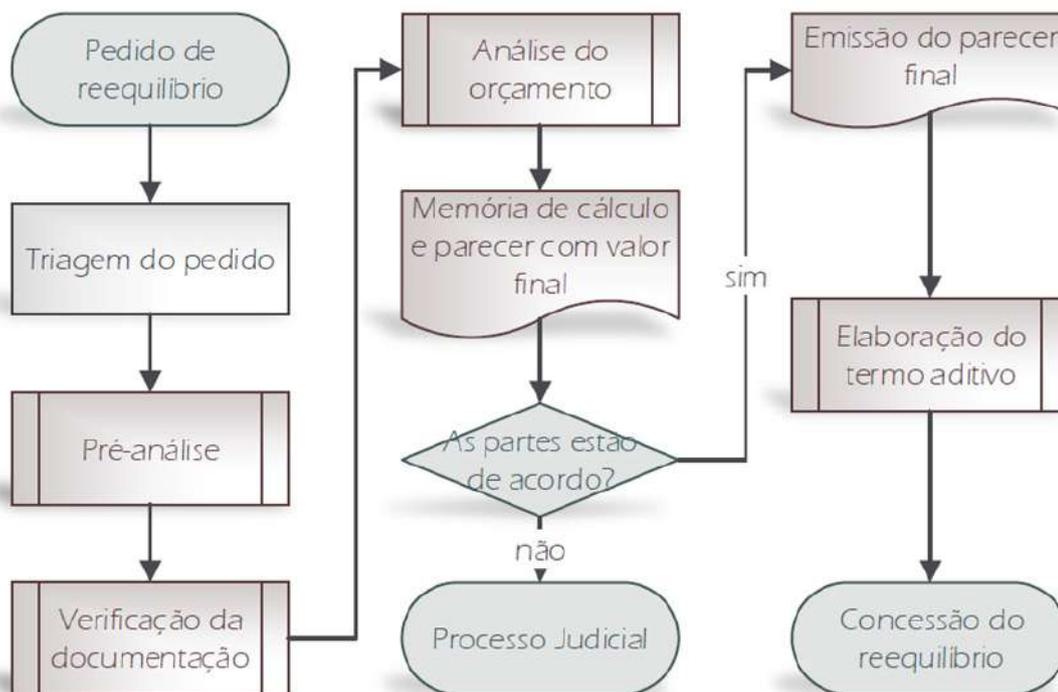
4 Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/boletins-e-informativos/>. Acesso em: 11 mar. 2024.



### 3.1 Desenvolvimento de um método próprio visando o reequilíbrio financeiro

O fluxograma apresentado na Figura 3 resume o método de reequilíbrio proposto.

**Figura 3** – Fluxograma do método de reequilíbrio proposto



Fonte: os autores.

A análise da concessão do reequilíbrio econômico deve cobrir ordenadamente as seguintes atividades:

#### 1. Início – Pedido de Reequilíbrio

O processo de reequilíbrio impõe-se por uma situação extraordinária que afeta o equilíbrio financeiro inicialmente avençado. Isso pode ocorrer pela elevação ou redução significativa de preços de insumos ou mão de obra e, em qualquer das situações, a Administração deve reequilibrar o contrato.

No caso de desequilíbrios em desfavor da contratada (como a elevação imprevista dos preços da construção civil), o processo de análise deve ser iniciado mediante petição da empresa construtora antes do início da execução dos serviços correspondentes. O início desses serviços sem o peticionamento configura renúncia pelo reconhecimento de adequação das condições (Brasil, 2014b). Nos casos inversos, o reequilíbrio deve ser iniciado pela Administração, pois usualmente se verificará o silêncio da contratada, que teria uma margem maior de lucro se o preço original fosse mantido até o final do contrato.



## 2. Triagem do pedido

Nesta fase, pode-se avaliar se a execução do contrato de obra é de fato crítica ao cumprimento dos objetivos da instituição e precisa necessariamente ser continuada.

Em caso negativo, surge a possibilidade de paralisação do empreendimento até a regularização da situação extraordinária que desequilibrou o contrato, conforme preconizam o artigo 78 da Lei nº 8.666/1993 e o artigo 137 da Lei nº 14.133/2021. Diante dessa contingência, torna-se crucial avaliar, inicialmente, se o desequilíbrio é de natureza permanente ou se, uma vez cessadas as condições adversas, o contrato poderia ter suas condições iniciais restabelecidas. Essa análise se revela fundamental para orientar as decisões relacionadas à continuidade ou retomada do empreendimento, considerando-se os parâmetros legais estabelecidos e buscando-se assegurar a estabilidade e equidade contratual. É necessário avaliar ainda se a paralisação da obra por parte da Administração traria prejuízos diretos e se estes seriam superiores aos custos de reequilibrar o contrato.

Apesar de ser solução prevista legalmente, a falta de subsídios técnicos objetivos que permitam essa análise afasta-a do leque de decisões seguras que os gestores estão rotineiramente dispostos a assumir. Trata-se de situação similar à que este artigo apresenta e, dessa forma, a fase de triagem acaba sendo ignorada pela Administração, que em geral passa diretamente para a fase seguinte.

## 3. Pré-análise

A documentação de fundamentação do pedido é de capital importância para demonstrar o direito e deve evidenciar o nexo causal entre os eventos e os desajustes alegados. Nessa fase, o departamento responsável pela fiscalização do contrato, por meio do fiscal designado, analisa a pertinência do que se apresenta.

Como a aplicação de um eventual reequilíbrio econômico-financeiro é medida excepcional no ordenamento jurídico, sua justificativa técnica requer o preenchimento simultâneo de três requisitos:

- tratar-se de fato imprevisível ou previsível de consequência incalculáveis;
- tratar-se de fato cuja culpa seja alheia à contratada e que não constava como risco a ela alocado; e
- existir nexo causal entre o evento e o impacto no contrato.

Sem pretensão de esgotar todas as variações que o assunto permite, exemplifica-se apenas que, no caso da covid-19, essa análise pode ser objetiva e exaustivamente demonstrada, já que estudos evidenciaram o preenchimento desses requisitos (Al-Mhdawi *et al.*, 2022; Gonçalves; Bandeira, 2020).



Aqui cabe a observação prática de que, na área de contratação de obras, o fluxo de informações e gestão documental é um fator adicional de complexidade no dia a dia. A dinâmica comum das obras facilita a negligência documental, contudo tal atitude é nociva em casos de litígios e processos administrativos. Pequenos trabalhos extras são realizados sem autorização escrita, aprovações de trocas técnicas ocorrem sem registro, importantes definições verbais e reuniões ficam sem atas (Brasil, 2017). Como memórias são falíveis, na falta de evidência escrita as reivindicações futuras perdem chance de sucesso. Isso resulta em uma situação vulnerável para as partes quando necessitam exigir ou reclamar alguma obrigação. É responsabilidade dos contratantes e contratados, portanto, apensar os documentos ao contrato de forma a instruir eventuais petições em toda sua integralidade (Brasil, 2017).

#### **4. Verificação da documentação entregue pela contratada**

No caso de o pedido de reequilíbrio ser formulado pela empresa construtora, a análise da documentação deve se iniciar pela unidade fiscalizadora. Sem prejuízo de outras metodologias que venham a se mostrar mais adequadas, sugere-se que a unidade fiscalizadora atente para os seguintes pontos:

- verificar se o cronograma de execução da obra está atrasado e apurar se a contratada é responsável pelo atraso. Essa etapa tem por finalidade separar eventuais serviços que poderiam ter sido executados anteriormente ao fato que deflagrou o desequilíbrio econômico. Assim, excluem-se as quantidades que eventualmente deveriam estar concluídas na data do pedido e não o foram por culpa exclusiva da contratada.
- verificar se não se solicita o reequilíbrio de serviços já executados, uma vez que se parte do princípio de que, ao executá-los, a empresa aceitou as condições existentes. Devem excetuar-se os casos em que a contratada manifestou a necessidade de revisão dos preços antes da execução do serviço, mas optou por seguir o cronograma até que a análise pela Administração fosse concluída.

#### **5. Análise do orçamento**

Concluída a etapa anterior, o fiscal deverá listar todos os serviços e respectivas quantidades que são passíveis de reequilíbrio econômico. Em seguida, volta-se para o orçamento, sugerindo-se que sua análise:

- seja feita para todos os serviços elegíveis, não se restringindo a itens isoladamente;
- compare os preços contratuais com os preços atualizados (%);
- calcule a inflação acumulada no período compreendido entre a data de solicitação da contratada e a data de análise do reequilíbrio;



- aplique o critério de concessão que considera, de forma concomitante, as seguintes condicionantes: se o serviço é “item A” da curva ABC<sup>5</sup> do contrato primordial e se a variação percentual absoluta entre o preço do contrato e o preço atualizado é superior ao índice utilizado para reajuste de preços definido no edital do período em questão, o reequilíbrio é concedido para o serviço. Nos casos em que os preços das bases oficiais (SINAPI e SICRO) ainda não reflitam as novas condições do mercado, o ônus da prova cabe à contratada.
- some todos os serviços ou insumos que terão seus preços reequilibrados e sejam passíveis de integrar Termo Aditivo para reestabelecer a balança financeira do contrato.

## 6. Memória de Cálculo e Parecer com Valor Final

Uma vez obtidos os preços de reequilíbrio, estes devem ser formalmente apresentados à contratada, visando obter condição justa para ambas as partes e, assim, realizar o aditivo finalizando a demanda.

Após a apresentação do parecer final, duas situações são possíveis:

- a contratada concorda com o resultado; ou
- a contratada recusa a oferta, caso em que poderá apresentar estudo alternativo indicando o motivo da recusa e submetê-lo à aprovação da Administração; caso as partes não cheguem a um acordo, a avença será decidida judicialmente.

## 4. ESTUDO DE CASO

O método proposto (apresentado no item 3.1) foi aplicado em um caso real de contrato ainda vigente (em abril de 2022), escolhido devido à possibilidade de acesso à documentação necessária para o desenvolvimento do reequilíbrio, tais como o orçamento analítico da Administração e as medições do contrato.

Trata-se do contrato para fornecimento de material e mão de obra para conclusão do edifício de Engenharia de Superfícies do Centro Tecnológico da Universidade Federal de Santa Catarina. O edifício tem área total de 4.034,40 m<sup>2</sup> e o orçamento realizado pela Administração foi de R\$ 5.768.488,88. A empresa vencedora do certame ofertou, em julho de 2020, um desconto de 20,90%, assinando, em agosto de 2020, o contrato para execução do objeto com o valor de R\$ 4.562.874,70 (data-base do preço da Administração em 9/2019).

---

5 A Curva ABC constitui uma ferramenta essencial para a análise de serviços ou insumos presentes em um orçamento. A técnica utilizada resume-se à ordenação decrescente desses elementos em relação ao preço total. Dessa maneira, torna-se possível identificar os itens mais relevantes na empreitada e concentrar esforços nesses pontos específicos. As faixas denominadas “A”, “B” e “C” representam percentuais acumulados do preço total da obra, comumente estabelecidas de acordo com a Regra de Pareto. Em termos práticos, a Faixa “A” abrange até 80% do preço total da obra, a Faixa “B” inclui até 95%, e a Faixa “C” compreende os 5% finais. Esses limites podem variar conforme a necessidade do orçamentista ou o critério de priorização do financiador da obra.



Apesar de esse contrato já ter sido assinado em situação de calamidade pública, a imprevisibilidade da variação dos custos futuros trazida pela pandemia ainda não tinha se manifestado. A empresa construtora optou, então, por alterar a sequência executiva dos serviços, avaliando aqueles que tivessem menor impacto no custo.

Uma vez que não houve melhora significativa da situação e a alta nos insumos continuou, restou como alternativa à construtora solicitar o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato em junho de 2020. Face à falta de parâmetros objetivos nos quais os engenheiros fiscais pudessem se apoiar e à necessidade de desenvolvimento da metodologia, o reequilíbrio só foi firmado em julho de 2021. Ao se empregar a metodologia proposta ao saldo do contrato, obtiveram-se os seguintes resultados:

**Tabela 1** – Resultados obtidos após aplicação da metodologia proposta

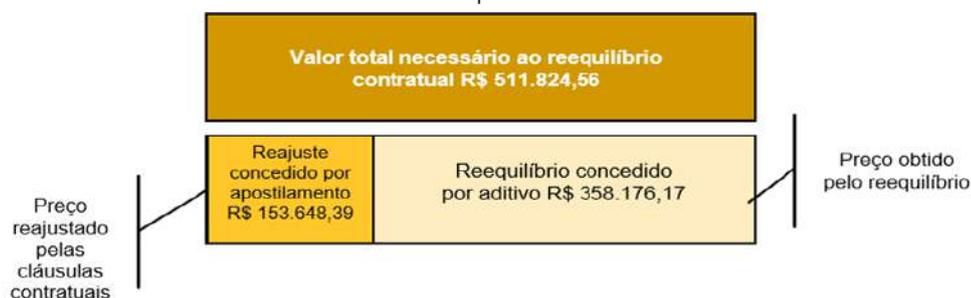
Orçamento	Data de Referência da Base de dados SINAPI	Preço Total <sup>6</sup> (R\$)	Varição (%)
Primordial	Setembro/2019	885.581,52	0
Após o reequilíbrio	Julho/2021	1.397.406,09	57,80 %

Fonte: os autores.

Para efeito de comparação, os resultados propostos pelo Índice Nacional de Custo da Construção-M (INCC-M) acumulado no período compreendido entre as datas de setembro de 2019, data-base do orçamento da Administração, e julho de 2021, data prevista em contrato para reajuste legal, foram de 21,58%.

Para o contrato em questão, além do reequilíbrio foi concedido o reajuste dos preços (cláusula contratual). Dessa forma, para que não houvesse duplicidade de revisão dos preços, a análise dos serviços que passaram por reajuste e reequilíbrio ao mesmo tempo foi feita separadamente e o resultado foi concedido de duas formas: o reajuste por apostilamento (R\$ 153.648,39) e o reequilíbrio por aditivo (R\$ 358.176,17). A Figura 4 exemplifica graficamente essa etapa:

Figura 4 – Distinção na forma de concessão dos valores necessários ao devido reequilíbrio do serviço em questão



Fonte: os autores.

6 Dos serviços aptos ao reequilíbrio ao aplicar os critérios de corte da metodologia.

A Tabela 2 exemplifica um trecho da planilha construída para a análise do reequilíbrio.

**Tabela 2** – Exemplo de um trecho da planilha de reequilíbrio

DESCRIÇÃO	UN.	SALDO DO REEQUILÍBRIO	VARIAÇÃO [%]	POSIÇÃO ABC	CONCESSÃO	CUSTO UNITÁRIO [R\$]
<b>INSTALAÇÃO DE CANTEIRO - (CUSTOS ATUALIZADOS)</b>						
PLACA DE OBRA	M <sup>2</sup>	-	-13,98	C		260,78
LOCAÇÃO DE CONTÊINER	MÊS	2,00	26,21	B		514,15
EXECUÇÃO DE SANITÁRIO	M <sup>2</sup>	-	34,11	A	OK	808,58
TRANSPORTE, CARGA E DESCARGA DE CONTÊINER	UN.	-	33,64	C		621,12
ALVARÁ DE CONSTRUÇÃO (ANUAL)	M <sup>2</sup>	4.034,40	-	B		1,11
<b>INSTALAÇÃO DE CANTEIRO - (CUSTOS DO CONTRATO)</b>						
PLACA DE OBRA	M <sup>2</sup>	-	-	C		303,17
LOCAÇÃO DE CONTÊINER	MÊS	2,00	-	B		407,37
EXECUÇÃO DE SANITÁRIO	M <sup>2</sup>	-	-	A	OK	602,92
TRANSPORTE, CARGA E DESCARGA DE CONTÊINER	UN.	-	-	C		464,76
ALVARÁ DE CONSTRUÇÃO (ANUAL)	M <sup>2</sup>	4.034,40	-	B		1,11

Legenda: em amarelo estão os serviços com custos atualizados e em bege os mesmos serviços, porém com os custos conforme pactuados no contrato.

Fonte: os autores.

## 5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados alcançados podem ser considerados satisfatórios, uma vez que a metodologia aqui proposta observou tanto as condicionantes técnicas de engenharia quanto os normativos legais vigentes e permitiram calcular valores que reequilibraram contratos severamente afetados pelos desbalanços econômicos causados pela pandemia de covid-19.



No caso em que a metodologia foi aplicada, o percentual global de reequilíbrio foi superior ao percentual que seria alcançado caso só o reajuste contratual fosse aplicado. Com isso, a obra, que poderia estar destinada à paralisação e ao abandono da construtora, pôde continuar.

Tanto a Administração quanto a construtora concordaram com os valores resultantes da metodologia, portanto, considera-se que a aplicação do método deve permitir eficácia administrativa, segurança legal no reequilíbrio contratual e manutenção do andamento do contrato ao conseguir conciliar de modo satisfatório os interesses da Administração e as expectativas legítimas do contratado.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo proveu um breve panorama dos principais obstáculos enfrentados na relação de contratação de obras públicas quando fatos extraordinários ocorrem, como a recente pandemia da covid-19. No desenvolvimento da discussão, demonstrou-se como a falta de um procedimento padrão para reequilibrar os contratos públicos é nefasta à sociedade que depende deles e às empresas contratadas.

Apesar de os assuntos abordados serem mais complexos do que o discutido, propôs-se uma metodologia baseada nos fundamentos notadamente aceitos pelos tribunais e órgãos de controle, proporcionando, dessa forma, segurança legal ao agente público que a aplica. O método foi concebido de tal forma que seja possível implementá-lo em planilhas eletrônicas, não dependendo, portanto, de softwares específicos de orçamento. O método também facilita eventuais auditorias, já que foi baseado no princípio de formação de preços da Administração Pública e preserva a obrigação legal de eficiência e transparência dos atos administrativos.

Num segundo momento, aplicou-se o método em um contrato de obra que solicitou a análise de reequilíbrio contratual. A situação demonstrou a pertinência do método, que apresentou resultado satisfatório, permitindo a execução saudável do contrato ao preservar os princípios norteadores firmados inicialmente. Essa conclusão decorreu da concordância da empresa construtora com as condições resultantes da metodologia, bem como da anuência da avaliação jurídica da Administração, que atestou que a metodologia proposta não fere os demais regimentos afetos à contratação administrativa e satisfaz os pressupostos para concessão da revisão contratual.

## REFERÊNCIAS

Al-MOMANI, Ayman H. Construction delay: a quantitative analysis. **International Journal of Project Management**, [s. l.], v. 18, n. 1, p. 51-59, fev. 2000. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0263-7863\(98\)00060-X](https://doi.org/10.1016/S0263-7863(98)00060-X). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S026378639800060X?via%3Dihub>. Acesso em: 24 abr. 2024



Al-ZWAINY, Faiq. M.; Jaber, Firas Kh; Hachem, Saba W. Diagnostic of the claims and disputes between the contractor and owner in construction project using narrative analysis approach. **International Journal of Civil Engineering**, [s. l.], v. 9, n. 12, p. 619-626, dez. 2018. Disponível em: [https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal\\_uploads/IJCIET/VOLUME\\_9\\_ISSUE\\_12/IJCIET\\_09\\_12\\_068.pdf](https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/IJCIET/VOLUME_9_ISSUE_12/IJCIET_09_12_068.pdf). Acesso em: 24 abr. 2024

AL-MHDAWI, M. K. S; BRITO, Mario P.; NABI, Mohamed Abdul; EL-ADAWAY, Islam; ONGGO, Bhakti Stephan. Capturing the impact of COVID-19 on construction projects in developing countries: a case study of Iraq. **Journal of Management in Engineering**, [s. l.], v. 38, n. 33, p. 05021015, out. 2022.

ASSAAD, Rayan; EL-ADAWAY, Islam H. Guidelines for responding to COVID-19 pandemic: best practices, impacts, and future research directions. **Journal of Management in Engineering and Technology**, [s. l.], v. 37, n. 3, fev. 2021. DOI: [https://doi.org/10.1061/\(ASCE\)ME.1943-5479.0000906](https://doi.org/10.1061/(ASCE)ME.1943-5479.0000906). Disponível em: <https://ascelibrary.org/doi/10.1061/%28ASCE%29ME.1943-5479.0000906>. Acesso em: 24 abr. 2024

BISSOLI, Leonardo. **Controle da corrupção e discricionariedade**: os meios de accountability dos agentes públicos e as licitações e contratações públicas. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. DOI: <https://doi.org/10.11606/D.2.2018.tde-23102020-000810>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-23102020-000810/pt-br.php>. Acesso em: 24 abr. 2024

BONOMO, Marco; FRISCHTAK, Claudio Roberto; RIBEIRO, Paulo. Public investment and fiscal crisis in Brazil: finding culprits and solutions. **IDB Working Papers Series**. Inter-American Development Bank, abr. 2021. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Public-Investment-and-Fiscal-Crisis-in-Brazil-Finding-Culprits-and-Solutions.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2024

BRASIL. **Decreto nº 7.983, de 8 de abril de 2013**. Estabelece regras e critérios para elaboração do orçamento de referência de obras e serviços de engenharia, contratados e executados com recursos dos orçamentos da União, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2024].

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. (Revogado pela Lei nº 14.133, de 2021). Brasília: Presidência da República, [2021].

BRASIL. **Lei nº 12.708, de 17 de agosto de 2012**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2013 e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2013].

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de licitações e contratos administrativos. Brasília: Presidência da República, [2023].



BRASIL. **Licitações & Contratos**: orientações e jurisprudência do TCU. 4. ed. Ed. rev. ampl. e atual. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.827/2008 – Plenário**. Representação. Recorrente: Tribunal de Contas da União. Órgão: Ministério dos Transportes. Entidade contratada: Poliedro Informática, Consultoria e Serviços Ltda. (CNPJ nº 02.660.447/0001-12). Relator: Ministro Benjamin Zymler, 27 de agosto de 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.369/2011 – Plenário**. Administrativo (ADM). Recorrente: Tribunal de Contas da União. Entidade: TCU. Relator: Ministro Marcos Bemquerer, 31 de outubro de 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.932/2012 – Plenário**. Relatório de Inspeção (RI). Responsáveis: Maximiliano Saraiva Arcoverde (XXX.986.013-XX); Valdiney Bizerra de Amorim (XXX.641.814-XX). Entidade: Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba - MI. Relator: Ministro José Jorge, 25 de julho de 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão de Relação nº 1.369/2012 – Plenário**. Relatório de Inspeção (RI). Recorrente: Elias Fernandes Neto (XXX.792.054-XX). Interessado: Departamento Nacional de Obras Contra as Secas - MI. Relator: Ministro Augusto Nardes, 06 de junho de 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.733/2012 – Plenário**. Administrativo (ADM). Recorrente: 1ª Secob. Entidade: TCU. Relator: Marcos Bemquerer, 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 5.933/2012 – Segunda Câmara**. Monitoramento (MON). Entidade: Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Relatora: Ministra Ana Arraes, 16 de agosto de 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.622/2013 – Plenário**. Administrativo (ADM). Recorrente: TCU. Entidade: TCU. Relator: Ministro Marcos Bemquerer, 25 de setembro de 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 3.393/2013 – Plenário**. Relatório de Auditoria (RA). Recorrente: TCU. Entidades: Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes; Superintendência Regional do Dnit Nos Estados do Pará e Amapá - DNIT/MT. Relator: Ministro Benjamin Zymler, 4 de dezembro de 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.795/2013 – Plenário**. Representação (REPR). Recorrentes: Barjas Negri (XXX.264.978-XX); Jose Admir Moraes Leite (XXX.850.468-XX). Entidade: Prefeitura Municipal de Piracicaba - SP. Relator: Ministro Raimundo Carreiro, 16 de outubro de 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.466/2013 – Plenário**. Tomada de Contas Simplificada (TCSP). Recorrente: Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União – MPTCU. Entidade: Superior Tribunal Militar - STM. Relatora: Ministra Ana Arraes, 12 de junho de 2013.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.440/2014 – Plenário**. Administrativo (ADM). Recorrente: Advocacia-Geral da União – AGU. Entidade: TCU. Relator: Ministro Marcos Bemquerer, 17 de setembro de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 4.365/2014 – Primeira Câmara**. Tomada de Contas Especial (TCE). Recorrente: Construtora Sólida Ltda. (05.502.075/0001-94). Entidade: Prefeitura Municipal de Rio Preto da Eva - AM. Relator: Ministro Benjamin, 12 de outubro de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.431/2017 – Plenário**. Consulta (CONS). Recorrente: não há. Entidade: Ministério do Turismo. Relator: Ministro Vital do Rêgo, 5 de julho de 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 7.184/2018 – Segunda Câmara**. Tomada de Contas Especial (TCE). Recorrentes: Construtora Venâncio Ltda. (12.574.539/0001-33) e Joseph Wallace Faria Bandeira (XXX.516.025-XX). Entidade: Município de Juazeiro/BA. Relator: Ministro Augusto, 7 de agosto de 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.079/2019 – Plenário**. Relatório de Auditoria (RA). Recorrente: não há. Entidade: Ministério da Economia. Relator: Ministro Vital do Rêgo, 15 de maio de 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.228/2021 – Plenário**. Acompanhamento (ACOM). Recorrente: não há. Entidade: Ministério da Economia. Relator: Ministro Vital do Rêgo, 16 de maio de 2021.

CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Investimento em infraestrutura e recuperação da economia**. Brasília: CBIC, 2015. Disponível em: [https://cbic.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Investimento\\_Em\\_Infraestrutura\\_e\\_Recuperacao\\_da\\_Economia\\_2015.pdf](https://cbic.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Investimento_Em_Infraestrutura_e_Recuperacao_da_Economia_2015.pdf). Acesso em: 24 abr. 2024

CAVALCANTE, Luiz Ricardo Mattos Teixeira. Ambiente de negócios, insegurança jurídica e investimentos: elementos para a formulação de políticas públicas no Brasil. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 12, n. 1, p. 82-96, jan./jul. 2021.

CCAG. **Cahiers des clauses administratives générales**: marchés public de travaux. NOR: ECOM2106871, Article 54. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000043310421>. Acesso em: 24 abr. 2024

CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. **Global Economic Effects of COVID-19**. CRS, nov. 2021. Disponível em: <https://sgp.fas.org/crs/row/R46270.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2024

DUNCAN, Tom; McEVOY, Sadia; CARBON, Luke; WHITEHOUSE, Chris. COVID-19: Impact on the Construction Sector. **ASHURST**, mar. 2020.



EKANAYAKE, Anushika Chathurangi Ekanayake; SHEN, Geoffrey Qiping; KUMARASWAMY, Mohan M.; OWUSU, Emmanuel K. Identifying supply chain vulnerabilities in industrialized construction: an overview. **International Journal of Construction Management**, [s. l.], v. 22, n. 8, p. 1464-1477, fev. 2022.

ELIAS, Juliana. Investimento em infraestrutura está no menor nível desde 1947 – e deve cair mais. **CNN Brasil**, São Paulo, 28 de janeiro de 2021. Economia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/investimento-em-infraestrutura-esta-no-menor-nivel-desde-1947-e-deve-cair-mais/>. Acesso em: 24 abr. 2024

EUR-LEX. Directive 2014/24/EU of the European Parliament and of the Council of 26 february 2014 on public procurement and repealing directive 2004/18/EC. **Official Journal of the European Union**: EUR-LEX, 2014. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0024>. Acesso em: 24 abr. 2024

FAY, Marianne; LEE, Hyoung Il; MASTRUZZI, Massimo; HAN, Sungmin; CHO, Moonkyoung. Hitting the trillion mark: a look at how much countries are spending on infrastructure. **World Bank Group Library**, Washington, fev. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1596/1813-9450-8730>. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/1813-9450-8730>. Acesso em: 24 abr. 2024

FERREIRA, Pedro Cavalcanti; ARAÚJO, Carlos Hamilton Vasconcelos. Growth and Fiscal Effects of Infrastructure Investment in Brazil. Fundação Getúlio Vargas, **Graduate School of Economics (EPGE)**, 2007. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=9f4992070950af62ec885015c6833cdae2896a35>. Acesso em: 24 abr. 2024

FILIPPI, Giancarlo Azevedo de; MELHADO, Sílvio Burrattino. Um estudo sobre as causas de atrasos de obras de empreendimentos imobiliários na região Metropolitana de São Paulo. **Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 15, p. 161-173, jul./set. 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ac/a/X3gp4tFwLRZSBzgfFw8VT4P/?lang=pt>. Acesso em: 24 abr. 2024

FRISCHTAK, Cláudio R.; MOURÃO, João. **Uma estimativa do estoque de capital de infraestrutura no Brasil**. Desafios da Nação: artigos de apoio. Ipea. 11 abr. 2018. Vol. 1, cap. 2, p. 99-131 Disponível em: [https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=32982&Itemid=433](https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32982&Itemid=433). Acesso em: 24 abr. 2024

FRISCHTAK, Cláudio R.; MOURÃO, João. **O estoque de capital de infraestrutura no Brasil: uma abordagem setorial**. Desafios da Nação: artigos de apoio. Ipea. 11 abr. 2018. Vol. 1, cap. 3, p. 133-155 Disponível em: [https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=32982&Itemid=433](https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32982&Itemid=433). Acesso em: 24 abr. 2024.



FRISON, Caroline Bettini; MARCHIORI, Caroline Bettini; SIGNOR, Regis; ABREU, João Paulo Maciel de; WATASHI, Denis Bertazzo. O apagão das canetas e a responsabilização dos gestores: uma análise da Nova Lei de Licitações. *In: Simpósio Brasileiro de Gestão e Economia da Construção*, 13., 2023, Aracaju. **Anais** [...]. Aracaju: SIBRAGEC + SBTIC, 2023. p. 1-8. DOI: 10.46421/sibragec.v13i00.2623. Disponível em: <https://eventos.antac.org.br/index.php/sibragec/article/view/2623>. Acesso em: 12 dez. 2023.

GONÇALVES, Rodrigo Carvalho; BANDEIRA, Marcos Lima. Reequilíbrio econômico-financeiro em concessões de infraestrutura no Brasil: reflexões sobre os impactos da pandemia do Covid-19. **Revista da CGU**, Brasília, v. 12, n. 22, p. 289-301, jul./dez. 2020.

GSA. **Federal Acquisition Regulation (FAR)**. Part 16.203-1(a). General Services Administration. Disponível em: <https://www.acquisition.gov/far/part-16>. Acesso em: 24 abr. 2024

HAYATI, Kemala; LATIEF, Yusuf; RARASATI, Ayomi Dita. Causes and problem identification in construction claim management. **IOP Conf. Series: Materials Science and Engineering**, [s. l.], v. 469, 2019.

IBGE. Sistema de Contas Nacionais: Brasil - SNC. **Tabelas sinóticas - 2010-2018**. Tabela 13.3; Tabela 15.3. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Contas\\_Nacionais/Sistema\\_de\\_Contas\\_Nacionais/2018/indice\\_de\\_tabelas.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Sistema_de_Contas_Nacionais/2018/indice_de_tabelas.pdf). Acesso em: 24 abr. 2024

INFLAÇÃO na berlinda: entenda o comportamento do Índice de Preços ao Produtor (IPA). **Firjan**, 02 jun. 2021. Economia. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/noticias/carta-da-industria-entrevista-andre-braz-economista-da-fgv.htm>. Acesso em: 19 jan. 2022.

INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Brasília: IFI, 22 mar. 2021. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/586156/RAF50\\_MAR2021.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/586156/RAF50_MAR2021.pdf). Acesso em: 24 abr. 2024

INTERNATIONAL FINANCE CORPORATION. **How firms are responding and adapting during COVID-19 and recovery**: opportunities for accelerated inclusion in emerging markets. Washington: IFC – World Bank Group, mar. 2021. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/36265>. Acesso em: 24 abr. 2024

JENKINS, H.; RISBRIDGER, D. COVID-19: impact on construction projects in the Middle East. **Simmons+Simmons**, 18 mar. 2020. Publications. Disponível em: <https://www.simmons-simmons.com/en/publications/ck7yjeifa0r1m0951yvoqlc49/covid-19-impact-on-construction-projects-in-the-middle-east>. Acesso em: 24 abr. 2024

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de licitações e contratos administrativos**: atualizado de acordo com a Lei federal nº 12.349/2010. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

KAGEL, John H.; LEVIN, Dan. The Winner's Curse and Public Information in Common Value Auctions. **The American Economic Review**, [s. l.], v. 76, n. 5, p. 894-920, dez. 1986.



LOOSEMORE, Martin; DAINTY, Andrew; LINGARD, Helen. **Human resource management in construction projects: strategic and operational approaches**. Londres: Routledge, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 43. ed. Atual. até a emenda constitucional 99, de 14 de dezembro de 2017. São Paulo: Malheiros, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. ver. e e atual. até a emenda Constitucional 99, de 14 de dezembro de 2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG). **Instrução Normativa nº 5, de 27 de junho de 2014**. Dispõe sobre os procedimentos administrativos básicos para a realização de pesquisa de preços para a aquisição de bens e contratação de serviços em geral. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, [2014].

MUNDIM, Guilherme Abdallah. “Apagão das canetas”: gestor público, controle e mídia. 2020. Trabalho Individual de Conclusão (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/b625c007-d5cc-4d6f-8c6d-2143e0d05ebc>. Acesso em: 24 abr. 2024.

OLAWALE, Yakubu; SUN, Ming. Cost and time control of construction projects: inhibiting factors and mitigating measures in practice. **Construction Management and Economics**, [s. l.], v. 28, n. 5, p. 509-526, maio 2010.

PECI, Alketa; AVELLANEDA, Claudia Nancy; SUZUKI, Kohei. Governmental responses to COVID-19 Pandemic. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 55, n. 1, p. 1-11, fev. 2021.

PING, Chieng Heng; AROKIASAMY, Lawrence; KASSIM, Khairil Anwar Abu. Human resource management practices and their impact on construction organizational performance. **Global Business and Management Research**, [s. l.], v. 11, n. 1, p. 392-407, 2019.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. **Um guia do conhecimento em gerenciamento de projetos (Guia PMBOK)**. 6. ed. Newtown Square: PMI, 2017.

RIBEIRO, Leonardo. Spending Review: um acerto de contas com o Futuro. **Observatório de Política Fiscal**, FGV, 22 set. 2020. Política Econômica. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/spending-review-um-acerto-de-contas-com-o-futuro>. Acesso em: 24 abr. 2024

ROMP, Ward; HAAN, Jakob de. Public capital and economic growth: a critical survey. **Perspektiven der Wirtschaftspolitik**, [s. l.], v. 8, n. 8, p. 6-52, maio 2007. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-2516.2007.00242.x>. Acesso em: 24 abr. 2024

SADEH, Hooman; MIRARCHI, Claudio; SHAHBODAGHLOU, Farzad; PAVAN, Alberto. Predicting the trends and cost impact of COVID-19 OSHA citations on US construction contractors using machine learning and simulation. *Engineering, Construction and Architectural Management*, [s. l.], v. 30, n. 8, p. 3461-3479, abr. 2023. DOI: <https://doi.org/10.1108/ECAM-10-2021-0953>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/ECAM-10-2021-0953/full/html>. Acesso em: 24 abr. 2024

SIGNOR, Regis; LOVE, Peter E. D.; OLATUNJI, Oluwole; MARCHIORI, Fernanda F.; GRIPP, William G. A probabilistic method for forensic cost estimating of infrastructure projects. *Applied Mathematical Modelling*, [s. l.], v. 40, n. 21-22, p. 9197-9211, nov. 2016.

SIGNOR, Regis; LOVE, Peter E. D.; MARCHIORI, Fernanda F.; FELISBERTO, Alexandre D. Underpricing in Social Infrastructure Projects: Combating the Institutionalization of the Winner's Curse. *Journal of Construction Engineering and Management*, v. 146, n. 12, p. 05020018-1-12, set. 2020.

SUNDFELD, Carlos Ari (org.); ROSILHO, André; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; PINTO, Henrique Motta; CÂMARA, Jacintho Arruda; SOUZA, Rodrigo Pagani; CAMPOS, Rodrigo Pinto de (colab.). *Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013.

VET, Jan Maarten de; NIGOHOSYAN, Daniel; NÚÑEZ FERRER, Jorge; GROSS, Ann-Kristin; KUEHL, Silvia; FLICKENSCHILD, Michael. *Impacts of the COVID-19 pandemic on EU industries*. European Parliament: Committee on Industry, Research and Energy (ITRE), 2021. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/662903/IPOL\\_STU\(2021\)662903\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/662903/IPOL_STU(2021)662903_EN.pdf). Acesso em: 11 mar. 2024

WORLD BANK. *Global Economic Prospects – January 2022*. Washington: World Bank Group, 2022. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/36519> Acesso em: 11 mar. 2024

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DE OBRAS PÚBLICAS E A CORRELAÇÃO DA ONEROSIDADE EXCESSIVA COM O LUCRO DA EMPRESA

*Rebalancing the economic and financial equilibrium of public works and the correlation of excessive burdens with company profit*

**Gustavo Ferreira Olkowski**

Auditor do TCU, graduado em Engenharia Civil pela Universidade Mackenzie e MBA em Gestão de Projetos pela Universidade Anhanguera. Especialista em Auditoria e Controle Governamental pelo Instituto Serzedello Corrêa e instrutor de cursos sobre obras públicas, com livro publicado sobre a matéria.

**E-mail:** [gustavogf@tcu.gov.br](mailto:gustavogf@tcu.gov.br)

## RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar uma das principais premissas do reequilíbrio econômico-financeiro em contratos de obras públicas e da teoria da imprevisão: a caracterização da onerosidade excessiva e a sua correlação com o lucro da empresa – tema que passou a ser o protagonista, desde 2020, com a pandemia da covid-19, e depois, com a Guerra na Ucrânia, entre os que atuam no setor da construção civil. Trata-se de pesquisa exploratória, de natureza qualitativa, realizada por meio de métodos bibliográfico e documental, em que são analisados aspectos do reequilíbrio econômico-financeiro em sentido estrito, tomando-se por base a legislação federal, a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) existente sobre o assunto e uma amostra de regulamentos e normativos infralegais sobre o tema, publicados por órgãos da administração pública dos três níveis da federação. Do estudo foram obtidas as seguintes conclusões: é necessária a comprovação da onerosidade excessiva, sendo esta pré-requisito para concessão do reequilíbrio econômico-financeiro; o lucro é o principal balizador empregado para caracterizar a onerosidade excessiva; a maioria das metodologias pesquisadas fazem incidir o percentual de lucro previsto no BDI sobre os valores referentes ao reequilíbrio e a não incidência deste pode modificar o percentual do BDI contratado, o que contraria o previsto sobre o assunto na Constituição Federal (CF/88).

**Palavras-chave:** reequilíbrio econômico-financeiro; obras públicas; teoria da imprevisão; onerosidade excessiva; contrato administrativo.

## ABSTRACT

*This article aims to analyze one of the main premises of economic-financial rebalancing in public works contracts and the theory of unforeseeability: the characterization of excessive onerousness and its correlation with the company's profit - a theme that has become prominent since 2020, with the covid-19 pandemic, and later with the War in Ukraine, among those working in the construction sector. It is an exploratory research, of a qualitative nature, carried out through bibliographic and documentary methods, in which aspects of economic-financial rebalancing in the strict sense are analyzed, based on federal legislation, existing jurisprudence of the Federal Court of Accounts (TCU) on the subject, and a sample of regulations and sub-legal norms on the subject, published by public administration bodies at the three levels of government. The following conclusions were obtained from the study: proof of excessive onerousness is necessary, being a prerequisite for the grant of economic-financial rebalancing; profit is the main criterion used to characterize excessive onerousness; most of the researched methodologies apply the percentage of profit envisaged in the BDI to the values referring to the rebalancing, and the non-application of this can modify the percentage of the contracted BDI, which contradicts what is foreseen on the subject in the CF/88.*

**Keywords:** *economic and financial rebalancing; public works; theory of unforeseeability; excessive burden; administrative contract.*

## 1. INTRODUÇÃO

Desde 2020, com a pandemia da covid-19, e posteriormente, com a Guerra na Ucrânia, o reequilíbrio econômico-financeiro, um tema que até então era pouco conhecido, passou a ser o protagonista das rodas de conversa de quem atua no setor da construção civil. Isso porque, nesse período, a indústria da construção civil sofreu recorrentes (e às vezes exorbitantes) aumentos nos preços de alguns materiais de construção, fazendo com que as empreiteiras tivessem seus lucros sendo paulatinamente reduzidos, chegando por vezes a amargar prejuízos da ordem de milhares, senão milhões de reais, o que as forçava a apresentarem pedidos de reequilíbrio econômico-financeiro na tentativa de atualizarem os preços de seus contratos. Porém, ao mesmo tempo em que verificavam tal necessidade, os profissionais, em geral, viam-se diante de uma situação até então inusitada: o desconhecimento de como avaliar e proceder a esse reequilíbrio.

Em decorrência do exposto, assistiu-se, especialmente nas obras públicas, a duas situações corriqueiras: a primeira, a falta de conhecimento do assunto fazia com que fiscais de contrato postergassem ao máximo as análises de tais pleitos das empresas, numa nítida tentativa de evitá-los, e/ou até mesmo de os indeferirem, com base em análises superficiais e sem o adequado rigor técnico, prejudicando as empresas construtoras e colocando em xeque a regular execução das obras, em detrimento do interesse público na entrega desses empreendimentos; a segunda, uma proliferação de portarias, resoluções e demais normativas com metodologias distintas para cálculo de reequilíbrio econômico-financeiro, muitas delas dissonantes e algumas baseadas em premissas não justificadas.



## 1.1 Objetivos geral e específicos

Estabeleceu-se, para este artigo, como objetivo geral: analisar a necessidade e formas de caracterização da onerosidade excessiva, bem como sua correlação com o lucro da empresa para fins de concessão de reequilíbrio econômico-financeiro em obras públicas. Com vistas a alcançá-lo, foram previstos três objetivos específicos:

1. analisar se é obrigatória a demonstração da onerosidade excessiva para possibilitar o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos firmados sob a égide da Lei nº 8.666/1993;
2. comparar, em uma amostra de normativos oficiais da administração pública, os critérios adotados para caracterizar a onerosidade excessiva em um contrato de obras públicas; e
3. analisar se é devida a incidência de lucro sobre o valor referente ao reequilíbrio.

Privilegia-se, neste estudo, a contribuição para o incremento das discussões sobre a matéria, não se pretendendo chegar à definição de uma única metodologia para avaliação de reequilíbrio econômico-financeiro.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA SOBRE REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO

No momento da assinatura de um contrato, as partes pactuam a equação econômica do contrato, ou seja, o valor financeiro com que o contratado será remunerado pela execução do objeto previsto.

Segundo leciona Mello (2020, p. 660), o “equilíbrio econômico-financeiro (ou equação econômico-financeira) é a relação de igualdade formada, de um lado, pelas obrigações assumidas pelo contratante no momento do ajuste e, de outro, pela compensação econômica que lhe corresponderá”.

A Figura 1 ilustra o equilíbrio econômico-financeiro de uma relação contratual.



Fonte: Guidi, 2021.



De acordo com a Constituição Federal de 1988 (CF/88), as condições efetivas da proposta, entre elas o equilíbrio econômico-financeiro inicialmente pactuado, devem ser mantidas ao longo de toda a execução do objeto:

Art. 37...

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

Sobre o assunto, Belucci (2010, p. 126) ensina que

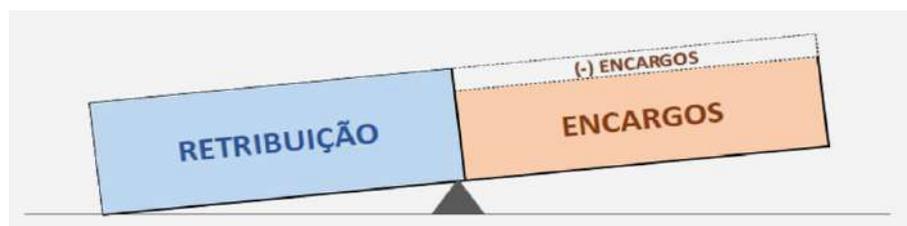
o equilíbrio econômico-financeiro como um dos requisitos essenciais do contrato tem um duplo significado. Significa que **uma prestação deve manter a sua relação inicialmente existente com o investimento feito** e que, por outro lado, deve haver um equilíbrio constante entre as receitas e os desembolsos. Está traçada, então, **a equação econômico-financeira do contrato, que deve se manter equilibrada, de modo dinâmico, até o final deste**, com prestações e remunerações justas e adequadas para todos os envolvidos (grifos próprios).

Como visto, essa equação inicialmente pactuada deve ser mantida ao longo de toda a vigência do contrato. No entanto, ao longo da vigência contratual, alguns fatores podem concorrer para o desequilíbrio dessa equação – entre eles, a variação de preços de insumos é um dos principais.

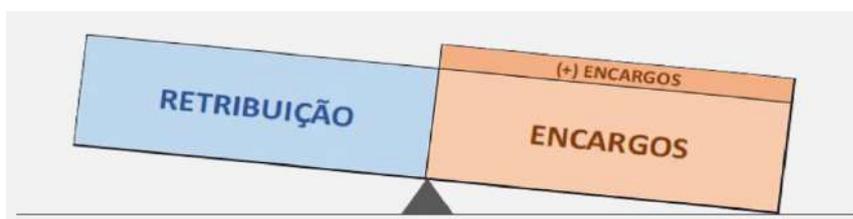
Quando a variação de preços é negativa, ocorre a redução de custos para a execução daquele objeto. Por conseguinte, diz-se que o contrato foi desequilibrado em favor da empresa contratada (ou em prejuízo à contratante). Se o valor originalmente contratado for mantido inalterado, a empresa executora será beneficiada por essa redução de custos dos insumos aplicáveis, aumentando, assim, sua margem de lucratividade em relação à inicialmente projetada.

Noutro sentido, quando a variação de preços é positiva, ocorre o aumento dos custos para a execução do referido objeto. Logo, diz-se que o contrato foi desequilibrado em favor do contratante. Dessa vez, se o valor contratado for mantido inalterado, a empresa executora será prejudicada por esse aumento de custos dos insumos aplicáveis, o que tende a reduzir sua margem de lucro prevista.

As figuras a seguir ilustram esse desequilíbrio do contrato.

**Figura 2 – Desequilíbrio em favor da empresa**

Fonte: Guidi, 2021.

**Figura 3 – Desequilíbrio em favor do contratante**

Fonte: Guidi, 2021.

A legislação prevê alguns mecanismos para evitar que qualquer das partes seja onerada indevidamente por eventual desequilíbrio da equação inicialmente pactuada.

O primeiro deles é o reajustamento em sentido estrito. Em regimes de liberdade econômica, é natural e até mesmo esperada alguma flutuação de preços ao longo do tempo, em virtude da inflação.

O reajustamento visa atualizar os preços contratados para corrigir distorções ocasionadas por essas variações esperadas de preços, denominadas variações ordinárias de preços. Para elas, a lei admite que, em prazo não inferior a um ano, seja estipulada correção monetária (reajuste) por índices de preços gerais, setoriais, ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados no contrato (Brasil, 2001).

Já o segundo mecanismo é o reequilíbrio em sentido estrito (também denominado revisão, realinhamento ou recomposição), que, diferentemente do reajuste, visa atualizar os preços contratados para corrigir distorções ocasionadas por variações inesperadas de preços, ou seja, aumentos ou reduções extraordinárias.

Tanto o Código Civil (Brasil, 2002, arts. 478, 479 e 480), que regula os contratos privados, como as leis de licitações<sup>1</sup>, que regulam os contratos administrativos, preveem que pode ser modificado o contrato para manutenção da justa remuneração do objeto pactuado.

Transcreve-se, a seguir, o respectivo dispositivo constante da Lei nº 8.666/1993:

<sup>1</sup> Lei nº 8.666/1993, art. 65, inciso II, alínea “d”. Lei nº 14.133/2021, art. 124, inciso II, alínea “d”. Lei nº 13.303/2016, art. 81, inciso VI.



Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

[...]

II – por acordo das partes:

[...]

d) 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.

Sundfeld (1995, p. 239) explica esse regramento:

pode-se afirmar, então, que o regime jurídico dos contratos da Administração, no Brasil, compreende a regra da manutenção da equação econômico-financeira originalmente estabelecida, cabendo ao contratado o direito a uma remuneração sempre compatível com aquela equação, e à Administração o dever de rever o preço quando, em decorrência de ato estatal (produzido ou não à vista da relação contratual), de fatos imprevisíveis ou da oscilação dos preços da economia, ele não mais permita a retribuição da prestação assumida pelo particular, de acordo com a equivalência estipulada pelas partes no contrato.

No entanto, diferentemente do reajuste, que possui previsibilidade e cláusulas contratuais que o disciplinam, o reequilíbrio em sentido estrito, por seu caráter excepcional e imprevisível, não possui, em regra, previsão no contrato e depende de justificativa.

É nesse sentido, por exemplo, que dispõe a Orientação Normativa nº 22 da Advocacia-Geral da União (AGU):

o reequilíbrio econômico-financeiro pode ser concedido a qualquer tempo, independentemente de previsão contratual, desde que verificadas as circunstâncias elencadas na letra “d” do inc. II do art. 65, da lei no 8.666, de 1993.

Feita essa breve diferenciação entre esses dois principais tipos de reequilíbrio, esclarece-se que, no presente artigo, são analisados apenas aspectos do reequilíbrio em sentido estrito, o qual é aplicável no caso de variações extraordinárias de preços.



### 3. METODOLOGIA

Para a elaboração deste artigo, foi realizada pesquisa exploratória com vistas a investigar, por meio dos métodos bibliográfico e documental, a legislação e os regulamentos de diversos órgãos da administração pública acerca dos critérios para avaliação do reequilíbrio econômico-financeiro nos contratos de obras públicas.

Com esse intuito, foram adotadas como bases a legislação federal, a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) existente sobre o assunto e uma amostra de regulamentos e normativos infralegais sobre reequilíbrio econômico-financeiro, publicados por órgãos da administração pública dos três níveis da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios que são capitais). São eles:

- Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT);
- Departamento de Engenharia e Construção do Exército Brasileiro (DEC)
- Secretaria de Obras e Infraestrutura do Governo do Distrito Federal (SODF);
- Governo do Estado de Sergipe;
- Secretaria de Estado de Infraestrutura e Logística do Estado do Mato Grosso (Sinfra);
- Agência Goiana de Infraestrutura e Transportes (GOINFRA);
- Secretaria Municipal de Obras e Infraestrutura da Prefeitura de Belo Horizonte/MG (PBH);
- Prefeitura do Município de São Paulo/SP (PMSP); e
- Controladoria-Geral do Município de Natal/RN (CGM).

Trata-se de estudo de natureza qualitativa para avaliar, por meio processo analítico, os resultados alcançados.

### 4. DESENVOLVIMENTO E RESULTADOS

#### 4.1 Da onerosidade excessiva

De acordo com o Código Civil,

se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução [extinção] do contrato (Brasil, 2002).



Ainda de acordo com aquela lei, a resolução poderá ser evitada mediante a modificação das condições do contrato, a redução da sua prestação, ou, ainda, a alteração do modo de executá-lo, a fim de evitar a onerosidade excessiva.

No mesmo sentido, a nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021) prevê que os contratos poderão ser alterados, por acordo entre as partes e com as devidas justificativas,

para restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe ou em decorrência de fatos imprevisíveis ou previsíveis de consequências incalculáveis, **que inviabilizem a execução do contrato tal como pactuado**, respeitada, em qualquer caso, a repartição objetiva de risco estabelecida no contrato (Brasil, 2021, art. 124, inciso II, alínea “d”, grifos próprios).

Conforme se observou, tanto o Código Civil como a nova Lei de Licitações trazem os seguintes requisitos, que devem estar presentes e ser devidamente demonstrados para ensejar o reequilíbrio do contrato: (i) onerosidade excessiva a uma das partes, de modo a inviabilizar sua execução tal como pactuado; e (ii) decorrência de fatos extraordinários e imprevisíveis ou, ainda, se de fatos previsíveis, serem de consequências incalculáveis.

Por sua vez, da Lei de Licitações anterior (Lei nº 8.666/1993), sob a qual ainda está sendo regida a maioria dos contratos de obras públicas, constava, a respeito dessa matéria, que os contratos poderiam ser alterados, por acordo entre as partes e com as devidas justificativas,

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 (Brasil, 2021, art. 65, inciso II, alínea “d”).

Nota-se que, no regramento anterior de licitações, não estava explícita a necessidade de ocorrência da onerosidade excessiva.

É de se questionar, então, se seria obrigatória a demonstração da onerosidade excessiva para possibilitar o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos firmados sob a égide da Lei nº 8.666/1993.

A Câmara Brasileira da Indústria da Construção disponibiliza em seu sítio eletrônico Parecer Jurídico intitulado “O reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos de obras e serviços de engenharia” (CBIC, 2020), em que defende que, por não haver tal exigência na Lei nº 8.666/1993, a “onerosidade excessiva”, entendida como a dimensão do impacto global gerado na estrutura de custos do contrato, não seria uma condicionante do direito ao reequilíbrio.

Tal entendimento encontra coro em parte da doutrina da área do direito administrativo, em especial Justen Filho (2017, p. 1197), que assim dispõe:



o artigo 65, II, d, não faz qualquer alusão à necessidade de o evento superveniente ser dotado de carga de nocividade tão intensa que impeça a execução da prestação originalmente assumida. O que a Lei previu foi a ocorrência de um evento imprevisível ou de consequências incalculáveis, apto a produzir a frustração da relação original entre encargos e vantagens [...] Não se estabeleceu que o direito à revisão somente surgiria se os efeitos fossem muito graves. Não se exigiu que a execução do contrato se tornasse inviável.

Boa parte dos defensores da tese acima mencionam que o próprio Tribunal de Contas da União já teria se posicionado nesse mesmo sentido, por meio do Acórdão 2.933/2011 – Plenário, conforme se extrai do Voto do Ministro Relator, cujo excerto transcreve-se a seguir:

é que tanto na alínea ‘d’, do inciso II, do art. 65, quanto no § 5º do mesmo artigo, todos da Lei 8.666/93, não trazem qualquer referência à materialidade (onerosidade excessiva e insuportabilidade do novo ônus) como condição de reequilíbrio. Prevê-se, somente, a álea extraordinária e extracontratual, como ainda a comprovada repercussão nos preços contratados. Parecem-me extralegais tais condicionantes para a manutenção do equilíbrio do contratado, sagradamente protegido pela Constituição da República.

Nada obstante os fundamentos apresentados, há posicionamentos divergentes quanto ao assunto.

No âmbito do TCU, apesar do acórdão anteriormente apresentado, a jurisprudência dominante é no sentido de que há a necessidade de demonstração da onerosidade excessiva como critério a ser observado para ensejar o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato.

A bem da verdade, o retro mencionado Acórdão nº 2.933/2011 – Plenário não deveria servir como paradigma para reequilíbrio decorrente do aumento de preços, pois tratou de situação distinta, qual seja, de reequilíbrio determinado pelo próprio TCU, a ser aplicado em contrato de obra pública, em decorrência da extinção da então Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Naquela ocasião, o Tribunal defendeu que, apesar da baixa relevância da CPMF (alíquota de 0,38% aplicável sobre quaisquer movimentações financeiras), deveria ser aplicado o reequilíbrio dos contratos em virtude da extinção daquele tributo, independentemente de não se caracterizar a onerosidade excessiva. Isso porque o caso específico de majoração e/ou extinção tributos caracterizaria o que a doutrina do direito administrativo denomina “fato do príncipe”, ou seja, um ato geral e abstrato praticado pelo Estado que afeta o contrato administrativo.

Nesses casos, a própria Lei de Licitações já previa expressamente que

Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicam a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso (Brasil, 1993, art. 65, § 5º).



Logo, no caso de criação, modificação ou extinção de tributos, independentemente se para acréscimos ou reduções, é prescindível a avaliação da onerosidade excessiva, devendo-se, por conseguinte, nos termos da lei, adequar o contrato para reestabelecer seu equilíbrio inicial.

Por essas razões, entende-se que tal regra não deveria ser utilizada como paradigma aos reequilíbrios oriundos de variações extraordinárias de preços, por versarem de causas distintas ensejadoras do reequilíbrio econômico-financeiro.

Ademais, apesar de a antiga Lei de Licitações (Lei nº 8.666/1993) não explicitar a necessidade de estar caracterizada a onerosidade excessiva para fins de reequilíbrio em contratos por ela disciplinados, tampouco disciplina ser prescindível tal premissa.

Nesse contexto, cabe destacar que, nos termos do art. 54 da citada Lei nº 8.666/1993, “os contratos administrativos de que trata essa Lei regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado” (Brasil, 1993, art. 54).

Ao aplicar supletivamente as disposições do Código Civil, tem-se que as premissas da teoria da imprevisão permanecem válidas a serem aplicadas no âmbito dos contratos administrativos.

Como já dito, a jurisprudência do TCU incorpora tal disposição para afirmar a necessária comprovação do relevante impacto no contrato sempre que a necessidade de reequilíbrio for oriunda de variações extraordinárias de preços.

Citam-se nesse sentido, os Acórdãos nºs 3.495/2012 - Plenário, 1.466/2013 - Plenário, 1.085/2015 - Plenário, 1.604/2015 - Plenário, 12.460/2016 - 2ª Câmara e, em especial, o nº Acórdão 1.431/2017 - Plenário, do qual se transcreve trecho a seguir.

9.1. conhecer da presente consulta, uma vez que se encontram satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, inciso VI, §§ 1º e 2º, e art. 265 do Regimento Interno;

9.2. nos termos do art. 1º, inciso XVII, da Lei 8.443/1992, responder ao consulente que, em atendimento ao Ofício 63/2016/GM/MTur:

9.2.1. a variação da taxa cambial (para mais ou para menos) não pode ser considerada suficiente para, isoladamente, fundamentar a necessidade de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato. Para que a variação do câmbio seja considerada um fato apto a ocasionar uma recomposição nos contratos, considerando se tratar de fato previsível, deve culminar consequências incalculáveis (consequências cuja previsão não seja possível pelo gestor médio quando da vinculação contratual), fugir à normalidade, ou seja, à flutuação cambial típica do regime de câmbio flutuante e, **sobretudo, acarretar onerosidade excessiva no contrato a ponto de ocasionar um rompimento na equação econômico-financeira**, nos termos previstos no art. 65, inciso II, alínea “d”, da Lei 8.666/1993; (Brasil, 2017, grifos próprios).



Como se pode observar, o Acórdão nº 1.431/2017 – Plenário, acima transcrito, é decorrente de consulta realizada ao TCU sobre variação de preços cambiais e seus reflexos em contratos administrativos. Considerando que a legislação aborda de modo similar tanto o reequilíbrio decorrente de variações cambiais como o de variações de preços de insumos, adotando para ambos os mesmos fundamentos legais, entende-se, perfeitamente cabível a analogia entre ambos os casos.

Além disso, quando o Tribunal de Contas responde formalmente a consultas, a legislação prevê que sua resposta tem caráter normativo e valerá para toda a Administração Pública (Brasil, 1992, art. 1º, § 2º):

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

[...]

XVII - decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno.

[...]

§ 2º A resposta à consulta a que se refere o inciso XVII deste artigo tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto.

Desse modo, o retrocitado acórdão possui caráter geral e normativo no âmbito da Administração Pública.

Pelas razões apresentadas, entende-se que é imperiosa a demonstração da onerosidade excessiva como pré-requisito para a concessão de reequilíbrio econômico-financeiro em contratos administrativos.

## 4.2 Da caracterização da onerosidade excessiva

Superada a questão da imprescindibilidade da demonstração da onerosidade excessiva em pleitos de reequilíbrio econômico-financeiro, questiona-se qual parâmetro caracterizaria essa onerosidade em um contrato.

Conforme apresentado no tópico anterior, o Código Civil traz que onerosidade excessiva é um estado contratual que ocorre quando acontecimentos supervenientes, extraordinários e imprevisíveis provocam mudanças na situação refletindo diretamente sobre a prestação devida, tornando-se assim excessivamente onerosa para o devedor, enquanto a outra parte obtém benefício exagerado (Brasil, 2002, arts. 478, 479 e 480).



Para Gomes, a onerosidade excessiva ocorre “quando uma prestação de obrigação contratual se torna, no momento da execução, notavelmente mais gravosa do que era no momento em que surgiu” (Gomes, 2001, p. 180).

Não é qualquer circunstância que gera onerosidade excessiva, pois variações nas prestações das partes são normais, e se inserem no risco contratual, assumido por ambas, de acordo com a matéria objeto do contrato e dentro do que é esperado em uma relação contratual. Destarte, segundo Perlingieri (1999, p. 131-132), deve haver uma “desproporção macroscópica e injustificada” entre as prestações que competem a cada uma das partes do contrato, em relação ao inicialmente pactuado.

Importante ressaltar que, nos dizeres de Rodrigues Júnior (2002, p. 109), só se pode falar em onerosidade excessiva se o devedor não estiver em mora e, ainda, se não tiver contribuído culposamente para alterar a situação de fato. Nesse caso, há que se avaliar se a situação de inadimplência não ocorreu justamente pelo fato de a parte não ter tido condições econômicas de arcar com a prestação excessivamente onerosa.

Do exposto, observa-se que o conceito de onerosidade excessiva, na legislação e na doutrina, possui elevado grau de subjetividade, não estando definido, em termos práticos, a partir de qual momento o ônus se tornaria insuportável a uma das partes do contrato, de modo a possibilitar sua classificação como excessivo.

Como dito no início deste artigo, com a alta dos preços vivenciada na pandemia da covid-19, diversos órgãos publicaram normativos próprios sobre reequilíbrio e, alguns deles, trouxeram regras objetivando esse conceito, ou seja, definindo quando o impacto do aumento de preços dos insumos poderia ser caracterizado como onerosidade excessiva.

Na maioria dos normativos que compuseram a amostra analisada, foi adotado o lucro, ou algum percentual dele, como parâmetro para caracterizar a onerosidade excessiva e, assim, possibilitar a aprovação de aditivo de reequilíbrio econômico-financeiro. Seguem os parâmetros encontrados nos normativos pesquisados.

- Para o DEC, a onerosidade excessiva é caracterizada quando o impacto do desequilíbrio econômico-financeiro for comprovadamente superior ao Lucro Esperado (LE), que é calculado multiplicando-se os custos totais dos serviços do cronograma físico-financeiro para o período analisado pelo percentual de lucro constante no BDI (Benefícios e Despesas Indiretas) de referência da administração da respectiva contratação (Brasil, 2022).
- Para a GOINFRA e, igualmente, para a Prefeitura de BH, a onerosidade excessiva é caracterizada quando o impacto do desequilíbrio econômico-financeiro for superior à 70% da parcela de Lucro do BDI que consta no edital como paradigma da proposta de preço de respectiva licitação (Goiás, 2021; Belo Horizonte, 2019).
- Para o Governo do Estado de Sergipe, a onerosidade excessiva é caracterizada quando o impacto do desequilíbrio econômico-financeiro for superior a 50% do percentual de lucro indicado na planilha de BDI da empresa contratada (Sergipe, 2021).



- Para a Controladoria-Geral do Município de Natal/RN, a onerosidade excessiva é caracterizada quando o impacto do desequilíbrio econômico-financeiro afetar negativamente, em valores, o lucro constante na composição de BDI da contratada (Rio Grande do Norte, 2021).
- Para a Secretaria de Estado de Infraestrutura e Logística do Estado do Mato Grosso, a onerosidade excessiva será identificada quando o valor do desequilíbrio de determinado insumo constante das Faixas A e B da Curva ABC do contrato administrativo e constante da Faixa A do saldo contratual for maior que o lucro da medição pleiteada (Mato Grosso, 2022).

Diferentemente dessas metodologias, a Secretaria de Obras e Infraestrutura do GDF (SODF) adota como parâmetro o constante na Norma Técnica nº 003 do Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias de Engenharia (Ibape), que mensura e classifica o desequilíbrio em relação ao lucro inicialmente previsto no BDI da empresa contratada segundo os seguintes parâmetros:

**Tabela 1** – Grau de Impacto Econômico-Financeiro sobre o contrato analisado

Grau	Tipo de Impacto	Intervalo de Comparação
<b>DEF-Grau 1</b>	Baixo impacto econômico-financeiro	(DEF/Bcenário 1) ≤30%
<b>DEF-Grau 2</b>	Médio impacto econômico-financeiro	30 ≤ (DEF/Bcenário 1) ≤60%
<b>DEF-Grau 3</b>	Alto impacto econômico-financeiro	60 ≤ (DEF/Bcenário 1) ≤100%
<b>DEF-Grau 4</b>	Alta gravidade econômico-financeira	(DEF/Bcenário 1) ≥100%

Fonte: Tabela 3 da Norma Técnica 003 – Ibape.

De acordo com essa tabela, quando o desequilíbrio econômico-financeiro do contrato (DEF) for inferior a 30% do valor do Lucro previsto no contrato, tal desequilíbrio é considerado de Grau 1, ou seja, de baixo impacto econômico-financeiro. Se o desequilíbrio for entre 30% e 60% do valor do Lucro previsto, ele deve ser considerado de Grau 2, ou seja, de médio impacto econômico-financeiro. Observa-se, ainda, que, embora impactos entre 60% a 100% do lucro representem desequilíbrios de alto impacto (Grau 3), a alta gravidade econômico-financeira somente ocorre quando supera o valor integral do lucro da empresa, situação em que a empresa passa então a ter prejuízo pela execução do contrato.

Registra-se que não se identificou o conceito de onerosidade excessiva nos normativos pesquisados do DNIT (Brasil, 2019) e da Prefeitura de São Paulo (São Paulo, 2022), que também compuseram a amostra.

Em adição, menciona-se que, recentemente, por meio do Acórdão nº 2.135/2023 – Plenário, o TCU realizou levantamento de auditoria destinado a examinar algumas iniciativas de normatização de reequilíbrio econômico-financeiro (REF) de contratos de obras públicas, tendo adotado uma amostra de 2.814 contratos da administração pública, composta principalmente por contratos administrativos geridos pelo DNIT (1.369); contratos de repasse geridos pela



Caixa Econômica Federal (786) e convênios geridos pela Companhia de Desenvolvimento do Vale do São Francisco – Codevasf (459).

Entre os 2.814 contratos da amostra, o TCU verificou que havia pedido de reequilíbrio em 262 deles (9,31%), tendo os respectivos órgãos adotado os seguintes critérios como parâmetros para a caracterização da onerosidade excessiva:

- em 27,27% dos pleitos de reequilíbrio analisados na amostra, havia sido adotado como parâmetro o impacto do desequilíbrio em relação ao lucro do BDI;
- em 15,15% dos pleitos de reequilíbrio analisados na amostra, havia sido adotado como parâmetro o impacto do desequilíbrio em relação a 70% do lucro do BDI;
- em 6,06% dos pleitos de reequilíbrio analisados na amostra, havia sido adotado como parâmetro o impacto do desequilíbrio em relação risco assumido na contratação;
- para o restante dos pleitos de reequilíbrio analisados na amostra, o TCU não identificou o critério adotado (30,30%) ou havia sido adotado algum outro critério aleatório (21,21%).

Conforme se pode constatar das análises acima apresentadas, o lucro das empresas tem sido o principal balizador empregado para caracterizar a onerosidade excessiva.

Insta destacar que a metodologia prevista na Norma Técnica 003 do Ibape, cujas diretrizes foram adotadas também pelo Governo do Distrito Federal (GDF), é, de toda a amostra avaliada, a única que permitiu mensurar e classificar objetivamente, em diversos níveis, o grau de onerosidade do desequilíbrio de preços, classificando, como de Grau 4 de desequilíbrio, a onerosidade com efeitos de alta gravidade no contrato, portanto, excessiva.

### 4.3 Do impacto do reequilíbrio no lucro

Analisa-se, neste último tópico, se é devida a incidência de lucro sobre o valor referente ao reequilíbrio. Mais uma vez, o assunto divide opiniões. Alguns órgãos defendem que não é devido incidir o percentual de lucro sobre a diferença do preço antes e depois do reequilíbrio. Para esses órgãos, ao proceder ao reequilíbrio, o lucro deve ser mantido em valores absolutos, conforme ilustrado nas tabelas a seguir:

**Tabela 2** – Exemplo de não incidência do lucro no reequilíbrio – situação antes do reequilíbrio

Descrição	Custo do serviço	Preço total (Custo+BDI)	BDI da proposta	Lucro (em %)	Lucro (em R\$)
<b>Serviço A</b>	R\$ 100.000	R\$ 124.844	24,84%	6,0%	<b>R\$ 6.455</b>

Fonte: o autor.



**Tabela 3** – Exemplo de não incidência do lucro no reequilíbrio – situação após o reequilíbrio caso fosse mantido o lucro em valor absoluto

Descrição	Custo do serviço após reequilíbrio	Preço total (Custo+BDI)	BDI recalculado para manter o lucro da proposta	Lucro recalculado a partir do valor em reais	Lucro (em R\$)
<b>Serviço A</b>	R\$ 140.000	R\$ 171.946	22,82%	4,285%	<b>R\$ 6.455</b>

Fonte: o autor.

Citam-se, em especial, dois órgãos da amostra que adotam essa metodologia de não incidência do percentual de lucro sobre o acréscimo de valor oriundo do reequilíbrio, a saber: pioneiramente, o DNIT e, posteriormente, o Exército Brasileiro.

No DNIT, a metodologia é particular ao órgão e prevê o reequilíbrio exclusivamente de insumos asfálticos, por meio da segregação destes dos demais custos para execução dos serviços e do pagamento retroativo/indenizatório devido aos aumentos de custos verificados, excluindo-se a incidência do lucro sobre esse valor.

Essa metodologia foi inicialmente regulamentada por meio da Instrução de Serviço/DG/DNIT nº 2, de 23 de março de 2015 (IS-DG 2/2015), que estabeleceu “os critérios para o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos decorrente do acréscimo dos custos de aquisição de materiais betuminosos”.

Por meio do processo TC nº 007.615/2015-9, o TCU analisou representação formulada pela unidade técnica interna ao Tribunal, que questionava a legalidade de alguns pontos dessa Instrução de Serviço.

A não incidência do lucro na metodologia prevista não foi alvo de aprofundamento pelo Tribunal, não tendo constado menção sobre isso nem no Voto nem no Acórdão proferido naqueles autos (Acórdão nº 1.604/2015 – Plenário, relator Min. Augusto Nardes):

9.2. determinar ao Dnit que, por meio de ato normativo próprio contemplando parâmetros objetivos, oriente todas as unidades de sua estrutura organizacional responsáveis pela análise e processamento dos requerimentos fundados na IS-DG 2/2015, no exame do caso concreto, quando do recebimento dos pleitos, quanto à necessidade de:

9.2.1. demonstrar o impacto acentuado nos contratos em andamento em razão dos aumentos imprevisíveis nos preços dos insumos betuminosos, ocorridos no final de 2014, especialmente quanto às seguintes situações que apontam para a inaplicabilidade dos critérios previstos no referido normativo em função do não atendimento dos pressupostos da teoria da imprevisão, bem como das disposições contidas no art. 65, inciso II, alínea “d”, da Lei 8.666/1993:



9.2.1.1. contratos cujo estágio avançado de execução denote saldo pequeno de serviços contendo insumos betuminosos – e, por consequência, reflexo financeiro aparentemente suportável no período de incidência da norma –, com maior razão quando essa constatação é reforçada pelo confronto com o total de medições (em termos financeiros), realizadas e previstas, no período de validade do normativo (entre janeiro/2015 e o próximo reajuste anual);

9.2.1.2. contratos com datas de reajustamento (anual) nos primeiros meses de 2015, nos casos em que a execução de serviços contendo insumos betuminosos, entre janeiro/2015 e o momento do reajuste, tenha ocorrido em ritmo inferior ao previsto no cronograma físico-financeiro da avença, como resultado de postergação aceitável motivada pela proximidade daquela data de reajustamento ordinário; e

9.2.2. exigir da empresa pleiteante comprovação de que os quantitativos de insumos betuminosos, passíveis de medição durante o período a que se refere a IS-DG 2/2015 (janeiro/2015 à próxima data de reajuste contratual), tenham sido adquiridos após os anúncios da Petrobras, ou seja, também em momento posterior a dezembro/2014;

Sem embargo, constou no relatório da unidade técnica, que subsidiou essa decisão, a seguinte transcrição, extraída do Relatório do Acórdão nº 1.604/2015 – Plenário (grifos próprios):

16. Argumento: Ressalta a autarquia [DNIT] que o Acórdão 2622/2013-TCU-Plenário traz o entendimento que, para os insumos asfálticos, ‘o seu fornecimento constitui mera intermediação e atividade residual da construtora, por isto aplica-se a este um BDI diferenciado, com taxa de lucro operacional ainda menor, que a constante no BDI Padrão, restando claro o seu caráter excepcional frente a outros insumos’.

16.1 Análise [da área técnica do TCU]: Por certo o texto do Acórdão traz esse entendimento, não só para o material asfáltico, como também para qualquer outro insumo em que o fornecimento pela construtora seja mera intermediação e atividade residual. Acerca do valor do BDI diferenciado para os materiais betuminosos, esse é baseado em BDI adotado pelo próprio DNIT (à época DNER), desde antes de 1997. Deve-se ainda lembrar que o Acórdão 1077/2008-TCU-Plenário determinou ao DNIT, em seu item 9.3.3, que efetuasse estudo quanto ao percentual de BDI incidente sobre o fornecimento de materiais betuminosos, devendo esse estudo conter o detalhamento necessário ao pleno entendimento da taxa de BDI calculada, tomando-se por base a realidade do mercado de asfalto.

16.2 Portanto, **esclarece-se que o Tribunal de Contas da União não determinou ao DNIT nenhuma redução na taxa de lucro operacional do fornecimento de materiais betuminosos, mas sim um estudo que indicasse qual o percentual de BDI deveria ser aplicado a esses insumos.**



Conforme demonstrado, a não incidência do lucro é decorrente de mera opção metodológica do DNIT, não tendo sido decorrente de determinação e/ou recomendação do TCU nesse sentido.

Em relação à metodologia de reequilíbrio econômico-financeiro do Exército Brasileiro, consta na correspondente Nota Técnica (Brasil, 2021c) o seguinte:

17. Uma recomendação extremamente importante, extraída da publicação “Boletim do TCU, Ano 3, no 232, [de 14 de fevereiro de] 2020”, na p. 23, é a necessidade de exclusão do lucro operacional referencial no cálculo da variação dos preços dos insumos desequilibrados, *in verbis*:

44. De acordo com o normativo, o impacto financeiro a ser considerado no cálculo do REF, é obtido pela diferença entre “a variação do preço produtor entre o mês da medição e a data-base, aplicadas sobre o valor medido do mês à preços iniciais, excluindo-se o lucro operacional referencial de 5,11%, estabelecido pelo Acórdão 2622/2013-TCU-Plenário” e o “reajustamento pago na medição”, [...].

No entanto, o mencionado Boletim do Tribunal de Contas da União diz respeito à publicação de Despacho monocrático do Ministro Raimundo Carreiro acerca de processo sob sua relatoria (TC nº 039.552/2020-9), que trata da Representação de unidade técnica do próprio TCU atuada com vistas a apurar a possível ausência de critérios, na nova Instrução de Serviço do DNIT (IS/DG/DNIT nº 10/2019) para o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos decorrentes do acréscimo ou decréscimo, conforme o caso, dos custos de aquisição de materiais betuminosos.

No referido Despacho, o Ministro-Relator transcreve parte da instrução preliminar da área técnica do TCU para, ao final, autorizar: (i) a realização de oitivas para o DNIT prestar esclarecimentos quanto a alguns termos da respectiva Instrução de Serviço; e (ii) diligência para obtenção de documentos complementares à análise.

Justamente o parágrafo 44 dessa transcrição foi o utilizado pelo corpo técnico do Exército Brasileiro para fundamentar sua Nota Técnica. Contudo, observa-se que tal excerto tão somente reproduz o que consta no regulamento do DNIT, anteriormente abordado, sem qualquer emissão de juízo por parte do TCU.

Após o Despacho autorizatório do Ministro-Relator, as respostas apresentadas pelo DNIT ainda não foram apreciadas pelo Plenário do TCU (até a data da elaboração deste artigo), de modo que o excerto mencionado pelo Exército Brasileiro não representa recomendação exarada pela Corte de Contas.

À parte desses dois principais órgãos que adotam em sua metodologia a não incidência do lucro sobre os valores reequilibrados, encontram-se os demais, a maioria da amostra, que não fazem qualquer ressalva a esse respeito<sup>2</sup>.

2 A não incidência do lucro sobre o valor do reequilíbrio não foi prevista em nenhuma das demais metodologias pesquisadas neste artigo. Ver Metodologia e Referências deste artigo.



Viu-se, no início deste artigo, que o reequilíbrio econômico-financeiro encontra fundamento na própria CF/88, art. 37, inciso XXI, que prevê a necessidade de manutenção das condições efetivas da proposta nas contratações públicas.

Nesse sentido, caso o percentual de lucro não fosse considerado nos valores a título de reequilíbrio, ter-se-ia, como consequência, uma redução do seu percentual previsto no BDI do contrato, conforme se observa nas tabelas 2 e 3 anteriormente apresentadas.

Tecnicamente, ao elaborar um orçamento de uma obra, o lucro não é previsto em valores absolutos (em reais), mas, sim, como uma taxa de lucratividade almejada, que incidirá sobre o custo total da planilha.

Mattos (2006, p. 219) ensina que o lucro final é, tal como o orçamento dos custos, uma estimativa. Obviamente, seu valor final será função dos custos reais da obra. Quanto mais preciso o processo de orçamentação, tanto maior a confiança de que a lucratividade arbitrada será efetivamente alcançada.

Na mesma linha, Baeta (2012, p. 251) deixa assente que

**o lucro (ou margem) esperado num contrato de obras civis é expresso por um percentual** sobre o valor do contrato disposto como parcela do LDI [Lucro e Despesas Indiretas]. Esse percentual é determinante para formação do preço da obra e, embora seja fruto da expectativa de cada licitante, pode ser previsto um padrão para cada ramo de atividade econômica. No caso dos contratos administrativos, **o próprio histórico de percentuais praticados pode fornecer uma referência para esse padrão** (grifos próprios).

Vê-se, assim, que a taxa de lucro arbitrada em um orçamento de obras públicas é probabilística, ou seja, representa mera expectativa do percentual de lucratividade da empresa, que pode variar em função de ela incorrer efetivamente em maiores ou menores custos que os inicialmente estimados no orçamento para a execução do objeto.

Com essa sistemática, por não se tratar de item com valor predefinido, mas de percentual incidente sobre o custo de execução do objeto, inexistente, pois, qualquer garantia ao contratado de auferir o valor absoluto do lucro inicialmente previsto.

Tal conclusão é alicerçada não apenas nas boas práticas da engenharia de custos, reproduzidas pelos autores anteriormente citados, como também no Decreto nº 7.983/2013, *in verbis*:

Art. 2º Para os fins deste Decreto, considera-se:

[...]

V - benefícios e despesas indiretas - BDI - **valor percentual** que incide sobre o custo global de referência para realização da obra ou serviço de engenharia;



Art. 9º O preço global de referência será o resultante do custo global de referência acrescido do valor correspondente ao BDI, que deverá evidenciar em sua composição, no mínimo:

I - taxa de rateio da administração central;

II - percentuais de tributos incidentes sobre o preço do serviço, excluídos aqueles de natureza direta e personalística que oneram o contratado;

III - taxa de risco, seguro e garantia do empreendimento; e

IV - **taxa de lucro** (grifos próprios).

Assim, considerando-se que, da mesma forma que os tributos e demais itens do BDI, o lucro das empresas não é definido em termos absolutos, mas como percentual, isso significa que se ele não incidir sobre o valor do reequilíbrio haverá uma modificação do seu percentual no contrato como um todo, conforme demonstrado nas tabelas 2 e 3. Por conseguinte, alteram-se as condições efetivas da proposta da empresa, o que, como visto anteriormente, contraria o art. 37, inciso XXI, da CF/88.

É digno de nota que, nos casos de reajuste contratual para fazer frente às variações ordinárias de preço, atualizam-se os preços dos insumos e serviços contratados, fazendo-se incidir sobre esses novos valores o mesmo percentual de BDI da proposta, que contém o lucro da empresa também em termos percentuais. Logo, por ambos tratarem de espécies de reequilíbrio econômico-financeiro, entende-se adequado haver a uniformização no tratamento geral destes, de modo a manter inalterado o BDI do contrato.

Destarte, verifica-se que a não incidência do lucro sobre os valores que sofreram reequilíbrio econômico-financeiro tem o condão de modificar as condições efetivas da proposta, o que contraria a CF/88, art. 37, inciso XXI.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levando-se em conta os objetivos deste artigo, analisaram-se a necessidade e formas de caracterização da onerosidade excessiva, bem como sua correlação com o lucro da empresa para fins de concessão de reequilíbrio econômico-financeiro em obras públicas, por meio da comparação entre metodologias e práticas adotadas por distintos órgãos da administração pública.

Em relação às premissas para reequilíbrio econômico-financeiro em contratos de obras públicas, concluiu-se que é imperiosa a demonstração da onerosidade excessiva, sendo, então, pré-requisito para sua concessão, ainda que tal previsão não tenha constado expressamente do texto do art. 65, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 8.666/1993.

Verificou-se também que o lucro das empresas tem sido o principal balizador empregado para caracterizar a onerosidade excessiva.



Destacou-se que a metodologia prevista na Norma Técnica 003 do Ibape, cujas diretrizes foram adotadas também pelo GDF, é, de toda a amostra avaliada, a única que permitiu mensurar e classificar objetivamente, em diversos níveis, o grau de onerosidade do desequilíbrio de preços, classificando, como Grau 4 de desequilíbrio, a onerosidade com efeitos de alta gravidade no contrato, portanto, excessiva.

Por último, verificou-se que a maioria das metodologias pesquisadas fazem incidir o percentual de lucro previsto no BDI sobre os valores referentes ao reequilíbrio, conquanto algumas outras poucas metodologias prevejam a não incidência do lucro sobre tais valores.

A análise e simulação realizadas, dispostas nas Tabelas 2 e 3, revelaram que a não incidência da parcela de lucro no cálculo do reequilíbrio econômico-financeiro tem o condão de modificar o percentual do BDI contratado e, por conseguinte, as condições efetivas da proposta, contrariando, assim, o previsto no art. 37, inciso XXI, da CF/88. A adoção dessa sistemática, quando observada, foi decorrente de opção metodológica dos próprios órgãos que a adotaram, não tendo sido encontrados, para tanto, respaldo na legislação nem orientação jurisprudencial específica do TCU.

## REFERÊNCIAS

- BAETA, André Pachioni. **Orçamento e controle de preços de obras públicas**. São Paulo: Editora Pini, 2012.
- BELO HORIZONTE. **Portaria Conjunta SMOBI/SUDECAP nº 050, de 17 de abril de 2019**. Belo Horizonte: Prefeitura Municipal de Belo Horizonte; SMOBI, 2019.
- BELUCCI, Marcelo de Oliveira. **Da aplicação do código de defesa do consumidor aos contratos de seguro e a quebra do equilíbrio econômico-financeiro**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Orientação Normativa AGU nº 22, de 01 de abril de 2009**. O reequilíbrio econômico-financeiro pode ser concedido a qualquer tempo, independentemente de previsão contratual, desde que verificadas as circunstâncias elencadas na letra “d” do inc. II do art. 65, da Lei nº 8.666, de 1993. Brasília: AGU, 2009.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023].
- BRASIL. **Decreto nº 7.983, de 8 de abril de 2013**. Estabelece regras e critérios para elaboração do orçamento de referência de obras e serviços de engenharia, contratados e executados com recursos dos orçamentos da União, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2023].
- BRASIL. **Lei 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2019].



BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. (Revogada pela Lei nº 14.133, de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos). Brasília: Presidência da República, [2021].

BRASIL. **Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001**. Dispõe sobre medidas complementares ao Plano Real e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2021].

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, [2023].

BRASIL. **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília: Presidência da República, 2016.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Presidência da República, [2023].

BRASIL. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes. **Instrução de Serviço/DG nº 02, de 23 de março de 2015**. Estabelece os procedimentos e critérios para o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos decorrente do acréscimo dos custos de aquisição de materiais betuminosos. Brasília: Ministério dos Transportes; DNIT, 2015.

BRASIL. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes. **Instrução de Serviço nº 10/DG/DNIT, de 16 de maio de 2019**. Brasília: Ministério da Infraestrutura; DNIT, 2019.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Nota Técnica nº 11-S4/DOM, v1**. Brasília: MD; EB; Dep. Engenharia e Construção; DOM, 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.085/2015 - Plenário**. Tomada de contas especial. Reequilíbrio econômico-financeiro sem respaldo legal. Pagamento indevido. Rejeição das alegações de defesa. Irregularidade das contas. Imputação de débito em caráter solidário. Multa. Embargos de declaração. Conhecimento. Embargos rejeitados. Relator: Ministro Benjamin Zymler, 06 de maio de 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.431/2017 - Plenário**. Consulta formulada pelo ministro do turismo. Questionamento sobre a aplicação da teoria da imprevisão e da possibilidade de recomposição do equilíbrio contratual em razão de variações cambiais ocorridas devido a oscilações naturais dos fatores de mercado. Esclarecimentos ao consultente. Arquivamento. Relator: Ministro Vital do Rêgo, 05 de julho de 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.466/2013 - Plenário**. Recurso de revisão interposto pelo Ministério Público junto ao TCU contra acórdão que julgou regulares com ressalva as contas do STM de 1999. Superveniente constatação, em processo de Tomada de Contas Especial, de irregularidades ocorridas no mesmo exercício [...] Relatora: Ministra Ana Arraes, 12 de junho de 2013.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.604/2015 – Plenário**. Representação. Instrução de serviço do DNIT sobre critérios para o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos em andamento em face do acréscimo dos custos de aquisição de insumos betuminosos. Aumentos de preços anunciados pela Petrobrás no final de 2014 [...] Relator: Ministro Augusto Nardes, 01 de julho de 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.135/2023 - Plenário**. Levantamento de auditoria destinado a examinar algumas iniciativas de normatização de reequilíbrio econômico-financeiro (REF) de contratos de obras públicas, bem como as ações adotadas em diversos órgãos da Administração Pública quanto às demandas contratuais, em especial aquelas relacionadas com impactos da pandemia do Covid-19. Relator: Ministro Benjamin Zymler, 18 de outubro de 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.933/2011 - Plenário**. Pedido de reexame. Construção da ferrovia norte-sul, trecho Anápolis-Uruaçu, em Goiás. Acórdão 2.500/2010-P. Determinação para expurgo da CPMF dos contratos de construção da ferrovia em face da extinção do tributo. Pedido de reexame. Conhecimento. Não provimento. Alteração da redação do acórdão recorrido. Comunicações [...] Relator: Ministro Valmir Campelo, 09 de novembro de 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 3.495/2012 - Plenário**. Acompanhamento. Solicitações de alteração de escopo com reflexo no valor do contrato. Demonstração parcial dos custos incorridos pelo contratado. Determinação no sentido de obter o ressarcimento dos valores considerados indevidos. Acompanhamento do cumprimento das determinações formuladas. Relator: Ministro Aroldo Cedraz, 10 de dezembro de 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 12.460/2016 – Segunda Câmara**. Tomada de contas especial. Recurso de reconsideração. Conhecimento. Razões recursais inaptas a alterar o teor da decisão guerreada. Não provimento. Comunicações. Relator: Ministro Vital do Rêgo, 16 de novembro de 2016.

CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Legal Opinion**: O reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos administrativos de obras e serviços de engenharia. São Paulo: VG&P; CBIC Disponível em: <https://cbic.org.br/wp-content/uploads/2020/09/PARECER-JURIDICO.pdf>. Acesso em: 31 maio 2023.

DISTRITO FEDERAL. Governo do Distrito Federal. **Manual de Reequilíbrio da Secretaria de Obras e Infraestrutura do GDF**. Brasília: SODF, 2021.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 24. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

GOIÁS. Portaria nº 230/2021 – **Goinfra**. Goiás: Governo do Estado de Goiás; Goinfra, 2021.

GUIDI, José Eduardo. **Metodologia ao Restabelecimento do Equilíbrio Econômico-Financeiro Inicial em Contratos de Obras Públicas**. Goiânia: CBIC. Novembro/2021. Disponível em: <https://ibape-nacional.com.br/biblioteca/wp-content/uploads/2021/11/09->. Acesso em: 31 maio 2023.



INSTITUTO BRASILEIRO DE AVALIAÇÕES E PERÍCIAS. **Norma Técnica para avaliação do desequilíbrio econômico-financeiro de contratos de obras de engenharia**: IBAPE 003. São Paulo: IBAPE, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e contratos administrativos**. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MATO GROSSO. Secretaria de Estado de Infraestrutura e Logística do Estado do Mato Grosso – SINFRA/MT. **Instrução Normativa nº 001/2022/GS/SINFRA**. Cuiabá: GS; SINFRA, 2022.

MATTOS, Aldo Dórea. **Como preparar orçamentos de obras**. 1. ed. São Paulo: Editora Pini, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do Direito Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIO GRANDE DO NORTE. **Instrução Normativa nº 001/2021 - CONTROL**, de 29 de janeiro de 2021. Estabelece a composição e o procedimento para a elaboração dos Relatórios do Controle Interno que integrarão as Contas de Gestão, na forma da Resolução nº 0012/2016 e suas alterações, e dá outras providências. Natal: Governo do Estado do Rio Grande do Norte; CONTROL, 2021.

RODRIGUES JÚNIOR, Otavio Luiz. **Revisão judicial dos contratos**: autonomia da vontade e teoria da imprevisão. São Paulo: Atlas, 2002.

SÃO PAULO. Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo. **Portaria SF nº 274, de 10 de novembro de 2022**. Dispõe sobre a instrução dos pedidos de reequilíbrio econômico-financeiro de contratos, encaminhados para a análise da Secretaria Municipal da Fazenda nos termos do Art. 13 do Decreto nº 49.286, de 06 de março de 2008. São Paulo: Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo, 2022.

SERGIPE. **Decreto nº 41.007, de 6 de outubro de 2021**. Estabelece critérios para a revisão dos preços para o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos de obras no âmbito da Administração Estadual, decorrentes de aumento no preço de insumos de materiais e/ou de itens por reflexos na economia em razão da pandemia da Covid-19, declarada pela Organização Mundial da Saúde - OMS. Aracaju: Governo do Estado de Sergipe, 2021.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Licitação e contrato administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.





# A AUDITORIA DO SISTEMA NACIONAL DE AUDITORIA DO SUS SUA CONTRIBUIÇÃO COMO FERRAMENTA NA TOMADA DE DECISÃO NA GESTÃO DO SUS NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*The audit of the National Audit System of the SUS  
Its contribution as a decision-making tool in the management of the SUS in the  
municipalities of the State of Minas Gerais*

## **Wilhams Ramos de Souza**

Mestre em Planejamento e Controle de Gestão pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), pós-graduado em Especialização em Gestão Pública pela Faculdade FORTIUM do Distrito Federal e em Gestão Federal do SUS pelo Hospital Sírio-Libanês de São Paulo. Bacharel em Administração Pública pela FAMIG. Concursado no cargo de administrador do Ministério da Saúde e exerce a função de chefe-substituto e assessor técnico da seção de Auditoria da Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde do Ministério da Saúde em Minas Gerais. Professor do curso de Especialização em Auditoria de Sistemas de Saúde do Instituto René Rachou Fiocruz Minas.

**Orcid:** <https://orcid.org/0009-0001-1052-1358>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/1395672568562263>

**E-mail:** [wilhams.souza@gmail.com](mailto:wilhams.souza@gmail.com)

## **Irineu Afonso Frey**

Graduado em Ciências Contábeis pela Unisc, especialização em Contabilidade Empresarial, mestrado em Desenvolvimento Regional pela Unisc e doutorado em Engenharia de Produção pela UFSC. É professor associado da UFSC e tem experiência na área de Administração, com ênfase em Gerenciamento da Pequena Empresa.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-7731-3406>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/1971038997895602>

**E-mail:** [irineu.inova@gmail.com](mailto:irineu.inova@gmail.com)



## RESUMO

O objetivo geral deste trabalho é analisar a contribuição da auditoria do Sistema Nacional de Auditoria como ferramenta na tomada de decisão da gestão do SUS nos municípios do Estado de Minas Gerais selecionados. A metodologia utilizada para o estudo foi a descritiva, com análise documental das normas legais e infralegais nacionais e internacionais relacionadas ao Sistema Nacional de Auditoria do SUS. Também se aplicou pesquisa survey em 17 municípios do Estado de Minas Gerais para avaliar a percepção que se tinha da auditoria e a contribuição dos achados e recomendações constantes nos relatórios do componente do SNA para a tomada de decisão, melhoria da atividade ou processo e governança. Os resultados da pesquisa apontam para a necessidade de aprimoramento do arcabouço legal e normativo e o fortalecimento da atuação dos componentes municipais como ferramenta de apoio na tomada de decisão da gestão. Apesar do reconhecimento de sua importância, nem todos os municípios selecionados utilizam as informações e achados da auditoria do SNA na melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança das políticas, programas, ações e serviços para o aprimoramento da eficiência, eficácia e efetividade da gestão do SUS.

**Palavras-chave:** auditoria do Sistema Único de Saúde; Sistema Nacional de Auditoria.

## ABSTRACT

*The general objective of this study is to analyze the contribution of the National Audit System audit as a tool for decision-making in SUS management in selected municipalities in the State of Minas Gerais. The methodology used for the study was descriptive, with documentary analysis of national and international legal and infra-legal norms related to the SUS National Audit System. A survey was also carried out in 17 municipalities in the State of Minas Gerais to assess the perception of auditing and the contribution of the findings and recommendations contained in the SNA component reports to decision-making, improvement of the activity or process and governance. The results of the survey point to the need to improve the legal and regulatory framework and strengthen the role of the municipal components as a tool to support management decision-making. Despite the recognition of its importance, not all the selected municipalities use the information and findings of the SNA audit to improve risk management processes, internal controls, integrity and governance of policies, programs, actions and services to improve the efficiency, efficacy and effectiveness of SUS management.*

**Keywords:** auditing the Unified Health System; National Auditing System.



## 1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990 previu, no art. 16, XIX, entre as competências da direção nacional do Sistema Único de Saúde (SUS), estabelecer o Sistema Nacional de Auditoria (SNA) (Brasil, 1990a).

A instituição do SNA se deu em 27 de julho de 1993, pelo art. 6º da Lei nº 8.689, que estabeleceu o sistema como um mecanismo de controle técnico, contábil, financeiro e patrimonial do SUS, com atuação de forma descentralizada por meio de órgãos dos governos federal, estadual, municipal e do Distrito Federal. A regulamentação do SNA no âmbito do SUS se deu por meio do Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995.

Em levantamento realizado em 2017 pelo então Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus/MS), atual Auditoria-Geral do SUS (AudSUS/MS), verificou-se um quantitativo considerado insatisfatório de entes municipais com o componente de auditoria.

O Sistema Nacional de Auditoria do SUS, além de imposição legal (Brasil, 1993), deve ser uma ferramenta que contribua para a qualificação do Sistema de Controle Interno por meio de levantamentos fundamentados em evidências que proporcionem segurança para a tomada de decisão da gestão do SUS (Brasil, 2014; Marques; Almeida, 2004).

A auditoria do SUS tem como propósito contribuir com a gestão por meio da análise dos resultados das ações e dos serviços de saúde. Tem papel importante no controle dos recursos públicos e para a transparência e a credibilidade da gestão (Brasil, 2014), visto que possibilita o acesso da sociedade às informações e aos resultados das ações e dos serviços de saúde do SUS.

O componente do SNA estruturado traz benefícios à gestão, pois aponta as fragilidades e potencialidades do sistema de saúde, e subsidia o planejamento e a adequação das políticas e das ações de saúde (Brasil, 2014).

Assim, o objetivo geral deste artigo é analisar a contribuição da auditoria do SNA como ferramenta na tomada de decisão da gestão do SUS nos municípios de Minas Gerais selecionados. Para atingir o objetivo geral, torna-se necessário: a) apresentar diagnóstico situacional da auditoria do SUS no estado em relação aos normativos de criação e funcionamento; estrutura física; e recursos orçamentário, financeiro e de operacionalização; b) apresentar o cenário/panorama da auditoria interna governamental do SUS; c) identificar a percepção dos entes em relação à auditoria do SNA e a contribuição dos achados e recomendações dos relatórios na tomada de decisão e na melhoria da atividade, processo ou programas do SUS; d) identificar as providências adotadas quanto ao monitoramento em relação aos achados e recomendações constantes nos relatórios de auditoria elaborados.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão apresentados os conceitos e a origem da atividade de monitoramento da auditoria, além de um panorama sobre o papel da auditoria do SUS como ferramenta de apoio



à gestão. Também será abordado o Sistema Informatizado utilizado pelos órgãos do SNA para o registro das atividades de auditoria.

## 2.1 Conceitos e surgimento da auditoria

Consoante a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), a auditoria é o exame das operações, das atividades e dos sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas, sendo também conceituada como o processo de exame independente de determinadas situações, objetivando a emissão de juízos sobre a conformidade com padrões, os denominados critérios de auditoria (Brasil, 2017a).

A Intosai é uma entidade internacional autônoma, independente e apolítica, com sede em Viena, na Áustria, que congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), instituições de Estado responsáveis por executar a auditoria governamental de controle externo dos países-membros da Organização das Nações Unidas (ONU). O Brasil é representado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

A Intosai é responsável pela emissão de normas de auditoria governamental seguidas por órgãos de controle e de auditoria de vários países, incluindo o Brasil – as denominadas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) (ISSAI, 2013).

A Intosai divide os tipos de auditoria em **Financeira, de Conformidade e Operacional**.

A **auditoria financeira** tem como foco determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada de acordo com o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O escopo das auditorias financeiras no setor público pode ser definido pelo mandato da EFS como um misto de objetivos de auditoria, para além dos objetivos de uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro (Intosai, 2015).

A **auditoria de conformidade** (ou regularidade) é:

a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. O objetivo da auditoria de conformidade do setor público, portanto, é permitir que as EFS avaliem se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem. A auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade, aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis, ou com a legitimidade, observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos (Intosai, 2015).



### Já a auditoria operacional:

é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento. A auditoria operacional visa fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento (Intosai, 2015).

## 2.2 Monitoramento do relatório de auditoria

A ISSAI 300 estabelece que as fases principais da auditoria operacional envolvem o planejamento, a execução, a elaboração do relatório e o monitoramento. O Planejamento é a seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria; a Execução, a coleta e análise de dados e informações; o Relatório, a apresentação dos resultados da auditoria, com respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários; e o Monitoramento, a avaliação das ações adotadas em resposta aos achados e recomendações, verificando-se, também se resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes.

Em relação ao monitoramento, Yetano (2014) discorre sobre a importância desse processo após os esforços para a realização da auditoria. Menciona que, na Alemanha e no Reino Unido, é comum haver um processo de monitoramento para verificar se as recomendações decorrentes das auditorias operacionais foram implementadas; dessa forma, cria-se certa pressão para que a organização auditada adote as reformas propostas.

Segundo a norma ISSAI 3000 (Intosai, 2015), a ação de monitoramento trata da análise das ações corretivas adotadas pela entidade auditada (ou por outra parte responsável), com base nas recomendações, com o objetivo de aferir seus efeitos.

Conforme item 42 da ISSAI 300 (Intosai, 2015):

Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional.

O monitoramento dos achados e recomendações não se restringe à implantação das recomendações, concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo (Intosai, 2015).



Ao fazer o monitoramento de um relatório, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento e fazer uma abordagem neutra e independente. O monitoramento pode contribuir para melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em determinado período de tempo ou em determinada área temática (Intosai, 2015).

### 2.3 Panorama da auditoria interna governamental do Sistema Nacional de Auditoria do SUS

A Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, estabeleceu em seu art. 16, inciso XIX, o SNA como um mecanismo de controle técnico e financeiro do SUS. Já a instituição do SNA se deu apenas em 27 de julho de 1993, pelo art. 6º da Lei nº 8.689.

Por fim, a regulamentação do SNA no âmbito do SUS se deu por meio do Decreto nº 1.651/1995. Seu art. 2º traz as atividades a serem exercidas pelo SNA dos 3 (três) entes. A Auditoria-Geral do SUS é o órgão central do SNA, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 8.689/1993 e do inciso I do art. 12 do Decreto nº 11.358/2023.

As competências da AudSUS/MS estão estabelecidas no art. 12 do Decreto nº 11.358, de 1º de janeiro de 2023.

Os componentes de auditoria interna do SUS, integrantes do SNA, fazem parte da instância de apoio à governança, atuando na avaliação, no monitoramento dos riscos e dos controles internos (Brasil, 2023). Auxilia o alcance dos propósitos organizacionais mediante a avaliação objetiva que examina e reporta questões sobre a eficácia e eficiência dos processos de governança, o gerenciamento de riscos e de controle interno.

Sua atuação independente permite a melhor avaliação da eficiência e adequação dos controles implantados; possibilita a recomendação de mudanças que melhorem os processos; e contribui para a tomada de decisões pela alta administração, o que reforça a sua importância como mecanismo de governança (Frusca, 2023).

Destacam-se ainda as finalidades da auditoria do SUS estabelecidas e constantes no Manual de Princípios Diretrizes e Regras de Auditoria do SUS, no âmbito do Ministério da Saúde, aprovado pela Portaria MS nº 3.950/2017, que consistem em:

- Aferir a observância dos padrões estabelecidos de qualidade, quantidade, custos e gastos da atenção à saúde.
- Avaliar os elementos componentes dos processos da instituição, serviço ou sistema auditado, objetivando a melhoria dos procedimentos por meio da detecção de desvios dos padrões estabelecidos.



- Conferir a qualidade, a propriedade e a efetividade dos serviços de saúde prestados à população.
- Produzir informações para subsidiar o planejamento das ações que contribuam para o aperfeiçoamento do SUS.

No ano de 2017, o TCU realizou auditoria operacional no então Denasus/MS (atual AudSUS/MS). Foi emitido o Acórdão nº 1246/2017 – Plenário que apresentou ao então Denasus/MS (atual AudSUS/MS) determinações e recomendações relacionadas ao fortalecimento do SNA.

No ano de 2017, o então Denasus, atual AudSUS, apresentou o documento denominado Programa de Promoção do Estabelecimento do Sistema Nacional de Auditoria do SUS em Cooperação Técnica com Estados e Municípios com um diagnóstico situacional do Sistema Nacional de Auditoria do SUS em nível nacional, que evidencia (Brasil, 2017c):

- O Componente Federal está presente em todos os estados da federação, com a AudSUS situada em Brasília/DF e as Seções de Auditoria nas capitais dos estados.
- O Componente Estadual está presente em todos os estados da federação.
- Nos Municípios, 247 (duzentos e quarenta e sete) possuem o Componente Municipal do SNA estruturado e aderiram ao Sisaud/SUS.
- Em Minas Gerais, 17 (dezesete) municípios possuem o Componente do SNA estruturado e com adesão ao Sisaud/SUS.

#### 2.4 A auditoria como ferramenta de gestão

A auditoria interna tornou-se uma grande e importante ferramenta de gestão, porém é importante avaliar o uso das informações apresentadas pela auditoria e evidenciar os pontos fortes e fracos da organização (Silva; Vieira, 2015).

Melo (2007) ressalta o papel da auditoria como ferramenta presente na estrutura regimental do SUS, na busca de fortalecer sua consolidação como uma política de Estado.

Já Cordeiro (2019, p. 14) descreve a contribuição da auditoria na gestão de recursos: “A auditoria contribui ainda para uma gestão de recursos com eficiência, através da utilização de controles internos bem articulados que visam evitar o erro, o abuso de poder e atuando (sic) no combate a fraudes no setor público”.

Cumpre destacar a menção de Tszesnioski e Sá (2018), no sentido de que a auditoria

possibilita avaliar a qualidade dos processos, sistemas e serviços e a necessidade de melhoria ou de ação preventiva/corretiva/saneadora, e tem como objetivo propiciar ao gestor do SUS informações necessárias



ao exercício de um controle efetivo e contribuir para o planejamento e aperfeiçoamento das ações de saúde.

Segundo Andrade (2013), na saúde, não controlar, não agir de forma proativa pode significar perda de vidas. O prejuízo maior não é financeiro, e sim social.

Esse entendimento consta no Manual de Princípios Diretrizes e Regras de Auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde, ao estabelecer que a atividade de auditoria é crucial para a melhoria da qualidade das ações e dos serviços no SUS e ao ressaltar que

os relatórios produzidos pelas auditorias materializam-se em instrumentos para detectar irregularidades e oportunidades de melhoria na gestão do sistema, constitui-se, assim, em um instrumento informativo e construtivo, de alta credibilidade pública, reconhecidamente imprescindível na tomada de decisões dos gestores do SUS (Brasil, 2017a).

Na concepção trazida pelo SNA, auditoria é (Brasil, 2017a):

um instrumento de qualificação da gestão que visa fortalecer o SUS por meio de recomendações e orientações ao auditado, com vista à garantia do acesso e à qualidade da atenção à saúde oferecida aos cidadãos. Essa concepção altera a dialética da produção/faturamento para a lógica da atenção aos usuários, em defesa da vida, incorporando a preocupação com o acompanhamento das ações de saúde (políticas públicas e seus determinantes sociais) e análise de seus resultados.

Nesse contexto, esse NA se constitui como uma ferramenta de gestão que deve contribuir para qualificar o SUS por meio de informações fundamentadas em evidências, proporcionando segurança jurídica para a tomada de decisão e garantindo a execução normativa conforme a Constituição Federal (CF), as Leis Federais e as Pactuações. A auditoria é, antes de tudo, uma ferramenta de apoio à gestão, buscando orientar o gestor para corrigir distorções que porventura sejam detectadas. Nesse sentido, o relatório da auditoria visa contribuir para a elaboração e/ou revisão dos instrumentos de gestão do SUS. Portanto, considera-se que o SNA, componente de auditoria, é um mecanismo de gestão importante para a governança e o controle interno da gestão do SUS no âmbito municipal (Brasil, 2017a).

Para Feijão *et al.* (2014), “a finalidade da auditoria é contribuir com a gestão para a qualificação do acesso universal, em prol da garantia do direito à saúde e do direito à vida, definidos na CFB de 1988”.

## 2.5 Do Sistema Informatizado de Auditoria do SUS – Sisaud/SUS

O Sisaud/SUS é um sistema informatizado, via internet, disponível para utilização no âmbito do SNA. Sua instituição e seu objetivo geral constam nos artigos 1º e 2º da Portaria MS/GM



nº 1.467/2006, bem como no Anexo VII, Capítulo I, da Portaria de Consolidação nº 4, de 28 de setembro de 2017.

Esse sistema, além de ser desenvolvido e utilizado pelo componente federal do SNA, está disponível para os estados e municípios. Embora não obrigatório para os componentes estaduais e municipais, seu uso constitui numa ferramenta de apoio à auditoria e contribui para o alinhamento de conceitos, práticas e metodologia de trabalho, para a integração e a interação e o monitoramento de ações de auditoria pelo SNA. Nele são registrados em módulos individualizados e sistematizados os achados e dados de identificação pertinentes a uma ação de auditoria (Brasil, 2006; Brasil, 2017b).

### 3. METODOLOGIA

Neste tópico, serão apresentados o enquadramento e os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa apresentada no presente artigo.

#### 3.1 Enquadramento metodológico

A metodologia de pesquisa a ser adotada no presente artigo é a de Vergara (2016), que apresenta a separação em dois critérios básicos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, a pesquisa é uma investigação descritiva (Vergara, 2016) porque visa descrever percepções e expectativas dos entes em relação à auditoria e a contribuição dos achados e recomendações constantes nos relatórios na tomada de decisão e na melhoria dos programas, atividades ou processos da gestão do SUS.

Quanto aos meios, a pesquisa procede por investigação documental (Vergara, 2016) porque foram necessários inicialmente um levantamento e uma análise situacional em relação à criação, normatização e estruturação dos componentes municipais do SNA selecionados. Também foi realizada uma análise dos relatórios de auditoria e de monitoramento disponíveis no Sistema de Auditoria do SUS (Sisaud/SUS).

Além disso, foram feitas consultas, entre outros, aos seguintes materiais, dada a sua relevância atual para o presente trabalho: normativos legais e atos infralegais em relação à auditoria do SNA, em especial a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; a Lei nº 8.080/1990; a Lei nº 8.689/1993; o Decreto nº 1.651/1995; manuais, em especial o Manual de Princípios Diretrizes e Regras de Auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde, aprovado pela Portaria MS nº 3.950/2017; bem como leitura das normas internacionais de auditoria das entidades fiscalizadoras superiores emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, em especial a ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público; ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira; ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional; e ISSAI 3000 – Norma para Auditoria Operacional.



Também foi utilizada a metodologia de pesquisa survey para apurar junto aos entes a sua percepção acerca da auditoria e a contribuição dos achados e recomendações dos relatórios do componente municipal do SNA na tomada de decisão e na melhoria da atividade ou de processos da área e na governança. De posse das respostas, foram efetuadas a análise e a tabulação dos dados, as quais deverão ser consideradas em conjunto com as demais metodologias de pesquisa.

A metodologia de pesquisa survey é definida como a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões de determinado grupo de pessoas indicado como representante de uma população-alvo, o que se realiza por meio de um instrumento de pesquisa, normalmente um questionário (Fonseca, 2002).

Com base no último levantamento e diagnóstico realizado em nível nacional no ano de 2017 pelo então Denasus/MS, atual AudSUS/MS, em relação à estruturação do SNA, foram selecionados no presente estudo os 17 (dezesete) municípios do Estado de Minas Gerais que possuem auditoria do SUS e com adesão ao Sisaud-SUS para registro de suas atividades (Brasil, 2017c). A escolha e seleção de Minas Gerais deveu-se ao fato de ser o estado brasileiro com o maior número de municípios: 853.

Foi aplicado o questionário constante no Apêndice A, utilizando o Google Forms, para levantar, junto aos 17 (dezesete) municípios do Estado de Minas Gerais com componente municipal do SNA instituídos, a percepção dos entes em relação à auditoria do SNA e a contribuição dos achados e recomendações dos relatórios na tomada de decisão e na melhoria da atividade, do processo ou de programas do SUS.

O questionário, remetido às Secretarias Municipais de Saúde, compôs-se de questões fechadas e abertas e foi estruturado em partes com a identificação da gestão e do respondente e dos dados da auditoria do SUS do município e sua operacionalização.

As questões abertas permitiram que os respondentes apresentassem considerações que julgassem necessárias sobre pontos não abordados nas questões fechadas.

### 3.2 Procedimentos metodológicos

Na seleção da amostragem e na coleta de dados, foram consideradas as auditorias dos 17 componentes municipais selecionados, realizadas e concluídas no período de 1º de janeiro de 2017 até o dia 11 de maio de 2022, data da consulta e extração dos dados. Foram extraídos e analisados os dados da base dos relatórios do Sisaud/SUS, utilizando como referência a classificação dos achados apontados nas constatações no item Grupo.

Os dados extraídos da Base de Dados dos relatórios do Sisaud/SUS foram transferidos para uma planilha do Excel e consolidados por classificação das constatações por Grupo, somando o total de 3.504 achados extraídos de 196 relatórios de auditoria.



Os três Grupos com maior volume de constatações foram: Atenção Básica, com 2.309 constatações; Assistência Média e Alta Complexidade, com 958; a Regulação, com 73 constatações. Esses grupos foram considerados na aplicação da pesquisa; além desses, os grupos Assistência Farmacêutica; Vigilância em Saúde; Controle Interno; e Instrumentos de Planejamento e Gestão, em virtude de sua relevância e importância no SUS.

Para validar o instrumento de coleta de dados, foi realizada a aplicação de pré-teste por meio de questionário eletrônico enviado via Google Forms a 2 (dois) municípios escolhidos de forma aleatória dentre os 17 (dezesete) entes selecionados.

A aplicação do pré-teste e a resposta desses dois entes foi importante para que o trabalho de pesquisa fosse ajustado e realizado, aumentando sua eficiência, eficácia, validade, clareza e compreensão (Gil, 1999).

Posteriormente, após os ajustes necessários, o Questionário foi enviado para todos os 17 (dezesete) selecionados na amostra, dos quais 16 (dezesesseis) responderam.

## 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são apresentados os resultados e a análise dos dados obtidos da pesquisa realizada, respondida por 16 (dezesesseis) dos 17 (dezesete) municípios, correspondendo a 94,12% da amostra selecionada, quais sejam: Araguari/MG; Barbacena/MG; Belo Horizonte/MG; Betim/MG; Conselheiro Lafaiete/MG; Divinópolis/MG; Governador Valadares/MG; Ipatinga/MG; Juiz de Fora/MG; Patos de Minas/MG; Poços de Caldas/MG; Ribeirão das Neves/MG; Sete Lagoas/MG; Teófilo Otoni/MG; Uberaba/MG; e Uberlândia/MG. O único município que não respondeu foi Campo Belo/MG.

### 4.1 Apresentação dos resultados

Neste tópico, serão apresentados o detalhamento dos resultados e a análise dos dados obtidos na pesquisa realizada.

#### 4.1.1 Recursos humanos e gestão de pessoas

A primeira abordagem apresenta informações sobre a formação acadêmica dos profissionais do SNA (Gráfico 1). Os dados demonstram que as equipes que desenvolvem atividades de auditoria nos componentes do SNA selecionados não são multidisciplinares, sendo a maioria formada por profissionais da área assistencial, em especial os profissionais enfermeiro, médico e odontólogo, em detrimento dos profissionais das áreas financeira e contábil, em desacordo com as normas nacionais e internacionais, as quais estabelecem que a atividade de auditoria interna exige equipes de visão multidisciplinar para atuar de forma coordenada e com a finalidade de assessorar a Alta Administração por meio de seus exames e avaliações (Brasil, 2019).



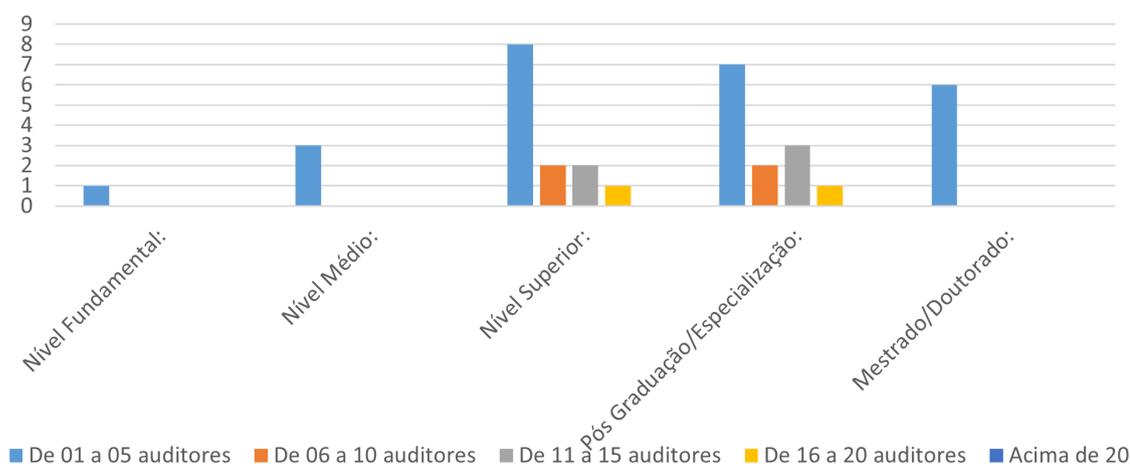
**Gráfico 1 – Formação acadêmica dos profissionais do SNA**



Fonte: Google Forms (2023).

O gráfico subsequente demonstra o nível de escolaridade dos auditores que compõem o SNA nos municípios selecionados. Verifica-se que um município tem de 1 a 5 auditores com formação de nível fundamental; três municípios têm de 1 a 5 auditores de nível médio; oito municípios têm de 1 a 5 de nível superior; dois municípios têm de 6 a 10 auditores de nível superior; dois municípios têm de 11 a 15 auditores de nível superior; um município tem de 16 a 20 auditores de nível superior; sete municípios têm de 1 a 5 auditores com pós-graduação/especialização; dois municípios têm de 6 a 10 auditores com nível de pós-graduação/especialização; três municípios têm de 11 a 15 auditores com pós-graduação/especialização; um município declarou ter de 16 a 20 auditores com nível de pós-graduação/especialização; e seis municípios declararam ter de 1 a 5 auditores com mestrado e doutorado (Gráfico 2). Os dados evidenciam que a maioria dos profissionais do SNA dos municípios selecionados tem formação de nível superior, pós-graduação/especialização e mestrado/doutorado. Essa formação acadêmica pode contribuir para maior eficácia e qualidade das atividades de auditoria realizadas.

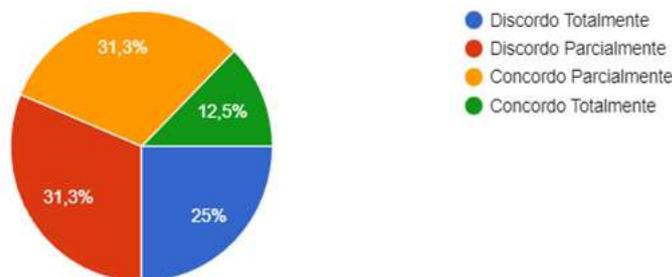
**Gráfico 2 – Nível de escolaridade dos auditores do SNA**



Fonte: Google Forms (2023).

O Gráfico 3 exibe o percentual de gestores que concordam com a quantidade de pessoas lotadas no setor de auditoria do SNA e o dos que discordam disso. Constata-se que 43,8% dos gestores acreditam, total ou parcialmente, que o pessoal lotado no setor é suficiente e adequado para a realização das atividades de auditoria. Por outro lado, 56,2% dos gestores entendem, seja de forma total ou parcial, que o quantitativo de pessoas lotadas no setor é insuficiente para a realização das atividades.

**Gráfico 3** – Concordância/discordância em relação ao quantitativo de pessoas lotadas no setor



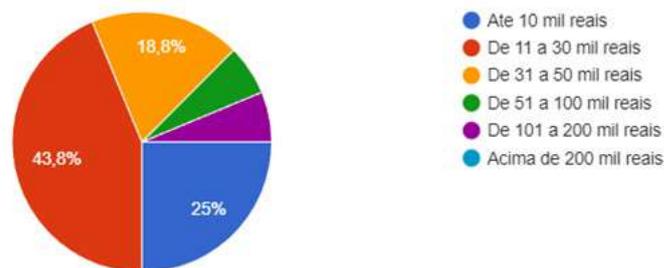
Fonte: Google Forms (2023).

#### 4.1.2 Recursos financeiros e custo operacional

O Gráfico 4 apresenta o custo operacional mensal aproximado da auditoria municipal do SNA. Verifica-se que 25% dos componentes pesquisados têm custo operacional de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais); que 43,8% têm custo operacional de R\$ 11.000,00 (onze mil reais) a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais); que 18,8% têm custo de R\$ 31.000,00 (trinta e um mil reais) a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais); que 6,2% têm custo de R\$ 51.000,00 (cinquenta e um mil reais) a R\$ 100.000,00 (cem mil reais); e que 6,2% têm custo de R\$ 101.000,00 (cento e um mil reais) a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). De acordo com a pesquisa, nenhum dos componentes de auditoria tem custo operacional acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

Os dados demonstram que o custo operacional mensal na maioria dos componentes não é alto, tendo 71,4% custo mensal de até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). Considerando o valor até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), esse percentual sobe para 85,7%.

**Gráfico 4** – Custo operacional mensal aproximado da auditoria municipal (R\$)



Fonte: Google Forms (2023).

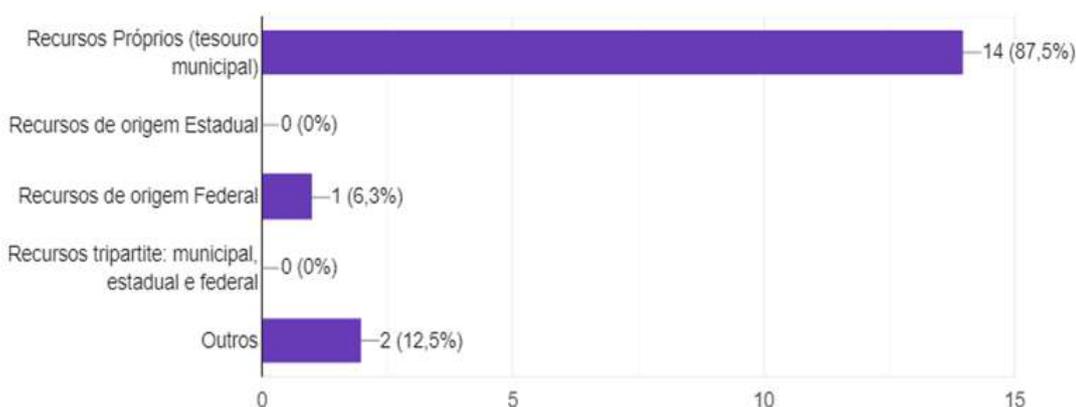


O Gráfico 5 apresenta a origem ou fonte de custeio do componente de auditoria do SNA dos municípios selecionados. Os dados demonstram que 87,5% dos componentes pesquisados mantêm o custeio com recursos próprios, do tesouro municipal, ao passo que 6,3% contam com recurso federal e 12,5%, com outras fontes de financiamento.

Um dos entes afirmou que, apesar de não receber repasses financeiros de outros entes, possui 1 (um) servidor médico auditor cedido pelo Governo do Estado de Minas Gerais. Outro declarou que a auditoria do município não está funcionando atualmente.

Esses dados demonstram que o custeio da auditoria dos entes pesquisados cabe praticamente por inteiro ao ente municipal. Esse pode ser um dos principais motivos do não cumprimento por parte dos municípios do § 2º do art. 6º da Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993, que estabelece a descentralização do SNA por órgãos estaduais e municipais, já que do total de 853 municípios no Estado de Minas Gerais somente 17 (dezessete) têm a auditoria do SUS e com adesão ao Sisaud-SUS, o que equivale a 1,99%. Essa é uma realidade em nível nacional (Brasil, 2017c).

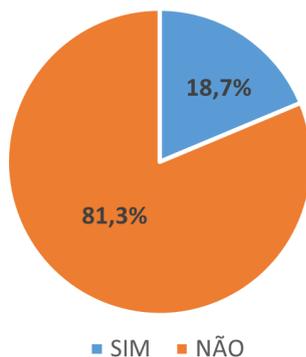
**Gráfico 5 – Origem ou fonte de custeio da auditoria**



Fonte: Google Forms (2023).

As informações sobre o recebimento de incentivo financeiro ou materiais pelos componentes municipais de auditoria do SNA são apresentadas no Gráfico 6.

Constata-se que 81,3% dos entes municipais nunca receberam qualquer incentivo financeiro ou material dos entes federal e estadual para implantação e manutenção da auditoria municipal do SNA, enquanto 18,7% declararam ter recebido alguns equipamentos doados pelo Ministério da Saúde quando da implantação (computadores; máquina fotográfica; *pen drive*).

**Gráfico 6** – Recebimento de incentivo financeiro ou de materiais de demais entes

Fonte: Google Forms (2023).

Em seguida, o Gráfico 7 apresenta a avaliação dos gestores em relação à proposta de financiamento tripartite – federal, estadual e municipal – em rubrica específica a ser usada exclusivamente na implantação e fortalecimento da auditoria do SNA. Os dados indicam que 100% dos entes pesquisados concordam, seja total (93,8%) ou parcialmente (6,2%), que o financiamento tripartite (federal, estadual e municipal) em rubrica específica para ser utilizado exclusivamente na implementação e funcionamento do SNA pode contribuir para o fortalecimento da auditoria do SUS.

Conforme já relatado anteriormente, 87,5% dos entes pesquisados mantêm o custeio da auditoria do SNA com recursos próprios do tesouro municipal (Gráfico 5). Enfatiza-se que esse pode ser um dos principais motivos para a não implementação por parte das entidades municipais. A existência de um normativo legislativo que estabeleça o custeio da auditoria municipal do SNA entre os governos Federal, Estadual e Municipal poderá contribuir para a solução desse problema e o atendimento ao § 2º do art. 6º da Lei nº 8.689/1993, quanto à necessidade de descentralização do SNA.

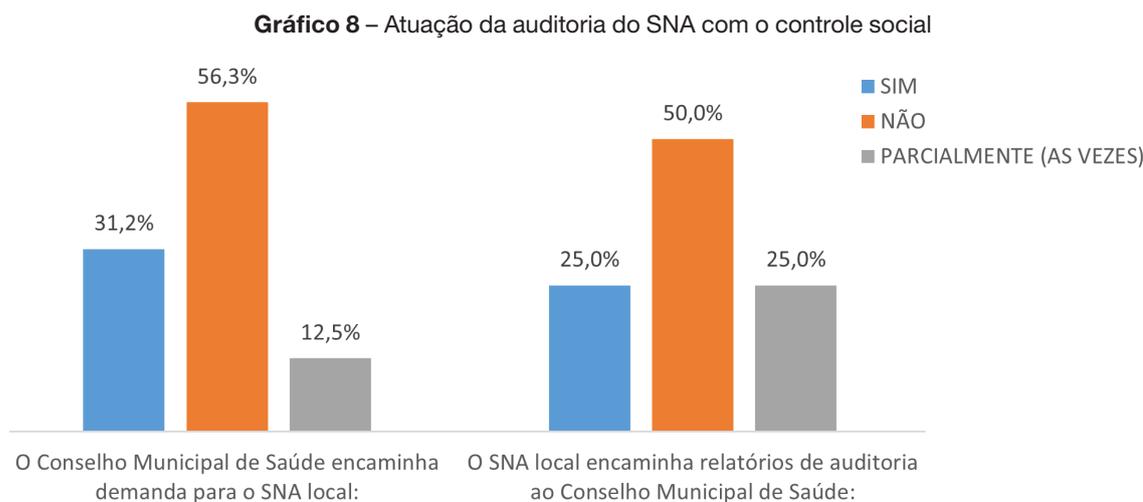
**Gráfico 7** – Financiamento tripartite e em rubrica específica para a auditoria do SUS

Fonte: Google Forms (2023).



### 4.1.3 Relação do SNA com o controle social

As informações sobre a atuação do componente de auditoria do SNA com o controle social são apresentadas no Gráfico 8. Conforme estabelecido no art. 12 do Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995, os Conselhos de Saúde têm a prerrogativa de recomendar aos órgãos integrantes do SNA a realização de auditorias e avaliações especiais, a fim de apoiar seu papel e atuação de controle social estabelecido pela Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990. Os relatórios de auditoria, emitidos pelos órgãos do SNA, podem subsidiar os conselheiros de saúde no desempenho do seu papel no controle social, assim como possibilitar o acesso ao conteúdo das auditorias e o acompanhamento da execução e cumprimento das recomendações feitas ao gestor do SUS (Brasil, 2014).



Fonte: Google Forms (2023).

Os dados evidenciam que 31,2% dos conselhos municipais de saúde encaminham demandas de auditoria para o componente municipal do SNA; 12,5% encaminham às vezes; e 56,3% não encaminham.

Além disso, os dados indicam que apenas 25% dos componentes municipais de auditoria cumprem na íntegra o art. 10 do Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995, que exige o encaminhamento do relatório de auditoria ao respectivo Conselho Municipal de Saúde (CMS) em caso de qualquer irregularidade identificada na execução das ações e serviços desenvolvidos no âmbito do SUS; enquanto 25% encaminham apenas às vezes, e 50% não enviam, em descumprimento da exigência do referido normativo legal.

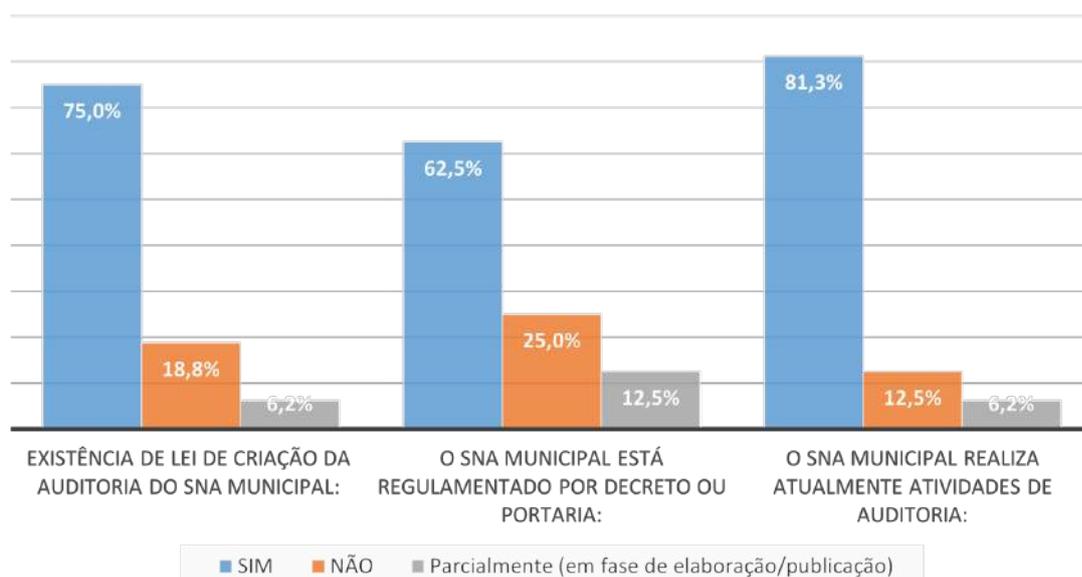
### 4.1.4 Normatização, regulamentação e operacionalização

Na sequência, o Gráfico 9 aborda a regulamentação legal e a operacionalização e realização das atividades de auditoria do SNA. Evidencia-se que em 75% dos municípios selecionados existe lei de criação do componente municipal de auditoria do SNA; em 18,8% não existe lei de criação; e em 6,2% a lei está em fase de elaboração e publicação. Os municípios em

que o componente de auditoria do SNA se encontra regulamentado por Decreto ou Portaria correspondem a 62,5%; em 25% não existe o normativo legal de sua regulamentação; e em 12,5% a normatização encontra-se em fase de elaboração e publicação. Em 81,3% dos municípios selecionados, as equipes (ou técnicos) de auditoria do SNA municipal realizam atividades de auditoria; 12,5% não as estão realizando; e 6,2% declararam que as realizam parcialmente.

A análise dos dados revelou que a maioria dos municípios pesquisados se encontram regulamentados por Lei, Decreto ou Portaria e que realizam atividades de auditoria, nos termos do § 2º do art. 6º da Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993, e Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995.

**Gráfico 9** – Regulamentação legal e realização de atividades dos entes do SNA



Fonte: Google Forms (2023).

O Gráfico 10 apresenta informações e dados sobre o plano de carreira, cargos e remuneração dos servidores da auditoria do SNA. Observa-se que em 81,2% dos municípios pesquisados os servidores lotados no setor de auditoria do SUS são concursados, e em 18,8% não são. Em 43,7% dos municípios selecionados existe o Plano de Cargos e Salários do setor de auditoria do SNA, já em 56,3% não existe. Existe gratificação ou remuneração suplementar para os servidores da auditoria em 6,2% dos municípios selecionados; e em 93,8% não existe.

Os dados demonstram que embora haja, no SNA, um percentual elevado de servidores concursados, não existe um Plano de Cargos e Salários (PCS) dos servidores da auditoria com carreira, concurso e cargo específico do setor definindo as funções do cargo, os requisitos de ingresso e valorização (56,3%).

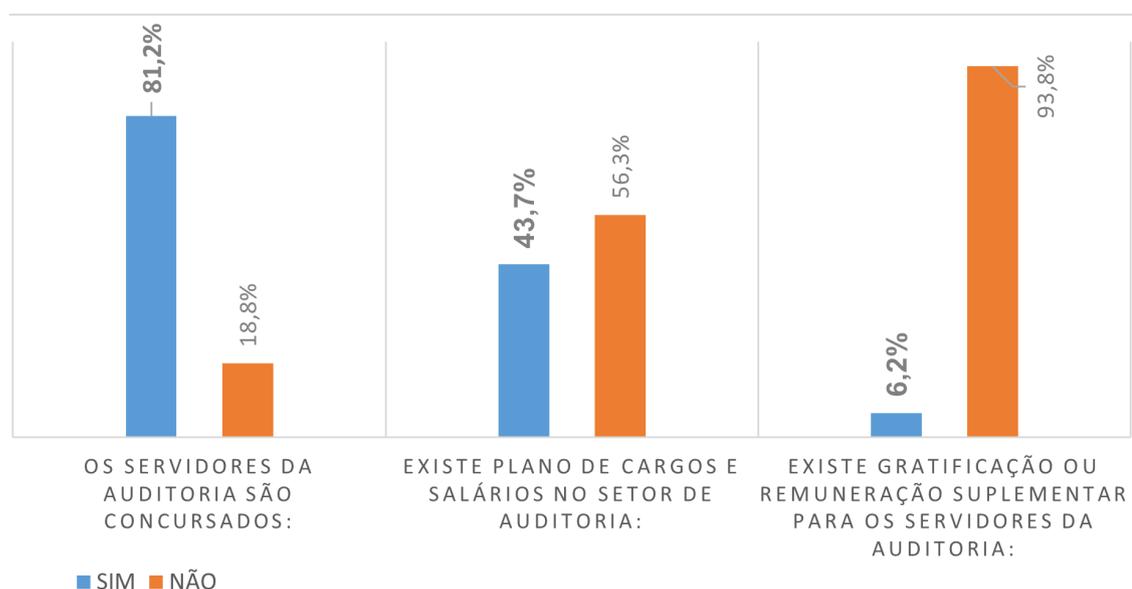
O plano de cargos e salários é um instrumento estratégico essencial para que profissionais possam alinhar os objetivos, contribuindo para a retenção de talentos, redução da rotatividade, progressão e promoção na carreira e para a consequente valorização, reconhecimento e



crescimento profissional, na medida em que leve em conta os conhecimentos, a frequência e o compromisso com o interesse público. É um elemento crucial para o equilíbrio interno e externo das organizações, pois as pessoas comparam entre si as suas funções e salários, ocorrendo conflitos quando não há uma estrutura organizada. Envolve várias atividades de gestão de pessoas como recrutamento e seleção, treinamento e desenvolvimento, plano de carreira, avaliação de desempenho e benefícios sociais (Limongi, 2011).

Segundo Wood Jr. e Picarelli Filho (1999), a questão central é transformar a visão da remuneração como fator de custo para uma visão da remuneração como fator de aperfeiçoamento da organização e como elemento impulsionador de processos de melhoria e aumento de competitividade, porque ela é um investimento.

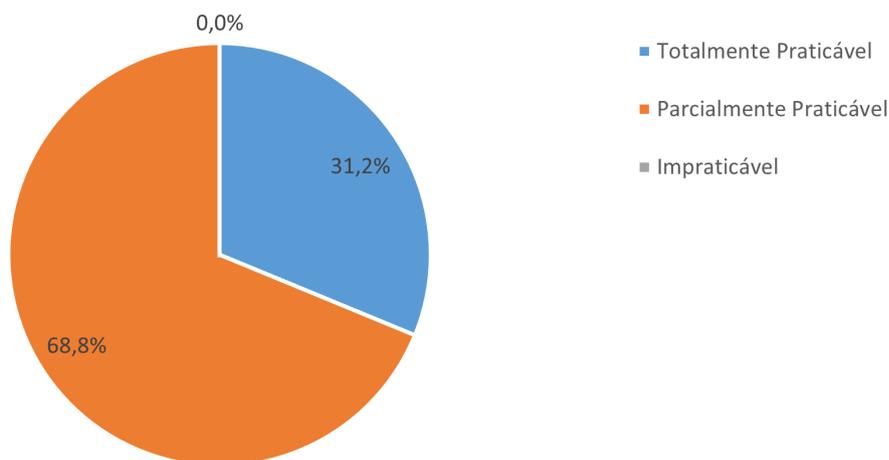
**Gráfico 10** – Plano de carreira, cargos e remunerações dos servidores da auditoria



Fonte: Google Forms (2023).

O Gráfico 11 apresenta o que os gestores acham da legislação do SNA. Observa-se que apenas 31,2% dos entes pesquisados consideram a legislação sobre o Sistema Nacional de Auditoria do SUS totalmente praticável, enquanto 68,8% a consideram parcialmente praticável. Nenhum ente considera a legislação impraticável.

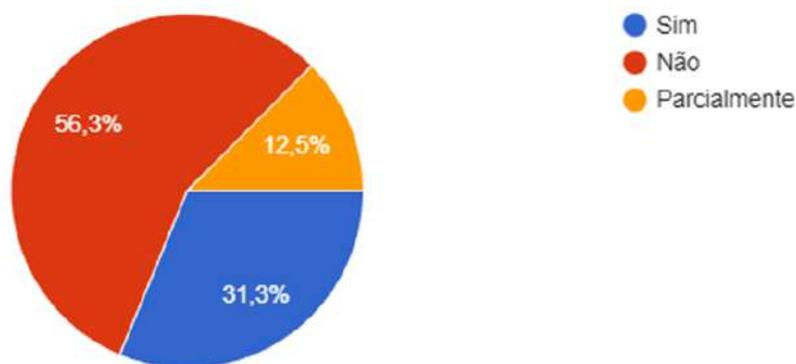
Apesar de os normativos definirem a AudSUS/MS como órgão central do SNA, é adequado ressaltar que é competência do próprio ente legislar sobre a regulamentação e funcionamento da auditoria do SNA local, em complemento das normas gerais. Assim, o dado de que 68,8% consideram a legislação sobre o Sistema Nacional de Auditoria do SUS parcialmente praticável demonstra a necessidade de o gestor do SUS discutir com o poder executivo e o legislativo municipal para aprimorar seu arcabouço legal e normativo sobre a temática, com base nas normas e legislações internacionais e também nas nacionais, em especial do componente federal da auditoria (AudSUS/MS) e dos órgãos de controle (TCU; CGU; entre outros), além de permitir ao componente federal uma reflexão sobre a necessidade de rever os normativos gerais do SNA existentes.

**Gráfico 11** – Consideração sobre a legislação do SNA

Fonte: Google Forms (2023).

O Gráfico 12 apresenta dados sobre a análise do Relatório Anual de Gestão (RAG) pelos componentes municipais de auditoria do SNA. O RAG é um instrumento de planejamento do SUS, em que são demonstrados os resultados alcançados na atenção integral à saúde, verificando-se a efetividade e eficiência na sua execução.

Os dados indicam que a maioria dos componentes de auditoria, ou seja, 56,3%, não cumpre a obrigação de analisar o RAG, ao passo que 12,5% o analisam parcialmente. Somente 31,3% dos componentes declararam analisar o referido relatório em conformidade com o art. 42 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, que estabelece a obrigatoriedade e competência dos órgãos do sistema de auditoria e avaliação do SUS no âmbito dos 3 (três) entes federativos para verificar, pelo sistema de amostragem, a veracidade das informações constantes do Relatório de Gestão, com ênfase na averiguação presencial dos resultados alcançados no relatório de saúde, sem prejuízo do acompanhamento pelos órgãos de controle externo e pelo Ministério Público.

**Gráfico 12** – Análise do Relatório Anual de Gestão

Fonte: Google Forms (2023).



O Gráfico 13 apresenta a percepção dos gestores em relação à contribuição da atividade de cooperação técnica dos componentes federal e/ou estadual do SNA junto ao municipal para fortalecimento da auditoria do SUS.

Nos termos do inciso II do art. 2º da Portaria GM/MS nº 1.541, de 4 de julho de 2011, a cooperação técnica é (Brasil, 2011):

a parceria entre órgãos que compõem o SNA e de qualquer desses com outros entes integrantes dos Sistemas de controle interno e externo com a finalidade de integrar as ações, favorecendo a articulação interfederativa na organização do SUS com vistas à garantia de maior eficácia, eficiência e efetividade na ação reguladora do sistema.

Nos termos do inciso XIX do art. 16 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, à direção nacional do SUS compete “estabelecer o Sistema Nacional de Auditoria e coordenar a avaliação técnica e financeira do SUS em todo o Território Nacional em cooperação técnica com os Estados, Municípios e Distrito Federal”.

**Gráfico 13** – Contribuição da atividade de cooperação técnica dos componentes federal e/ou estadual junto ao municipal para fortalecimento da auditoria do SNA



Fonte: Google Forms (2023).

Os dados indicam que 100% dos entes pesquisados concordam, seja total (93,8%) ou parcialmente (6,2%), que a atividade de cooperação técnica especializada do componente federal e/ou estadual junto ao componente municipal pode contribuir para a padronização da atuação e para o fortalecimento da auditoria do SNA (Gráfico 13). Nenhum município discordou.

Foram apresentadas as seguintes considerações pelos entes em relação à necessidade de treinamento, capacitação e cooperação técnica:

- i. o SNA municipal necessita de investimento na área de treinamento e capacitação dos auditores que compõem a equipe de auditoria, para que possam atualizar seus conhecimentos e continuar exercendo suas atividades com maior confiança no município e,

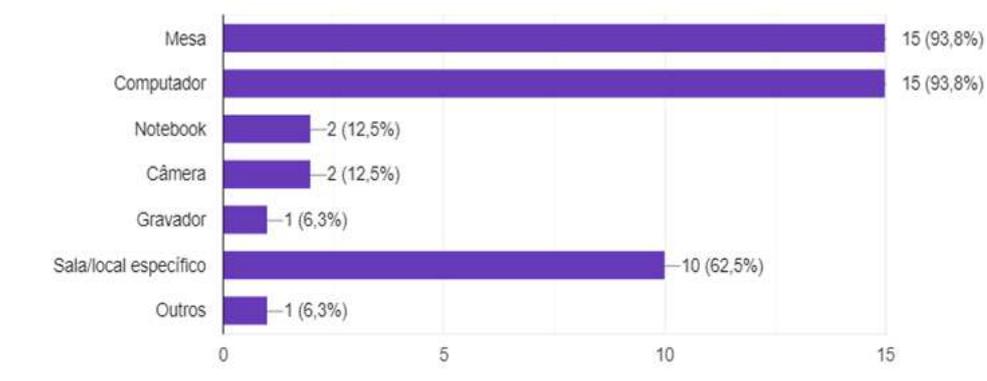
consequentemente, desenvolver competências necessárias para se alcançar um maior nível de profissionalismo e confiabilidade na execução dos trabalhos de auditoria;

- ii. estamos aguardando que nos sejam propiciados meios e recursos (externos e internos) para viabilizar a melhora da atuação da auditoria municipal do SNA, pois reconhecemos sua devida importância e os benefícios que podem ser propiciados à gestão municipal, mediante melhorias resultantes dessa atuação;
- iii. sinto falta de capacitações pelas instâncias superiores aos profissionais auditores;
- iv. a comunicação poderia ser mais apurada, por meio de um canal que ofertasse acesso atualizado às matérias de interesse da auditoria do SUS e que divulgasse novas legislações, cursos e afins.

#### 4.1.5 Recursos materiais, equipamentos e sistema

Os principais recursos materiais disponíveis nos componentes municipais do setor de auditoria do SNA são mostrados no Gráfico 14. Em 93,8% dos componentes existem mesas e computadores, enquanto 62,5% possuem uma sala ou local específico para o funcionamento do setor de auditoria. Em 12,5% dos componentes existem câmeras e notebooks, enquanto em 6,3%, há um gravador. Além disso, 6,3% relataram ter “outros” recursos. Percebe-se, com esses dados, a existência do mínimo necessário de recursos materiais para a execução das atividades.

**Gráfico 14** – Principais recursos materiais disponíveis no setor de auditoria

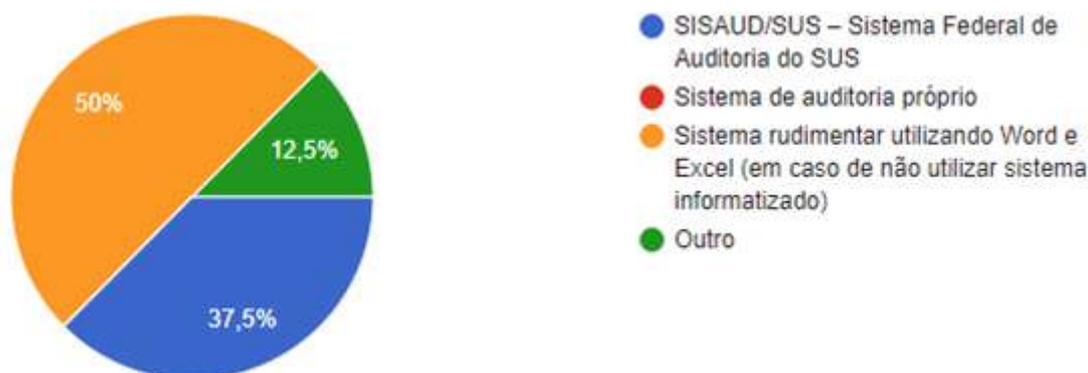


Fonte: Google Forms (2023).

No Gráfico 15, é possível inferir qual sistema os componentes de auditoria do SNA utilizam na elaboração dos relatórios de auditoria. Metade dos entes selecionados (50%) utilizam soluções com recursos limitados, baseadas em editores de texto e planilhas eletrônicas (Word e Excel ou similares); 37,5% utilizam o Sisaud/SUS; e 12,5% declararam utilizar outro sistema.



**Gráfico 15** – Sistema utilizado na elaboração dos relatórios de auditoria



Fonte: Google Forms (2023).

Considerando que, no levantamento realizado pelo então Denasus (2017c), foi constatado, à época, que todos os municípios selecionados na amostra utilizavam o Sisaud, a presente pesquisa demonstra que os entes municipais estão deixando de utilizá-lo, já que somente 37,5% declararam utilizar esse Sistema, dificultando a manutenção da padronização na elaboração dos relatórios e a transparência na publicação e divulgação dos resultados.

Com base nas respostas à pergunta aberta, verifica-se que essa diminuição de uso do Sisaud/SUS se deve às dificuldades de acesso e à ausência de manutenção e capacitação.

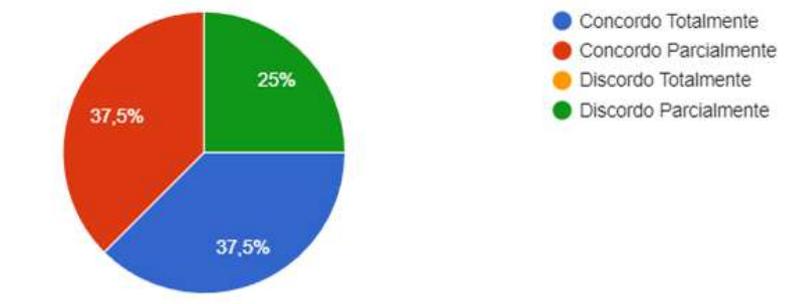
#### 4.1.6 Utilização do relatório de auditoria e o monitoramento das recomendações

O Gráfico 16 apresenta informações sobre a contribuição da auditoria do SNA como ferramenta de apoio à gestão do SUS local. Dos entes pesquisados, somente 37,5% concordam totalmente que a auditoria municipal do SNA contribui efetivamente como ferramenta de apoio na tomada de decisão da gestão. Outros 37,5% disseram concordar parcialmente e 25% discordam parcialmente. Nenhum dos entes discordou totalmente.

Foram apresentadas as seguintes considerações dos entes sobre a contribuição da auditoria como ferramenta de apoio à gestão:

- i. é uma necessidade premente do município a auditoria do SUS, muito embora algumas vezes pouco reconhecida ou valorizada pelos gestores municipais;
- ii. muitos desconhecem o trabalho executado pela auditoria na Secretaria;
- iii. é preciso resgatar e fortalecer esse potencial de contribuição à gestão para a Secretaria Municipal de Saúde.

**Gráfico 16** – Contribuição da auditoria do SNA como ferramenta de apoio na tomada de decisão da gestão do SUS



Fonte: Google Forms (2023).

O Gráfico 17 apresenta os percentuais em relação à utilização dos relatórios de auditoria do SNA dos municípios pesquisados na elaboração e melhoria das principais políticas, programas e atividades no âmbito do SUS, quais sejam: Atenção Básica/Atenção Primária; Média e Alta Complexidade; Vigilância em Saúde; Assistência Farmacêutica; Regulação; Instrumentos de Planejamento e Gestão do SUS (Plano Municipal de Saúde; Programação Anual de Saúde; Relatórios Quadrimestrais; e Relatório Anual de Gestão).

Na Atenção Básica/Atenção Primária, 43,8% utilizam os achados e informações dos relatórios de auditoria municipal do SNA na elaboração das políticas e programas da Atenção Básica; 43,8% não os utilizam; e 12,4% declararam utilizá-los parcialmente.

Na Média e Alta Complexidade, 50% utilizam as informações dos referidos relatórios na elaboração das políticas e programas da Média e Alta Complexidade; 31,2% não as utilizam; e 18,8% declararam utilizá-las parcialmente.

Na Vigilância em Saúde, 37,5% utilizam as informações na elaboração das políticas e programas da Vigilância em Saúde ; 56,3% não as utilizam; e 6,2% declararam utilizá-las parcialmente.

Na Assistência Farmacêutica, 25% utilizam as informações dos relatórios na elaboração das políticas e programas da Assistência Farmacêutica, 62,5% não as utilizam e 12,5% declararam utilizá-las parcialmente.

Na Regulação, 56,3% utilizam as informações dos relatórios na elaboração das políticas e programas da Regulação, 31,2% não as utilizam e 12,5% declararam utilizá-las parcialmente.

Nos Instrumentos de Planejamento e Gestão do SUS local (Plano Municipal de Saúde; Programação Anual de Saúde; e Relatório Anual de Gestão), 43,8% utilizam as informações dos relatórios na elaboração dos instrumentos de planejamento e gestão do SUS; 31,2% não as utilizam; e 25% utilizam-nas parcialmente.

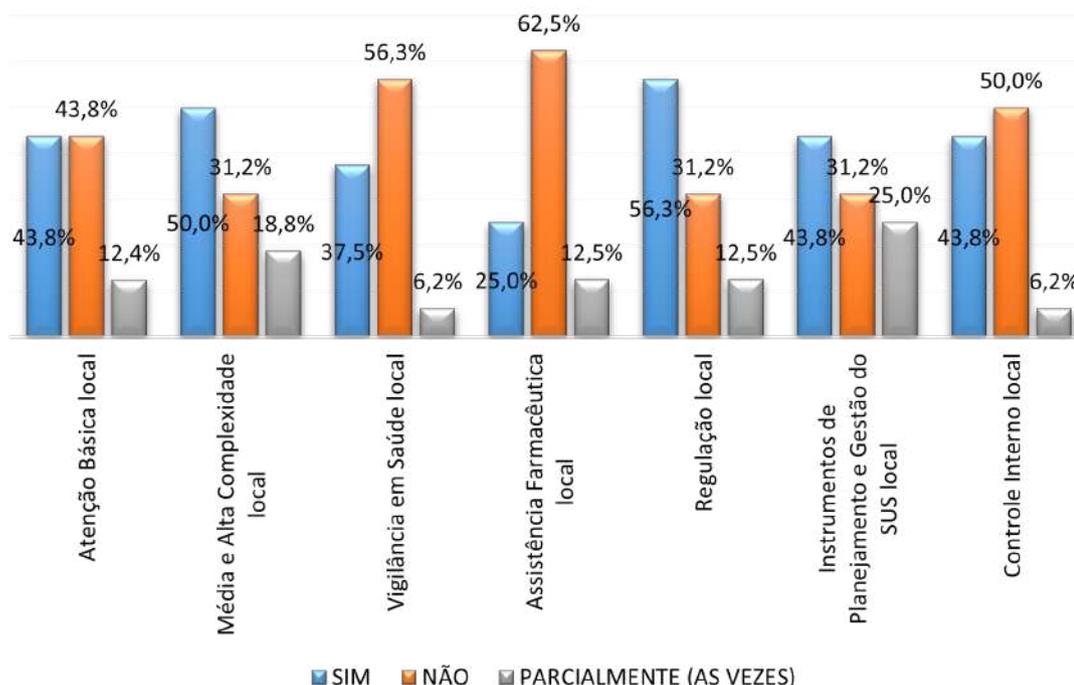


No Controle Interno, 43,8% utilizam as informações dos relatórios nas atividades e atuação do controle interno local; 50% não as utilizam; e 6,2% declararam utilizá-las parcialmente.

O setor que mais utiliza as informações e achados de auditoria para aprimorar políticas/ programas/atividades é a Regulação, com 56,3%. Isso ocorre, em grande parte, porque a auditoria do SNA está vinculada e subordinada ao setor de regulação em muitos dos municípios pesquisados.

Os dados e percentuais obtidos são preocupantes, pois demonstram que os relatórios de auditoria do SNA dos municípios pesquisados não têm contribuído plenamente e integralmente na elaboração e melhorias das principais políticas, programas e atividades no âmbito do SUS. O ideal é 100%, mas ambos estão distantes desse percentual.

**Gráfico 17** – Utilização dos relatórios de auditoria do SNA na elaboração das políticas/programas/ atividades no âmbito do SUS

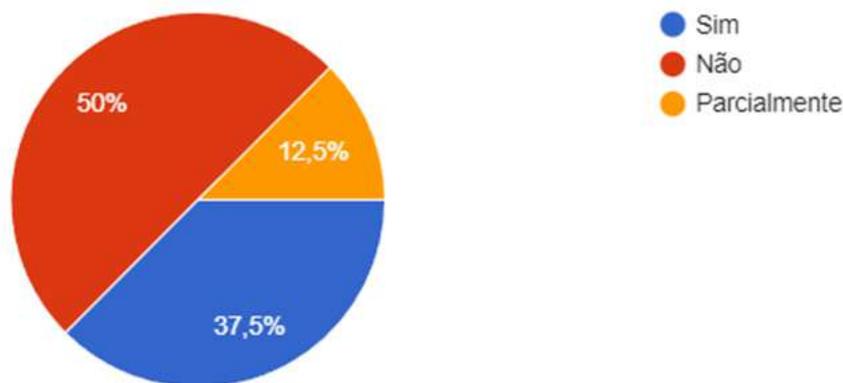


Fonte: Google Forms (2023).

O Gráfico 18 apresenta informações e dados dos componentes do SNA sobre a realização da atividade de monitoramento das recomendações dos relatórios de auditoria emitidos. Evidencia-se que apenas 37,5% dos componentes municipais de auditoria realizam totalmente atividades de monitoramento para verificar e acompanhar as providências adotadas pela entidade auditada em resposta às recomendações e determinações registradas, a fim de avaliar os benefícios para a gestão e para o SUS resultantes de sua implementação na resolução dos problemas relatados no relatório de auditoria. Uma parte dos entes (12,5%) realiza parcialmente

essas atividades de monitoramento, ao passo que metade (50%) declarou não realizar atividades de monitoramento das recomendações.

**Gráfico 18** – Monitoramento das recomendações dos relatórios de auditoria



Fonte: Google Forms (2023).

A falta de atividades de monitoramento das recomendações é preocupante, pois o monitoramento é um importante instrumento na execução da atividade de auditoria, porque faz com que a organização auditada adote as reformas propostas nos relatórios, já que sua função é analisar e aferir seus efeitos, melhorias e benefícios em determinada área temática, bem como também verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas (Yetano, 2014; Intosai, 2015).

#### 4.2 Análise e discussão dos resultados

É oportuno destacar a importância da auditoria do SUS na melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança das políticas, dos programas, das ações e dos serviços para o aprimoramento da eficiência, da eficácia e da efetividade da gestão do SUS. A auditoria no SUS deve ser uma ferramenta fundamental para verificar se as ações de saúde e seus resultados estão sendo eficazes e eficientes (MEIRA *et al.*, 2020).

A pesquisa apontou para a necessidade de fortalecimento da atuação dos componentes municipais de auditoria. Os resultados indicaram, nas questões abordadas, que os fatores dificultadores e os pontos fracos foram mais frequentes que os fatores facilitadores e fortes. Além disso, a pesquisa também revelou que há um desconhecimento significativo da finalidade do trabalho executado pela auditoria, de acordo com respostas das perguntas abertas.

Apesar de a maioria dos profissionais da auditoria terem formação de nível superior, pós-graduação/especialização e mestrado/doutorado, as equipes não são multidisciplinares, sendo a maioria formada por profissionais da área assistencial, em detrimento dos profissionais das áreas financeira e contábil.



Embora a maior parte dos entes do SNA pesquisados estejam regulamentados por legislação de criação e funcionamento, foi identificada a ausência de um plano de cargos e salários e de carreira específico na maioria dos municípios selecionados. Essa situação é semelhante à da AudSUS/MS, componente federal e órgão central do SNA. O Sindicato dos Servidores do Sistema Nacional de Auditoria do SUS (Sinassus), com o nome fantasia de Unasus, vem tentando há anos, junto aos vários governos, a implementação de um plano de carreira (com cargos e salários específicos) para os servidores do componente federal de auditoria do SNA, lotados no Ministério da Saúde. Os servidores lotados na AudSUS/MS são do quadro do Ministério da Saúde, não existem a carreira e o cargo específicos de auditor, sendo o ingresso no setor por processo seletivo interno. Há quase 30 (trinta) anos o TCU recomenda a estruturação da carreira específica da auditoria federal do SNA, com decisões que datam de 1993, o que ratifica a adoção de medidas emergenciais na resolução dessa questão para que sirva de parâmetro para os demais componentes do SNA (Acórdãos: nº 576/1993-TCU-Plenário; nº 1.843/2003-TCU-Plenário; nº 1.049/2003-TCU-1ª Câmara; e Decisões nº 705/1999-TCU-Plenário; nº 955/1999-Plenário; e nº 132/1998-TCU-Plenário).

A maioria dos gestores entende que a quantidade de auditores lotados no setor é insuficiente. Também foi identificada a necessidade de aprimoramento do arcabouço legal e normativo da auditoria do SNA.

O custeio dos componentes municipais de auditoria do SNA advém quase todo do próprio ente municipal. O processo de descentralização do SNA não teve o mesmo curso que o estabelecido na legislação do SUS em relação à necessidade do custeio mensal de responsabilidade compartilhada, de forma tripartite, entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

A relação da auditoria do SUS com o controle social demonstrou ser de suma importância para o fortalecimento do SUS, assegurando melhores ações e serviços e demarcando uma posição participativa e inclusiva da sociedade.

Destaca-se a necessidade de fortalecimento pela AudSUS/MS da atividade de cooperação técnica especializada do componente federal junto aos entes municipais pesquisados.

Há também a necessidade da AudSUS/MS, como órgão central do SNA e gestora do Sistema, incentivar, capacitar e providenciar os meios necessários para a habilitação e permissão dos componentes para que utilizem o Sisaud/SUS.

A comunicação entre os componentes deveria ser mais acurada, por meio de um canal que permitisse acesso atualizado às matérias de interesse da auditoria do SUS, canal esse que divulgasse as legislações, cursos e afins.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Após diagnóstico situacional da auditoria do SUS nos municípios selecionados do Estado de Minas Gerais em relação aos normativos de criação e funcionamento, estrutura física,



recursos orçamentários financeiros e operacionalização, observou-se que há oportunidades e necessidade de melhorias em relação ao cumprimento da legislação para garantir a efetividade do Sistema.

Mais esforços e tratativas devem ser direcionados para fortalecer a capacidade e a eficiência da auditoria, a fim de garantir o uso adequado dos recursos e a qualidade do atendimento à população.

Os desafios do SNA ainda são enormes no sentido de buscar a consolidação da sua implementação e atuação, e há necessidade de aprimoramento do arcabouço legal e normativo da auditoria do SNA para adequar a realidade atual. A existência de um normativo legislativo que estabeleça o custeio da auditoria do SNA de forma tripartite, a serem pactuados os percentuais de cada ente na Comissão Intergestores Tripartite (CIT), poderá contribuir para a solução desse problema.

Foi identificada a ausência de um plano de cargos e salários e de carreira específico na maioria dos municípios selecionados.

A relação da auditoria do SUS com o controle social foi sinalizada como um desafio, pois os conselhos municipais de saúde não encaminham as demandas ao setor de auditoria, bem como os componentes de auditoria pesquisados não encaminham os relatórios de auditoria ao conselho de saúde local.

Destaca-se a necessidade de fortalecimento pela AudSUS/MS, como órgão central do SNA, da atividade de cooperação técnica especializada do componente federal junto aos entes municipais pesquisados para capacitação, treinamento, educação permanente, troca de conhecimento, produção e compartilhamento de informações visando a qualificação e o alinhamento dos conceitos e, como consequência, o aprimoramento dos processos de trabalho de auditoria do SNA. Também: incentivar, capacitar e providenciar os meios necessários para a habilitação dos componentes para que utilizem o Sisaud/SUS.

Constata-se que cada componente de auditoria trilha o próprio caminho, dentro da sua realidade política, social e financeira. Falta articulação na atuação e nas ações desenvolvidas entre as três esferas de governo, apesar de, teoricamente, estarem submetidas aos mesmos princípios normativos e organizativos do SNA.

A partir da pesquisa realizada, observou-se que apesar do reconhecimento de sua importância, somente parte dos municípios utilizam as informações e achados da auditoria do SNA como ferramenta na tomada de decisão da gestão da saúde local e na elaboração e melhoria das políticas, dos programas e das atividades do SUS.

Observou-se também que somente alguns dos componentes municipais de auditoria realizam a atividade de monitoramento para verificar se foram tomadas as devidas providências, em resposta às recomendações e determinações registradas nos relatórios de auditoria do SNA, a fim de avaliar se houve benefícios para a gestão e para o SUS.



Assim, com base nesta pesquisa, pode-se entender a urgência e necessidade do aprimoramento de novos saberes que viabilizem concepções e práticas inerentes ao funcionamento e à operacionalização do SNA/SUS em nível nacional, considerando-se, em especial, os limites deste estudo, realizado somente em Minas Gerais, e a escassez de trabalhos que contemplem a auditoria do SNA no estado.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Amélia. **Auditoria como Estratégia para o Fortalecimento do Controle Interno do SUS**. 2013. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Universidade de Brasília, Faculdade de Ciências da Saúde, Programa de Pós-Graduação em Saúde Coletiva, Brasília, 2013. Disponível em: [http://repositorio2.unb.br/jspui/bitstream/10482/13812/1/2013\\_AmeliadeAndrade.pdf](http://repositorio2.unb.br/jspui/bitstream/10482/13812/1/2013_AmeliadeAndrade.pdf). Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria nº 3.950, de 28 de dezembro de 2017**. Aprova o Manual de princípios, diretrizes e regras de auditoria do Sistema Único de Saúde – SUS no âmbito do Ministério da Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2017. Disponível em: [https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prt3950\\_28\\_12\\_2017.html](https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prt3950_28_12_2017.html) e em [http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/principios\\_diretrizes\\_regras\\_auditoria\\_sus.pdf](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/principios_diretrizes_regras_auditoria_sus.pdf). Acesso em: 6 set. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 6 set. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 1.651, de 28 de setembro de 1995**. Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do Sistema Único de Saúde. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1995/D1651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1651.htm). Acesso em: 6 set. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 11.098, de 20 de junho de 2022**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança. Diário Oficial da União: seção 1, p. 3, Brasília: Presidência da República, 21 jun. 2022. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-11.098-de-20-de-junho-de-2022-408904817>. Acesso em: 21 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 11.358, de 1º de janeiro de 2023**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde e remaneja cargos em comissão e funções de confiança. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11358.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11358.htm). Acesso em: 8 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2024]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm). Acesso em: 6 set. 2021.



BRASIL. **Lei nº 8.142, de 19 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1990. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8142.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8142.htm). Acesso: 16 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993.** Dispõe sobre a extinção do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps) e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2012]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8689.htm). Acesso em: 6 set. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.** Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2012. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp141.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm). Acesso em: 16 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Orientação para implantação de um componente do Sistema Nacional de Auditoria:** SNA do Sistema Único de Saúde: SUS. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2014. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/sna\\_sistema\\_unico\\_saude\\_sus.pdf](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/sna_sistema_unico_saude_sus.pdf). Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria de Consolidação nº 4, de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre os sistemas e os subsistemas do Sistema Único de Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, [2024]. Disponível em: [https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prc0004\\_03\\_10\\_2017.html](https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prc0004_03_10_2017.html). Acesso em: 13 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria nº 1.467, de 10 de julho de 2006.** Institui o Sistema de Auditoria do SUS (SISAUD/SUS), via internet no âmbito do Sistema Nacional de Auditoria (SNA). Normas Brasil. Brasília: Ministério da Saúde, 2006. Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-1467-2006\\_198061.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-1467-2006_198061.html). Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria nº 1.541, de 4 de julho de 2011.** Altera a Portaria nº 859/GM/MS, de 20 de abril de 2011, que fixa as metas de desempenho institucional do Departamento Nacional de Auditoria do (SUS) (DENASUS), para fins de percepção das parcelas mensais relativas à Gratificação de Desempenho de Atividade de Execução e Apoio à Auditoria (GDASUS). Brasília: MS, 2011.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa de Promoção do Estabelecimento do Sistema Nacional de Auditoria do SUS em Cooperação Técnica com Estados e Municípios.** Brasília: Departamento Nacional de Auditoria do SUS, 2017.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) desenvolvidas em 2013 pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e Traduzidas em 2017 pelo TCU.** Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional do Ministério Público. **Manual de auditoria.** Brasília: CNMP, 2019. Disponível em: [https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Audin/Manual\\_de\\_Auditoria\\_SEI.pdf](https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Audin/Manual_de_Auditoria_SEI.pdf). Acesso em: 9 mar. 2023.

CASTRO, Denise Pestana de. **Análise de Implantação do Componente Municipal do Sistema Nacional de Auditoria do SUS:** proposta de um instrumento de avaliação. Salvador, 2004. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Universidade Federal da Bahia, Instituto de Saúde Coletiva, Bahia, 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/10381>. Acesso em: 27 mar. 2023.

CORDEIRO, Sabrina Nayanne Ferreira. **A contribuição da auditoria independente utilizada como técnica nos processos licitatórios.** Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Controladoria e Auditoria) – Centro Universitário de João Pessoa, João Pessoa, 2019. Disponível em: <https://bdtcc.unipe.edu.br/wp-content/uploads/2019/10/ARTIGO-2-Sabrina-Nayanne.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2021.

FEIJÃO, Adelina Maria Melo; SALAZAR, Francisco; MORO, Maria Francisca Santos Abritta; SOUZA, Rosa Maria Pinheiro (org.). **Curso Nacional de Qualificação de Auditorias e Ouvidorias do SUS: fortalecimento de áreas estratégicas do SUS.** 1. ed. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2014. Disponível em: [https://redescola.ensp.fiocruz.br/sites/default/files/curso\\_nacional\\_de\\_qualificacao\\_de\\_auditorias\\_e\\_ouvidorias\\_do\\_sus\\_-\\_ouvidoria.pdf](https://redescola.ensp.fiocruz.br/sites/default/files/curso_nacional_de_qualificacao_de_auditorias_e_ouvidorias_do_sus_-_ouvidoria.pdf). Acesso em: 20 fev. 2023.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC. Apostila. 2002.

FRUSCA, Roberto Edison Rebouças do Monte. **Construção e validação de cartilha eletrônica para gestão em saúde pública á luz da auditoria.** 2023. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão em Saúde) – Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2023. Disponível em: <http://siduece.uece.br/siduece/trabalhoAcademicoPublico.jsf?id=111033>. Acesso em: 5 out. 2023.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Declaração de posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna na governança corporativa. **Instituto dos Auditores Internos do Brasil**, São Paulo, 2018. IPPF. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/declaracoes-de-posicionamento>. Acesso em: 10 abr. 2023.



INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)**: princípios fundamentais de auditoria (nível 3). Tradução da Secretaria de Relações Internacionais (Serint/TCU). Brasília: INTOSAI; TCU, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D9FC883014DA190E2CA47D8&inline=1>. Acesso em: 10 abr. 2023.

LIMONGI, Ana Cristina. **Práticas de Recursos Humanos (PRH)**: conceitos, ferramentas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 2011.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 35, p. 84-95, maio/ago. 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/b6gRFHdzZQ8bnwKpHxD6Dyg/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

MEIRA, Ana Paula Nascimento; SOUZA, Andiara Figueiredo de; OLIVEIRA, Maiana dos Santos; SACRAMENTO, Milena Silva Beda. Auditoria no âmbito do SUS, **Biblioteca Atualiza**, Salvador, 2020. Disponível em: <https://bibliotecaatualiza.com.br/arquivotcc/mp67/MEIRA-Ana-Paula-Nascimento-SOUZA-Andiara-Figueiredo-de-OLIVEIRA-Maiana-dos-santos-SACRAMENTO-Milena-Silva-Beda.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

MELO, Marilene Barros de. **O sistema nacional de auditoria do SUS**: estruturação, avanços, desafios e força de trabalho. 2007. Tese (Doutorado em Saúde Pública) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/4379>. Acesso em: 18 dez. 2021.

MELO, Marlene Barros de; VAITSMAN, Jeni. **Auditoria e avaliação no Sistema Único de Saúde**. São Paulo, 2008. Disponível em: <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/lil-527709>. Acesso em: 27 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). **INTOSAI**, 2013. Disponível em: <https://www.intosai.org/>. Acesso em: 12 maio 2023.

QUESTIONÁRIO sobre o SNA. **Google Forms**, 2023. Respostas. Disponível em: [https://docs.google.com/forms/d/1L5\\_0QUIFLfymm3VX2bN1KOsN99fRoGMFy8D99BpW3eo/edit#responses](https://docs.google.com/forms/d/1L5_0QUIFLfymm3VX2bN1KOsN99fRoGMFy8D99BpW3eo/edit#responses). Acesso em: 16 maio 2024.

SILVA, Manuela Alvares; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. Auditoria Interna: uma ferramenta de gestão dentro das organizações. **Revista Eletrônica Do Departamento De Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos da FEA**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 1-20, jul./dez. 2015. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/28559/20046>. Acesso em: 5 out. 2023.

SISTEMA NACIONAL DE AUDITORIA (SNA). **SISAUD-SUS**. Disponível em: <https://snaautentica.saude.gov.br/login>. Acesso em: 27 mar. 2023.



TSZESNIOSKI, Luíse; SÁ, Ronice Franco de. Interpretando as relações de poder na Pós-Auditoria do SUS à luz dos conceitos da estratégia de análise de Crozier e Friedberg. Leitura. **Rev. eletrôn. adm.**, Porto Alegre, 2018, v. 24, n. 2, p. 83-105. ISSN 1980-4164 versão online. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-2311.209.85060>. Acesso em: 13 mar. 2023.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WOOD JR., Thomaz; PICARELLI FILHO, Vicente. **Remuneração estratégica: a nova vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1999.

YETANO, Ana. **La difusión de la auditoría operativa en el ámbito regional: un estudio comparado del Reino Unido, Alemania y España**. 2014.



Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# CLASSIFICATION OF PROVISIONAL OPINIONS THROUGH THE MUNICIPAL MANAGEMENT EFFECTIVENESS INDEX

*Classificação de pareceres de contas em função do Índice de Efetividade da Gestão Municipal*

## Otoniel Arruda Costa

Bachelor of Naval Sciences/Administration from the Naval School, specialist in International Accounting Standards from FEARP-USP (MBA), and specialist in Data Science and Analytics (MBA). Specialist in Intendancy Systems from the Admiral Wandenkolk Instruction Center (Brazilian Navy) and civil servant at the State Court of Audit of São Paulo.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0001-5346-7374>

**Lattes:** <https://lattes.cnpq.br/2101791643993928>

## Henrique Raymundo Gióia

Master's degree and doctoral student in Applied Economics from ESALQ-USP.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-8639-1481>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/5957983550791571>

**E-mail:** [henriquerg@usp.br](mailto:henriquerg@usp.br)

## ABSTRACT

One of the main constitutional attributions of the courts of accounts (CA) is to evaluate the management of public administration bodies. Thus, the Municipal Management Effectiveness Index (IEGM in Portuguese) was created in 2014 with the purpose of measuring the quality of the expenses made by these same agencies. This new audit format carried out by these courts aims to provide a greater return to society than that obtained with the *posteriori* inspections. The objective of the research was to create a model through which the seven dimensions of the IEGM, in addition to the final score of this index, could predict whether the municipality would receive a provisional favorable or unfavorable opinion from Sao Paulo State Court of Accounts (TCE-SP). With this, it aims to identify municipalities with greater management difficulties and, in this way, allow more intense preventive inspection actions on them. With the use of machine learning techniques, it was possible to create a classification tree that made this prediction. Among the results of the research is the achievement of an accuracy between 63 and 71%, of a sensitivity higher than 76%, which allows to detect potentially failed municipalities, and of a specificity above 75%. Another advantage of the model was the identification of the variables



that had greater information gain or lower entropy, especially the IFISCAL. Among the limitations is the fact that the main package to identify the optimal hyperparameters, the *mlr*, is in the deactivation phase to make way for a new package.

**Keywords:** Accuracy; ROC curve; R language; Sensitivity; Unfavorable.

## RESUMO

*Uma das principais atribuições constitucionais dos tribunais de contas é a de avaliar a gestão dos órgãos da administração pública. Assim, o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) foi criado em 2014 com a finalidade de mensurar a qualidade dos gastos realizados por esses mesmos órgãos. Esse novo formato de auditoria procedido por essas cortes visa proporcionar um maior retorno para a sociedade do que aquele obtido com as fiscalizações a posteriori. O objetivo desta pesquisa foi criar um modelo por meio do qual as sete dimensões do IEG-M, além da nota final desse índice, pudessem prever se o município receberia um parecer prévio favorável ou desfavorável da Corte de Contas de São Paulo (TCE-SP). Com isso, visou-se identificar municípios com maiores dificuldades de gestão e, dessa forma, permitir a promoção de ações fiscalizatórias preventivas mais intensas sobre eles. Com a utilização das técnicas de aprendizado de máquina, foi possível criar uma árvore de classificação que efetuassem essa previsão. Entre os resultados da pesquisa está a obtenção de uma acurácia entre 63 a 71%, de uma sensibilidade superior a 76%, o que permite detectar municípios potencialmente reprovados, e de uma especificidade acima de 75%. Outra vantagem do modelo foi a identificação das variáveis que possuíam maior ganho de informação ou menor entropia, com destaque para o iFISCAL. Entre as limitações à pesquisa nesse tema inclui-se o fato de que o principal pacote para identificar os hiperparâmetros ótimos, o *mlr*, está em fase de desativação para dar lugar a um novo pacote.*

**Palavras-chave:** *acurácia; curva ROC; desfavorável; linguagem R; sensibilidade.*

## 1. INTRODUCTION

The Federal Court of Accounts (TCU), the State Courts of Accounts (CA), the Federal District Court of Accounts (TCDF) and the Municipal Court of Accounts (TCM) have, in accordance with the Federal Constitution of Brazil, the mission of assisting the Legislative Power in the accounting, financial, budgetary, operational and asset supervision of the Union, States, Federal District, and Municipalities. To meet this obligation, CAs are responsible for issuing opinions (called Provisional Opinions or Auditors' Opinions) on the accountability of the management of the Heads of the Executive Branch for subsequent consideration by the respective Legislative Houses. To issue these opinions, the technical bodies of these CAs develop actions to analyze these accounts. To this end, some of the main legal instruments that guide them are Federal Law No. 4,320/64 and Federal Law No. 101/2000 (Fiscal Responsibility Law). It happens that part of these technical works are based predominantly on analysis of acts and administrative and accounting facts already consummated by public agencies (*posteriori* control). In this context, Silva Junior (2008) and Willeman (2016) highlight the low effectiveness that the



subsequent control has in the preservation of public assets. Willeman (2016) adds that there is a need to review the Brazilian external control model, in order to confer greater effectiveness in the processes of accountability and operational audits. The IEGM is an example of these improvements. Created in 2014 by the Sao Paulo State Court of Accounts (TCE-SP, 2020), the IEGM is an monitoring technique used by Brazilian CAs to evaluate the management of the agencies in their spheres of action in matters of quality of government spending for the benefit of citizens. Araújo, Bezerra Filho and Motoki (2019) point out that the IEGM has the adhesion of the 27 CAs of the States and Federal District. That said, the IEGM is represented by a series of mathematical calculations in seven thematic dimensions: education (i-Educ), health (i-Health), fiscal management (i-Fiscal), planning (i-Plan), environment (i-Amb), civil defense (i-City) and governance in information technology (i-Gov-TI). Thus, according to the IEGM manual of the 2020 exercise of the CA object of this study, in each thematic dimension the municipalities can be evaluated in five ranges of results, namely: A (highly effective); B+ (very effective); B (effective); C+ (in the adaptation phase), and C (low level of adequacy). In addition to these dimensions, the sum of all these indicators results in a final index, called IEGM (referred to in this study as the general or final IEGM so as to avoid confusion). For calculating the grades of each dimension, there are two sources of management data. The first source comprises responses to questionnaires about public policies answered by the municipalities in online platforms provided by the CA. After the data is sent, officials of these audit bodies assess the reliability and veracity of the answers presented. The other source refers to the management data that city administrations send to CA databases. In a later stage, based on this information, the municipalities' IEGM is calculated. For each dimension, the points of the various items (each has a different score) are added and divided by a thousand (/1000). The final result or index (IEGM) is defined by the sum of the grades of the weighted dimensions. Once the IEGM values are obtained, the CA analyzes the rendering of accounts, issues the reports of authorship and, lastly, issues the previous opinions about the accounts of each of these bodies. As for the CA examined in this research, it audits all the State's municipalities each year, which includes measuring each of the municipalities' IEGM.

As for the preponderant factors for the assessment of the accounts of public agencies, Rodrigues (2022) analyzed the relationship between the IEGM and previous opinions in the municipalities of the state of Rio Grande do Norte. In that study it was not possible to identify a positive correlation between the results of the IEGM and the opinion for the approval of the accounts of the municipalities of that State, since a limiting aspect of the research was the high rate of disapproval of accounts. In addition, the study concluded that the financial surplus, public revenues, and population size were not determinant for the outcome of the final IEGM. On the other hand, the research of Maeda and Varela (2017) showed that there is a link between the IEGM (final grade) and the accounts opinions in the state of São Paulo in the 2014 fiscal year. In another study, Macieira (2016) examined the determinant variables for the issuance of provisional opinions by the TCE-SP between 2008 and 2013. For the author, the quantitative variable of the population has a positive correlation in relation to the previous unfavorable opinion, while the revenues have a negative correlation. In view of these findings, the importance of the IEGM in the oversight performance of the CA is attested. However, the current literature is scarce regarding predictive analyses of external control. In other perspective, with the adoption of mathematical and statistical models it is possible to direct efforts to improve this scenario. One aspect of these innovations is the possibility of applying machine learning techniques to evaluate



the results of city administrations. For Géron (2021), machine learning is the programming science in which computers can learn from data.

Thus, the objective of this research is to develop a machine learning model that makes it possible to predict whether municipalities will have their accounts approved or rejected due to the grades of the seven dimensions of the IEGM and the final IEGM, in order to enable the Court of Accounts in question to identify the dimensions of the IEGM that have greater predictive power over their previous opinions. Therefore, it aims to enhance the planning and execution process of audit work for these CA.

## 2. MATERIAL AND METHODS

In the development of the study, the structure proposed by Volpato (2015, p. 11) was adapted. Thus, the first section describes the object of the research. In the following section, the methodology is presented according to its classifications and, subsequently, the target population. Section 2.4 shows how data was collected. Section 2.5 is dedicated to data analysis. And in the last section, limitations of the study are expressed.

### 2.1 Characterizing the object of the research

For the accomplishment of this study, the state of São Paulo and all its municipalities were selected (except for the state capital, which has its own CA). These federative entities – as they are called – have, according to Paulo and Alexandrino (2013), important characteristics granted by the Constitution: capacity for self-organization and self-legislation (state constitutions and organic laws), self-government (elections for governor, mayors, and members of the Legislative Power) and self-administration, which means the administrative, legislative, and tax capacity independently of other entities (Paulo; Alexandrino, 2012). On the other hand, Brazilian states and municipalities are subject to accounting, financial, budgetary, operational and asset supervision, as provided for in articles 70 to 75 of the Federal Constitution. In the case of the federative entity analyzed in this study, this oversight power is posited in articles 32 to 36 of the São Paulo State Constitution. The norm highlights the provision granting this CA the authority to issue provisional opinions on the rendering of accounts of the municipalities under its jurisdiction. In the State in question, there are 645 (six hundred and forty-five) municipalities and their respective administrations. All these bodies – except for the state capital – are audited annually by the CA. Among the techniques employed in this audit work is the IEGM. This consists of a methodology for calculating management indicators in which, according to Rodrigues (2022), TCE-SP (2020) and Amorim (2017), the quality of public spending is assessed. To this end, public policies are evaluated in the following dimensions, according to the IEGM Manual of the 2017 fiscal year of the TCE-SP:

- I-Educ: This dimension measures the provision of services at various educational levels, especially in early childhood and elementary education, evaluates the promotion of pedagogical programs, such as those related to reading, writing and evaluation tests of students, teachers and other education professionals. Logistical aspects, such as food,



uniforms and school transportation, are also evaluated. The existence of diagnostic works on the school infrastructure is verified; for example, whether there are surveys about the demand for vacancies in teaching units, whether there are schools with interrupted operation and whether units need repairs. Anti-bullying policies, performance of the councils, and accessibility are also evaluated, among other matters.

- I-Saúde (Health): It assesses the public health infrastructure in the municipalities by verifying the number of basic units, equipment and professionals. In addition, it measures whether there is promotion and implementation of public health programs through consultations and surgeries. It evaluates whether information systems are used as a means of interaction between the municipal and the state and federal levels of the Unified Health System (SUS), among others.
- I-Plan: This index aims to verify whether the Pluriannual Plan (PPA), the Budget Guidelines Act (LDO) and the Annual Budget Act (LOA) – which are laws provided for in the Federal Constitution as instruments of mandatory service by the Public Power with regard to the promotion of public policies to citizens – have been elaborated and followed and whether the proposed results were achieved. In addition, questions about the formal structure of the planning sector regarding the existence and effective use of information systems are foreseen in this dimension, also considering the degree of training of servers in this sector. Checks are adopted regarding the holding of public hearings for the survey of problems of the municipalities by the prefectures and also regarding the monitoring of the execution of the budget by those interested in public management (mayors, internal controls, citizens, and others).
- I-Fiscal: It evaluates the level of collection of taxes and other types of revenues, the realization of expenses and indebtedness, assets and liabilities, personnel expenses, among others.
- I-Amb (Environment): This aspect aims to measure the solid waste management policies of the municipalities, the management of environmental preservation, if present, within the audited regions, the management of water and sewage, the promotion of educational initiatives in the environmental area, as well as the adherence to those already existing in other spheres of government, the evaluation of environmental licensing policies, among others.
- I-Cidade (City): It measures the structure of civil defense in the municipality, the management of urban mobility and public roads, the level of security in schools and health posts, among others.
- I-Gov-TI (Information Technology): It seeks to assess the structuring of information technology in municipal administration, the level of transparency of government data, including personnel expenses, revenues and expenses, assets and liabilities, as well as public tenders, among others.

According to the TCE-SP, the IEGM can be summarized as showed in Figure 1.



Figure 1 – IEGM Dimensions



Source: TCE-SP (2022).

Once the grades in each dimension are calculated, the IEGM score of the municipality is obtained by means of the following mathematical formula, the result of which is called IEGM.

$$IEGM = [ (i\text{-Plan} + i\text{-Fiscal} + i\text{-Educ} + i\text{-Health}) \times 20 + i\text{-Amb} \times 10 + i\text{-City} \times 5 + i\text{-Gov-TI} \times 5 ] / 100$$
 The processing and dissemination of these results are defined independently within the scope of each CA in Brazil. In the case under study, these results are kept by the CA and disclosed only at the time of the rendering of accounts of the municipalities. Both the grades of the dimensions and the final grade of the IEGM are taken into account in the assessments.

As mentioned in this topic, Brazilian municipalities have the power of self-administration. However, they are subject to scrutiny by the CA, which, among their various constitutional powers, is to issue opinions on the accounts of mayors to the respective Legislative Houses, which will then make a final decision on the management of these political agents. In this context, the IEGM was established as a technique that allows the evaluation of several dimensions of municipal administration, in order to add elements of measurement of the quality of public expenditures and not only evaluations of administrative facts already consummated, which prove to be ineffective for the process of accountability to society. Lastly, the results of these IEGM represent one of the components taken into account in the opinions issued on the management of the municipalities.

## 2.2 Research methodology

This study is framed within the concept of Jurimetry, defined by Garcia (2021) as the application of statistical sciences within the legal domain. Consequently, it adopts a quantitative research approach, as emphasized by the quantifiable nature of the predictive model construction (Fonseca, 2002; Silveira; Córdova, 2009). In terms of its nature, the research is classified as applied (Silveira; Córdova, 2009) due to its potential practical utility. Regarding objectives, it aligns with an explanatory framework (Gil, 2007; Silveira; Córdova, 2009), aiming not only to identify values conducive to formulating an optimal classification model for account opinions based on the IEGM but also to elucidate, in the context of existing literature, the dimensions of the IEGM that most significantly influence the predictive



process of municipal account judgments. In terms of methodology, the study adopts an experimental design, involving the formulation of problem statements and hypotheses that define the variables affecting the phenomenon under investigation (Triviños, 1987; Silveira; Córdova, 2009), which are then subjected to various statistical tests.

### 2.3 Definition of the target population

Regarding the target population, all 644 municipalities within the State of São Paulo were selected, all falling under the jurisdiction of the same CA. Since data on the IEGM for this federative entity were readily available, it was possible to examine the behavior of the entire population. All IEGM data collected refers to the 2017 fiscal year, and all municipalities within this entity have been assessed since the implementation of this management evaluation methodology. However, it is important to note a caveat. Due to federative autonomy, some Brazilian states adopted this indicator for different fiscal years, which may affect the replication of this study with other CAs. Additionally, certain states did not mandate all municipalities to participate, which can further limit the study's replicability. For example, in the State of Amazonas, the obligation to complete IEGM questionnaires became mandatory only from 2019, as stated in item I, article 3 of Resolution No. 03/2019. Consequently, due to these constraints related to certain CAs and inspection exercises, some replications of this experiment may rely solely on sample analysis, which may represent a limitation of the predictive power of the models and, by extension, their conclusions.

### 2.4 Data collection

The data collection instrument used was documentary research conducted on the World Wide Web. All necessary data for the research were exclusively sourced from the official website of the CA, including both individualized IEGM data and individualized account opinion data for the 2017 fiscal year. Therefore, no internal data from the studied organization was collected. One limitation to note is that the list of previous opinions does not include information on whether the trial results have already considered any appeals filed by the municipalities or the final judgments of these appeals. To develop the predictive model of account opinions, only two files needed to be collected: one with IEGM data for all municipalities and another with account opinion data, both relating to the 2017 fiscal year. These files were obtained in PDF format and converted into spreadsheet format using an online document format converter. Subsequently, the spreadsheet with IEGM results for the corresponding municipalities was filled with the account opinion data through the "Opinion" column. Table 1 provides an illustration of this merging of spreadsheets. It is important to note that the "Position" and "Municipality" columns serve purely as counting and organizational tools and do not imply any form of ranking among the municipalities analyzed.



**Table 1** – Results of the IEGM and the Preliminary Opinion of the CA by municipality

Pos.	Municipality	iEduc	iSaude	iPlan	iFiscal	iAmb	iCidade	iGovTI	IEGM	Provisional Opinion
1	City 1	C+	B	B	B	B	C	C+	B	Favourable
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
N	City N	A	B+	B	C+	C	B	B+	B	Unfavorable

Source: the authors.

After this phase of data collection, they were evaluated.

### 2.5 Data analysis

Once the goal of the study was defined, the subject and methodology were known, the target population was determined and data were collected, it was initially necessary to provide context for the entire process of examining the problem and, within it, develop the solution. To achieve this, the following steps were followed, adopting and adapting the flows proposed by Géron (2021):

1. The problem was studied:
  - 1.1 The independent and dependent variables of the object of the study were established.
2. The methodology for addressing the problem was outlined.
3. The *software* used for developing the research’s solution was selected.
4. Data was treated and the script was developed and trained.
5. Inspection was carried out to identify potential data updates and debug errors, making the necessary corrections.
6. Algorithm and results were evaluated.
7. The Solution (classification model) was made available.

As already discussed in the preceding topic, the subject of the problem was defined as the municipalities, with the aim of estimating or predicting in advance the outcomes of the account rendering judgments based on the evaluations of their respective IEGM. The established objective is to enhance audit and inspection processes and, in this way, contribute to the municipal administration by indicating possible points of improvement in local management.



With that in mind, the dimensions of the IEGM and their respective grades were established as independent variables, namely: i-Educ, i-Health, i-Plan, i-Fiscal, i-Amb, i-City, i-Govti, and IEGM (the latter in relation to the final score of the weighted indicators). In each of these dimensions, municipalities were assigned scores indicating the quality of management or public spending, ranging from “A” to “C” grades: “A”, “B+”, “B”, “C+”, or “C”. The dependent variable, on the other hand, is the outcome of the judgment of the municipalities’ accounts, which can be categorized as “favorable” (also known as ‘accepted’ or ‘approved’ provisional opinion) or “unfavorable” (also referred to as ‘rejected’ provisional opinion).

The methodology adopted was the “classification or decision tree”. For Géron (2021), classification or decision trees (known within the concept of *Classification and Regression Tree* [CART]) are algorithms that allow to classify data and events (from a statistical point of view) through machine learning (also called training). In other words, from historical data, a system can make generalizations through established algorithms. According to the author, the goal is to achieve accurate predictions on new data based on the training process. In this context, the experiment consisted of creating a classification tree that, based on the results of the IEGM in each dimension of each of the municipalities, would be able to predict whether their accounts would be assessed in a favorable or unfavorable manner by the CA.

In the decision tree, there is a process of branching the data that contributes most to the predictive power of this model. These instances that aid in prediction are referred to as nodes, branches, and leaves (Lauretto, 2010). Each node is constructed from attributes or values that, recursively, contribute to the predictive power of the information under analysis (in this case the result of the judgment of the accounts in favorable or unfavorable). The first node is called the “root node” and the last of a branch is called the “terminal node” or “leaf.” According to Stankevix (2019), the terminal node is where the criteria on which the model response is obtained are found. For the same author, the branches constitute the connection between two nodes.

In this study, each of these nodes indicated which combinations of IEGM dimensions (independent variables) produced a “favorable” or “unfavorable” (dependent variable) result. The purpose of the model was to predict with the utmost accuracy whether a municipality would have its annual administration rejected or approved in the Court’s provisional opinion.

It should be noted, as Cristiano (2017) asserts, that accuracy is not a widely used measure, as it varies with prevalence (a metric that analyzes changes in study variables over time). However, the author suggests that accuracy may be relevant when evaluating the rate of false negatives in diagnostic tests. For instance, if a patient receives a diagnosis of being healthy but is actually a carrier of the disease, this poses risks to their health.

In this same sense, corroborating the research, this study was based on two other important concepts in the prediction process: sensitivity and specificity. Sensitivity refers to the correctness of an event about which one wishes to predict the occurrence when the event comes to occur. Specificity refers to the accuracy of predicting a non-event, which is subsequently confirmed in reality. Accuracy, in turn, is obtained by the sum of these two quantities. Within the same model different combinations are possible of sensitivities and



specificities or of true and false events and non-events. The Manual of the caret package shows how the various combinations of these quantities are generated and calculated, through what is called the Confusion Matrix (Figure 2).

**Figure 2 – Confusion matrix**

	Reference	
Predicted	Event	No Event
Event	A	B
No Event	C	D

The formulas used here are:

$$\text{Sensitivity} = A/(A + C)$$

$$\text{Specificity} = D/(B + D)$$

Source: Caret Package Manual (2022).

As it turns out, value 'A' represents the prediction of an event that has been confirmed in the real world, while 'B' denotes the prediction of an event that, on the contrary, did not occur. Result 'C' indicates the prediction that the event would not have occurred, but in reality, it did. Lastly, 'D' signifies an actual non-event that was accurately predicted as such. Sensitivity is given by  $A/(A+C)$  and specificity is  $D/(B+D)$ .

The comparative analysis of sensitivity and specificity also involved the calculation of the false positive rate, that is, situations that are characterized by the occurrence of a non-event when the occurrence of an event was predicted (letter B of Figure 2). This rate is known as "1-specificity" because it is obtained precisely by the difference  $1-D/(B+D)$ . In this research, the event was defined, in compliance with the manual of the rpart package and according to the calculations made – independently and autonomously from the researcher's control – that the event was set as being unfavorable opinion ("*parecer desfavorável*" in Portuguese) and the non-event was defined as favorable opinion ("*parecer favorável*" in Portuguese).

As previously clarified, the objective of constructing the model was to maximize accurate predictions of which municipal accounts would be rejected, while minimizing incorrect predictions that accounts would be approved when, in fact, they would have been rejected. This is crucial because such errors could result in the exclusion of certain municipalities from inspection procedures during audit planning, leading to societal costs in terms of efficiency, effectiveness, and economy of public policies. The goal was to develop a model with the highest possible accuracy rates, sensitivity, and specificity.

In addition to this analysis, the plotting of the various combinations of sensitivities and "1-specificities" in the Cartesian plane allowed the generation of a type of graph called "ROC curve", whose area is called AUC (Area Under Curve). According to Fávero and Belfiore (2021), the larger the AUC area of the ROC curve, the higher the quality of the model. Cristiano (2017) adds that when the values of sensitivity and "1-specificity" approach equality, the lower the discriminating power of the diagnostic test. Thus, the algorithm development and consequently, the model under study, assessed these combinations of accuracy, sensitivity, and specificity.



After these considerations, data analysis was performed in the RStudio software (version 2022.12.0 Build 353), which, according to Alcoforado (2021), is a statistical and graphic computer system developed with the purpose of allowing the user to build predictive models through machine learning, among other functionalities, which are made possible through the R language. This system has some basic functions and others that must be installed on the computer on which the data analysis models are developed. The author points out that they are provided in “packages,” which can be purchased from an RStudio support network called *The Comprehensive R Archive Network* (CRAN). After these considerations, the data were imported – from the spreadsheet format (in the case of XLS) to R – and the new table obtained was saved in a file of type \*. RDA. As a first action of data treatment, it was defined that each dimension of the IEGM would be a column (independent variables). The opinion of accounts (dependent variable) was fixed in the rightmost column of this same table. The municipalities, in turn, were characterized as observations in the table. From this point on, we moved on to the construction of the model, as already defined, through the method of machine learning by classification tree.

As an initial task (step 1), several code generating packages (also called algorithms or scripts) were researched on the World Wide Web for model construction, such as *stackoverflow* and *towardscience*. Among the packages researched – whose functionalities can be found in each of the respective manuals available in CRAN – the following were adopted:

1. *Dplyr*: It was used in the process of organizing the database, known as *datawrangling*. One of its functions, *mutate*, was utilized to reclassify IEGM indicators – converting them from character to factor variables.
2. *Rpart*: Package responsible for having generated the model (or tree). It is also equipped with the command that facilitated the creation of graphs based on the proposed model. Furthermore, it enabled the adjustment of hyperparameters, such as the *complexity parameter* (CP).
3. *Rpart.plot*: Package that provides extended functionality similar to the *rpart* package, including functions like *rpart.predict*, having been used in conjunction with *rpart*.
4. *Metrics*: Allowed to obtain the area under the ROC curve through the *auc* command.
5. *Mlr*: It is the package that enabled the optimized combination of hyperparameters (process called *tuning*). This resulted in maximizing the accuracy of the model in the classification technique.
6. *Ggplot2*: This package was used for graphics generation.
7. *Plotly*: Its main feature is creating graphics as *ggplot2* does.
8. *Tidyverse*: This is a compilation of several packages that share a common design.
9. *Scales*: This package was used for the configuration of graphs, such as axes and legends, and was used together with *ggplot2*.



10. *Caret*: It was used for the training and testing functions of the model in this classification tree.

11. *PROC*: This is another package that allowed the calculation of the area under the ROC curve.

12. *Rmisc*: Allows the calculation *summarySE*, that is, calculates mean, standard deviation, among others.

The initial package required for the creation of the classification tree adopted in this work was *rpart*. This package has one of the most essential functions in the construction of this type of model. To obtain this tree, criteria were adopted that could maximize the ability to generalize or predict (hyperparameters). Figure 3 shows hyperparameters from the *getParamSet* ("*classif.rpart*") command. Note that the "Type" column indicates whether the variable is an integer or discrete, while the "Def" column displays the default values adopted by R when not defined by the user. The "Constr" column shows the range of possible numbers for each hyperparameter. Lastly, the "Tunable" column indicates whether the element is tunable or not.

**Figure 3** – Hyperparameters of a classification tree

```
> getParamSet("classif.rpart")
      Type len  Def  Constr Req Tunable Trafo
minsplitt integer - 20 1 to Inf - TRUE -
minbucket integer - - 1 to Inf - TRUE -
cp numeric - 0.01 0 to 1 - TRUE -
maxcompete integer - 4 0 to Inf - TRUE -
maxsurrogate integer - 5 0 to Inf - TRUE -
usesurrogate discrete - 2 0,1,2 - TRUE -
surrogatestyle discrete - 0 0,1 - TRUE -
maxdepth integer - 30 1 to 30 - TRUE -
xval integer - 10 0 to Inf - FALSE -
parms untyped - - - - TRUE -
> |
```

Source: RStudio.

In the analysis of the functions and package of tree development, Stankevix (2019), Bernardo (2022), elucidated the meaning of the main hyperparameters based on the *rpart* Manual. The *minsplitt* refers to the smallest number of samples required on the root node. By default, it is set to 20. The *minbucket* is the fewest observations on the terminal node. The *maxdepth* is the size of the tree's growth, which can reach 30. The *complexity parameter* is the work measure necessary for the execution of an algorithm (Barbosa, Toscani, and Ribeiro, 2002). Lauretto (2010) explains that when excessive growth occurs, the tree may include attributes that contribute little to predictive power, or may even be irrelevant for predicting results for new data, a phenomenon known as *overfitting*. To mitigate this phenomenon, the algorithm can be attributed, according to the author, with a *complexity parameter* to find the most suitable tree for the problem at hand. The researcher emphasizes that the ideal tree is one that does not grow excessively to include nodes that contribute minimally from an informational standpoint, nor is it cut to the extent that nodes with predictive power are discarded. Lastly, *xval*, which is the number of cross-validations, according to the *rpart* Manual. Gerón (2021) defines



*cross-validation* as the division of the training sample into a smaller one, which serves as validation, in a process called *k-fold* method.

After these considerations, the model proposed by Bernardo (2022) was used for the elaboration of step 1. In this package, the author used the *mlr* package, which automates the calculations of the hyperparameters and shows the results regarding each variation in them. It was through this algorithm that the script was developed for the predictive model of opinion on accounts. That said, the procedure unfolded as follows:

1. In step 1, the packages established by Bernardo (2022) were loaded, namely: *dplyr*, *rpart*, *rpart.plot*, *metrics*, *mlr*, *ggploty2*, *plotly*.
2. Subsequently, the spreadsheet was loaded with the data of the IEGM notes and the respective accounts opinions. In this step, the characters were converted to factors.
3. The size of the samples was defined for training (75%) and testing (25%).
4. The *rpart* command was run to generate the tree.
5. The first hyperparameter for testing was established, which was the *maxdepth* (1:30) – *makeParamSet* command.
6. The cross-validation parameter was defined in 3 iterations (*makeResampleDesc*).
7. Through the *tuneParams* and *generateHyperParsEffectData* commands, the graph of the accuracy variation as a function of *maxdepth* was generated, as shown in Figures 4 and 5.
8. Lastly, with the *setHyperPars* command, it was possible to store the best tuning results, which could be displayed from the creation of the objects *best\_parameters*, *best\_model*, and *d.tree.mlr.test* and, later, by executing the *predict* and *accuracy* commands, to obtain the predictions and the corresponding accuracy of the model.
9. The tuning was repeated, this time incorporating four hyperparameters (*Maxdepth*, *Minbucket*, *Minsplit* and *CP*), which are represented by Table 2 and Figures 6 and 7. For the purposes of analysis, the intervals were arbitrarily selected. As for *maxdepth*, the interval aimed to mitigate the overgrowth of the tree, generating *overfitting* and, at the same time, avoid the disposal of variables (IEGM dimensions) with predictive power, as Lauretto (2010) ensures.
10. In step 2, the model – the classification tree itself – was generated based on the hyperparameters obtained in step 1. For its execution, the following packages were loaded: *tidyverse*, *gtools*, *rmisc*, *scales*, *pROC*. The separate execution of these packages was intended to prevent overlapping commands that are common in two or more packages. In addition, the elaboration method adopted for the development of the tree was class-based, as detailed in the manual of the *rpart* package. Other possible classes would be “anova” or “Poisson”, but applicable to other machine learning analysis.



11. After the package loading was completed, and with reference to the hyperparameters calculated in the previous step, the second phase of the script was executed, which involved the development of the tree (Figure 8) based on the tuned hyperparameters.
12. The elaborated tree presented *cutoff* points (Figure 9), that is, percentages on which the R used as a parameter to calculate the probability that an event would be categorized as “unfavorable” (event) and “favorable” (non-event). From these cutoffs, the different values of accuracy, sensitivity, and specificity for the training and test samples were calculated. See Figure 10.
13. In stage 3, the observations (IEGM of the municipalities) were classified into “favorable” and “unfavorable” from the predict command. In Figures 11 and 12 it is possible to visualize two of the different possible confusion matrices in this model.
14. After this step, a table was generated with the predicted and observed values and the respective percentages of probability of “favorable” or “unfavorable” result in the judgment of accounts, according to the developed model. Figure 13 shows the result of this procedure.
15. Lastly, still in stage 3, the ROC curve was generated, both in the training and test sets. See figures 14 and 15.
16. From the developed model, the AUC areas of the ROC curve were calculated.

As can be seen, all the steps proposed by Géron (2021) were followed. The research problem, as well as the independent and dependent variables, were defined. The methodology was defined, and the software for solution development was selected. With the choice of RStudio, the packages used were established, and the scripts were developed based on the manuals of the packages and references available on the internet. Given that no errors were detected in the development of the model, the next chapter will focus on evaluating the preliminary results. However, before proceeding, the limitations of the research will be described.

## 2.6 Limitations of the study

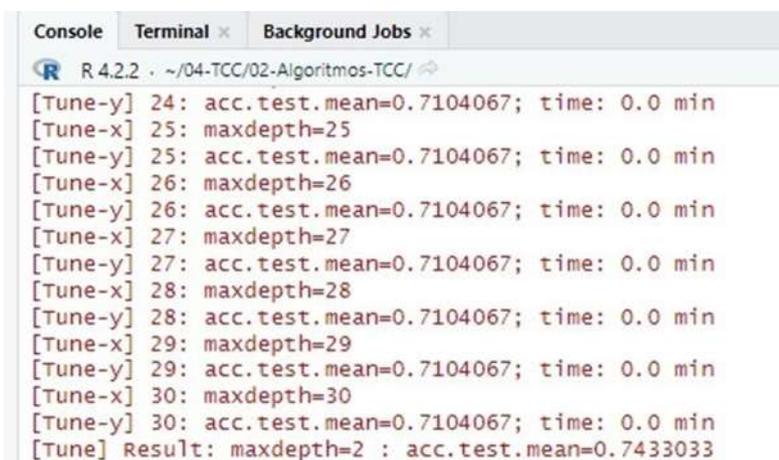
One of the limitations of the study was the number of fiscal years with available account opinion data. For the CA under study, only data from 2017 were located on the World Wide Web, which prevented the analysis of other fiscal years for the same subject. This difficulty can be observed in relation to other CTs in Brazil, given the diversity of forms of work in each CA of the Federation. Lino and Aquino (2018) analyzed the differences between CAs. According to the authors, part of these bodies does not inspect their jurisdictions *in loco* annually, with rotation between the municipalities of each state annually. Araújo, Bezerra Filho and Motoki (2019) – in the analysis of the IEGM of the period between 2015 and 2017 – observed that some states responded to the IEGM questionnaire with data that were partly different from the reality found locally. Therefore, it is necessary to adopt a rigorous data validation process. It is worth noting that some states initially adopted the IEGM without requiring municipalities under their jurisdiction to adhere to it. This is the case of the state of Amazonas, which began to require

all of them to participate only in 2019. Another limitation refers to the *mlr* package. During the execution of the model, the message was issued that the package was being deactivated. Future developments will only be possible with the *mlr3* package, which may entail risks of bugs between versions, as described in an alert message displayed by the application.

### 3. RESULTS AND DISCUSSION

First, in step 01, the algorithm proposed by Bernardo (2022) used the *mlr* package to obtain hyperparameters for generating the optimal tree. As shown in Figure 4, by varying a single hyperparameter (*maxdepth*), the highest mean accuracy in the execution of the *cross-validation* procedure was 74.33%. The *maxdepth* value that made it possible to obtain this optimal model was determined to be two.

**Figure 4** – Tuning Classification Tree Hyperparameters - *maxdepth* x *acc.test.mean*



```

R 4.2.2 . ~/04-TCC/02-Algoritmos-TCC/
[Tune-y] 24: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune-x] 25: maxdepth=25
[Tune-y] 25: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune-x] 26: maxdepth=26
[Tune-y] 26: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune-x] 27: maxdepth=27
[Tune-y] 27: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune-x] 28: maxdepth=28
[Tune-y] 28: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune-x] 29: maxdepth=29
[Tune-y] 29: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune-x] 30: maxdepth=30
[Tune-y] 30: acc.test.mean=0.7104067; time: 0.0 min
[Tune] Result: maxdepth=2 : acc.test.mean=0.7433033

```

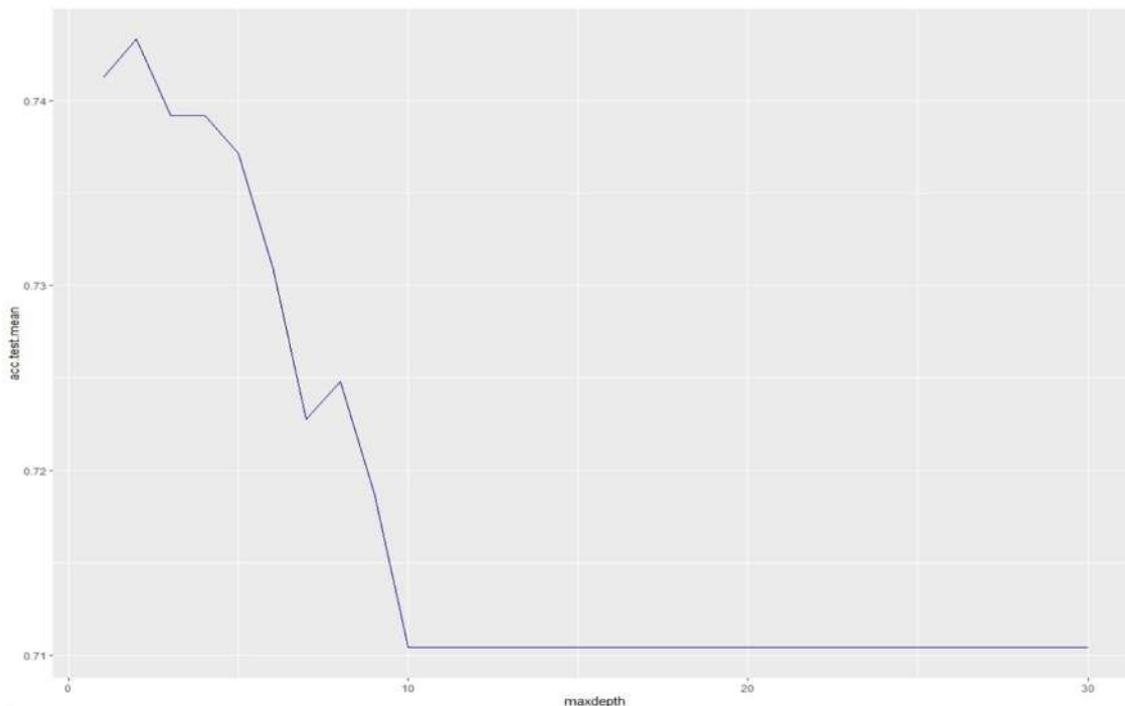
Source: the authors.

Note: The expression “[Tune-X] [number]” indicates to the user which and how many hyperparameter combinations have been tested so far. The expression “[Tune-Y] [number]” indicates the result of the iteration of the momentum. “[Tune-X] Result” shows the optimal parameters and the average accuracy

Figure 5 shows the variation in mean accuracy of the model validation set as a function of *maxdepth*. It is possible to notice that the average accuracy curve declined as *maxdepth* increased, eventually stabilizing with a *maxdepth* of ten. This phenomenon occurs because as the tree expands, its generalization power diminishes, resulting in lower predictive accuracy for data beyond those in the training sample.



**Figure 5** – Graph *Maxdepth* x *acc.test.mean* (validation set in cross-validation procedure)



Source: the authors.

After these procedures, the maximum mean accuracy obtained with this model, now in the test sample, was calculated at 75.15%. Then, by increasing the number of hyperparameters to four, new optimal parameters were calculated, and a new accuracy result was obtained. According to Table 2, *Maxdepth* equals 5, *Minbucket*, 10; *Minsplit*, 5; and *CP* was 0.01 representing the optimal hyperparameters to be used in the model.

**Table 2** – Tuned values range and the optimal value obtained by the algorithm

Hyperparameter	Tuning values range	Optimal value obtained
Maxdepth	04 a 20	5
Minbucket	01 a 10	10
Minsplit	01 a 10	5
CP	0.001 a 0.01	0.01

Source: the authors.

In performing this procedure (Figure 6), as already shown, R processed 17,000 combinations and reached the highest average accuracy of 72.68% in the different models resulting from the combinations (*cross-validation*) of hyperparameters. The processing time of this command in R was approximately fourteen minutes.

**Figure 6** – Tuning of classification tree hyperparameters - *maxdepth* / *cp* / *minsplit* / *minbucket* x *acc.test.mean* (validation set)

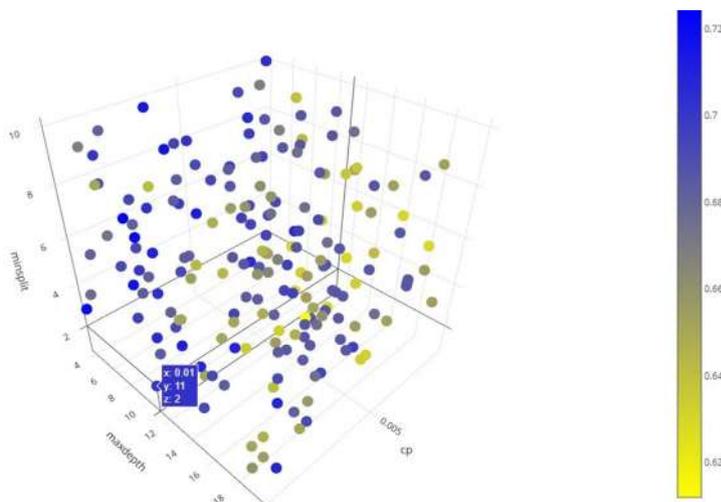
```

124:1 (Top Level) ±
Console Terminal Background Jobs
R 4.2.2 ~ /04-TCC/02-Algoritmos-TCC/
[Tune-y] 16995: acc.test.mean=0.7206948; time: 0.0 min
[Tune-x] 16996: maxdepth=16; cp=0.01; minsplit=10; minbucket=10
[Tune-y] 16996: acc.test.mean=0.7206948; time: 0.0 min
[Tune-x] 16997: maxdepth=17; cp=0.01; minsplit=10; minbucket=10
[Tune-y] 16997: acc.test.mean=0.7206948; time: 0.0 min
[Tune-x] 16998: maxdepth=18; cp=0.01; minsplit=10; minbucket=10
[Tune-y] 16998: acc.test.mean=0.7206948; time: 0.0 min
[Tune-x] 16999: maxdepth=19; cp=0.01; minsplit=10; minbucket=10
[Tune-y] 16999: acc.test.mean=0.7206948; time: 0.0 min
[Tune-x] 17000: maxdepth=20; cp=0.01; minsplit=10; minbucket=10
[Tune-y] 17000: acc.test.mean=0.7206948; time: 0.0 min
[Tune] Result: maxdepth=5; cp=0.01; minsplit=5; minbucket=10 : acc.test.mean=0.7268550
> end_time <- Sys.time()
> end_time - start_time
Time difference of 14.1051 mins
    
```

Source: the authors.

The highest mean accuracy of the validation set of the *cross-validation* procedure, as shown in Figure 6, was 72.68%, and the one that returned the best result of the model, according to the algorithm, was 73.24%, in the test sample. Graphically, the tuning of the four hyperparameters resulted in the outcome shown in Figure 7. Of the 17,000 combinations obtained, only 200 were used to represent the three-dimensional graph. R allows the coordinates (*CP*, *maxdepth*, *minsplit*) to be displayed when positioning the cursor at each point. The color of each point represents the accuracy to be obtained in the model, according to the vertical bar on the right side. In Figure 7, the highlighted point (0.01, 11, 2) is merely illustrative. In the same figure, as noted, it is possible to plot up to three tuned hyperparameters on the Cartesian axes, although the *makeParamSet* function allows tuning a larger number of hyperparameters. In this case, the blue dots represent the combinations that generate the best accuracy, according to the caption to the right of the graph. Yellow dots, on the other hand, represent lower accuracy.

**Figure 7** – *Maxdepth/minsplit/cp* x *acc.test.mean* combinations (validation set)

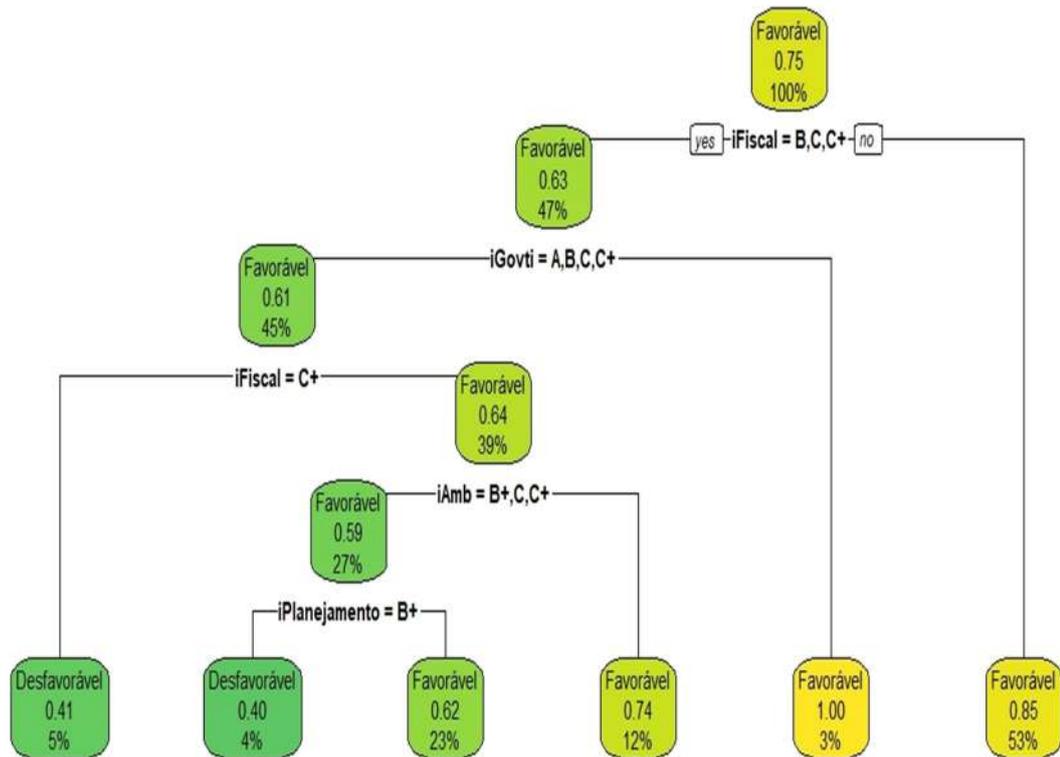


Source: the authors.



The advantage of the script executed in step 1 was to establish and tune the hyperparameters (Figure 3) provisional to the development of the model in the *rpart* package. However, a warning should be made that the processing time in the *tuneParams* command was longer as more hyperparameters were established in the *makeParamSet* function. With only one hyperparameter, there were only 30 iterations, a procedure that was completed in a few seconds. On the other hand, with four hyperparameters (*maxdepth*, *minbucket*, *minsplit* and *cp*), the processing time of the seventeen thousand iterations reached the time of 14 minutes until its effective completion. Another disadvantage of this stage is that the accuracy was calculated by R without varying the *cutoff* percentages. Checking the table of accuracy and respective *cutoff* points (Figure 10), it was found that R adopted 41% as *cutoff* for the prediction of results of favorable or unfavorable opinions. Thus, executing the commands in step 2 enabled the variation of accuracy values to be obtained as a function of different cutoff points. This analysis was supplemented with sensitivity and specificity values to determine the most appropriate *cutoff* for the model. Then, from these data obtained in step 1, the second step of the algorithm was performed, which was generating the classification tree, as presented in Figure 8.

Figure 8 – Classification Tree



Source: the authors.

At the top of the tree is the root node. Below it, there are two other nodes. One of them is a terminal node and the other one splits into two other internal nodes. Within each node the predominant result variable is identified (favorable or unfavorable). The first percentage number



that appears on each node, just below the node's predominant result variable, indicates the total percentage of the sample that has the predominant result variable of the model (favorable). The number below indicates the percentage of the condition that is expressed in the horizontal line of the corresponding branch. In the case of this research, for example, it was observed in the root node that, out of the entire sample, 75% of the cities received a favorable opinion. Below, 47% of the municipalities received the grade "B", "C", or "C +" (see box with the text "yes") in IFISCAL. 63% of the 47% who owned these three IFISCAL notes received a favorable opinion. As for the municipalities that did not receive the grades "B", "C", or "C +", that is, received grades "A" or "B +" in IFISCAL, they represented 53% of the sample, and 85% had their accounts approved. Turning to the left side of the first branch, the municipalities that have grades "B", "C", "C+", but do not have IGOVTI with grades "A", "B", "C" and "C+" received the grade "B+" (to the exclusion of the other notes). In this situation this branch makes the connection with the terminal node "Favorable, 1.00, 3%". Thus, this node (IFISCAL "B", "C", "C+" and "IGOVTI "B+") represents 3% of the total population of 644 municipalities. However, all the municipalities that make up this sample (terminal node) had the accounts approved (1.00 = 100%).

It is worth noting that this configuration of the tree must be understood under the concept of entropy and information gain. Géron (2021) and Lauretto (2010) assert that entropy is the degree of uncertainty that exists in each node. Thus, if in a given node there are samples of municipalities represented by the two distinct decisions – favorable and unfavorable – then there is a certain degree of entropy in that node. Conversely, nodes that have samples represented only by municipalities with exclusively favorable or unfavorable opinions do not have entropy. As can be seen in Figure 8, in the first node on the left, there were 63% of favorable decisions, indicating a degree of entropy. On the other hand, in the case of the terminal node that comes just below, with 100% of the "favorable" decisions, it is said that entropy is equal to zero, null, or non-existent. This concept is important because it shows which variables contribute most to the model's predictive accuracy. Thus, variables that generate lower entropy have what is called "information gain", that is, they have greater predictive power. Therefore, variables that generate greater information gains are closer to the root node. In the case of this study, the IFISCAL is the variable that allows the greatest gain of information in the model. Soon after, the IGOV is the variable that generates the most information gain, and so on.

From these premises, the obtained tree can be described in full in the following form. It should be noted that the expressions "municipalities", "agencies", "administrations", "cities" and "samples", when referring to the data analyzed, are considered synonymous. That said, the following results were verified:

- a. 75% of the municipalities had their accounts approved.
- b. 47% of the administrations that had IFISCAL with notes "B", "C" and "C +", and of these, 63% had their accounts associated with a "favorable" opinion.
- c. 53% of the agencies had IFISCAL with notes "A" or "B +", so that 85% had their accounts judged "favorable".



- d. 45% of the sample has IGOVTI with notes “A”, “B”, “C”, “C+” and IFISCAL with notes “B”, “C” and “C+”.
- e. 5% of the cities had a grade of “C” in IFISCAL and 41% of them had the accounts considered “favorable”. It is recalled that these municipalities are contained in the IGOVTI notes mentioned in subparagraph (d).
- f. 39% of agencies received a grade of “B” and “C” in IFISCAL, and 64% of them had their accounts approved (“favorable”) by the CA surveyed.
- g. The administrations mentioned in paragraph f, 27% had IAMB with grades “B+”, “C”, “C+”, and 59% of these had the accounts considered “favorable” by that Court of Accounts.
- h. In relation to paragraph g, 4% achieved the grade “B +” in IPLAN, and 40% had the accounts considered “favorable”.
- i. Those cities that had other scores in the IPLAN, which represented 23% of the sample, 62% had the accounts endorsed by the CA.
- j. 12% of the agencies had “A” or “B” grades in the IAMB, and 74% had the accounts considered “favorable”.
- k. Lastly, as previously stated, 3% of the municipalities had IFISCAL with notes “B”, “C” and “C+” and, at the same time, IGOVTI with note “B+”. This was the only case where the entropy was zero.

In addition to the results in each of the nodes and branches – considering that the terminal node presented six sheets – we obtained the values of the criteria necessary for the formulation of the model responses, that is, the possible *cutoffs*. These terminal sheets or nodes were also presented in full in R, as transcribed in Figure 9. It is possible to observe that R itself highlights the leaves or terminal nodes, which are indicated by asterisks (\*).

**Figure 9** – Representation of the tree in full in R.

```

1) root 644 163 Favoravel (0.2531056 0.7468944)
  2) iFiscal=B,C,C+ 305 112 Favoravel (0.3672131 0.6327869)
    4) iGovti=A,B,C,C+ 288 112 Favoravel (0.3888889 0.6111111)
      8) iFiscal=C+ 34 14 Desfavoravel (0.5882353 0.4117647) *
      9) iFiscal=B,C 254 92 Favoravel (0.3622047 0.6377953)
        18) iAmb=B+,C,C+ 174 71 Favoravel (0.4080460 0.5919540)
          36) iPlanejamento=B+ 25 10 Desfavoravel (0.6000000 0.4000000) *
          37) iPlanejamento=A,B,C,C+ 149 56 Favoravel (0.3758389 0.6241611) *
        19) iAmb=A,B 80 21 Favoravel (0.2625000 0.7375000) *
      5) iGovti=B+ 17 0 Favoravel (0.0000000 1.0000000) *
    3) iFiscal=A,B+ 339 51 Favoravel (0.1504425 0.8495575) *
    
```

Source: the authors.



Indeed, each of the intervals was utilized in the model's prediction by comparing the actual IEGM data with those obtained in the generated tree. This process helped define the probabilities of the opinion being "favorable" or "unfavorable." Based on these intervals, the 6 *cutoff* points were defined (column "Established *cutoff* values" – Table 3).

**Table 3** – Model cutoff points

Leaf	Intervals of probability	Established <i>cutoff</i> values
1	0.0000 – 0.4000	0.3900
2	0.4000 – 0.4117	0.4100
3	0.4117 – 0.6241	0.6200
4	0.6241 – 0.7375	0.7300
5	0.7375 – 0.8495	0.8400
6	0.8495 – 1.0000	0.9900

Source: the authors.

Regarding the model's performance, the observation of these *cutoff* points (Figure 10) revealed two distinct situations that warrant investigation by decision-makers. The first situation pertains to the *cutoff* point of 73%, which exhibited an accuracy of 71.97%, sensitivity (correct prediction of "unfavorable" judgments) of 61.53%, and specificity (correct prediction of "favorable" judgments) of 75.42%. On the other hand, for the *cutoff* of 84%, the accuracy was lower (63.69%), but the sensitivity achieved was higher (76.92%), while the specificity was 59.32%. Therefore, it's evident that although the *cutoff* point of "73%" has a higher accuracy, its sensitivity indicates a lower predictive power of unfavorable provisional opinion.

Figure 10 – Accuracy, Sensitivity and Specificity of the training and test samples

Percentuais_de_Corte	acctr	sensitr	espectr	acctes	sensites	espectes
1	39%	0.7453799	0.0000000	0.0000000	0.7515924	0.0000000
2	41%	0.7618070	0.09677419	0.98898072	0.7324841	0.07692308
3	62%	0.7720739	0.23387097	0.95592287	0.7388535	0.15384615
4	73%	0.7022587	0.54032258	0.75757576	0.7197452	0.61538462
5	84%	0.6509240	0.66129032	0.64738292	0.6369427	0.76923077
6	99%	0.2854209	1.0000000	0.04132231	0.2611465	1.0000000

Source: Source: the authors.

Note: The column names with the final "tr" refer to the training sample and the final column names "tes" refer to the test sample.

Figure 11 shows the confusion matrix for the 73% *cutoff* and Figure 12 shows the confusion matrix for an 84% *cutoff*.



**Figure 11** – Confusion matrix for training and test data with a *cutoff* point of 73%

```

c_treino      Desfavoravel Favoravel
Desfavoravel      67      88
Favoravel         57     275
> tabtes <- table(c_teste, teste$Parecer)
> tabtes

c_teste      Desfavoravel Favoravel
Desfavoravel      24      29
Favoravel         15     89
    
```

Source: the authors.

**Figure 12** – Confusion matrix for training and test data with a *cutoff* point of 84%

```

c_treino      Desfavoravel Favoravel
Desfavoravel      82     128
Favoravel         42     235
> tabtes

c_teste      Desfavoravel Favoravel
Desfavoravel      30     48
Favoravel          9     70
    
```

Source: the authors.

Then, a table was generated to compare the predicted values, observed values, and their respective probabilities (Figure 13) for each municipality analyzed.

**Figure 13** – Comparative table displaying results of “observed” versus “predicted” values along with probabilities of each occurrence according to the model

	obs	pred	Favoravel	Desfavoravel
1	Favoravel	Desfavoravel	0.6241611	0.3758389
2	Desfavoravel	Desfavoravel	0.4000000	0.6000000
3	Desfavoravel	Desfavoravel	0.6241611	0.3758389
4	Favoravel	Favoravel	0.8495575	0.1504425
5	Desfavoravel	Desfavoravel	0.6241611	0.3758389

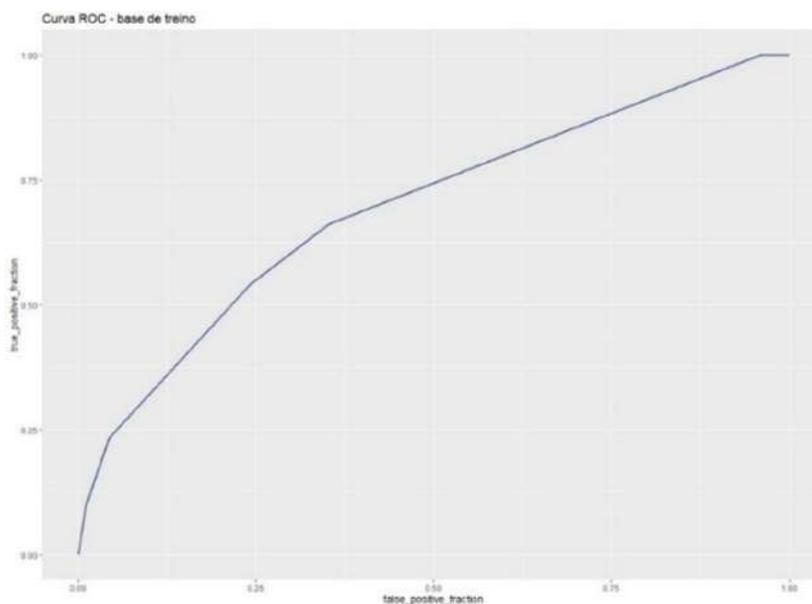
Source: the authors.

Therefore, an adequate analysis would be to generate the confusion matrix of the two *cutoff* points (73% and 84%) – as already performed in Figures 11 and 12. For the *cutoff* point of 84%, in the training sample, of the 124 municipalities with unfavorable opinion, 42 were mistakenly classified as favorable opinion (33.87% of error). From the test sample, there were 9 accounts judged in

the favorable class out of a total of 39 unfavorable accounts (23.08%). With the reduction of the *cutoff* point in the forecast from 84% to 73%, of the 124 that were trained in the model, 57 were erroneously classified as “favorable”, that is, 15 units more than the test sample at the point of “84%”. In the test sample, the error increased from 9 to 15 prefectures. In fact, that represents 21 more forecasting errors. Of the 644 municipalities, this represents only 3.73% of the study population. But if only the bodies that received an unfavorable opinion by the Court are taken into account – out of a total of 157 – this rate rises to 13.38%. Therefore, the choice of the *cutoff* point is a decision that must be made by those responsible for planning the audits. The use of other sources of information can contribute to the increase of the predictive power of the model or to the mitigation of errors and, thus, enable better decision-making from the institutional point of view.

Regarding the ROC curve, two results were obtained. In the training set, the area obtained was 0.6937, and in the test set, it was 0.7106. This value does not depend on the *cutoff* point of the model already established, as seen in the calculations. In this research, different ROC curve formulations were not examined. An important aspect of the ROC curve, as shown in Figures 11, 12, 14 and 15, is that the *cutoff* points “73%” and “84%” represent the inflection points of the curves plotted in the Cartesian plane. The ordered pairs (1-specificity, sensitivity) of the training and test curves reflect what is contained in Figure 10 and in the confusion matrices of Figures 11 and 12. The pairs (0.40, 0.76), of the *cutoff* point of “84%”, show a higher point on the axis of the ordinates than the point (0.24, 0.61). In this way, it is possible to graphically visualize the greater sensitivity or predictive power of the event, that is, greater performance in the detection of rejected accounts. According to the studies of Cristiano (2017), when the diagnostic test uses a point of the Cartesian plane in the middle of the space of the ROC curve, the true positives are slightly higher than the false positives, resulting in what is called the “strict” criterion of choice of the diagnostic test. In addition, it was observed in this research that the ROC curve in the test set (0.7106) has a slightly larger area than the area of the training set (0.6937).

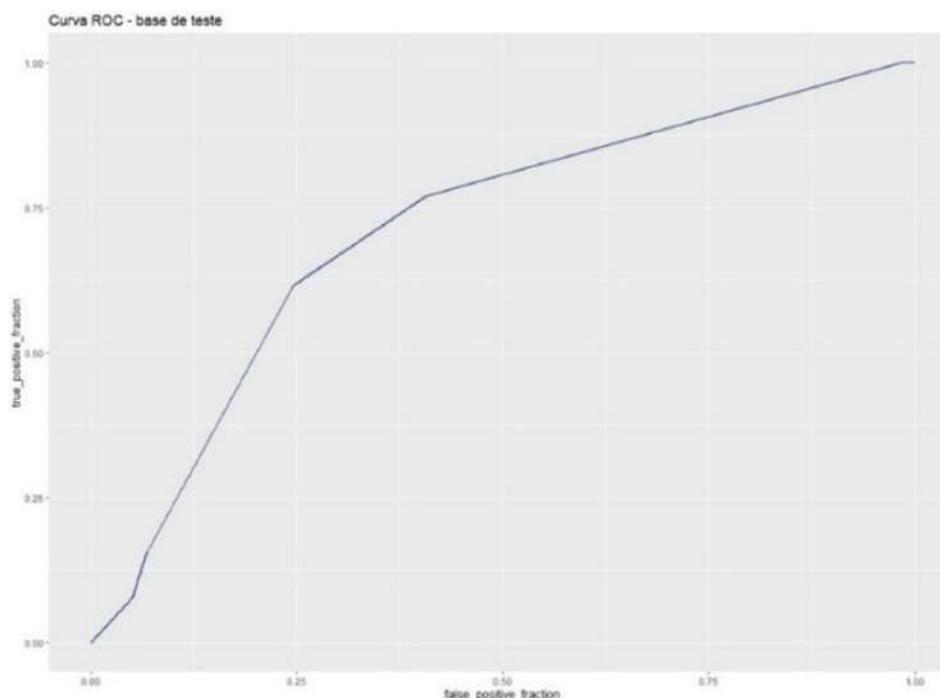
**Figure 14** – ROC curve – Training set



Source: the authors.



Figure 15 – ROC curve – Test set



Source: the authors.

In the development of research on sensitivity and specificity in the ROC curve, Cristiano (2017) focused on two aspects of evaluating the proposed model. One of them was the search for the best ROC curve and the other represented the search for the best *cutoff* point. The latter aspect was also adopted in this study. To this end, the constitutional function of a CA should be remembered, which is to assess the management of executive branch heads. Thus, a mistaken assessment that the municipality would receive a favorable opinion could induce the Court to stop intensifying enforcement efforts on a given municipality under mismanagement. Thus, although there are other techniques for planning the monitoring of the agencies, the premise of the model should be the identification of the largest number of cities with problems in the execution of public policies. Therefore, the approach of determining the best *cutoff* point was the solution adopted.

As for previous researches, the model developed in this research corroborates the analysis of Macieira (2016), since the revenues have a negative correlation with the unfavorable opinion. This means that the higher the revenue, the less likely it is that the municipal finances will be rejected. Thus, as in the IEGM the revenues are captured by IFISCAL – a variable that showed the highest information gain, being positioned just after the root node – it can be observed that there is alignment with the conclusions of that author. In the research comparing the IEGM with opinions obtained by municipalities in Rio Grande do Norte, while no correlation was found between the IEGM and unfavorable opinions, and a positive correlation with favorable account opinions couldn't be concluded, Rodrigues (2022) demonstrated that cities with a fiscal surplus during the evaluated period exhibited better results in both the IEDUC and overall IEGM, compared to municipalities with deficits. Another important conclusion of that study is that the volume of revenues was not relevant to the result of the final IEGM. The author highlighted



that the research's limiting factor was the fact that 156 out of the 158 municipalities had their accounts rejected in the examined fiscal year. In this context, the prominence of IFISCAL as the variable with the highest predictive power in the model aligns with the findings of Macieira (2016) and Rodrigues (2022) regarding the role of surplus in IEGM results. While IEDUC and ISAUDE dimensions, related to priority public policies and specifically regulated by the Federal Constitution, were initially not included in the optimal classification tree obtained in this study, when the *maxdepth* was alternated to 6 and 7 respectively, these dimensions began to feature in the new trees obtained. It is worth noting that the aforementioned studies did not indicate a correlation between each of the seven dimensions of the IEGM (in isolation) and account opinions, which explains why these dimensions were not positioned closer to the root node due to their lower information gains. Therefore, increasing *maxdepth*, although not serving predictive purposes, can aid in understanding the behavior of potential predictor variables and contribute to improving the dimensions of the IEGM.

#### 4. FINAL CONSIDERATIONS

The results of the study showed that it was possible to develop a model capable of predicting the result of the judgment of the prefectures' finances based on the IEGM scores of the respective municipalities. This was accomplished through the development of a classification tree methodology. Among the dimensions of the IEGM, the one that presented the greatest information gain or predictive power was that of IFISCAL. Another aspect found in this study is that achieving high accuracy with the model alone may not align with the objectives of the organization. In this case, one of the main missions of the CA in question is to find municipalities with management issues. Therefore, the sensitivity variable, when identifying municipalities with a likelihood of receiving unfavorable judgments accurately, becomes a crucial consideration in determining the *cutoff* point. In addition, the choice of hyperparameters, notably the *maxdepth* (depth of the tree) is relevant, in order to enable the model's generalization capacity. The tuning procedure is one of the appropriate means to carry out this task. However, it should be noted that, although the IEGM represents an important component of the current format of judgment of accounts by Brazilian courts of accounts, it is not the only aspect taken into consideration for this task. There are other parameters – objective and subjective – to evaluate the management of municipalities and their mayors' work in general. Therefore, it is proposed that new studies could improve the subject by developing additional analyses or models. The use of the *cross-validation* method with pruning, through the *printcp* command of the *rpart* package, or the use of regression models are examples of these other aspects. It is also recommended to replicate this research in other states and fiscal years to evaluate whether the optimal trees obtained differ from the current one and to identify the reasons for these potential variances. Given that the IEGM is assessed months before the municipalities' accounts are judged and sometimes extends beyond one year, considering appeal periods until the final judgment, adopting this predictive model offers the advantage of aiding in the planning of subsequent years' inspection work.



## REFERENCES

- ALCOFORADO, Luciane Ferreira. **Utilizando a linguagem R: conceitos, manipulação, visualização, modelagem e elaboração de relatórios**. Rio de Janeiro: Atlas Books, 2021.
- AMORIM, André de Carvalho. A utilização do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) como ferramenta de avaliação das políticas públicas. **Conteúdo Jurídico**, jul. 2017. Artigos. Available at: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/50556/a-utilizacao-do-indice-de-efetividade-da-gestao-municipal-IEG-M-como-ferramenta-de-avaliacao-de-politicas-publicas>. Consulted on: 23 jan. 2023.
- AMAZONAS. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. **Resolução nº 03, de 14 de maio de 2019**. Inclui os lançamentos para o Índice de Eficiência da Gestão Municipal na formulação das prestações de contas anuais municipais; regula o exercício do contraditório por meio eletrônico; amplia a coleta de dados e documentos de defesa por meio digital; altera as resoluções nº 33/2012, 13/2015, 27/2013, 10/2016; autoriza modificações em manuais de controle externo e dá outras providências. Manaus: TCE/AM, 2019. Available at: [https://www2.tce.am.gov.br/?page\\_id=20964#68-130-2019](https://www2.tce.am.gov.br/?page_id=20964#68-130-2019). Consulted on: 23 jan. 2023.
- ARAÚJO, Leonardo Coêlho de; BEZERRA FILHO, João Eudes; MOTOKI, Fabio Yoshio Suguri. CPT407 - Gestões Municipais no Brasil. Um estudo a partir do Índice da Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) publicado pelo Instituto Rui Barbosa. In: **Congresso ANPCont**, 13., São Paulo, 2019. Available at: [https://anpcont.org.br/pdf/2019\\_CPT407.pdf](https://anpcont.org.br/pdf/2019_CPT407.pdf). Consulted on: 6 nov. 2022.
- BALLINGS, Michel; POEL, Dirk Van den. Comprehensive R Archive Network. **Package 'auc'**. Documentation. Reference Manual. Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/AUC/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.
- BERNARDO, Ivo. Decision tree hyperparameter tuning in R using mlr: learn how to use mlr to perform hyperparameter grid search in R. **Towards Data Science**, 8 jun. 2022. Available at: <https://towardsdatascience.com/decision-tree-hyperparameter-tuning-in-r-using-mlr-3248bfd2d88c>. Consulted on: 23 jan. 2023.
- BISCHL Bernd; LANG, Michel; KOTTHOFF, Lars; SCHRATZ, Patrick; SCHIFFNER, Julia; RICHTER, Jakob; JONES, Zachary; CASALICCHIO, Giuseppe; GALLO, Mason; BOSSEK, Jakob; STUDERUS, Erich; JUDT, Leonard; KUEHN, Tobias; KERSCHKE, Pascal; FENDT, Florian; PROBST, Philipp; SUN, Xudong; THOMAS, Janek; VIEIRA, Bruno; BEGGEL, Laura; AU, Quay; BINDER, Martin; PFISTERER, Florian; COORS, Stefan; BRONDER, Steve; ENGELHARDT, Alexander; MOLNAR, Christoph. **Package 'mlr'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/mlr/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.



BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2024]. Available at: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Consulted on: 6 nov. 2022.

BRASIL. **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. Brasília: Presidência da República, [2024]. Available at: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Consulted on: 6 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para os balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, [1982]. Available at: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm). Consulted on: 6 nov. 2022

CRISTIANO, Mariana Vitória de Menezes Bordalo. **Sensibilidade e especificidade na curva ROC**: um caso de estudo. 2017. Dissertação (Mestrado em Gestão de Sistemas de Informação Médica) – Faculdade de Medicina da Universidade do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Leiria, Leiria, Portugal, 2017. Available at: [https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/2927/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o\\_MarianaCristiano.pdf](https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/2927/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o_MarianaCristiano.pdf). Consulted on: 23 jan. 2023.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia. **Manual de Análise de Dados**: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®. 1. ed. Rio de Janeiro: GEN. LTC, 2021.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: Universidade Estadual do Ceará, 2002. Apostila.

GARCIA, Gilson Piqueras. **Tribunais de Contas e jurimetria**: contas rejeitadas e seus possíveis reflexos eleitorais. Revista do TCU, Brasília, n. 147, v. 1, p. 147-156 – 77, jan./jun. 2021. Available at: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1698>. Consulted on: 7 nov. 2022.

GERÓN, Aurélien. **Mãos à obra**: aprendizado máquina com Scikit-Learn, Keras & TensorFlow. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas Books, 2021.

HAMNER, Ben; FRASCO, Michael; LEDELL, Erin. **Package ‘metrics’**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/Metrics/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.

HOPE, Ryan M. **Package ‘rmisc’**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/Rmisc/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.



KUHN, Max; WING, Jed; WESTON, Steve; WILLIAMS, Andre; KEEFER, Chris; ENGELHARDT, Allan; COOPER, Tony; MAYER, Zacary; KENKEL, Brenton; R Core Team; BENESTY, Michael; LESCARBEAU, Reynald; ZIEM, Andrew; SCRUCICA, Luca; TANG, Yuan; CANDAN, Can; HUNT, Tyler. Package 'caret'. Documentation. **Reference Manual**. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/caret/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.

LAURETTO, Marcelo de Souza. **Árvores de Decisão**. Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo, nov. 2010. Available at: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4469825/mod\\_resource/content/1/ArvoresDecisao\\_normalsize.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4469825/mod_resource/content/1/ArvoresDecisao_normalsize.pdf). Consulted on: 23 jan. 2023.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, São Paulo, v. 29, n. 76, p. 26-40, jan./abr. 2018.

MACIEIRA, Fabrício Carvalho. Determinantes do parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em relação às contas das prefeituras municipais. *In*: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 13., **Anais [...]**. São Paulo, jul. 2016. p. 1-17. Available at: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/16Usplnernational/54.pdf>. Consulted on: 06 nov 2022.

MAEDA, Leandro Jun; VARELA, Patrícia Siqueira. Auditoria Operacional e de Gestão: Associação entre o IEG-M/TCESP e os Pareceres de Prestação de Contas de Municípios Paulistas. *In*: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 13., **Anais [...]**. São Paulo, jul. 2017. p. 1-17. Available at: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/17Usplnernational/ArtigosDownload/296.pdf>. Consulted on: 26 feb. 2023.

MILBORROW, Stephen. **Package 'rpart.plot'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/rpart.plot/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Ed. Método, 2012.

ROBIN, Xavier; TURCK, Natacha; HAINARD, Alexandre; TIBERTI, Natalia; LISACEK, Frédérique; SANCHEZ, Jean-Charles; MÜLLER, Markus; SIEGERT, Stefan; DOERING, Matthias; BILLINGS, Zane. **Package 'pROC'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: <https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/pROC/index.html>. Consulted on: 23 jan. 2023.

RODRIGUES, Maria Clara Ismael. Relação entre o IEG-M e o parecer prévio das prestações de contas dos municípios pelo TCE/RN. **Semana Acadêmica Revista Científica**, Fortaleza, ed. 226, v. 10, p. 1-28, 2022. DOI: <http://dx.doi.org/10.35265/2236-6717-226-12237>. Available at: [https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/23\\_maria\\_clara\\_relacao\\_entre\\_o\\_iegm\\_e\\_o\\_parecer\\_previo\\_maria\\_clara\\_0\\_2.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/23_maria_clara_relacao_entre_o_iegm_e_o_parecer_previo_maria_clara_0_2.pdf). Consulted on: 2 nov. 2022.



SACHS, Michael C.; CORTY, Robert W.; CROUCH, Luis. **Package ‘plotROC’**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/plotROC/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/plotROC/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

SÃO PAULO. **Constituição Estadual, de 05 de outubro de 1989**. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1989. Available at: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/compilacao-constituicao-0-05.10.1989.html>. Consulted on: 6 nov. 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Um em cada 4 prefeitos teve contas desaprovadas pelo TCESP. **TCESP**, 13 fev. 2020. Notícias. Available at: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-cada-4-prefeitos-teve-contas-desaprovadas-pelo-tcesp>. Consulted on: 2 nov. 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal**. 2017. Available at: [https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/anuario\\_-iegm-2017\\_1.pdf](https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/anuario_-iegm-2017_1.pdf). Consulted on: 2 nov. 2022.

SÃO PAULO. TCE-SP. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal. Manual 2021. Dados do exercício 2020**. Available at: [https://www4.tce.sp.gov.br/transparencia/resultado\\_iegm](https://www4.tce.sp.gov.br/transparencia/resultado_iegm). Consulted on: 6 nov. 2022.

SÃO PAULO. TCE-SP. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal**. 2022. Available at: [https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3Aieg\\_m%3AIEG-M.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero](https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3Aieg_m%3AIEG-M.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero). Consulted on: 23 jan. 2023.

SIEVERT, Carson; PARMER, Chris; HOCKING, Toby; CHAMBERLAIN, Scott; RAM, Karthik; CORVELLEC, Marianne; DESPOUY, Pedro; BRÜGGEMANN, Salim; PLOTLY TECHNOLOGIES INC. **Package ‘plotly’**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/plotly/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/plotly/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves da. **O exercício do poder cautelar pelos tribunais de contas**. Revista do TCU, Brasília, n. 113, v. 1, p. 33-40, set./dez. 2008. Available at: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/363>. Consulted on: 6 nov. 2022.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. Unidade 2 – A Pesquisa Científica. In: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (org.). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Available at: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Consulted on: 6 nov. 2022.

STANKEVIX, Gabriel. **Árvore de Decisão em R: classificação e aplicação na Base de Baseball (MLB)**. **Medium**, out. 2019. Available at: <https://medium.com/@gabriel.stankevix/arvore-de-decis%C3%A3o-em-r-85a449b296b2>. Consulted on: 23 jan. 2023.



THERNEAU, Terry; ATKINSON, Beth; RIPLEY, Brian. **Package 'rpart'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/rpart/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/rpart/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VOLPATO, Gilson Luiz. O método lógico para redação científica. **Revista Eletrônica de Comunicação, Informação & Inovação em Saúde**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 1, p. 1-14, jan./mar. 2015. DOI: <https://doi.org/10.29397/reciis.v9i1.932>. Available at: <https://www.recis.icict.fiocruz.br/index.php/reciis/article/view/932>. Consulted on: 08 may 2024.

WARNES, Gregory R.; BOLKER, Bem; LUMLEY, Thomas; MAGNUSSON, Arni; VENABLES, Bill; RYODAN, Gene; MOELLER, Steffen; WILSON, Ian; DAVIS, Mark; Jain, Nitin; CHAMBERLAIN, Scott. **Package 'gtools'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/gtools/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/gtools/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

WICKHAM, Hadley; FRANÇOIS, Romain; HENRY, Lionel; MÜLLER, Kirill; VAUGHAN, Davis; POSIT SOFTWARE, PBC. **Package 'dplyr'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/dplyr/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/dplyr/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

WICKHAM, Hadley; CHANG, Wiston; HENRY, Lionel; PEDERSEN, Thomas Lin; TAKAHASHI, Kokske; WILKE, Claus; WOO, Kara; YUTANI, Hiroaki; DUNNINGTON, Dewey; BRAND, Teun van den; POSIT, PBC. **Package 'ggplot2'**. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Documentation. Reference Manual. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/ggplot2/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/ggplot2/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

WICKHAM, Hadley; PEDERSEN, Thomas Lin. **Package 'scales'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/scales/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/scales/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

WICKHAM, Hadley; RStudio. **Package 'tidyverse'**. Documentation. Reference Manual. The Comprehensive R Archive Network. 2022. Available at: [https://The Comprehensive R Archive Network.r-project.org/web/packages/tidyverse/index.html](https://TheComprehensiveRArchiveNetwork.r-project.org/web/packages/tidyverse/index.html). Consulted on: 23 jan. 2023.

WILLEMANN, Marianna Montebello. O **desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática**: perspectivas em prol do direito e à boa administração pública no Brasil. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016. Available at: [https://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597\\_2016\\_completo.pdf](https://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597_2016_completo.pdf). Consulted on: 6 nov. 2022.



Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE REABILITAÇÃO DE EMPRESAS DECLARADAS INIDÔNEAS COM BASE NA NOVA LEI DE LICITAÇÕES A TUTELA ANTECIPADA NAS SITUAÇÕES DE DANO NÃO APURADO

*Administrative procedure for the rehabilitation of companies declared disreputable based on the New Bidding Law Early protection in situations of undetermined damage*

## **Vítor César Silva Xavier**

Bacharel em Direito pela UFMG e em Relações Internacionais pela PUC de Minas Gerais. Mestre em Direito pela UFMG e doutor em Relações Internacionais pela UnB. É auditor federal na Controladoria-Geral da União, tendo atuado em processos administrativos de responsabilização de agentes públicos e empresas envolvidos em corrupção. Foi professor do IBMEC, da ESAF, da Enap e da Faculdade de Direito da UFMG, dentre outras instituições.

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0001-7448-1511>

**Lattes:** <https://lattes.cnpq.br/8330872431608261>

**E-mail:** [vitorxavier@yahoo.com](mailto:vitorxavier@yahoo.com)

## **RESUMO**

A reabilitação é o instituto jurídico pelo qual se restituem direitos limitados por penalidade aplicada em razão da constatação de ato ilícito. No caso da declaração de inidoneidade aplicada em situações de graves infrações em processos de licitação e na execução de contratos públicos, a reabilitação exige a reparação integral dos danos causados pelo ente privado, além de outras condicionantes estabelecidas no art. 163 da Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021). A reabilitação em tese pode ser negada pela falta da comprovação de ressarcimento dos danos causados, mas a situação em que os danos ainda não foram devidamente apurados pelo Estado merece uma análise diferenciada. Nessa situação, realizado o ressarcimento da parcela incontroversa e cumpridos os demais requisitos legais, é possível o deferimento da tutela antecipada no procedimento administrativo de



habilitação para suspender, em caráter provisório, o impedimento de licitar e contratar com o Estado. Assim, a proposta deste artigo é discutir especificamente o cumprimento de um dos requisitos necessários para a reabilitação, a “reparação integral do dano causado à Administração Pública” (inciso I do art. 163 da Nova Lei de Licitações), com o objetivo de avaliar a aplicabilidade do instituto da tutela antecipada em procedimento administrativo de reabilitação para suprir, temporariamente, a falta de apuração dos danos causados pelo ente privado decorrentes da prática ilícita que ensejou a declaração de inidoneidade. O artigo foi produzido a partir de pesquisa documental, em especial incidente sobre a nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021) e a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), além de seus regulamentos. Ademais, o estudo também se pautou em pesquisa bibliográfica, que incluiu o uso do instituto das tutelas de urgência oriundas do Direito Processual Civil.

**Palavras-chave:** tutela antecipada; Lei Anticorrupção; Lei de Licitação; responsabilização de entes privados; inidoneidade.

## ABSTRACT

*Rehabilitation is the legal institute through which rights limited by a penalty applied due to the finding of an illicit act are restored. In the case of the declaration of unsuitability applied in situations of serious infractions in bidding processes and in the execution of public contracts, the rehabilitation requires the full repair of the damage caused by the private entity, in addition to other conditions established in art. 163 of the new bidding law (Law nº 14.133/2021). Rehabilitation in theory can be denied due to the lack of proof of compensation for the damage caused, but the situation in which the damage has not yet been properly determined by the State deserves a different analysis. In this situation, once the undisputed portion has been reimbursed and the other legal requirements are met, it is possible to grant the preliminary injunction in the qualification procedure to suspend, on a provisional basis, the impediment to bidding and contracting with the State. The article was produced from documentary research, in particular incident on the New Bidding Law (Law nº 14.133/2021) and the Anti-Corruption Law (Law nº 12.846/2013), in addition to their regulations. In addition, the article was also based on bibliographical research, including the use of the institute of urgent guardianships arising from Civil Procedural Law.*

**Keywords:** early protection; Anti-Corruption Law; Bidding Law; liability of private entities; dishonesty.

## 1. INTRODUÇÃO

A legislação brasileira prevê a aplicação administrativa da sanção de declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com o Estado quando há grave ofensa aos valores jurídicos praticada por ente privado no âmbito de procedimentos licitatórios ou durante a execução de contrato administrativo. Na Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021), a



penalidade está prescrita no inciso IV do artigo 156<sup>1</sup>, aplicando-se a qualquer situação em que o ente privado se comporte de forma inidônea, basicamente para as situações de fraude à licitação ou à execução contratual, prática de ato de corrupção previsto na Lei no 12.846/2013 e de qualquer ato que vise frustrar os objetivos da licitação.

A declaração de inidoneidade acarreta a impossibilidade do ente privado de licitar e contratar com o Estado; o § 5º do art. 156 da Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021) prevê que essa restrição perdurará pelo prazo mínimo de 3 (três) anos e máximo de 6 (seis) anos. Mas a cessação dos efeitos da declaração de inidoneidade fixados em decisão de responsabilização, quando inferior ao limite legal, não depende em regra meramente do decurso de tempo, pois do contrário a proteção legal aos recursos e patrimônio públicos seria insuficiente ao permitir que entes privados reconhecidamente inidôneos voltassem a contratar com o Estado a qualquer momento<sup>2</sup>. Por isso, é fundamental ainda que o ente privado cumpra determinados requisitos para que comprove que ajustou o rumo de suas atividades e possa recuperar seu direito de participar de procedimentos de licitação e contratar com o Estado.

Nesse sentido, paralelamente à previsão de um tempo mínimo de duração dos efeitos da declaração de inidoneidade e com base na premissa de que não existem sanções de caráter perpétuo no Brasil<sup>3</sup>, o art. 163 da Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021) estabelece um procedimento de reabilitação, o qual visa verificar se o ente privado sancionado pode reaver sua plena atuação no mercado, nos seguintes termos:

Art. 163. É admitida a reabilitação do licitante ou contratado perante a própria autoridade que aplicou a penalidade, exigidos, cumulativamente:

I - reparação integral do dano causado à Administração Pública;

II - pagamento da multa;

III - transcurso do prazo mínimo de 1 (um) ano da aplicação da penalidade, no caso de impedimento de licitar e contratar, ou de 3 (três) anos da aplicação da penalidade, no caso de declaração de inidoneidade;

---

1 Há outros normativos que preveem a declaração de inidoneidade, tais como a ainda vigente Lei nº 8.666/1993, a Lei nº 10.520/2002 (Pregão) e a Lei nº 12.462/2011 (Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC). Em especial, há que se citar ainda a existência do art. 46 da Lei nº 8.443/1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, prevendo a declaração de inidoneidade especificamente do licitante fraudador, aplicável pelo referido tribunal dentro do exercício de sua competência.

2 Em decisão publicada em 21/6/2023, no Diário Oficial da União, a Controladoria-Geral da União entendeu que os efeitos da penalidade de declaração de inidoneidade aplicada a empresas declaradas somente podem perdurar o tempo máximo de seis anos, independentemente do cumprimento dos requisitos. As razões da decisão se encontram no Parecer nº 00241/2023/CONJUR-CGU/CGU/AGU.

3 Conforme previsto na Constituição da República Federativa do Brasil (art. 5º, inciso XLVII, alínea “b”).



IV - cumprimento das condições de reabilitação definidas no ato punitivo;

V - análise jurídica prévia, com posicionamento conclusivo quanto ao cumprimento dos requisitos definidos neste artigo.

Parágrafo único. A sanção pelas infrações [de fraude] exigirá, como condição de reabilitação do licitante ou contratado, a implantação ou aperfeiçoamento de programa de integridade pelo responsável.

O Decreto nº 11.129/2022, ao regulamentar a Lei nº 12.846/2013, confirma a necessidade da reabilitação em seus artigos 11 e 62 a fim de que os efeitos da declaração de inidoneidade cessem; caberia ao ente privado, no curso do procedimento de reabilitação, comprovar que cumpriu cada um dos requisitos legalmente estabelecidos para que obtenha o cancelamento da declaração de inidoneidade, caso a penalidade não tenha decorrido o prazo limite de 6 anos.

A discussão deste artigo perpassa, num primeiro momento, em discutir especificamente o cumprimento de um dos requisitos necessários para a reabilitação, a “reparação integral do dano causado à Administração Pública”, prevista no inciso I do art. 163 da Nova Lei de Licitações.

O entendimento do problema a ser levantado perpassa por reconhecer que o dano a ser ressarcido é aquele sofrido pelo Estado por causa dos atos ilícitos que justificaram a imposição da declaração de inidoneidade da empresa e que existe uma pluralidade de danos gravitando em torno da infração, muitos deles controversos e de difícil quantificação.

Quando da abertura de um procedimento de responsabilização de ente privado pela prática de infração punível com a declaração de inidoneidade, muitas vezes não há uma estimativa nem mesmo rasa do prejuízo causado; ao final do procedimento de responsabilização que culmina na aplicação da sanção, em regra esse valor não é apurado, pois a exata quantificação dos prejuízos do Estado é desnecessária para a declaração de inidoneidade. Assim, em diversas situações concretas, o único elemento objetivo que escora a pretensão de ressarcimento do Estado é o somatório das propinas pagas pelo ente privado ou o enriquecimento ilícito do ente privado, valores que supostamente foram embutidos nos contratos superfaturados. Isso não significa que todos esses danos diretos vinculados à prática ilícita tenham sido integralmente apurados, os quais podem ser quantificados com maior exatidão posteriormente ao momento da condenação do ente privado.

Além disso, em tese, há diversos outros danos relacionados indiretamente ao fato ilícito que podem ser quantificados, tais como: a multa pela rescisão do contrato administrativo por justa causa; os prejuízos pelo abandono de obra; o recolhimento desnecessário de tributos; o pagamento de rescisões trabalhistas dos terceirizados em decorrência de determinação da Justiça do Trabalho; a multa administrativa por atraso e descumprimento do contrato; a não devolução de eventuais bens que estavam em posse do ente privado; a multa diária pela não renovação da garantia contratada (seguro); a multa pela não apresentação de comprovantes de quitação de obrigações trabalhistas e previdenciárias no prazo e na forma contratados etc.



Essa pluralidade de danos, muitas vezes alegados pelas instituições públicas prejudicadas, tem natureza questionável na medida em que não se vinculam direta e evidentemente com a justificativa para a declaração de inidoneidade; na prática, desdobram-se em litígios judiciais variados, envolvendo controvérsias contratuais complexas discutidas em processos específicos que podem perdurar por anos. Nesse contexto, em princípio e para fins de segurança jurídica, pode-se supor que seria prudente ao Estado aguardar a quantificação total do ressarcimento devido pelo apenado em favor do Estado antes de proceder com a reabilitação; por outro lado, questiona-se a possibilidade e as vantagens de se processar a reabilitação do ente privado sem a quantificação precisa e segura do montante a ser ressarcido.

Isso posto, o objetivo deste artigo é avaliar a aplicabilidade do instituto da tutela antecipada em procedimento administrativo de reabilitação para suprir, temporariamente, a falta de apuração dos danos causados pelo ente privado decorrentes da prática ilícita que ensejou a declaração de inidoneidade. Argumenta-se que a tutela antecipada seria uma solução célere aplicável em certas situações e em geral benéfica à sociedade, com a vantagem de o juízo de urgência poder ser alterado a qualquer momento sem prejuízo da segurança jurídica necessária ao atendimento do interesse público e social.

O artigo foi produzido a partir de pesquisa documental, em especial incidente sobre a Nova Lei de Licitações e a Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), além de seus regulamentos. O artigo também se pautou na pesquisa bibliográfica, valendo-se do conceito de tutela de urgência oriundo do Direito Processual Civil.

## **2. DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE REABILITAÇÃO DE EMPRESA DECLARADA INIDÔNEA COM BASE NA LEI Nº 14.133/2021**

Para se compreender a análise dos requisitos legalmente exigidos para a reabilitação, em especial o ressarcimento do dano ao erário, é preciso conhecer o contexto processual nos quais se inserem os pedidos de reabilitação, o qual será doravante descrito.

### **2.1 Considerações gerais sobre o procedimento de reabilitação**

A reabilitação é o instituto jurídico pelo qual se restituem direitos limitados por penalidade aplicada em razão da constatação de ato ilícito. No caso da declaração de inidoneidade aplicada em situações de grave infração em processo de licitação ou na execução de contratos públicos, a reabilitação é procedimento que promove o cancelamento da declaração de inidoneidade e, conseqüentemente, realiza a restauração do direito do ente privado de licitar e contratar com a Administração Pública.

O já citado art. 163 da Nova Lei de Licitações prevê os requisitos objetivos legalmente estabelecidos para a reabilitação da penalidade de declaração de inidoneidade, dentre esses a reparação integral do dano sofrido pelo Estado. Como anteriormente asseverado, os efeitos decorrentes da declaração de inidoneidade são mantidos até que se atinja o prazo limite de 6 anos ou até que haja o reconhecimento pela instituição pública sancionadora do cumprimento



dos requisitos de reabilitação, inclusive a reparação integral do dano, avaliação que ocorre em procedimento administrativo específico.

Com base nas disposições legais, a Portaria nº 1.214 da CGU, de 8 de junho de 2020, regulamenta o procedimento de reabilitação no Poder Executivo Federal de forma objetiva, impessoal e imparcial; embora esse normativo tenha sido produzido dentro do antigo paradigma de licitações e contratos públicos (Lei nº 8.666/1993), por paralelismo seria aplicável aos procedimentos de reabilitação da Nova Lei de Licitações, ao menos até a publicação de novo regramento. Reforça-se que esse normativo da CGU também exige o ressarcimento como condição de reabilitação, nos termos do inciso II do art. 2º, sem aprofundar nos critérios para a delimitação do dano<sup>4</sup>.

## 2.2 O pedido de reabilitação e a análise preliminar dos requisitos necessários para o cancelamento da declaração de inidoneidade

Primeiramente, deve-se considerar que o pedido de reabilitação, no caso de declaração de inidoneidade com base Nova Lei de Licitações, somente pode ser feito pelo apenado após o transcurso do prazo mínimo de 3 (três) anos da aplicação da penalidade, já que se trata de requisito objetivo previsto no art. 163.

O interessado deverá protocolar o pedido de reabilitação “perante a própria autoridade que aplicou a penalidade”, conforme previsto no citado art. 163, instruído com documentação que comprove o cumprimento dos requisitos legais. A autoridade pública, assessorada pelo correlato corpo técnico, realiza a análise preliminar do caso concreto considerando a documentação disponibilizada pelo ente privado e a que detém, inclusive a relativa à liquidação dos danos e ao correlato pagamento do ressarcimento devido.

Especificamente quanto ao requisito de ressarcir o dano, a Instrução Normativa CGU/AGU nº 02/2018 prevê 3 categorias de valores: a) somatórios de todas as propinas pagas; b) lucro ou enriquecimento derivado do ato ilícito; e c) outros danos incontroversos. Eis que surge o problema objeto desta discussão: não raramente o ente privado não realizou o ressarcimento dos danos causados ao erário porque o Estado ainda não concluiu a apuração por completo desses valores<sup>5</sup>. Enfim, o Estado pode, na prática, não ter identificado o somatório das propinas pagas, o lucro ou enriquecimento derivado do ato ilícito e outros danos mediatos.

Nesse ponto, é preciso retomar que o Processo Administrativo de Responsabilização (PAR) visa exclusivamente apurar a responsabilidade dos entes privados, nos termos da Lei Anticorrupção

4 “Art. 2º São requisitos cumulativos para a concessão da reabilitação: [...]”

II - o ressarcimento integral dos prejuízos causados pela pessoa física ou jurídica, **quando apontados pela Administração Pública**, em decorrência dos atos que justificaram a aplicação da sanção de declaração de inidoneidade; [...]” (Grifo próprio).

5 A quantificação dos danos a serem ressarcidos é feita conforme as definições e a metodologia constantes da Instrução Normativa CGU/AGU nº 2, de 16 de maio de 2018, a qual será detalhada adiante.



e da Lei de Licitações, além dos correlatos regulamentos. Logo, a apuração dos valores a serem ressarcidos não é o objetivo principal do PAR, pois a responsabilização não depende da exata quantificação dos danos que o Estado sofreu, apenas da prática comprovada das condutas tipificadas como infrações administrativas.

Embora a quantificação dos danos a serem ressarcidos possa ser realizada em procedimento próprio, a Nota Técnica nº 3.218/2021/CGPAR/CGU reconhece que o “eventuais danos decorrentes da conduta, caso já não tenham sido apurados no processo que levou à punição, são liquidados no próprio processo de reabilitação”. Ou seja, apresentado o pedido de reabilitação, é dever do Estado concluir a quantificação do valor a ser ressarcido em tempo razoável, se ainda não possui o valor determinado.

### 2.3 Da competência para fixar o valor do ressarcimento no procedimento de reabilitação

Em função do previsto no citado art. 163 da Nova Lei de Licitações e considerando a recomendação da CGU para que a apuração do dano seja feita dentro do próprio procedimento de reabilitação, compete à “própria autoridade que aplicou a penalidade” fixar o montante devido. Tal afirmativa é importante porque não será necessariamente a instituição pública lesada que determinará o valor a ser ressarcido, já que:

a instauração e o julgamento de processo administrativo para apuração da responsabilidade de pessoa jurídica cabem à autoridade máxima de cada órgão ou entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário” (Brasil, 2013, art. 8.).

Acrescente-se que nada na legislação exige que o titular do valor a ser ressarcido concorde expressamente com o valor fixado pela autoridade que conduz o procedimento de reabilitação, embora seja salutar que haja uma consulta prévia. Da mesma forma, a interlocução com o interessado em se reabilitar é importante, podendo o Estado exigir o acesso a informações empresariais para exercer sua competência.

Ao lado da competência primária da autoridade que aplicou a penalidade, convém citar que a CGU também poderia fixar esse valor, em regra no âmbito dos procedimentos por ela instaurados ou avocados, mas também em qualquer outra situação de declaração de inidoneidade no âmbito do Poder Executivo Federal como consequência de sua hierarquia funcional<sup>6</sup>.

---

6 Conforme previsto na Lei nº 14.600/2023, art. 49, a CGU deve adotar as providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. Ademais, considerando que a CGU pode instaurar ou avocar os processos administrativos, inclusive os relacionados a lesão ou a ameaça de lesão ao patrimônio público, é razoável que essa instituição também possa realizar atos específicos do procedimento de reabilitação.



## 2.4 Do ônus de provar os danos e do prazo razoável para apreciação do pedido de reabilitação

É ônus do Estado, seja qual for a autoridade administrativa que esteja realizando a apuração dos danos, justificar o montante a ser ressarcido. Por outro lado, há que se destacar que a empresa interessada na concessão da reabilitação tem o dever de colaborar na liquidação do valor a ser ressarcido, não criando barreiras ou embaraços para a atividade de responsabilidade do Estado, sendo plenamente justificável a criação de mecanismos de integridade para garantir inclusive o pleno acesso à informação empresarial.

Considerando esse contexto em que a colaboração é devida, cite-se que a legislação não fixa prazo para que a apuração seja concluída, mas essa não pode se prolongar sem justificativa razoável, conforme previsto no art. 2º da Lei nº 9.784/1999<sup>7</sup> e no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República<sup>8</sup>, pois do contrário o apenado poderia estar sendo punido de forma mais dura do que a merecida.

Como dito anteriormente, a apuração dos danos corriqueiramente se inicia após a análise preliminar do pedido de reabilitação, de modo que o ente privado punido, em regra, ainda não realizou o ressarcimento devido à ausência dessa quantificação; isso significa que o Estado já teve ao menos 3 anos para concluir a apuração do dano, uma vez que a apresentação pelo punido de pedido de reabilitação, na hipótese de declaração de inidoneidade, pressupõe o transcurso do prazo mínimo de 3 anos da aplicação da penalidade, consoante estabelecido no art. 163, inciso III, da Lei nº 14.133/2021.

É comum que a autoridade pública responsável pela reabilitação oficie a instituição pública penalizada para auxiliar na identificação dos danos e disponibilizar subsídios que permitam a sua adequada comprovação. Por outro lado, é preciso afastar as alegações dos entes privados punidos de que não houve danos, pois essa discussão já foi realizada exaustivamente nos autos do PAR e é a essência motivacional da declaração de inidoneidade<sup>9</sup>.

Assim, o que pode ser discutido na reabilitação é a extensão dos danos a serem ressarcidos. Muitas vezes, há forte divergência quanto ao valor do ressarcimento entre os interessados no procedimento de reabilitação; embora haja certeza de que a propina paga e o enriquecimento ilícito do ente privado punido devem ser devolvidos, a sua apuração é difícil. Além disso, há danos adjacentes cujo nexos causal com as condutas ilícitas não é tão evidente ou é remoto. Para tornar a quantificação ainda mais complicada, em algumas situações há a judicialização

7 “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

8 “LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

9 Além disso, vale relembrar que a análise em sede de reabilitação não é um recurso, isto é, não se trata de uma nova oportunidade para a revisão da decisão condenatória proferida no PAR.

parcial ou integral da discussão. Por tudo isso, a autoridade pública responsável por determinar o valor do ressarcimento pode não ter segurança jurídica para tomar a decisão, sendo necessárias diversas diligências e estudos, em especial para se evidenciar o nexo causal entre o alegado dano e as condutas ilícitas discutidas no PAR, as quais justificaram a declaração de inidoneidade. Esse contexto é indicativo de que a discussão sobre a quantificação dos danos é complexa e pode demandar mais tempo do que seria o ideal, principalmente para o ente privado punido. Enquanto a celeuma processual não é resolvida, em tese persiste a declaração de inidoneidade e o ente privado não pode licitar ou contratar com o Estado.

Devido à omissão legal quanto ao prazo peremptório para a apuração dos danos, as consequências práticas de adiar a fixação do montante de ressarcimento devem ser consideradas<sup>10</sup>; pode-se estar cometendo uma injustiça ao manter a declaração de inidoneidade por falta de ressarcimento integral do dano, decorrente da ausência de quantificação, de modo que deve haver uma preocupação da autoridade de reabilitação com a punição excessiva. Evidentemente, a persistência da punição prejudica sobretudo os interesses dos sócios das empresas privadas, mas também prejudica que se cumpram as funções sociais da pessoa jurídica de gerar bem-estar, fomentar a concorrência, gerar empregos e tributos que serão distribuídos à sociedade civil. Ademais, por lógica e em regra, quanto mais próximo se está para atingir o marco de 6 anos para cessação dos efeitos da declaração de inidoneidade, menos interessado o ente privado estará em colaborar com a quantificação dos danos.

Por isso, embora a legislação não defina um prazo limite para a apuração integral dos danos, há que se considerar a aplicação dos princípios constitucionais da celeridade na tramitação dos procedimentos administrativos, da proporcionalidade e da razoabilidade e, não havendo segurança jurídica para que a autoridade pública fixe o valor a ser recolhido para garantir a decisão de reabilitação, deve-se cogitar de uma solução provisória com base nos danos efetivamente identificados e quantificados até aquele momento. A solução ideal para o problema proposto é conciliar esses princípios, a fim de que o ente privado possa retomar suas atividades, ainda que de forma precária, mas permitindo ao Estado avaliar mais segura e detalhadamente os danos sofridos e a necessidade de extensão da punição.

Assim, quantos aos danos incontroversos, não há dúvidas de que o recolhimento deve ser imediatamente feito. Se há dúvidas quanto à existência de outros danos decorrentes da infração que embasou a declaração de inidoneidade e ultrapassado prazo razoável, pode-se, em teoria e dentro de determinado contexto concreto, supor, ao menos provisoriamente, que eles não existem, já que num ambiente colaborativo o ônus de provar esses danos é do Estado.

---

10 Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: “Art. 20. **Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.**”

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas” (Grifos próprios).



### 3. DAS TUTELAS DE URGÊNCIA EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Explanado o problema posto neste estudo dentro do procedimento administrativo de reabilitação, é o momento de se avaliar se as tutelas de urgência podem ser aplicadas para solucioná-lo.

#### 3.1 Do conceito, das espécies e da previsão legal da tutela de urgência

As denominadas tutelas de urgência são decisões assecuratórias de natureza administrativa ou judicial que visam, em caráter provisório, resolver questão emergencial capaz de causar dano relevante, cuja concessão pode ser de forma preventiva ou *a posteriori*. Por serem decisões adotadas no curso do processo e poderem ser revistas na decisão final, as tutelas de urgência não exigem cognição exaustiva para a sua concessão, podendo ser concedidas em juízos preambulares.

De acordo com Theodoro Jr. (2022), esse gênero comporta duas espécies, a tutela antecipada e as medidas cautelares. Basicamente, a tutela antecipada é decisão que adianta a concessão do pedido finalístico do processo antes da decisão definitiva, por isso teria natureza dual, satisfativa do pedido principal e precária por sua temporalidade. Já as medidas cautelares objetivam garantir a utilidade do próprio procedimento, objetivando afastar situações que poderiam ser prejudiciais à solução adequada e eficiente do caso concreto objeto do procedimento, mas sem adiantar os efeitos da decisão final, não possuindo, conseqüentemente, a natureza satisfativa da pretensão principal. Assim, não há dúvidas de que a concessão da reabilitação provisória no âmbito do procedimento de reabilitação seria uma tutela antecipada.

Especificamente sobre o instituto da tutela antecipada, a Lei Anticorrupção e a Nova Lei de Licitações não preveem expressamente dispositivo que trate do tema, seja nos processos de responsabilização administrativa ou de reabilitação por elas regulados. O já citado Decreto nº 11.129/2022, que também prevê a reabilitação, menciona em seu art. 40 a possibilidade de adoção de “medidas processuais cautelares e assecuratórias indispensáveis para se evitar perecimento de direito ou garantir a instrução processual”, mas especificamente no âmbito do procedimento de responsabilização, e não na reabilitação.

Embora os princípios e as regras da Lei nº 9.784/1999 possam ser aplicados subsidiariamente a qualquer processo administrativo<sup>11</sup>, seu texto também não traz expressamente regras específicas relativas à tutela antecipada, ainda que mencione as medidas cautelares.

---

11 “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.



Por outro lado, o Código de Processo Civil (CPC), que também se aplica subsidiariamente aos processos administrativos<sup>12</sup>, prevê especificadamente as tutelas de urgência, fazendo até mesmo menção específica a denominada tutela antecipada:

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem **a probabilidade do direito e o perigo de dano** ou o risco ao resultado útil do processo [...]

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º **A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão** (Grifos próprios).

Por força da autorização geral do artigo 15 do CPC, em tese deve se presumir a possibilidade de adoção das tutelas de urgência em qualquer processo administrativo, até no de reabilitação, porque não há qualquer vedação legal expressa quanto à concessão delas especificamente nesse procedimento.

Embora não mencione a tutela antecipada, a Lei nº 9.784/1999 é compatível com o entendimento de ser viável reabilitar a empresa em sede provisória, na medida em que reconhece o dever de a sanção ser adequada e estritamente necessária ao atendimento do interesse público e prevê a possibilidade de revisão das sanções a qualquer tempo e até mesmo de ofício:

Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]

VI - **adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;** [...]

---

12 “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.



XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. [...]

**Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.**

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção (Grifos próprios).

### 3.2 Dos requisitos gerais para concessão da tutela antecipada em processos administrativos

Primeiramente, é evidente que a tutela antecipada somente pode ser concedida com base nos parâmetros constitucionalmente estabelecidos, em especial nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e economicidade. Com base nesses princípios, ao se fazer um juízo quanto à validade da tutela antecipada, deve-se considerar, ao menos em tese, a sua necessidade e adequação no caso concreto para solucionar a questão emergencial.

Ademais, o artigo 300 do CPC estabelece expressamente três requisitos para a concessão da tutela antecipada em qualquer processo administrativo, os mesmos adotados pelo Poder Judiciário nos processos judiciais: a) o risco de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*); b) a probabilidade do direito (*fumus boni juris*); e c) a reversibilidade do provimento.

O perigo de dano irreparável é o risco considerável de prejuízo à sociedade civil, até mesmo à própria empresa apenada, e ao Estado; trata-se de efeito danoso injusto, que deve ser afastado. Para além do caráter injusto do perigo, há uma preocupação em se evitar um dano iminente e de difícil reparação à parte, à sociedade ou ao Estado, o qual precisa ser demonstrado ao menos do ponto de vista lógico e sempre que possível de forma factual, identificando-se o bem jurídico em risco e explicitando-se o nexo entre a causa e o dano injusto.

Por seu turno, a probabilidade do direito (*fumus boni juris*) não se confunde com a certeza da existência certa da prerrogativa, a qual somente surge ao término do processo administrativo, com a decisão exaustiva da cognição processual. Então, a probabilidade do direito é a demonstração da possibilidade e plausibilidade teórica de satisfação do pedido principal ao final do processo, o que exige, no mínimo, a coerência dos fatos narrados pelo interessado, a adequação deles aos indícios ou às provas materializadas nos autos e ainda o respaldo lógico do pedido na lei, até quanto à legalidade do objeto processual.

O terceiro requisito, a reversibilidade dos efeitos da decisão, é um pressuposto lógico de qualquer decisão que se pressupõe temporária. Caso o provimento não seja reversível, não se trata de tutela antecipada, mas, sim, de uma decisão de cognição exauriente, isto é, definitiva.



### 3.3 Aplicação da tutela antecipada aos procedimentos de reabilitação da nova lei de licitações (Lei nº 14.133/2021)

Extrapolado o prazo razoável para quantificação dos danos, a concessão da tutela antecipada depende ainda do contexto concreto; a autoridade pública responsável pela reabilitação precisa considerar o risco de dano irreparável, a probabilidade do direito e a reversibilidade da decisão administrativa para atestar a necessidade e adequação dessa medida satisfativa provisória.

O risco de dano irreparável ou de difícil reparação em procedimentos de reabilitação decorre da própria demora na prestação da decisão definitiva, que causa efeitos indesejados à empresa apenada que potencialmente se encontra em situação de vulnerabilidade econômica e, muitas vezes, não pode suportar o prazo necessário ao deslinde da reabilitação. Assim, há situações concretas em que a demora na quantificação dos danos tem potencial de gerar um dano significativo, imediato e irreparável aos entes privados. Há casos de empresas punidas que estão em recuperação judicial e precisam retomar imediatamente sua ampla atuação no mercado nacional, a qual muitas vezes é dirigida especificamente para licitações públicas. Há ainda um dano suportado pela sociedade – ao retirar determinadas empresas do mercado – que a concessão da tutela antecipada pode minimizar, restaurando a função social da empresa em gerar bem-estar, concorrência, empregos e tributos, além de iniciar o ressarcimento dos danos incontroversos<sup>13</sup> em benefício da coletividade.

A probabilidade do direito nos processos administrativos de reabilitação é a plausibilidade de a empresa apenada ser reabilitada. Ela deve ser avaliada a partir dos fatos disponíveis no momento, isto é, aqueles já materializados nos autos. Repita-se que não se trata de ter absoluta certeza dos fatos ou do direito de reabilitação, mas uma probabilidade de os fatos terem acontecido e de o ente privado preencher os requisitos legalmente estabelecidos para o cancelamento da punição, uma vez que o procedimento de reabilitação irá prosseguir, não se esgotando na decisão tutelar. A probabilidade do direito deve ser avaliada em relação a diversos aspectos, em especial quanto ao cumprimento dos demais requisitos de reabilitação e, também, quanto ao recolhimento do ressarcimento incontroverso, o qual é condição *sine qua non* para a concessão da tutela antecipada; ressalte-se que o mero fato de a empresa se opor ao pagamento não torna determinada parcela de ressarcimento incontroversa; a natureza do ressarcimento precisa ser avaliada à luz da doutrina majoritária, jurisprudência dos tribunais superiores e legislação. É preciso reforçar que a falta de apuração integral dos danos torna provável que esses se limitem aos apurados, de modo que, sob esse aspecto, estaria configurada a probabilidade do seu direito à reabilitação. Por outro lado, a falta de colaboração da empresa, em especial negando acesso à informação relevante para a liquidação dos danos pelo Estado, afasta o *fumus boni juris*.

É relevante ainda sinalizar que a tutela antecipada, em sede de reabilitação, é medida em regra reversível. O provimento da reabilitação pode ser concedido em caráter provisório, a fim de que o ente privado possa efetivamente participar dos certames públicos e até mesmo celebrar contratos e iniciar a execução do objeto contratual. Conceder em sede precária a reabilitação não impedirá a identificação e quantificação de danos que eventualmente sejam de

13 O próprio ressarcimento das parcelas controversas muitas vezes depende do amplo retorno da empresa ao mercado.



responsabilidade da empresa apenada como decorrência das condutas ilícitas que ensejaram a sua punição, nem impedirá a abertura de novo procedimento de responsabilização para eventuais danos posteriores. Na hipótese de serem apurados outros danos, a decisão definitiva de reabilitação dependerá do ressarcimento integral do dano. Se não houver ressarcimento integral após a liquidação, a decisão definitiva será pela não reabilitação, situação que enseja a exclusão do ente privado de qualquer procedimento de licitação em curso e causa legítima para rescisão indireta de qualquer contrato firmado precariamente com o Estado.

Por tudo isso, considerando que o cancelamento da declaração de inidoneidade é a finalidade principal do procedimento de reabilitação, sua concessão precária antes da decisão definitiva pode ser objeto de tutela antecipada. Com o reconhecimento desse instrumento processual, o Estado passa a agir de forma mais célere e eficaz, sem impedir a posterior correção de sua decisão, caso necessária, ao final do procedimento de reabilitação. Nesses termos, a adoção da tutela antecipada é uma necessidade operacional nos casos em que a autoridade pública necessita de mais tempo para apurar os danos existentes e tomar uma decisão definitiva do procedimento de reabilitação de forma eficiente, sem riscos à segurança jurídica se posteriormente for necessária a alteração da decisão provisória.

### 3.4 Da competência para adoção de medidas de urgência em procedimentos de reabilitação da Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021)

Discutir a possibilidade de adoção de medidas de urgência pela autoridade de reabilitação equivale a discutir suas competências, as quais determinam a finalidade de seus processos administrativos. Nesse sentido, sendo pacífico que compete às autoridades que aplicaram a declaração de inidoneidade proceder com a reabilitação, conforme caput do art. 163 da Nova Lei de Licitações, compete a ela adotar quaisquer medidas necessárias para que a penalidade aplicada seja justa, de modo que a falta de quantificação do dano em prazo razoável não cause efeitos nocivos indesejados dentro do desenvolvimento adequado do procedimento de reabilitação.

Além da autoridade pública que aplicou a penalidade, em paralelismo com o entendimento fixado na Nota Técnica nº 2.838/2021/CGUNE/CRG<sup>14</sup>, em tese a autoridade administrativa responsável pela instauração do processo administrativo de responsabilização, nos termos do artigo 8º da Lei nº 12.846/2013 c/c o artigo 4º do Decreto nº 11.129/2022, também poderia adotar as medidas de urgência necessárias para zelar pela efetividade e segurança jurídica do procedimento de reabilitação.

14 “p) a competência para a constituição de medidas cautelares em sede de PAR se estende às diversas autoridades administrativas competentes para a sua instauração, nos termos do artigo 8º da Lei nº 12.846/2013 c.c. artigo 3º do Decreto nº. 8.420/2015”.



#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi avaliar a possibilidade de adoção da tutela antecipada no curso de procedimento de reabilitação decorrente da aplicação da sanção de declaração de inidoneidade, a fim de autorizar a empresa apenada a licitar e contratar com o Estado antes da apuração definitiva dos valores a serem ressarcidos. Para além do objeto central da proposta, questões conexas também foram tratadas e dirimidas.

Com respaldo na avaliação da legislação e das alternativas lógicas para a proteção dos interesses privados e públicos envolvidos, em meio à gama de questões abordadas – a principal e as incidentais –, destaca-se que:

- a. quanto ao objeto principal deste trabalho, em sede de processo administrativo de reabilitação de ente privado por declaração de inidoneidade com base da Nova Lei de Licitações, deve-se reconhecer o poder-dever da autoridade pública que aplicou a penalidade, da autoridade instauradora do processo de responsabilização de entes privados e da CGU para adotar as tutelas de urgência necessárias e adequadas para evitar danos indevidos aos interesses privados e públicos, inclusive a tutela antecipada de reabilitação quando presentes o perigo na demora, a plausibilidade do direito e a reversibilidade da decisão em procedimentos cujo dano ainda está em apuração, nos termos supra discutidos;
- b. a empresa interessada na reabilitação tem o dever de colaborar com o Estado para a liquidação dos danos, prestando informações e disponibilizando a documentação solicitada, visto que o estabelecimento de barreiras para que o Estado exerça sua competência afasta o *fumus bonis juris* e, conseqüentemente, impossibilita a concessão da tutela antecipada;
- c. com a reabilitação provisória, pode a empresa apenada licitar e contratar com o Estado antes da decisão final quanto ao cancelamento definitivo da declaração de inidoneidade;
- d. enquanto vigente a tutela antecipada autorizativa para que a empresa apenada participe de processos de licitação e contratação públicos, seu nome deve ser retirado do Cadastro de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS);
- e. a tutela antecipada para autorizar provisoriamente que a empresa apenada possa licitar e contratar com o Estado antes da decisão final quanto ao cancelamento da declaração de inidoneidade é provisória, podendo ser revista a qualquer momento pelo Estado;
- f. o deferimento da tutela antecipada para autorizar provisoriamente que a empresa apenada possa licitar e contratar com o Estado antes da decisão final quanto ao cancelamento da declaração de inidoneidade não impede que sejam apurados e cobrados novos danos causados pela conduta ilícita;
- g. o deferimento da tutela antecipada para autorizar provisoriamente que a empresa apenada possa licitar e contratar com o Estado antes da decisão final quanto ao cancelamento da declaração de inidoneidade não prejudica a continuidade de eventuais processos administrativos ou judiciais já instaurados para apurar a responsabilização da empresa apenada, nem do próprio procedimento de reabilitação;



- h. o deferimento da tutela antecipada para autorizar provisoriamente que a empresa apenas possa licitar e contratar com o Estado antes da decisão final quanto ao cancelamento da declaração de inidoneidade não prejudica a instauração de novos procedimentos administrativos de responsabilização de entes privados nem a aplicação de novas penalidades, inclusive a declaração de inidoneidade;
- i. a tutela antecipada para licitar ou contratar com o Estado somente deve ser deferida quando, após extrapolado prazo razoável para quantificação do ressarcimento devido, houver evidências concretas do perigo na demora e da plausibilidade do direito à reabilitação, haja vista tratar-se presumidamente de provimento reversível; e
- j. por analogia, o raciocínio quanto aos requisitos para concessão de tutela antecipada de reabilitação feita neste artigo é aplicável aos processos judiciais e ainda aos procedimentos de competência do Tribunal de Contas da União (art. 46 da Lei nº 8.443/1992).

Do ponto de vista finalístico, cabe, por fim, ressaltar que os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade são referências importantes para a punição de empresas: a punição ao ente privado não pode ser gravosa a ponto de impedir a correção de seu comportamento rumo à licitude (Vianna; Souza, 2022). No mesmo sentido, Xavier (2023) ressalta que a empresa é tão somente uma ficção jurídica e, mais importante que puni-la, é penalizar diretamente as pessoas naturais que atuaram em seu nome, até com pena privativa de liberdade e afastamento delas da gestão empresarial, permitindo a reabilitação da empresa para desempenho de sua função social. Ademais, considerando que o pedido de reabilitação somente pode ser apresentado pela empresa após o decurso de 3 anos e com o entendimento da CGU de que a aplicação da sanção de inidoneidade somente perdura pelo prazo máximo de 6 anos, a concessão da tutela antecipada condicionada ao pagamento dos valores incontroversos pode ser medida interessante para o Estado e para a sociedade, pois, após o decurso desse prazo, a empresa apenas não poderia mais ser impedida de atuar plenamente, independentemente se recolheu ou não o ressarcimento devido.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer nº 00241/2023/CONJUR-CGU/CGU/AGU**. Direito administrativo e constitucional. Processo administrativo de Responsabilização. Impossibilidade de pena de caráter perpétuo. Pedido de Reabilitação. Não cumprimento dos requisitos do inciso IV do art. 87 da Lei 8.666/93 [...]. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/77076/2/Parecer\\_002412023\\_CONJUR\\_CGU\\_AGU\\_Mendes\\_Junior.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/77076/2/Parecer_002412023_CONJUR_CGU_AGU_Mendes_Junior.pdf). Acesso em: 21 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 02, de 16 de maio de 2018. Aprova metodologia de cálculo da multa administrativa prevista no art. 6º, inciso I, da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, a ser aplicada no âmbito dos acordos de leniência firmados pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da **União. Diário Oficial da União**. Brasília: MT; CGU, 2018. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/15160617/do1-2018-05-21-instrucao-normativa-n-2-de-16-de-maio-de-2018-15160613](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/15160617/do1-2018-05-21-instrucao-normativa-n-2-de-16-de-maio-de-2018-15160613). Acesso em: 09 fev. 2023.



BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria nº 1.214, de 8 de junho de 2020**. Regulamenta os requisitos e o procedimento de reabilitação de que tratam o inciso IV e o § 3º do art. 87 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, no âmbito da Controladoria-Geral da União. Diário Oficial da União. Brasília: CGU, 2020. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.214-de-8-de-junho-de-2020-260787863>. Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Nota Técnica nº 2.838/2021/CGUNE/CRG/CGU**, de 24 de novembro de 2021. Medidas cautelares em sede de PAR. Brasília: CGU, 2021. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/xmlui/bitstream/handle/1/67318/NT\\_2838\\_2021\\_CGUNE\\_CRG.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://repositorio.cgu.gov.br/xmlui/bitstream/handle/1/67318/NT_2838_2021_CGUNE_CRG.pdf?sequence=3&isAllowed=y). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Nota Técnica nº 3.218/2021/CGPAR/CGU**, de 24 de novembro de 2021. Processo administrativo de NUP nº 00190.004173/2015-00.

BRASIL. **Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022**. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Brasília: Presidência da República, 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm#art70](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm#art70). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666consimpresao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666consimpresao.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002**. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2002]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10520impresao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10520impresao.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011**. Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC; altera a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre



a organização da Presidência da República e dos Ministérios, a legislação da Agência Nacional de Aviação Civil (Anac) e a legislação da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero); [...]. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12462.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12462.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.846, de 01 de agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2015]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.133, de 01 de abril de 2021.** Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.600, de 19 de junho de 2023.** Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera as Leis nºs 9.984, de 17 de julho de 2000, [...]. Brasília: Presidência da República, [2024]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14600.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14600.htm). Acesso em: 09 fev. 2023.

THEODORO JR., Humberto. Curso de Direito Processual **Civil**. Vol. 1. São Paulo: Editora Forense, 2022.

VIANNA, Marcelo Pontes; SOUZA, Renato Machado de. A Pluralidade de Regimes Sancionatórios e Institutos de Leniência: uma proposta de aplicação dos institutos da double jeopardy clause e o excesso punitivo. *In*: SALGADO, Daniel de Resende; KIRCHER, Luis Felipe Schneider; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. **Justiça Consensual**: acordos penais, cíveis e administrativo. Salvador: JusPODIVM, 2022. Cap. 2, p. 867-894.

XAVIER, Vítor César Silva. Processo de responsabilização de pessoas jurídicas: a acumulação das penalidades previstas na Lei do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e na Lei Anticorrupção na hipótese de fraude em licitação e contratos públicos praticada por empresas associadas na forma de cartel. **Revista de Defesa da Concorrência**, Brasília, v. 11 n. 1, p. 149-168, jul. 2023. Disponível em: <https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrência/article/view/1023>. Acesso em: 26 out. 2023.



Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# O SANDBOX REGULATÓRIO COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO À INOVAÇÃO NO BRASIL

## OS CASOS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL, DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS E DA SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS

*The regulatory sandbox as an incentive tool for innovation in Brazil  
The cases of the Brazilian Central Bank, the Securities Commission, and the  
Superintendence of Private Insurance*

### **James Batista Vieira**

Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciência Política  
da Universidade Federal de Campina Grande

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-3564-3677>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/9570558739587349>

**E-mail:** james@ccsa.ufpb.br

### **Priscilla Maria Andrade Campos**

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciência Política  
da Universidade Federal de Campina Grande

**Orcid:** <https://orcid.org/0009-0002-1266-8852>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/0339006161196933>

**E-mail:** priscilla.maria@estudante.ufcg.edu.br

### **Rhuan Rommell Bezerra de Alcântara**

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciência Política  
da Universidade Federal de Campina Grande

**Orcid:** <https://orcid.org/0009-0003-4781-9363>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/6836840228167968>

**E-mail:** rhuan.rommell@estudante.ufcg.edu.br



**Clóvis Alberto Vieira de Melo**

Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciência Política da Universidade Federal de Campina Grande

**Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-1438-4995>

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/4188164925943585>

**E-mail:** [clovis.melo@ufcg.edu.br](mailto:clovis.melo@ufcg.edu.br)

## RESUMO

O *sandbox* regulatório consiste num ambiente experimental e controlado, voltado para o desenvolvimento de projetos inovadores, por meio de um sistema de regulamentação dinâmica e flexível, a fim de proporcionar maior liberdade para produção e experimentação de novos produtos e serviços por parte de empresas inovadoras. No âmbito da legislação brasileira, a Lei Complementar nº 182/2021 foi responsável pela introdução do conceito de *sandbox*, juntamente com seus princípios e diretrizes, sendo aplicado a atividades do sistema financeiro. Nesse contexto, este estudo objetiva analisar como tem se dado a implementação do ambiente regulatório experimental no Brasil, tendo como objeto as iniciativas do **Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e da Superintendência de Seguros Privados**. Para atingir o objetivo proposto, foi utilizada uma metodologia descritiva e comparativa, com a adoção das seguintes variáveis de comparação: regras procedimentais, objetivos e prioridades estratégicas. Os resultados indicam a importância desse ambiente experimental para o desenvolvimento de soluções inovadoras. No entanto, diante da recenticidade das iniciativas e do tempo mínimo de participação, a análise acerca dos impactos e resultados ainda é limitada.

**Palavras-chave:** ambiente regulatório experimental; inovação; serviços financeiros inovadores.

## ABSTRACT

*The regulatory sandbox consists of an experimental and controlled environment, focused on the development of innovative projects through a dynamic and flexible regulatory system, in order to provide greater freedom for the production and experimentation of new products and services by innovative companies. Within the Brazilian legislation, Complementary Law nº 182/2021 was responsible for introducing the concept of the sandbox, along with its principles and guidelines, applied to activities in the financial system. In this context, the study aims to analyze how the implementation of the experimental regulatory environment has been carried out in Brazil, with a focus on the initiatives of the **Brazilian Central Bank, the Securities Commission, and the Superintendence of Private Insurance**. To achieve the proposed objective, a descriptive and comparative methodology was used, adopting the following comparison variables: procedural rules, objectives, and strategic priorities. The results indicate the importance of this experimental environment for the development of innovative solutions. However, due to the recentness of the initiatives and the minimum participation time, the analysis of impacts and results is still limited.*

**Keywords:** regulatory sandbox; innovation; innovative financial services.

## 1. INTRODUÇÃO

Este artigo versa sobre os principais casos de implementação do *sandbox* regulatório no Brasil. Os ambientes regulatórios experimentais e controlados visam apoiar o desenvolvimento de soluções inovadoras e representam um avanço institucional extremamente relevante na tentativa de conciliar a melhor regulação governamental com o avanço da tecnologia e o dinamismo do mercado (BMWK, 2022; Brasil, 2022b). O *sandbox* regulatório é um instrumento da formulação das políticas públicas baseadas em evidências (*evidence-based policies*) que permite, tanto aos empreendedores experimentarem novos modelos de negócio inovadores quanto às autoridades regulatórias tomarem decisões mais bem informadas (Eckert; Börzel, 2012; Groenleer; Waardenburg, 2019; EU, 2020; BMWI, 2020).

Os avanços recentes no campo da tecnologia (*big data*, *blockchain* e inteligência artificial) têm grande impacto na indústria e permitem o rápido desenvolvimento de novos mercados e modelos de negócio, tais como as novas tecnologias aplicadas à solução de serviços financeiros - *fintechs* (Vianna, 2019; Winter, 2018). Entretanto, seu adequado desenvolvimento impõe um significativo desafio regulatório para os governos (Aas; Alaassar; Mention, 2020). Desde 2015, quando o primeiro ambiente regulatório experimental foi realizado no Reino Unido, para testar alguns desses novos produtos financeiros, em todo o mundo, um número crescente de iniciativas semelhantes vem surgindo e abrangendo cada vez mais setores regulados. Isso porque, segundo a Financial Conduct Authority (2017), a primeira experiência foi avaliada positivamente (75% dos participantes completaram o primeiro ciclo com sucesso, 90% destes progrediram para uma autorização de atuação no mercado e 40% dos empreendimentos inovadores receberam aportes de capital, após a conclusão do processo experimental). Desde então, em razão dos múltiplos impactos econômicos e sociais das novas tecnologias, nos mais diversos setores regulados, essa ferramenta vem se disseminando rapidamente (OECD, 2018; BMWI, 2019).

No Brasil, o *sandbox* regulatório foi instituído com a Lei Complementar nº 182/2021, que aprovou o marco legal do empreendedorismo inovador e previu a criação dos programas de ambiente regulatório experimental, conforme dispõe o caput do art. 11.

Art. 11. Os órgãos e as entidades da administração pública com competência de regulamentação setorial poderão, individualmente ou em colaboração, no âmbito de programas de ambiente regulatório experimental (*sandbox* regulatório), afastar a incidência de normas sob sua competência em relação à entidade regulada ou aos grupos de entidades reguladas (Brasil, 2021a).

A legislação autoriza que esses programas sejam realizados, com o propósito de incentivar a inovação e testar novos modelos de negócio, em qualquer setor regulado, por qualquer entidade governamental (municipal, estadual ou federal). A definição de *sandbox* regulatório, por sua vez, foi estabelecida no inciso II do art 2º da Lei Complementar nº 182/2021.

II – ambiente regulatório experimental: conjunto de condições especiais simplificadas para que as pessoas jurídicas participantes possam receber autorização temporária dos órgãos ou das entidades com competência de



regulamentação setorial para desenvolver modelos de negócios inovadores e testar técnicas e tecnologias experimentais, mediante o cumprimento de critérios e de limites previamente estabelecidos pelo órgão ou entidade reguladora e por meio de procedimento facilitado (Brasil, 2021a).

Nesse contexto, o presente estudo objetiva responder aos seguintes questionamentos: Como se deu a implementação do *sandbox* regulatório no Brasil? Quais são os marcos legais que o regulamentam? Quais foram as principais iniciativas realizadas no país? Para alcançar tal objetivo, foi adotado um método descritivo de pesquisa, em que foram coletadas informações que possibilitaram a exposição dos principais fatos acerca dessa temática. Além disso, foi realizada uma análise empírica comparativa, a fim de aferir as semelhanças e diferenças entre os modelos de ambiente regulatório experimental do Banco Central do Brasil (Bacen), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Superintendência de Seguros Privados (Susep).

Dessa forma, o estudo possibilita uma análise descritiva dos primeiros passos do processo de implementação do *sandbox* regulatório no Brasil e permite explorar o potencial que esses ambientes regulatórios experimentais possuem para promover a melhoria das políticas públicas.

## 2. O QUE É *SANDBOX* REGULATÓRIO?

O *sandbox* regulatório é um ambiente regulatório experimental e controlado, voltado ao desenvolvimento de produtos, tecnologias e modelos de negócios inovadores, que adota um mecanismo de experimentação dinâmico e flexível que proporciona maior segurança para seus participantes, em um ambiente monitorado e sujeito a avaliação pelos órgãos reguladores. Esse ambiente permite o experimento de inovações com prazo determinado, em tempo real, e sob acompanhamento constante dos órgãos reguladores. Dessa forma, produtos, tecnologias e modelos de negócios inovadores podem ser testados sob um conjunto de regras, requisitos de supervisão e salvaguardas apropriadas a sua avaliação regulatória (UNSGSA, 2017; Jenik; Duff, 2020).

Nesse ambiente, os empreendedores podem realizar testes limitados de suas inovações com clientes reais, com menos restrições regulatórias, menor risco de ações de fiscalização extemporânea e orientação contínua por parte dos órgãos reguladores. Por isso, esse é considerado um mecanismo governamental capaz de acompanhar o ritmo imposto pelas novas tecnologias (Feigelson; Leite, 2020; Pereira *et al.*, 2022). Esses espaços de inovação, embora tenham nascido na área financeira e ajudado inicialmente a desenvolver novas soluções nessa área (*fintechs*), estão se espalhando para outros setores fortemente regulados e sob pressão de novas tecnologias, tais como: as telecomunicações, a proteção de dados, a geração e distribuição de energia, a proteção ambiental e até mesmo as novas formas de urbanização.

Ambientes regulatórios experimentais têm como principal objetivo criar meios que incentivem o desenvolvimento das atividades empreendedoras de inovação. Esse é um mecanismo de experimentação regulatória que permite operacionalizar as estratégias de inovação



estabelecidas pelas autoridades regulatórias nas mais variadas áreas de política pública. É um mecanismo que possui características bem definidas:

- a. objetivo regulatório: o ambiente regulatório experimental tem como objetivo promover a inovação, desenvolver novos mercados, promover a inclusão, a concorrência e/ou o crescimento econômico;
- b. escopo limitado: é direcionado ao desenvolvimento de bens e serviços específicos, de caráter inovador, que tragam benefícios tangíveis para a sociedade e possam ser testados dentro de limites preestabelecidos de investimento, de usuários atingidos e de instituições participantes;
- c. critérios de ingresso: o experimento deve estabelecer claramente as regras de acesso e o perfil do regulado admitido, direcionando o teste a empreendimentos inovadores específicos que demonstrem a necessidade de um novo ambiente regulatório. Além disso, é fundamental que esses empreendimentos estejam preparados para participar do teste, contribuam para o desenvolvimento do setor e sejam capazes de gerir adequadamente os riscos de mercado;
- d. ambiente regulatório: o teste exigirá a adoção de um arranjo normativo próprio que permita testar os bens e serviços inovadores, por meio da criação, flexibilização ou suspensão, temporária, de normas específicas, que incidam sobre o desenvolvimento da atividade empresarial inovadora;
- e. monitoramento e avaliação: o ambiente regulatório será desenhado e implementado para testar o funcionamento prático das soluções inovadoras, exigindo do agente regulador a capacidade plena para estabelecer critérios de avaliação de resultado, definir indicadores e metas de desempenho, monitorar (in itinere) e avaliar (ex post) o experimento, de forma a subsidiar o processo de tomada de decisão regulatória;
- f. temporariedade: existe um prazo predeterminado de operação que impõe aos participantes um limite de tempo razoável para o desenvolvimento do teste de seus bens e serviços inovadores; e
- g. encerramento: há normas que autorizam a expulsão de participantes, em caso de violação dos limites estabelecidos pelo ambiente regulatório em teste, e o eventual encerramento antecipado do experimento, na hipótese de determinados riscos se materializarem trazendo graves prejuízos ao mercado e à sociedade.

O êxito do ambiente regulatório experimental está comumente associado ao emprego correto de capital humano pelo órgão regulador que conduz o experimento (Jenik; Lauer, 2017). Um teste adequadamente realizado permite a redução do custo da inovação, a diminuição das barreiras de entrada e a obtenção, pelos reguladores, de dados importantes antes de decidirem se uma ação regulatória adicional se faz necessária. Nesse sentido, um teste bem-sucedido pode resultar em vários desfechos legítimos, incluindo autorização



completa ou adaptada da inovação, mudanças na regulamentação ou a decisão de encerramento das operações (UNSGSA, 2017).

Os principais benefícios esperados de um ambiente regulatório experimental são: a) o diálogo ativo entre reguladores e partes interessadas (visando facilitar a inovação, a competição e a inclusão); b) a melhor avaliação regulatória da inovação e de seus riscos; c) a adoção de uma abordagem baseada em dados para a regulamentação; d) a integração de quadros regulatórios fragmentados; e e) a redução dos riscos financeiros associados à inovação (elevando a atratividade do empreendimento para os investidores). Ou seja, espera-se que esses ambientes possam servir não só para introduzir novos bens e serviços, mas contribuir para reduzir o seu custo e o seu tempo de lançamento, trazendo benefícios não apenas para seus participantes (empreendedores), mas também para as autoridades regulatórias e principalmente para os próprios consumidores. Entretanto, a adoção de ambiente regulatório experimental traz consigo alguns riscos, como: a) a ausência de um padrão experimental único; b) o fato de as atividades experimentais não serem totalmente regulamentadas; c) a falta de transparência sobre todas as regras que podem ser flexibilizadas; d) a falta de capacidade regulatória para operar o ambiente regulatório experimental; e e) a elevada complexidade necessária para equilibrar diferentes objetivos regulatórios (Balestra; Martin, 2019).

## 2.1 A experiência do Reino Unido

O Reino Unido se firmou como líder mundial de serviços financeiros inovadores, tendo se tornado a sede de várias *fintechs*, a partir de seu pionismo na adoção do *sandbox* regulatório (Lerong, 2018). Esse processo teve início após a crise financeira de 2008, quando reformulou a governança regulatória do setor financeiro e passou a adotar o modelo *twin peaks* – baseado na *Prudential Regulatory Authority* e na *Financial Conduct Authority* (Ford, 2016). Por meio do *innovation hub*, ligado à *Financial Conduct Authority*, foi implementado um ambiente regulatório experimental para que novos modelos inovadores de serviços financeiros pudessem ser testados, mediante uma licença temporária restrita (FCA, 2022a).

Por intermédio do *innovation hub*, o órgão regulador criou o primeiro *sandbox* regulatório, que teve como objetivo criar um ambiente propício para testes experimentais e desenvolvimento de projetos inovadores sob a ótica de uma regulação dinâmica<sup>1</sup>. Para participar da iniciativa, os agentes interessados tinham que preencher os seguintes requisitos: 1) apresentar propostas de solução para o mercado financeiro; 2) propor uma inovação genuína; 3) demonstrar os benefícios ao consumidor; 4) demonstrar a necessidade do *sandbox* para a realização dos testes; e 5) submeter-se a uma pesquisa de antecedentes, se estivessem entre os participantes aptos a participar dos diversos ciclos de experimentação.

Até o ano de 2020, o programa de *sandbox* regulatório já havia realizado 6 ciclos, com 89 empresas participantes. Já no primeiro ciclo, resultados positivos foram obtidos,

---

1 Consiste em ambiente dedicado à promoção da inovação, que incentiva a colaboração entre múltiplos agentes visando o desenvolvimento de ideias criativas que oferecem aos empreendimentos inovadores (*startups*) um espaço seguro para experimentar seus novos modelos de negócio.



dado que 75% das empresas escolhidas passaram pelo período de teste e 90% dentre os selecionados obtiveram êxito na implementação de seus projetos fora do ambiente do *sandbox*, mesmo que o perfil dos participantes tenham sido em sua maioria em 4/5 empresas de pequeno e médio porte. Ademais, efeitos reflexos satisfatórios foram evidenciados no desenvolvimento empresarial, transformando o Reino Unido em referência no que tange a inovações financeiras e *fintechs*, expresso em maior concorrência no mercado financeiro, aumento do estímulo ao investimento inovador e melhoria da qualidade dos serviços financeiros (FCA, 2017; IMF, 2017).

A experiência do Reino Unido é particularmente relevante para evidenciar a importância da integração do *sandbox* regulatório aos objetivos estratégicos da política de inovação e as práticas de ampla transparência das informações de monitoramento e avaliação dos resultados para o aprimoramento regulatório (FCA, 2023a; 2023b). Por exemplo, a *Financial Conduct Authority* estima o impacto que as suas ações de aprimoramento regulatório promovem na economia – estima-se que as iniciativas de melhoria regulatória tenham um impacto anual positivo de 10 bilhões de libras (FCA, 2023a; 2022b). Dessa forma, evidencia-se o papel crucial do *sandbox* regulatório como mecanismo de aprimoramento regulatório que permite alcançar resultados vinculados à política nacional de inovação e desenvolvimento econômico do Reino Unido (FCA, 2021).

### 3. O GOVERNO E A INOVAÇÃO

A atuação governamental cumpre um papel central na promoção da inovação, expressa em novos métodos de produção e até mesmo na criação de um novo mercado (Cavalcante; Cunha, 2017; Rolfstam, 2009; Amann; Essig, 2015; Mwesiumo *et al.*, 2019). A inovação pode ocorrer quando houver: a) melhoria para algo que já esteja em funcionamento e impacte diretamente a vida das pessoas; b) possibilidade de adaptação de uma ideia já validada para um novo contexto ou demanda; e c) desenvolvimento de algo totalmente novo que possa superar as metas (March; Olsen, 1989). Segundo Karo e Kattel (2016), o governo pode contribuir para a inovação por meio: 1) do investimento público em ciência, tecnologia e inovação (CTI); 2) da inovação via compras públicas (*procurement*); 3) de inovações institucionais e econômicas; 4) de inovações institucionais políticas; 5) da inovação nos serviços públicos; e 6) da inovação organizacional.

Em geral, o setor público do Estado dispõe de três estratégias de apoio à inovação: a) o apoio financeiro aos projetos privados de inovação (empréstimos, subvenções, seguros etc.); b) a aquisição de bens e serviços de utilidade pública que induzam o desenvolvimento de novos mercados, bens ou serviços inovadores; c) o fomento direto de projetos públicos de inovação (OECD, 2017; Edquist; Zabala-Iturriagoitia, 2012; Breus, 2020). Nora (2020) sintetiza essa abordagem ao afirmar que o setor público desempenha duas funções simultâneas de apoio à inovação, como consumidor e promotor. Considerando a ampliação dos efeitos da contratação pública, pode-se afirmar ainda que as políticas públicas horizontais, de apoio à inovação, são de extrema importância, tendo em vista que tais demandas não pertencem exclusivamente à Administração Pública, mas também aos



contratados, ou melhor, à sociedade civil (*erga omnes*)<sup>2</sup>. Cabe enfatizar ainda que, por meio da contratação pública estratégica e inovadora, o Estado cumpre com eficácia a função multiplicativa e, ao mesmo tempo, regulatória (Breus, 2020).

Destaca-se ainda a dificuldade de lidar com obstáculos que fazem frente à inovação. Isto porque podem não haver mercados suficientes ou até mesmo produtos e tecnologias que diminuam os riscos e viabilizem a participação estatal. Mas é justamente nesse cenário que, em virtude das demandas ainda não atendidas pelo mercado, que a inovação pode ser estimulada por meio de uma adequada regulamentação de mercados ou das aquisições governamentais (Uyarra, 2016; Edler, 2010a; 2010b; Edquist; Edler; Vonortas, 2015).

Sobre essa última abordagem, destaca-se que as contratações podem ser classificadas em disruptivas ou incrementais. As primeiras possibilitam o desenvolvimento de novos produtos, indisponíveis no mercado até então. As segundas, incrementais, não visam criar novos produtos ou ferramentas, mas aprimorar serviços e produtos já existentes, adaptando-os a determinados cenários e demandas (Lember; Katel; Kalvet, 2014). Dessa forma, o apoio do setor público a inovação pode se expressar por meio de: (i) compras para inovação (utilização da demanda pública); (ii) compras públicas inovadoras (inovação durante o processo de contratação pública); ou (iii) compras públicas de inovações (inovação dos serviços públicos) (Obwegeser; Müller, 2018; Mwesiumo *et al.*, 2019).

Sob a perspectiva da regulação, o apoio à inovação advém de novas abordagens que permitam reconhecer e superar as dificuldades da regulação estatal tradicional diante dos riscos trazidos pelas novas tecnologias (Coglianese; Mendelson, 2010; KPMG, 2023). O *sandbox* regulatório, por exemplo, incentiva uma perspectiva regulatória experimental porque reconhece que o governo não dispõe de informação completa sobre todos os riscos sociais, econômicos, ambientais etc. decorrentes do uso das novas tecnologias (Franzius, 2015; Hohendorf, 2018). Essa abordagem tem o potencial de apoiar a política de inovação de um país por meio de:

- a. fomento à inovação: o *sandbox* regulatório reduz barreiras e custos para que as empresas inovadoras testem suas ideias e produtos, incentivando a experimentação e o desenvolvimento de soluções disruptivas;
- b. redução da incerteza regulatória: a criação de um ambiente regulatório flexível permite que as empresas inovadoras entendam melhor os requisitos regulatórios, reduzindo a incerteza e os riscos associados à conformidade legal;
- c. aceleração do desenvolvimento tecnológico: ao permitir que as empresas testem suas inovações em tempo real, o *sandbox* regulatório pode acelerar o desenvolvimento tecnológico e a implantação de soluções inovadoras;

---

2 Políticas públicas horizontais são aquelas que visam à integração de diferentes setores e áreas do governo, além de promoverem a participação da sociedade civil e outros agentes relevantes na elaboração e implementação das políticas.



- d. identificação de lacunas regulatórias: durante o processo de experimentação, os órgãos reguladores podem identificar lacunas nas regulamentações existentes, o que permite aprimorar e atualizar a legislação para acompanhar o ritmo das inovações;
- e. proteção dos consumidores: embora seja um ambiente controlado, o *sandbox* regulatório ainda exige que as empresas participantes sigam regras para proteger os consumidores, o que contribui para a criação de soluções mais seguras e confiáveis (Talbot; Grant, 2018).

A regulação e a inovação estão intimamente relacionadas: a regulação afeta a inovação e, por sua vez, a inovação impacta a regulação (Blind, 2012). Para obter sucesso, as reformas regulatórias devem levar em conta as interações entre ambos os processos e garantir a adaptação das regulamentações às mudanças econômicas, sociais e tecnológicas. Avanços tecnológicos têm impulsionado reformas regulatórias em diversas indústrias, e essas reformas têm sido um estímulo importante para a inovação contínua (KPMG, 2023).

Ao promover a concorrência, as reformas têm contribuído para o desenvolvimento e a disseminação de novas tecnologias. A reformulação de abordagens regulatórias em áreas como meio ambiente, segurança e saúde tem permitido às empresas encontrar soluções inovadoras para problemas sociais, priorizando a prevenção. A simplificação de regulamentações administrativas tem aliviado o fardo das empresas e liberado recursos para pesquisa e desenvolvimento tecnológico. No entanto, essas reformas também podem resultar em efeitos colaterais inesperados e diversos impactos tecnológicos, ressaltando a importância de revisões regulatórias contínuas (OECD, 2015). Por isso, o governo deve permanecer atento aos principais desafios da regulação, que podem ser resumidos em:

- a. acompanhar o ritmo das mudanças: as tecnologias digitais tendem a se desenvolver mais rapidamente do que as regulamentações que as governam, e há uma necessidade contínua de se manter atualizado com o progresso tecnológico e seus efeitos;
- b. criar estruturas regulatórias adequadas: para responder ao avanço das plataformas digitais em diversos setores e às mudanças nas delimitações tradicionais entre consumidores e provedores;
- c. enfrentar os desafios das garantias de cumprimento regulatório: métodos tradicionais de enforcement podem não ser eficazes no contexto de tecnologias emergentes, sendo necessário desenvolver novos métodos;
- d. abordar as dimensões transversais e transfronteiriças das novas tecnologias: como a digitalização permite que empresas alcancem escala global e tem um efeito consequente nas fronteiras jurisdicionais, é necessário abordar colaborações em âmbito global (OECD, 2020).

A seguir, analisa-se como o governo brasileiro vem atuando para incentivar a inovação, sob a perspectiva regulatória de suas principais autoridades (CVM, Bacen e Susep), e promover o desenvolvimento de serviços financeiros inovadores.



### 3.1 O contexto anterior à adoção da Lei Complementar nº 182/2021

Há muitos anos, o setor financeiro nacional carecia (assim como outros setores econômicos e sociais impactados pelas novas tecnologias e fortemente regulados) de melhores padrões regulatórios que viabilizassem a adoção de modelos inovadores de negócio, capazes de elevar a competitividade dos mercados, reduzir os custos e ampliar a qualidade dos serviços, além de induzir o maior investimento em inovação. O caso – de grande repercussão nacional – da empresa *Fairplace*, uma fintech brasileira voltada a operações de empréstimo pessoa a pessoa (*peer-to-peer*), foi uma evidência dessa necessidade<sup>3</sup>.

Essa plataforma digital (*Fairplace*) foi lançada no ano de 2010 e tinha como objetivo a intermediação de empréstimos entre pessoas, com taxas de juros reduzidas. Apesar de seu êxito empresarial, materializado em inúmeros empréstimos efetuados com menores taxas de juros, poucos meses após a sua criação, o Bacen determinou o encerramento de suas atividades, sob a alegação de que as práticas empresariais configurariam crimes contra o sistema financeiro nacional, uma vez que apenas o sistema bancário oficial possuiria a respectiva autorização legal, mesmo que a plataforma *Fairplace* se autodenominasse apenas como uma intermediadora (uma plataforma web de *marketplace* virtual) das operações de empréstimo. Essas alegações não prosperaram e as operações da empresa foram encerradas em 2011. À época, a polícia federal e o Ministério Público Federal foram acionados pela Comissão de Valores Mobiliários e o Banco Central para investigar e denunciar o empreendimento inovador pelo cometimento de supostos crimes contra o sistema financeiro nacional (Schreiber, 2011).

Seriam necessários muitos anos até que um novo entendimento político e burocrático sobre os benefícios sociais desses empreendimentos inovadores fosse construído no âmbito da Administração Pública brasileira. Assim, quando as primeiras experiências internacionais passaram a ser realizadas, um novo processo de legitimação dessas iniciativas empreendedoras passou a ser constituído, não por um processo próprio de experimentação e revisão racional da regulamentação (tal como ocorrido no Reino Unido), mas por um processo de difusão de padrões internacionais de política pública (*policy diffusion*), um fenômeno amplamente reconhecido na literatura de referência sobre o governo dos países com baixa capacidade institucional (em desenvolvimento) (Cingolani, 2018).

Mesmo assim, após quase uma década da experiência pioneira no Reino Unido, o *sandbox* regulatório ainda se encontra em estágio inicial de implementação no Brasil. Nos primeiros anos (2016-2019), os órgãos reguladores brasileiros promoveram iniciativas para a constituição de comitês setoriais, laboratórios de inovação setorial e até mesmo consultas públicas para a construção de uma regulação participativa (Barreto, 2020). Nesse sentido, em 2016, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) lançou o Núcleo de Inovação em Tecnologias Financeiras (*FinTech Hub*), com a missão de realizar estudos, pesquisas, supervisão e ações de orientação aos empreendedores quanto aos aspectos regulatórios

<sup>3</sup> As operações *peer-to-peer lending* (P2P) são um modelo de empréstimo online em que indivíduos ou empresas podem solicitar empréstimos diretamente a outros indivíduos ou investidores, sem a necessidade de um intermediário financeiro tradicional.



da prestação de serviços e produtos financeiros (Brasil, 2016). Em 2017, foram lançadas as diretrizes gerais para constituição de *sandbox* regulatório no âmbito do mercado financeiro brasileiro, por meio do Laboratório de Inovação Financeira (LAB), uma iniciativa conjunta da Associação Brasileira de Desenvolvimento (ABDE), do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e da CVM, que funcionava como um fórum de discussão multissetorial, para a promoção das finanças sustentáveis e da inovação financeira no país (Brasil, 2017).

Na ocasião, foi proposto que o regime de *sandbox* regulatório brasileiro fosse constituído com base nas seguintes premissas gerais: a) formalização do acesso ao *sandbox* por meio de uma autorização provisória, com duração limitada, conferida individualmente a cada participante e vinculada à atividade específica; b) realização de processo seletivo com a finalidade de estabelecer os termos e condições específicos do programa de *sandbox* e selecionar os empreendedores para determinado ciclo ou período de testes; c) concessão de dispensas regulatórias aos participantes; d) determinação de salvaguardas por um ou mais reguladores; e) monitoramento das *fintechs* dentro do ambiente de testes por parte dos reguladores; e, f) ao final do período de testes, os participantes do programa podem decidir se buscarão obter as autorizações, os registros ou as dispensas regulatórias definitivas ou se procederão à descontinuação ordenada das atividades (Brasil, 2017, p.11-12). Nesse relatório, sugere-se que as diversas autoridades regulatórias do setor financeiro deveriam se coordenar, nas respectivas esferas de competência, para buscar um alinhamento geral em favor da promoção da inovação nos serviços financeiros.

Em 2018, o Banco Central (Bacen) criou o Laboratório de Inovações Financeiras e Tecnológicas (LIFT), com o propósito de estimular a inovação no Sistema Financeiro Nacional, promovendo a criação de protótipos de soluções tecnológicas para o setor. No entanto, a iniciativa se constitui como um *sandbox* setorial e não regulatório. A diferença reside no fato de que no LIFT não há implicações regulatórias e o seu acesso não possui um caráter restritivo. Nesse mesmo ano, o Bacen editou regulamentação destinada à criação de instituições especializadas em operações de empréstimo entre pessoas através de plataformas eletrônicas (*peer-to-peer*), por meio da Resolução nº 4.656/2018, visando aumentar a segurança jurídica no segmento e elevar a concorrência entre as instituições financeiras (Brasil, 2018). Conforme destaca Barreto (2020), o LIFT tem por objetivo a criação de um espaço para as *fintechs* desenvolverem e aprimorarem produtos financeiros, sendo monitoradas desde a fase de concepção até protótipo para realização de testes fora de mercado e sem consumidores.

No LIFT, não há implicações regulatórias, razão pela qual é importante destacar que se trata de um *sandbox* setorial, ambiente controlado que permite a realização de experimentos e testes em um setor específico da economia e a criação de um espaço para empresas estabelecidas. No Quadro 1, o Bacen destaca algumas das características que diferenciam o LIFT do *sandbox* regulatório.



**Quadro 1 – Comparação entre o Sandbox e o LIFT**

Sandbox	LIFT
Acompanha projetos inovadores já amadurecidos, mas nos quais há a necessidade de validar o modelo de negócio por meio de sua implementação efetiva.	Acompanha o desenvolvimento da aplicação da tecnologia ou do modelo de negócio de projetos em maturação.
Possibilita aos participantes fornecer produtos e serviços a clientes reais.	Não permite que os participantes forneçam produtos ou serviços a clientes reais no ambiente do laboratório.
O projeto deve ser apresentado por pessoa jurídica formalmente constituída.	O projeto pode ser apresentado também por pessoas físicas.

Fonte: Brasil (2023).

Em 2019, a Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia, o Bacen, a CVM e a Susep, por meio de uma ação coordenada, emitiram um comunicado conjunto, publicado, com o objetivo de tornar pública a intenção de implantar um modelo de *sandbox* regulatório no Brasil. A justificativa para tal, nas palavras do comunicado, seria o “desafio de atuar com a flexibilidade necessária, dentro dos limites permitidos pela legislação, para adaptar suas regulamentações às mudanças tecnológicas e constantes inovações” (Brasil, 2019b).

O comunicado destacou que caberia às respectivas autoridades regulatórias a coordenação de suas atividades institucionais para disciplinar o funcionamento daqueles que viriam a ser os elementos essenciais do *sandbox* regulatório. Na ocasião, foi informado que as autoridades regulatórias dispõem de competências legais distintas, cabendo a cada um dos órgãos (Bacen, CVM e Susep) avaliar os projetos sob sua responsabilidade, não havendo a intenção de promover ação coordenada para projetos relativos a novos produtos ou atividades ligados a mais de uma esfera regulatória. Foi esclarecido nesse comunicado que compete ao Bacen atuar nos sistemas financeiro e de pagamento; à CVM, atuar no mercado de capitais; e à Susep, atuar no mercado de seguros privados (Brasil, 2019b).

A seguir, analisa-se como o *sandbox* regulatório foi efetivamente experimentado pela CVM, pelo Bacen e pela Susep para estabelecer diretrizes de funcionamento para serviços de inovação financeira e de meios de pagamento no Brasil.

#### 4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta é uma pesquisa descritiva, de abordagem comparativa, que tem como objeto de estudo o processo de implementação da experiência de *sandboxes* regulatórios no Bacen, na CVM e na Susep que ocorreu entre os anos de 2019 e 2021. A coleta de dados se deu por meio de análise documental.



As variáveis de estudo que foram selecionadas estão descritas no Quadro (2).

**Quadro 2** – Variáveis selecionadas

Regras procedimentais	Objetivos e prioridades estratégicas
<ol style="list-style-type: none"><li>1. O período de duração previsto em edital;</li><li>2. A limitação do número de participantes;</li><li>3. Os critérios de classificação das entidades interessadas;</li><li>4. O cronograma da fase de inscrição, do processo de seleção e de autorização.</li></ol>	A partir da definição do objetivo regulatório, cada uma dessas iniciativas apresentadas possui prioridades específicas no que diz respeito à construção de um ambiente regulatório favorável ao empreendedorismo inovador e ao fomento à inovação. Com isso, buscou-se investigar quais as prioridades das iniciativas.

Fonte: os autores.

Para atingir esse objetivo descritivo, foram escolhidas variáveis de comparação, definidas a partir de alguns quesitos relevantes definidos no Decreto nº 10.411/2020 (regulamenta a análise de impacto regulatório no âmbito do governo federal). Essas variáveis consideram o procedimento, a definição do problema regulatório e a edição de atos normativos. Ademais, levou-se em consideração a verificação dos próprios dispositivos legais que regulam os programas de *sandbox* regulatório e a transparência das informações relativas ao monitoramento e à avaliação dos resultados, conforme sugere a experiência internacional.

## 5. ANÁLISE COMPARATIVA DAS EXPERIÊNCIAS DE *SANDBOX* REGULATÓRIO NA CVM, NO BACEN E NA SUSEP

Nos últimos anos, ambientes regulatórios experimentais têm sido propostos para testar políticas e regulamentações em diversos setores (Barbosa, 2021; Almeida; Junior, 2022; Lima, 2022; Santos, 2018). No Brasil, Bacen, CVM e Susep adotaram essa prática para promover a inovação, reduzir barreiras à entrada de novos negócios e melhorar políticas públicas. Neste capítulo, analisaremos comparativamente as experiências dessas instituições, destacando suas estruturas, objetivos, critérios de participação, resultados e desafios. Discutiremos também o impacto no contexto regulatório brasileiro e lições aprendidas para futuras experiências.

### 5.1 O *sandbox* regulatório da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

O *sandbox* regulatório da CVM foi constituído pela Instrução CVM nº 626/2020, que, posteriormente, foi revogada pela Resolução nº 29/2021. Essa iniciativa tinha o intuito de instituir um ambiente regulatório experimental voltado ao fomento da inovação para o mercado de valores mobiliários regulado pela autarquia (Brasil, 2020d; 2021a). Conforme disposto na sua resolução constitutiva, além de ter como objetivo o desenvolvimento de projetos inovadores, o ambiente de experimentação regulatória tem como finalidade: a redução de custos e do tempo



no desenvolvimento de produtos e serviços, bem como o aumento da competitividade entre os prestadores de serviços e fornecedores de produtos ligados ao mercado de valores mobiliários.

**Quadro 3** – Análise das variáveis do *sandbox* regulatório da CVM

Período de duração	Imposição aos participantes	Objetivos e prioridades estratégicas
Duração de 1 (um) ano, havendo possibilidade de prorrogação por igual período, caso seja requerido e justificado.	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Atividade de cunho inovador;</li><li>2. Características técnicas e financeiras que possibilitem o desenvolvimento da atividade dentro de um ambiente regulatório;</li><li>3. Ausência de impedimentos legais;</li><li>4. Inexistência de proibição para contratar com instituições financeiras e para participar de processos licitatórios;</li><li>5. Que o modelo de negócio conte com protótipos ou provas conceituais.</li></ol>	Testagem de modelos de negócios inovadores voltados para o mercado de valores mobiliários.

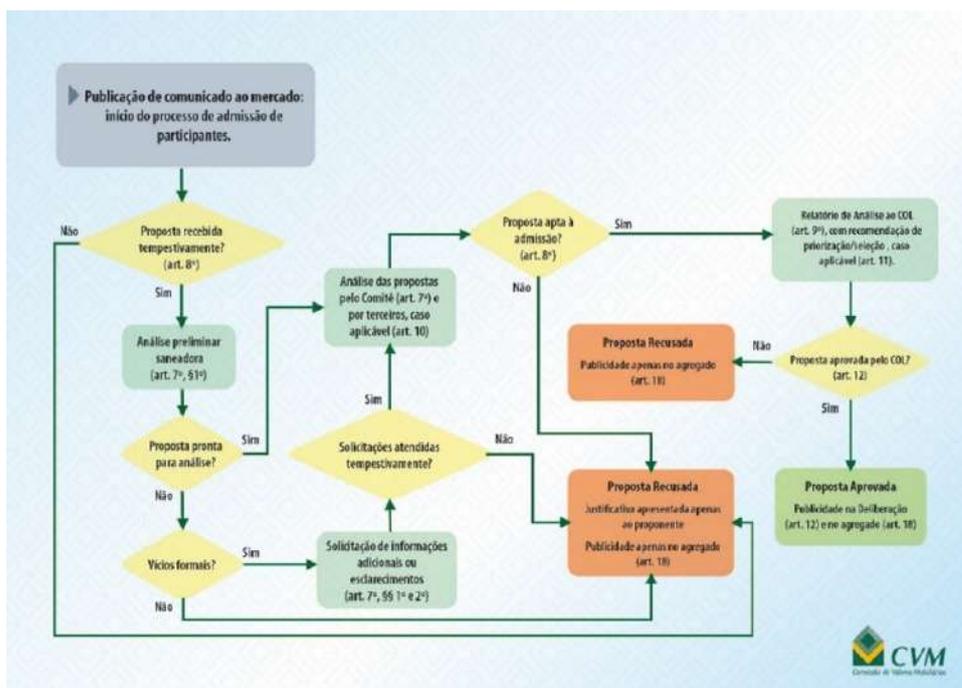
Fonte: Brasil (2020d).

Instituído por meio da Portaria CVM/PTE nº 75/2020, o comitê de *sandbox* tem como finalidade ser o responsável pela definição dos critérios de seleção, realizar a análise dos pedidos dos participantes e monitorar e avaliar as atividades desenvolvidas.

O processo de seleção para participação do *sandbox* é realizado pela própria CVM. O informativo deve ser aprovado pelo colegiado e deve indicar: os prazos referentes ao recebimento e análise das propostas, os critérios de exigibilidade, bem como os conteúdos das propostas, juntamente com os critérios utilizados para a escolha dos participantes.

Na fase de apresentação das propostas, os agentes interessados devem descrever detalhadamente a atividade a ser desenvolvida e o que a caracteriza como um negócio inovador. Além disso, faz-se necessário definir os possíveis benefícios, o público-alvo e indicar as dispensas regulatórias que são necessárias para o desenvolvimento da atividade.

Figura 1 – Fluxograma de tramitação da CVM



Fonte: Brasil (2023).

As propostas são analisadas pelo Comitê de *sandbox* e caso sejam aprovadas devem apresentar relatório sobre seu projeto. Iniciadas as atividades dentro do ambiente regulatório, o monitoramento será realizado pela mesma comissão; nessa fase os participantes deverão cooperar com o agente regulador concedendo o acesso às informações relevantes, com a finalidade de avaliar o processo de desenvolvimento da proposta de negócio. Os participantes se comprometem a comunicar sobre a ocorrência de eventos de risco e participar da discussão de ideias que permitam melhorar o sistema regulatório. Transcorrido o prazo determinado, ocorre o encerramento das atividades dentro do ambiente do *sandbox*, caso a proposta tenha sido desenvolvida com êxito, o participante poderá obter o registro definitivo junto à CVM, conforme aduz o art.16, inciso IV, da Instrução Normativa CVM nº 629/2020, revogada pela Resolução CVM nº 29/2021 (Brasil, 2021c).



Figura 2 –Tipos de autorizações requeridas à CVM



Fonte: Brasil (2021d).

No primeiro processo de admissão, iniciado em novembro de 2020, foram recebidas 34 propostas de participação (restando 33 propostas para análise do colegiado, após a desistência de um participante). Dessas, 2 propostas foram recusadas e 25 foram consideradas inaptas no mês de junho de 2021. Na ocasião, propostas que exigissem a construção de novos regimes regulatórios foram, de plano, consideradas inaptas. Das 6 propostas restantes, que permaneceram em análise, 4 foram aprovadas pelo comitê (Brasil, 2021b). As propostas aprovadas visam: i) prestar serviço de escrituração de valores mobiliários em formato *software-as-a-service*; ii) administrar um mercado de balcão, para valores mobiliários representados em tokens que permitirão a investidores cadastrados adquirir valores mobiliários no mercado secundário; iii) criar um mercado de balcão organizado para negociar valores mobiliários de startups para a captação de recursos por meio de plataformas de crowdfunding; e iv) administrar um mercado de balcão organizado em que investidores qualificados e profissionais poderão negociar debêntures e cotas de fundos fechados, bem como certificados de depósito e certificados de valores mobiliários (Brasil, 2023).

O relatório final da CVM indicou que a maior parte das propostas:

- (i) negligenciou as regulamentações da CVM aplicáveis ou, alternativamente,
- (ii) apresentou soluções tecnológicas como suficientes para afastar a aplicação de normas essenciais ao bom funcionamento do mercado de valores mobiliários sem qualquer tipo de esforço de modulação da regulamentação vigente ou preocupação com a manutenção da responsabilidade regulatória usualmente atribuída aos agentes de mercado autorizados a conduzir uma atividade regulada (Brasil, 2021d, p. 19-20).

Apesar de a experiência ter sido apresentada sob uma perspectiva positiva pela autoridade regulatória, a comissão recomendou que o processo de admissão do *sandbox* regulatório não fosse utilizado como instância consultiva pelos participantes de tal maneira que os novos processos de admissão deveriam ser direcionados para participantes que já tivessem passado

por validações preliminares em seu modelo de negócios e que estivessem prontos para operar nos termos da regulamentação vigente, excetuando-se as dispensas regulatórias específicas do *sandbox* regulatório. Por fim, vale destacar que o relatório final não apontou as contribuições dessa primeira experiência para a melhoria regulatória do órgão, nem estimou os resultados positivos dos novos serviços para a sociedade.

## 5.2 O *sandbox* regulatório do Banco Central do Brasil (Bacen)

Em novembro de 2019, o Bacen decidiu implementar a sua iniciativa de um ambiente controlado de testes para inovações financeiras e de pagamento (*sandbox* regulatório) para estimular a inovação e a diversidade de modelos de negócio, promover a concorrência entre os fornecedores de produtos e serviços financeiros e atender às diversas necessidades dos usuários, no âmbito do Sistema Financeiro Nacional (SFN) e do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), assegurando a sua higidez (Brasil, 2019b; 2020c).

**Quadro 4** – Análise das variáveis do *sandbox* regulatório do Bacen

Período de duração	Imposição aos participantes	Objetivos e prioridades estratégicas
Deve ser limitada ao prazo de um ano, prorrogável uma única vez por igual período.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tanto Instituições autorizadas quanto aquelas que não possuem nenhum tipo de autorização;</li> <li>2. Procedimentos e controles que permitam confirmar a identidade dos clientes e usuários finais;</li> <li>3. Controle para limitar os prazos e contratos ao período de duração do <i>sandbox</i>;</li> <li>4. Estrutura simplificada de risco, considerando risco operacional;</li> <li>5. Risco de crédito; e segurança cibernética.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Estimular a inovação e a diversidade de modelos de negócio;</li> <li>2. Estimular a concorrência entre os fornecedores de produtos e serviços financeiros;</li> <li>3. Atender às diversas necessidades dos usuários, no âmbito do Sistema Financeiro Nacional (SFN) e do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), assegurando a higidez desses sistemas;</li> <li>4. Soluções para o mercado de câmbio; estímulo ao mercado de capitais por intermédio da sinergia com o mercado de crédito;</li> <li>5. Fomento ao crédito para microempreendedores e empresas de pequeno porte.</li> </ol>

Fonte: Brasil (2019).

Além das previsões normativas e do estabelecimento de regras de classificação e participação de entidades no *sandbox* regulatório, o Bacen criou um grupo específico responsável por decidir de forma executiva sobre as questões que envolvem os projetos submetidos: o Comitê Estratégico de Gestão do *Sandbox* Regulatório (Brasil, 2021b). As competências do Comitê: autorizar a participação dos projetos, seguindo os parâmetros estabelecidos na regulamentação em vigor; requisitar e receber, a qualquer tempo, informações complementares dos projetos que se inscrevam na ação; deliberar sobre a necessidade de adoção ou de alteração de requisitos técnicos, operacionais ou de negócio



dos projetos selecionados, bem como de requisitos organizacionais dos participantes; comunicar à diretoria colegiada do Bacen os projetos selecionados e, anualmente, elaborar relatório com o resumo das deliberações do Comitê e o desempenho dos projetos em curso e, por fim, decidir sobre o cancelamento de projetos (Brasil, 2021b).

Em fevereiro de 2021, o Bacen iniciou as inscrições para as entidades interessadas em participar do ciclo 1 do seu *sandbox* regulatório, que objetivou selecionar até dez projetos, utilizando os critérios previstos no Edital nº 72/2019: grau de maturidade, inovação, magnitude dos riscos, e capacidade técnico-operacional e estrutura de governança da entidade interessada no seu desenvolvimento (Brasil, 2019a). Nesse primeiro ciclo, foram estabelecidos nove temas prioritários: i) sobre soluções para o mercado de câmbio; ii) fomento ao mercado de capitais por intermédio de mecanismos de sinergia com o mercado de crédito; iii) fomento ao crédito para microempreendedores e empresas de pequeno porte; iv) soluções de *open banking*; v) soluções para o Pix; vi) soluções para mercado de crédito rural; vii) soluções para o aumento da competição no SFN e no SPB; viii) soluções financeiras e de pagamento com potenciais efeitos de estímulo à inclusão financeira; e ix) fomento às finanças sustentáveis (Brasil, 2019a).

O primeiro ciclo recebeu 52 propostas, das quais 7 foram aprovadas. Dentre os inscritos, treze projetos foram analisados pela Procuradoria-Geral do Bacen, que opinou pela ausência de competência do Bacen em cinco deles. Dos projetos restantes, o Comitê Estratégico de Gestão do *Sandbox* Regulatório entendeu que 24 não atendiam aos critérios de inovação e de necessidade de flexibilização regulatória de normas do Banco Central ou do Conselho Monetário Nacional. Dessa forma, o comitê analisou 23 projetos, concluindo pela desclassificação de 16, por razões como ausência de documentação ou insuficiência de estrutura para o cumprimento de requisitos. Na ocasião, ficou determinado que os projetos selecionados poderiam iniciar as suas atividades em até 5 dias úteis, após a publicação do resultado, e que a duração desse ciclo consistiria em 1 ano, podendo ser prorrogado por igual período.

O relatório gerencial do Comitê Estratégico de Gestão do *Sandbox* Regulatório do Bacen – apesar de descrever em detalhes os propósitos da iniciativa, as competências e requisitos legais e as propostas selecionadas além dos principais resultados do monitoramento realizado pelos grupos de acompanhamento dos projetos – ainda não apresentou uma avaliação dos resultados obtidos com o ambiente regulatório experimental (Brasil, 2022a).

### 5.3 O *sandbox* regulatório da Superintendência de Seguros Privados (Susep)

O *sandbox* regulatório da Susep foi regulamentado pela Resolução CNSP nº 381/2020, na qual se destacam as condições para autorização e funcionamento, por tempo determinado, de sociedades seguradoras participantes exclusivamente do ambiente regulatório experimental que desenvolvam projeto inovador, mediante o cumprimento de critérios e limites previamente estabelecidos (Brasil, 2020f). Os objetivos gerais da iniciativa, em consonância com a experiência internacional, visam: a) o estímulo à competição no âmbito do sistema financeiro nacional, com foco em sua expansão e aumento de eficiência; b) a promoção da inclusão financeira, democratizando o acesso a produtos e serviços e fornecendo alternativas menos

custosas para que novos usuários tenham acesso ao mercado; c) o estímulo à formação de capital eficiente, permitindo a capitalização dos prestadores de serviço a um custo mais adequado à sua escala e atividade; e d) o desenvolvimento e aprofundamento do mercado de uma maneira geral (Susep, 2023).

Entre as autarquias do sistema financeiro nacional, o programa de *sandbox* regulatório da Susep foi o único a realizar duas edições. Na primeira edição, realizada em 2020, havia a previsão de até 20 participantes. Na ocasião, foram recebidos 14 projetos, dos quais 11 foram selecionados. No entanto, apenas 10 receberam autorização temporária para implantação no âmbito do programa de *sandbox* regulatório (Brasil, 2020f; Susep, 2023). A segunda edição, lançada em 2021, por sua vez, ofertou 10 vagas. Entretanto, o programa selecionou 21 projetos voltados à inovação no setor de seguros, ampliando o ambiente experimental. O Quadro 5 descreve como se deram as condições de participação.

**Quadro 5** – Análise das variáveis do *sandbox* regulatório da Susep

Período de duração	Imposição aos participantes	Objetivos e prioridades estratégicas
O período de teste é de 36 meses, não podendo ser estendido; Contados a partir da efetiva data do começo da comercialização dos planos de seguro ou 60 (sessenta) dias após a expedição pela Susep da autorização temporária, o que ocorrer primeiro.	<ol style="list-style-type: none"> <li>O produto e/ou serviço deve se enquadrar no conceito de projeto inovador;</li> <li>Utilizar meios remotos nas operações;</li> <li>Apresentar como a tecnologia empregada no produto e/ou no serviço é inovadora ou como está sendo utilizada de maneira inovadora;</li> </ol> <p>Se Pessoa Jurídica: ter sede no Brasil, estar regularmente constituída e possuir administradores e sócios controladores diretos ou indiretos que não apresentem impedimentos legais; e</p> <p>Se Pessoa Física: além de ter residência no Brasil e estar regularmente inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Físicas (CPF), não pode, também, apresentar impedimentos legais.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Estímulo à competição no âmbito do sistema financeiro nacional, com foco em sua expansão e aumento de eficiência;</li> <li>Promoção da inclusão financeira, democratizando o acesso a produtos e serviços e fornecendo alternativas menos custosas para que novos usuários tenham acesso ao mercado;</li> <li>Estímulo à formação de capital eficiente, permitindo a capitalização dos prestadores de serviço a um custo mais adequado à sua escala e atividade; e</li> <li>Desenvolvimento e aprofundamento do mercado de uma maneira geral.</li> </ol>

Fonte: Brasil, 2020f; Susep, 2023.

Apesar de a Susep ter lançado uma segunda edição de seu programa de ambiente regulatório experimental, nenhuma informação de monitoramento ou avaliação dos projetos participantes foi divulgada pela instituição. Dessa forma, até o momento, dois anos após o lançamento do primeiro edital, ainda não é possível saber quais são os resultados desse experimento regulatório. Além disso, nem mesmo as atas das reuniões do Comissão do *Sandbox*



Regulatório são disponibilizadas ao público, de forma que, qualquer análise, mesmo que sobre o monitoramento das ações do programa de *sandbox* regulatório, se torna inviável, contrariando as boas práticas internacionais.

Por último, é crucial ressaltar que as experiências do Bacen, da CVM e da Susep têm servido de inspiração para a adoção de ambientes regulatórios experimentais em outros setores regulados pela União, estados e municípios. Nesse contexto, é relevante mencionar a recente implementação do *sandbox* pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD) e por diversas prefeituras municipais, como o Smart Vitrine do HubIguassu e o *Sandbox.Rio* (ANPD, 2023; Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, 2024; HubIguassu, 2024). Assim, devido ao aumento da legislação sobre o assunto, espera-se uma ampliação dos programas de *sandbox* regulatório, especialmente em âmbito local, nos próximos anos (Quirino; Hocayen; Cunha, 2023).

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implementação das políticas de inovação depende da contribuição de várias partes interessadas que integram os setores público e privado do Estado. No setor público, os órgãos reguladores, em especial aqueles que atuam na regulamentação das atividades dos setores mais dinâmicos da economia, sob influência direta das novas tecnologias, dispõem de um importante mecanismo de apoio: o *sandbox* regulatório. Os ambientes regulatórios experimentais são um instrumento fundamental da política de inovação, pois permitem às autoridades obter informações e testar modelos mais adequados à mitigação dos novos riscos regulatórios, ao mesmo tempo que os empreendimentos inovadores podem validar seus modelos de negócios em situações reais de mercado.

Nesse contexto, o foco principal deste estudo está nas inovações financeiras e na criação de um ecossistema que promova o empreendedorismo inovador desse mercado. Nesse setor, é evidente a necessidade de uma regulação prudencial dos riscos que garanta um equilíbrio adequado entre a segurança jurídica e a inovação financeira. Novos modelos de negócios, associados ao uso de novas tecnologias, como os registros distribuídos (*Distributed Ledger Technology* ou *Blockchain*), a inteligência artificial e outras, têm potencial para gerar produtos e serviços financeiros mais eficientes e acessíveis a uma quantidade cada vez maior de usuários. Entretanto, essas tecnologias também trazem consigo uma série de novos riscos que precisam ser adequadamente considerados pelas autoridades regulatórias. Por isso, o *sandbox* regulatório, disciplinado pela Lei Complementar nº 182/2021, é um mecanismo de extrema importância para a promoção da inovação nacional.

Para cumprir esse objetivo, o marco legal brasileiro atribuiu às autoridades reguladoras a competência para estabelecer as próprias regras que disciplinam os ambientes de experimentação, permitindo, dessa forma, adaptar-se às especificidades e aos desafios dos diversos setores regulados. Entretanto, a prática internacional, especialmente aquela desenvolvida a partir da experiência exitosa do Reino Unido, converge no sentido de reiterar a natureza avaliativa do ambiente experimental e a importância de promover a transparência dos



programas de *sandbox* regulatório. Ou seja, as autoridades reguladoras devem avaliar, com transparência, as propostas inovadoras sob experimentação.

Ocorre que, no âmbito da CVM, do Bacen e da Susep, a análise descritiva dos programas de *sandbox* regulatório indica que, até o momento, somente a CVM publicou um relatório de gestão, capaz de informar adequadamente as partes interessadas sobre os resultados preliminares do programa e oferecer subsídios para o seu aprendizado e melhoria. Além disso, nenhuma dessas iniciativas previu em edital, ou efetivamente publicou, estimativas de impacto social das soluções inovadoras testadas ou as recomendações de aprimoramento da regulação derivadas dos programas de *sandbox* regulatório.

Certamente, os programas de *sandbox* regulatório ainda representam uma novidade para as autoridades regulatórias brasileiras, que precisarão desenvolver competências técnicas específicas e aprender continuamente a cada rodada de experimentação. Além disso, é preciso reconhecer que as iniciativas do Bacen e da Susep ainda estão em fase final de implementação. Entretanto, a ausência de relatórios de monitoramento periódico sobre os resultados regulatórios é uma evidência relevante em favor da necessidade de revisão e aprimoramento dos programas de *sandbox* regulatório, vinculando-os a estratégias mais amplas de melhoria regulatória e impacto social alinhadas à política de inovação e desenvolvimento econômico do Brasil.

## REFERÊNCIAS

AAS, Tor; ALAASSAR, Ahmad; MENTION, Anne-Laure. Exploring how social interactions influence regulators and innovators: the case of regulatory *sandboxes*. **Technological Forecasting & Social Change**, [s. l.], v. 160, p. 1-16, nov. 2020.

AMANN, Markus; ESSIG, Michael. Public *procurement* of innovation: empirical evidence from EU public authorities on barriers for the promotion of innovation. **Innovation: The European Journal of Social Science Research**, [s. l.], v. 28, n. 3, p. 282-292, fev. 2015.

ALMEIDA, Leonardo; JUNIOR, Eumar. *Sandbox* regulatório no Brasil: mecanismo de estímulo à inovação e ao desenvolvimento econômico. **Revista jurídica Eletrônica**, v. 10, n. 12, p. 69-78, 2022.

AUTORIDADE NACIONAL DE PROTEÇÃO DE DADOS. **Sandbox Regulatório**: estudo técnico ANDP. Brasília: ANPD, 2023.

BALESTRA, Aaron; MARTIN, Giulia. Using regulatory sandboxes to support responsible innovation in the humanitarian sector. **Global Policy**, [s. l.], v. 10, n. 4, p. 733-736, set. 2019.

BARBOSA, Victor Teles. **A ferramenta *sandbox* como um instrumento regulatório**. 2021. 21 f. TCC (Graduação em Direito). Centro Universitário do Planalto Central Aparecido dos Santos. Gama: Uniceplac, 2021.



BARRETO, Alex. O *sandbox* regulatório como instrumento de inovação para o sistema financeiro. **Revista Científica Virtual da Escola Superior de Advocacia OAB SP**, São Paulo, ed. 35, p. 34-46, 2020.

BLIND, Knut. The influence of regulations on innovation: A quantitative assessment for OECD countries. **Research Policy**, [s. l.], v. 41, n. 2, p. 391-400, mar. 2012.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND ENERGIE. **New flexibility for innovation: guide for formulating experimentation clauses**. Berlin: BMWI, 2020.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND ENERGIE. **Making space for innovation: the handbook for regulatory sandboxes**. Berlin: BMWI, 2019.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND KLIMASCHUTZ. **Regulatory Sandboxes: Enabling Innovation and Advancing Regulation**. Berlin: BMWK, 2022.

BRASIL. **Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020**. Regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019. Brasília: Presidência da República, [2022].

BRASIL. **Lei Complementar nº 182, de 01 de junho de 2021**. Institui o marco legal das startups e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília: Presidência da República, 2021.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Portaria CVM/PTE/nº 75, de 29 de junho de 2020**. [...] dispõe sobre a composição e o funcionamento do Comitê de Sandbox (“CDS”) de que trata o art. 2º, inciso III, da Instrução CVM n.º 626, de 15 de maio de 2020. Brasília: CVM, 2020.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Resolução BCB nº 50, de 16 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre os requisitos para instauração e execução pelo Banco Central do Brasil do Ambiente Controlado de Testes para Inovações Financeiras e de Pagamento [...]. Brasília: Bacen, 2020.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Sandbox regulatório**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/sandbox>. Acesso em: 10 maio 2023.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Relatório de Gestão Sandbox Regulatório: 1º ciclo**. Brasília: Bacen, 2022.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Resolução BCB nº 77 de 3 de março de 2021**. Institui o Comitê Estratégico de Gestão do *Sandbox* Regulatório (CESB) e divulga seu Regulamento. Brasília: Bacen, 2021.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Edital de Consulta Pública nº 72/2019**. Brasília: Bacen, 2019.



BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. *Sandbox* regulatório. **Gov.br**, 14 out. 2020. Acesso em 10 jul. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/normas/sandbox-regulatorio>. Acesso em: 24 fev. 2024.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Resolução CVM nº 29, de 11 de maio de 2021**. Dispõe sobre as regras para constituição e funcionamento de ambiente regulatório experimental (*sandbox* regulatório) e revoga a Instrução CVM nº 626, de 15 de maio de 2020. Brasília: CVM, 2021.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Considerações do comitê de sandbox acerca do 1º processo de admissão**. Brasília: CVM, 2021.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Instrução CVM nº 626, de 15 de maio de 2020**. Dispõe sobre as regras para constituição e funcionamento de ambiente regulatório experimental (*sandbox* regulatório). Brasília: CVM, 2020.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Diretrizes gerais para constituição de sandbox regulatório no âmbito do mercado financeiro brasileiro**. Brasília: CVM, 2017.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Portaria CVM/PTE/nº 105, de 07 de junho de 2016**. Institui o Núcleo de Inovação em Tecnologias Financeiras da CVM. Brasília: CVM, 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda; Conselho Nacional de Seguros Privados. **Resolução CNSP nº 381, de 04 de março de 2020**. Estabelece as condições para autorização e funcionamento, por tempo determinado, de sociedades seguradoras participantes exclusivamente de ambiente regulatório experimental [...]. Brasília: MF; CNSP, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Sandbox regulatório**. Brasília: TCU, 2022.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Comunicado conjunto Ministério da Economia, Banco Central, CVM e Susep**: divulga ação coordenada para implantação de regime de *sandbox* regulatório nos mercados financeiro, securitário e de capitais brasileiros. Brasília: Bacen, 2019. Notícias. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/detalhenoticia/16776/nota>. Acesso em: 10 jul. 2023.

BREUS, Thiago Lima. **Contratação pública estratégica**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

CAVALCANTE, Pedro; CUNHA, Bruno Queiroz. É preciso inovar no governo, mas por quê? *In*: CAVALCANTE, Pedro; CAMÕES, Marizaura; CUNHA, Bruno; SEVERO, Willber (org.). **Inovação no setor público: teoria, tendências e casos no Brasil**. Brasília: ENAP; Ipea, 2017. Cap. 1, p. 15-32.

CINGOLANI, Luciana. The role of state capacity in development studies. **Journal of Development Perspectives**, [s. l.], v. 2, p. 1-2, 2018.



COGLIANESE, Cary; MENDELSON, Evan. Meta-Regulation and Self-Regulation. In: CAVE, Martin; BALDWIN, Robert; LODGE, Martin (eds.). **The Oxford Handbook on Regulation**. Oxford: OUP, 2010.

EUROPEAN COMMISSION. **Council conclusions on regulatory sandboxes and experimentation clauses as tools for an innovation-friendly, future-proof and resilient regulatory framework that masters disruptive challenges in the digital age**. Brussels: European Commission, 2020.

ECKERT, Sandra; BÖRZEL, Tanja. Experimentalist governance an introduction. **Regulation & Governance**, [s. l.], v. 6, n. 3, p. 371-377, set. 2012.

EDLER, Jakob. **Demand oriented innovation policy: the theory and practice of innovation policy**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2010.

EDLER, Jakob; CUNNINGHAM, Paul; GOK, Abdullah; SHAPIRA, Philip. **Handbook of innovation policy an international research handbook**. Cheltenham: Edward Elgar, 2010.

EDQUIST, Charles; EDLER, Jakob; VONORTAS, Nicholas. **Public procurement for innovation**. London: Edward Elgar Publishing, 2015.

EDQUIST, Charles; ZABALA-ITURRIAGAGOITIA, Jon Mikel. Public Procurement for Innovation as mission-oriented innovation policy. **Research policy**, [s. l.], v. 41, n. 10, p. 1757-1769, dez. 2012.

FINANCIAL CONDUCT AUTHORITY. **Our Positive Impact 2023**. Londres: FCA, 2023.

FINANCIAL CONDUCT AUTHORITY. **Regulatory sandbox**. Londres: FCA, 2022.

FINANCIAL CONDUCT AUTHORITY. **Our Positive Impact 2022**. Londres: FCA, 2022.

FINANCIAL CONDUCT AUTHORITY. **Kalifa Review of UK Fintech**. Londres: FCA, 2021.

FINANCIAL CONDUCT AUTHORITY. **Regulatory sandbox: lessons learned report**. Londres: FCA, 2017.

FINANCIAL CONDUCT AUTHORITY. **Innovation hub: market insights**. FCA, 10 jan. 2023. Disponível em: <https://www.fca.org.uk/data/innovation-market-insights>. Acesso em: 10 jul. 2023.

FEIGELSON, Bruno; LEITE, Luiza. **Sandbox: experimentalismo no direito exponencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

FORD, Cristie. Systemic risk regulation in comparative perspective. **University of British Columbia Faculty of Law**, Canadá, p. 14-15, 2016.



FRANZIUS, Claudio. Autorregulación regulada como estratégia de coordinación. *In*: DARNACULLETA GARDELLA, M. Mercè; PARDO, José Esteve; DÖHMANN, Indra Spiecker Gen. (eds.). **Estrategias del derecho ante la incertidumbre y la globalización**. Madrid: Marcial Pons, 2015. Cap. 11, p. 217-244.

GROENLEER, Martijn; WAARDENBURG, Maurits. Designing environments for experimentation, learning and innovation in public policy and governance. **Policy & Politics**, [s. l.], v. 48, n. 1, p. 67-87, set. 2019.

HOHENDORFF, Raquel Von. **A contribuição do safe by design na estruturação autorregulatória da gestão dos riscos nanotecnológicos**: lidando com a improbabilidade da comunicação inter-sistêmica entre o Direito e a ciência em busca de mecanismos para concretar os objetivos de sustentabilidade do milênio. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

HUBIGUASSU. **Smart Vitrine**. Disponível em: <https://hubiguassu.pti.org.br>. Acesso em: 24 fev. 2024.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Fintech and financial services**: initial considerations. Staff discussion note. Washington: IMF, 2017.

JENIK, Ivo; DUFF, Schan. **How to Build a Regulatory Sandbox**. CGAP Working Paper. Washington: CGAP, 2020.

JENIK, Ivo; LAUER, Kate. **Regulatory sandboxes and financial inclusion**. Washington: CGAP, 2017.

KARO, Erkki; KATTEL, Rainer. Innovation and the state: thinking of government as “Technology Maker” and implications for public administration research. *Halduskultuur*, [s. l.], v. 17, n. 1, p. 5-17, out. 2016.

KLYNVELD PEAT MARWICK GOERDELER. **Regulating for innovation**: building a regulatory environment that is conducive to innovation. Amstelvee: KPMG, 2023.

LEMBER, Veiko; KATTEL, Rainer; KALVET, Tarmo. Public procurement and innovation: theory and practice. **Public Procurement, Innovation and Policy**, Berlin, p. 13-34, jan. 2014.

LERONG, Lu. Promoting SME finance in the context of the fintech revolution: a case study of the UK’s practice and regulation. **Banking and Finance Law Review**, [s. l.], v. 33, n. 3, p. 317-343, mar. 2018.

LIMA, Natalie Catarina. **Sandbox regulatório para o cânhamo industrial no brasil**. 2022. Monografia (Bacharelado em Direito) - Universidade de Brasília, 2022.

MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. **Rediscovering Institutions**. New York: Free Press, 1989.



MWESIUMO, Deodat; OLSEN, Kjetil Magnus; SVENNING, Geir; GLAVEE-GEO, Richard. Implementing public procurement of innovations in an organization: lessons from Norway. **Journal of Public Procurement**, v. 19, n. 3, p. 252–274, 2019.

NORA, Gabriela Almeida Marcon. Contratações públicas sustentáveis e inovação: contribuições teóricas. **Brazilian Journal of Business**, Paraná, v. 2, n. 2, p. 1198-1214, abr./jun. 2020.

OBWEGESER, Nikolaus; MÜLLER, Sune Dueholm. Innovation and public procurement: terminology, concepts, and applications. **Technovation**, Dinamarca, v. 74-75, p. 1-17, jun./jul. 2018.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Shaping the future of regulators**: the impact of emerging technologies on economic regulators. Paris: OECD, 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Policy experimentation**: the role of *sandboxes* in promoting flexibility and innovation in the digital age. Paris: OECD, 2018.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Public procurement for innovation: an overview**. In: Public Procurement for Innovation. Paris: 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Regulatory reform and innovation**. Paris: OECD, 2015.

PEREIRA, Reginaldo; BURTET, Giani; FONTANELA, Cristiani; MAROCCO, Andrea de Almeida Leite. **O sandbox regulatório no novo marco legal das startups e do empreendedorismo inovador brasileiro**. *Conjecturas*, [s. l.], v. 22, n. 12, p. 215-234, set./out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO DE JANEIRO. **Sandbox**. Rio. Disponível em: <https://www.sandboxrio.com.br>. Acesso em: 23 fev. 2024.

QUIRINO, Carina; HOCAYEN, Helena; CUNHA, Marcella. Sandbox regulatório: instrumento experimentalista à disposição da Administração Pública local como suporte ao desenvolvimento econômico. **Revista de Direito Público da Economia**, [s. l.], ano. 21, n. 84, p. 9-33, 2023.

REGULATORY sandbox. **Financial Conduct Authority**, 27 mar. 2022. FCA Innovation Hub. Disponível em: <https://www.fca.org.uk/firms/innovation/regulatory-sandbox>. Acesso em: 10 jul. 2023.

ROLFSTAM, Max. Public procurement as an innovation policy tool: the role of institutions. **Science and Public Policy**, [s. l.], v. 36, n. 5, p. 349-360, jun. 2009.

SANTOS, Iago Tannus. **Regulação de Inovação Financeira**. 2018. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

SCHREIBER, Mariana. PF investiga Fairplace, site de empréstimos entre pessoas. **Folha de São Paulo**, 15 jan. 2011. Mercado.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS. Perguntas e Respostas sobre o Sandbox Regulatório - 1ª Edição. **Gov.br**, SUSEP, 15 out. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/susep/pt-br/assuntos/sandbox-regulatorio/perguntas-e-respostas-sobre-o-sandbox-regulatorio>. Acesso em: 10 jul. 2023.

TALBOT, Elizabeth; GRANT, Alison. **Regulating Innovation: a global perspective**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2018.

UN SECRETARY-GENERAL'S SPECIAL ADVOCATE FOR INCLUSIVE FINANCE FOR DEVELOPMENT. **Briefing on Regulatory Sandboxes by the UNSGSA's Fintech Sub-Group on Regulatory Sandboxes**. UNSGSA, 2017. Disponível em: [https://www.unsgsa.org/sites/default/files/resources-files/2020-09/Fintech\\_Briefing\\_Paper\\_Regulatory\\_Sandboxes.pdf](https://www.unsgsa.org/sites/default/files/resources-files/2020-09/Fintech_Briefing_Paper_Regulatory_Sandboxes.pdf). Acesso em: 20 fev. 2024.

UYARRA, Elvira. **The impact of public procurement of innovation**. In: EDLER, Jakob; CUNNINGHAM, Paul; GÖK, Abdullah; SAPIRA, Philip. Handbook of innovation policy impact. Edward Elgar Publishing, 2016. p. 355-381.

VIANNA, Eduardo. **Regulação das fintechs e sandboxes regulatórios**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2019.

WINTER, Estéfano Luis De Sá. Sandbox Regulatório e os desafios das Fintechs. **Revista de Estudos Jurídicos UNA**, v. 5, n. 1, p. 60-73, 2018.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.



# Índice de autores

## A

---

**Alcântara, Rhuan Rommell Bezerra de** **336**

O sandbox regulatório como instrumento de incentivo à inovação no Brasil: os casos do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e da Superintendência de Seguros Privados

**Almeida, Carlos Wellington Leite de** **190**

Lei nº 14.133/2021 e a obrigatoriedade de capacitação do fiscal de contratos administrativos

## B

---

**Bomfim, Gilson Pacheco** **59**

Panorama da tributação progressiva sobre a renda no Brasil: anomalias, perspectivas e desafios

## C

---

**Campos, Priscilla Maria Andrade** **336**

O sandbox regulatório como instrumento de incentivo à inovação no Brasil: os casos do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e da Superintendência de Seguros Privados

**Carneiro, Ricardo** **84**

A auditoria baseada em riscos no controle interno da administração pública brasileira: o caso da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais

**Costa, Otoniel Arruda** **288**

*Classification of provisional opinions through the Municipal Management Effectiveness Index*

## F

---

**Fernandes, Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes** **145**

Efetividade dos gastos públicos em educação e os resultados no Ideb: análise do Ensino Médio público

**Frey, Irineu Afonso** **256**

A auditoria do Sistema Nacional de Auditoria do SUS: sua contribuição como ferramenta na tomada de decisão na gestão do SUS nos municípios do Estado de Minas Gerais



---

**G**

---

**Gióia, Henrique Raymundo** 288

*Classification of provisional opinions through the Municipal Management Effectiveness Index*

**Gonzalez, Marcelo Sasso Gonzalez** 145

Efetividade dos gastos públicos em educação e os resultados no Ideb: análise do Ensino Médio público

---

**M**

---

**Machado, Thiago Alves** 84

A auditoria baseada em riscos no controle interno da administração pública brasileira: o caso da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais

**Maestri, Alexandre** 208

Proposta de Método de reequilíbrio financeiro em contratos públicos: estudo de caso

**Marchiori, Fernanda Fernandes** 208

Proposta de Método de reequilíbrio financeiro em contratos públicos: estudo de caso

**Melo, Clóvis Alberto Vieira de** 336

O sandbox regulatório como instrumento de incentivo à inovação no Brasil: os casos do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e da Superintendência de Seguros Privados

---

**O**

---

**Olkowski, Gustavo Ferreira** 233

Reequilíbrio econômico-financeiro de obras públicas e a correlação da onerosidade excessiva com o lucro da empresa

---

**P**

---

**Peccioli, Silvio Eduardo Conegliam Peccioli** 145

Efetividade dos gastos públicos em educação e os resultados no Ideb: análise do Ensino Médio público

---

**S**

---

**Santo, Leonardo José Rodrigues do Espírito Santo** 170

A autonomia teórica processual do controle de políticas públicas

**Santos, Michael Robson dos** 111

Avaliação de Desempenho Individual na Auditoria Pública Federal Brasileira: uma análise comparativa dos conceitos e de sua aplicação

**Schnorrenberger, Darci** 111

Avaliação de Desempenho Individual na Auditoria Pública Federal Brasileira: uma análise comparativa dos conceitos e de sua aplicação



**Signor, Regis** 208

Proposta de Método de reequilíbrio financeiro em contratos públicos: estudo de caso

**Souza, Wilhams Ramos de** 256

A auditoria do Sistema Nacional de Auditoria do SUS: sua contribuição como ferramenta na tomada de decisão na gestão do SUS nos municípios do Estado de Minas Gerais

## V

---

**Vieira, James Batista** 336

O sandbox regulatório como instrumento de incentivo à inovação no Brasil: os casos do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e da Superintendência de Seguros Privados

## W

---

**Watashi, Denis Bertazzo** 208

Proposta de Método de reequilíbrio financeiro em contratos públicos: estudo de caso

## X

---

**Xavier, Vítor César Silva** 318

Procedimento administrativo de reabilitação de empresas declaradas inidôneas com base na nova Lei de Licitações: a tutela antecipada nas situações de dano não apurado



## Pareceristas *ad hoc*

- Abimael de Jesus Barros Costa
- Acácia Regina Soares de Sá
- Adalmir Gomes
- Alan Rodrigues da Silva
- Aldo Nogueira Venancio
- Alessandra Celestino de Oliveira
- Alexandre Giroux Cavalcanti
- Alexandre Kehrig Veronese Aguiar
- Alexandre Lima Baião
- Alexandre Marinho
- Afram Roberto Rodrigues de Albuquerque
- Alice Wisniewski
- Alípio Dias dos Santos Neto
- Alípio Reis Filho
- Allana Ariel Wilmsen Dalla Santa
- Aloísio Dourado Neto
- Ana Cristina Melo de Pontes Botelho
- Ana Lucia Epaminondas
- Ana Paula Sampaio Silva Pereira
- Ana Paula Silva da Silva
- Anderson Soares Silva
- André Castro Carvalho
- André Delgado de Souza
- André Galindo da Costa
- André Luís de Carvalho
- André Luís Vieira
- André Pachioni Baeta
- André Pinho Simões
- André Tortato Rauen
- Andrés Malamud
- Angela Machado Rocha
- Aniello Parziale
- Annita Valléria Calmon Mendes
- Antonio Anastasia Junho Anastasia
- Antônio França da Costa
- Arnaldo Ribeiro Gomes
- Arthur Prudente Campos Souza Veras
- Benigno Núñez Novo
- Benjamim Lima Júnior
- Bruna Barcellos
- Bruno Fagalli
- Bruno José Queiroz Ceretta
- Bruno Martinello Lima
- Bruno Sá de Abreu
- Caio César Medeiros Costa
- Camilla Fernandes
- Carlos Alberto Cascão Júnior
- Carlos Alberto Tanaka
- Carlos Augusto de Melo Ferraz
- Carlos Eduardo Lustosa da Costa
- Carlos Eduardo Silva e Souza
- Carlos Eduardo Teixeira Neves
- Carlos Strapazzon
- Carlos Teodoro José Hugueneu Irigaray
- Carlos Wellington Leite de Almeida
- Carmine Rullo
- Célio da Costa Barros
- Celso Leonardo Weydmann
- César Augusto Tibúrcio Silva
- César Luciano Filomena
- César Marmore Rios Mota
- Chaiene Meira de Oliveira
- Chen Wen Lin
- Claudelino Martins Dias Junior
- Cláudio Costa
- Clayton Arruda de Vasconcelos
- Cristian Wittmann
- Cristiane Coelho Galvão
- Dagomar Henriques Lima
- Daniel Cubas Ferreira
- Daniel Matos Caldeira
- Danielle Abud Pereira
- Debora Vasti da Silva do Bomfim Denys
- Diana Vaz de Lima
- Diogo Willavian
- Diones Gomes da Rocha
- Ducineli Regis Botelho
- Edans Flavius de Oliveira Sandes



- Eduardo Castaldelli Júnior
- Eduardo dos Santos Guimarães
- Eduardo Tadeu Vieira
- Élide Graziane
- Elieser Cavalcante da Silva
- Elisabete Aloia Amaro
- Emerson Cesar da Silva Gomes
- Eric Hans Messias da Silva
- Erivan Pereira de Franca
- Fabiana Cristina Severi
- Fabiane Cristina Silva Mesquita
- Fábio Henrique Granja e Barros
- Felipe Chiarello de Souza Pinto
- Fernando Antônio da Silva Falcão
- Fernando Antonio Slaibe Postali
- Fernando Boarato Meneguim
- Fernando Rangel Alvarez dos Santos
- Fidelis Antonio Fantin Junior
- Flávia Ceccato Rodrigues da Cunha
- Flávio Sergio Rezende Nunes de Souza
- Flávio Willeman
- Francis Cosme de Farias
- Francisco Bessa
- Francisco Carlos Loureiro Cioci
- Francisco Lúcio Pereira Filho
- Francisco Petronio Prado de Paula Avelino
- Francisco Sérgio Maia Alves
- Francisco Sérgio Silva Rocha
- Francismary Souza Pimenta Maciel
- Geovani Ferreira de Oliveira
- Gilson Piqueras Garcia
- Giordano Bruno Antoniazzi Ronconi
- Giuseppe de Abreu Antonaci
- Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes
- Gustavo Leonardo Maia Pereira
- Gustavo Terra Elias
- Hamilton Caputo Delfino Silva
- Hellen Priscilla Marinho Cavalcante
- Heloisa Rodrigues da Rocha
- Helton Fabiano Garcia
- Henrique Dantas
- Hugo Leonardo Menezes de Carvalho
- Igor Barros Rêgo
- Inácio Magalhães Filho
- Inalda Santos
- Israel Lacerda de Araujo
- Italo Pinheiro de Albuquerque Figueiredo
- James Vieira
- Jandeson da Costa Barbosa
- Jefferson Lima de Souza
- Jeovan Silva
- Jetro Coutinho Missias
- João Henrique Pederiva
- João Lara Resende Rabelo
- João Paulo Gualberto Forni
- Joaquim Ramalho de Albuquerque
- Jorge Mendes de Oliveira Castro Neto
- José Alves Dantas
- José Jaime da Silva
- José Jardim Rocha Júnior
- José Ricardo Oriá Fernandes
- José Roberto Mello Porto
- José Sérgio da Silva Cristóvam
- Juliana Cabral Coelho Rangel
- Júlio César de Sousa Dias
- Karoline Melo
- Keyla Araújo Boaventura
- Laércio Mendes Vieira
- Leandro Santos de Brum
- Leonardo Mercher
- Leonardo Vieira Arruda Achtschin
- Liana Pedroso Dias Dourado de Carvalho
- Lídia Firmina dos Santos
- Lidiana Costa de Sousa Trovão
- Lucas Bossoni Saikali
- Lucas Oliveira Gomes Ferreira
- Luciano Alves Rossato
- Luciano dos Santos Danni
- Luciano Martins Costa Pova
- Lucio Flavio Ferraz
- Ludmila Melo Souza
- Luís Carlos Martins Alves Júnior
- Luís de Sousa
- Luís Macedo Pinto de Souza
- Luis Otávio Pacheco
- Luís Othon Bastos
- Luiz Akutsu
- Luiz Felipe Bezerra Almeida Simões
- Luiz Gilberto Monclaro Mury
- Madeline Rocha Furtado
- Maiara Motta



- Marcele Scapin Rogerio
- Marcelo Bemerguy
- Marcelo José Braga
- Marcelo Pontes Vianna
- Marcelo Santana Silva
- Marcia Cristina Nogueira Vieira
- Marco André Santos de Albuquerque
- Marco Antonio Guimarães Dias
- Marcos Ferreira da Silva
- Marcos Vinicius Pinheiro Oliveira
- Maria Cecilia Almeida
- Maria Paula Beatriz Estellita Lins
- Marilson Dantas
- Maristela Medeiros Tavares
- Mauro Rogério Oliveira Matias
- Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva
- Michael Robson dos Santos
- Michel Afonso Assad Cohen
- Michelle Marry Marques da Silva
- Mônica Cotrim Chaves
- Nalbia Santos
- Octahydes Ballan Junior
- Odilon Cavallari de Oliveira
- Pablo Francesco Rodrigues da Silva
- Paola Braga Duarte
- Patrícia Coimbra Souza Melo
- Patrícia Luque Carreiro
- Paulo Soares Bugarin
- Pedro Fandiño
- Rafael Carvalho de Fassio
- Rafael Encinas
- Rafael Jardim Cavalcante
- Rafael José Nadim de Lazari
- Rafael Silveira e Silva
- Rafael Véras de Freitas
- Rainério Rodrigues Leite
- Regivalder Pereira da Silva
- Remilson Candeia
- Renata Elaine Silva
- Renato Santos Chaves
- Reuben Bezerra Barbosa
- Ricardo Schneider Rodrigues
- Richard Bassan
- Rita de Cassia Leal Fonseca dos Santos
- Roberto Santolin
- Roberto Sergio do Nascimento
- Rodrigo Barreto
- Rodrigo de Souza Gonçalves
- Rodrigo Junqueira Bertoncini
- Rodrigo Tavares de Souza Barreto
- Rogério Borba
- Romilson Rodrigues Pereira
- Rosano Pierre Maieto
- Rubens Beçak
- Sandro Grangeiro Leite
- Sandro Lúcio Dezan
- Sandro Rafael Matheus Pereira
- Saul Campos Berardo
- Selma Maria Hayakawa Cunha Serpa
- Sérgio Brito Gadelha
- Servio Tulio Teixeira e Silva
- Sildaléia Silva Costa
- Silvio Gabriel Serrano Nunes
- Stella Maria Vaz Santos Valadares
- Suely Mara Vaz Guimarães de Araújo
- Tânia Lopes Pimenta Chioato
- Tatyane Cavalcante Pimenta Gomes
- Thiago Anderson Zagatto
- Thiago Augusto de Oliveira Marinho Ferreira
- Thiago Marques Fernandes
- Thiago Ribeiro da Costa
- Tomás de Aquino Guimarães
- Túlio Felix Silva Oliveira
- Valéria Cristina Gomes Ribeiro
- Vander Mendes Lucas
- Victor Aguiar Jardim de Amorim
- Victor Carvalho Pinto
- Victor Marcuz de Moraes
- Virgínia de Ângelis Oliveira de Paula
- Vitor César Silva Xavier
- Vitor Levi Barboza Silva
- Waldemir Paulino Paschoiotto
- Weder de Oliveira
- Werna Karenina Marques
- Yuri Excalibur de Araújo Pereira



## DIRETRIZES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DO TCU

### REGRAS GERAIS

A Revista do TCU (RTCU) é um periódico eletrônico de acesso livre, que aceita artigos em português, espanhol e inglês. Não é cobrada taxa para publicação. Caso seja do interesse da RTCU, artigos selecionados podem ser traduzidos com a permissão do autor. O título, o resumo e as palavras-chave devem ser informados nos três idiomas.

### AVALIAÇÃO

Os artigos são examinados pela equipe editorial, responsável por analisar a adequação à linha editorial da revista (*desk review*). Se pré-selecionados, são submetidos à avaliação de dois pareceristas *ad hoc*, que recebem os textos sem identificação do autor para assegurar imparcialidade. Devem ser enviados, portanto, dois arquivos:

1. Texto do artigo de acordo com o modelo de artigo disponibilizado.
2. Documento com os nomes e os minicurrículos dos respectivos autores. É vedado inserir, no corpo do texto, qualquer informação que permita identificar a autoria. Após a avaliação pelos pareceristas, a decisão final quanto à publicação é do Conselho Editorial da RTCU.

### REMUNERAÇÃO

A aprovação e publicação de trabalhos na RTCU não gera direitos de percepção de qualquer retribuição pecuniária. A publicação resguarda os direitos autorais, na forma da lei.

### FOMENTO

O autor deve informar à revista qualquer financiamento, bolsa de pesquisa ou benefícios recebidos, de fonte comercial ou não, declarando não haver conflito de interesses que comprometa o trabalho apresentado.

### SUBMISSÃO

Os artigos devem ser encaminhados para publicação através do sistema OJS, disponível nesta página (canto superior direito). A seleção de artigos observa os seguintes critérios:

**Identificação do autor:** incluir em arquivo separado as informações necessárias ao minicurrículo:

- a. titulação (concluída ou em curso) com nome da instituição, cidade, estado e país;
- b. pós-graduação em curso, se houver, com nome da instituição, cidade, estado e país;
- c. docência em graduação ou pós-graduação, se houver, com indicação da instituição, cidade, estado e país;
- d. vínculo acadêmico ou profissional, se houver, com indicação da instituição, cidade, estado e país;
- e. e-mail atualizado que integrará a minibiografia a ser publicada;
- f. financiamentos relacionados ao trabalho a ser publicado, se houver.

### Conteúdo:

- Texto técnico-científico.
- Compatibilidade com a temática da revista (relativa a Tribunais de Contas, Controle Externo, Administração Pública, Direito Público, Contabilidade, Finanças e Auditoria do Setor Público).
- Contribuição original e inédita, que não esteja em processo de avaliação por outra publicação.
- Uso de linguagem científica, clara, concisa, objetiva, impessoal, coesa, coerente e conforme normas gramaticais da língua portuguesa.
- Dados e conceitos emitidos nos trabalhos, bem como a exatidão das referências bibliográficas, são de inteira responsabilidade dos autores.
- Observância às regras do Regulamento da Revista do TCU, publicado na Portaria-TCU N° 43/2020.
- Ver [Manual de redação técnica e científica](#)
- Ver [Produção Técnica – CAPES](#)

### Formatação:

- Seguir o [template](#)
- para fazer o download do arquivo, clique em: Arquivo > Fazer download > Microsoft Word (.doc)
- Máximo de 25 páginas, desconsideradas as referências.
- Formato Word (extensão.doc/docx), de até 2MB.
- Fonte: Arial tamanho 12.
- Seguir detalhamento e exemplos do modelo explicativo de artigo. [Clique aqui para acessar o documento.](#)

### Citações e Referências:

- Seguir NBR 10520 e NBR 6023 da ABNT (ver modelo explicativo de artigo)



## DIREITO AUTORAL

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e opiniões são de inteira responsabilidade de seus autores. Os artigos publicados poderão ser divulgados em outros canais, desde que citada a RTCU (com ano, número, data de publicação e ISSN 2594-6501) como primeiro veiculador do trabalho.

- [Eviar Submissão](#)

## DIREITOS DE USO



Desde outubro de 2021, o conteúdo da RTCU está licenciado com a Licença *Creative Commons* BY-NC-SA. Isso quer dizer que é permitido compartilhar, copiar e redistribuir o material em qualquer suporte ou formato, desde que citados o autor do artigo e a fonte (Revista do TCU, número da edição e página).

O licenciante não pode revogar estes direitos desde que você respeite os termos da licença.

## POLÍTICA DE PRIVACIDADE

Os nomes e endereços informados nesta revista serão usados exclusivamente para os serviços prestados por esta publicação, não sendo disponibilizados para outras finalidades ou a terceiros.



## MISSÃO

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

## VISÃO

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável.

