

Fiscalização a serviço da sociedade

REVISTA do TCU

Revista do Tribunal de Contas da União • Brasil • ano 47 • número 132 • Janeiro/Abril 2015





República Federativa do Brasil

Tribunal de Contas da União

MINISTROS

Aroldo Cedraz de Oliveira, Presidente

Raimundo Carreiro, Vice-Presidente

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

José Múcio Monteiro

Ana Arraes

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Paulo Soares Bugarin, Procurador-Geral

Lucas Rocha Furtado, Subprocurador-Geral

Cristina Machado da Costa e Silva, Subprocuradora-Geral

Marinus Eduardo de Vries Marsico, Procurador

Júlio Marcelo de Oliveira, Procurador

Sérgio Ricardo Costa Caribé, Procurador

Fiscalização a serviço da sociedade

REVISTA do TCU

Revista do Tribunal de Contas da União • Brasil • ano 47 • número 132 • Janeiro/Abril 2015



Os conceitos e opiniões emitidas em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores.

Permite-se a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do 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 do 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; 1989, quadrimestral; 1990 a 2005, trimestral; 2006, anual; a partir de 2007, quadrimestral.

ISSN 0103-1090

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



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

FUNDADOR

Ministro Iberê Gilson

SUPERVISOR

Ministro Aroldo Cedraz de Oliveira

CONSELHO EDITORIAL

Ministro-substituto Augusto

Sherman Cavalcanti

Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin

Eduardo Monteiro de Rezende

Rainério Rodrigues Leite

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Instituto Serzedello Corrêa

Secretaria de Comunicação Social

COLABORADORES

Biblioteca Ministro Ruben Rosa

Centro de Documentação

TRADUÇÃO

Secretaria de Relações Internacionais

Projeto Gráfico

Pablo Frioli

Diagramação, capa e fotomontagens

Núcleo de Criação e Editoração/Secom

Núcleo de Criação e Editoração/Secom

SAFS Quadra 4 Lote 1

Edifício Sede - Sala 342

Brasília-DF

70.042-900

(61) 3316-5081/7929

revista@tcu.gov.br

Impresso pela Sesap/Segedam

Carta ao Leitor

Prezado leitor,

A presente edição da **Revista do TCU** aborda diversos temas, que vão do uso sustentável do solo à análise da qualidade de uma auditoria operacional. Essa diversidade de matérias tem razão de ser na evolução que os Tribunais de Contas estão experimentando. Nesse sentido, as Cortes de Contas, a par de realizarem a fiscalização dos gastos públicos, estão buscando ser indutores do desenvolvimento. É por isso que esta Casa está sintonizada com temáticas variadas que, em maior ou menor escala, desempenham papel importante no crescimento do País.

A questão do solo, por exemplo, está diretamente relacionada à Agenda de Desenvolvimento Global da Organização das Nações Unidas, que será apreciada pelos chefes de Estado e de Governo, em setembro deste ano, durante reunião na sede da ONU. Aqui no Tribunal, realizamos, no mês de março passado, a “Conferência Governança do Solo”, da qual resultou a **Carta de Brasília**, documento este que registra as medidas a serem priorizadas ante a urgência de se preservar esse imprescindível recurso natural, patrimônio maior de todos os brasileiros.

Além dos destaques do primeiro quadrimestre, esta edição apresenta sete artigos que estimulam a discussão de questões bastante significativas. São temas cujo interesse não se encontra limitado ao universo do Controle Externo, uma vez que o alto grau de relevância destes lhes assegura espaço considerável nos debates acadêmicos e sociais.

Ressaltamos três dessas matérias: “Metodologia de auditoria com foco em processo de risco”, que trabalha conceitos modernos de governança pública. Em “A Prestação de Contas ao Tribunal de Contas da União no Contexto do *Open Government Partnership*”, o autor trilha caminhos que levam à melhoria da transparência e da *accountability*, resultando no aperfeiçoamento da democracia brasileira. Já “Controle Externo e Controle Interno da Defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão” sugere que a aliança de organizações, metodologias e, sobretudo, de mentalidades institucionais pode produzir um sistema de defesa ágil e eficiente.

Por último, mas não menos relevante, temos a entrevista com o Ministro Weder de Oliveira. Nessa oportunidade, ele fala a respeito dos seus 32 anos de serviços prestados à Administração Pública e sobre a importância da inovação nos processos de fiscalização.

Boa leitura!

Bruno Spada



Aroldo Cedraz de Oliveira

é Ministro do Tribunal de Contas da União e Supervisor do Conselho Editorial da Revista do TCU.

Entrevista

6



Entrevista

Ministro-Substituto Weder de Oliveira

- 6** Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”

Destaque

11



Destaque

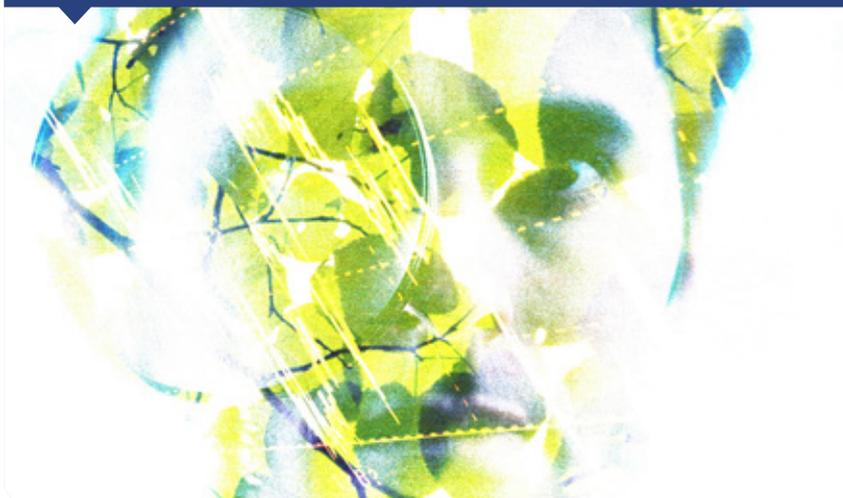
- 11** TCU realiza Conferência Governança do Solo
- 12** TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade
- 13** TCU lança loja de aplicativos móveis
- 14** TCU e governo federal realizam o Seminário Internacional Brasil 100% Digital
- 15** Seminário comemora 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal

Artigos

- 16** A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental
- *Alcides Francisco Antúnez Sánchez*
- 28** Metodologia de auditoria com foco em processo e risco
- *Antonio José Saraiva de Oliveira Júnior*
 - *Arnaldo Ribeiro Gomes*
 - *Guilherme de Vasconcellos Machado*
- 38** Controle Externo e Controle Interno da Defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão
- *Carlos Wellington Leite de Almeida*

Artigos

16



Índices e endereços

Índice de assunto	79
Índice de autor	83
Endereços	84

- 48** A prestação de contas ao Tribunal de Contas da União no contexto do *Open Government Partnership*
- *Diones Gomes da Rocha*
 - *Geovani Ferreira de Oliveira*
- 56** A responsabilidade civil da união por danos causados às sociedades de economia mista: uma análise do conflito entre interesse público e interesse da união enquanto controladora
- *Jefferson Lima de Souza*
- 64** A avaliação do Beta (β) pelo controle externo nos contratos de Parcerias Público-Privadas (PPPs)
- *Orivam Ibiapina da Silva*
- 72** Análise de qualidade de uma auditoria operacional do TCU segundo padrões do *joint committee on standards for educational evaluation*
- *Dagomar Henriques Lima*
 - *Tiago Gozzer Viegas*



Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”

Weder de Oliveira

Ministro do Tribunal de Contas da União

Weder de Oliveira completou, em 2015, 32 anos de serviços prestados à administração pública. Desde 2009, ocupa o cargo de ministro-substituto no Tribunal de Contas da União, numa trajetória que começou no Banco do Brasil, passando pela Petrobras, Receita Federal, Câmara dos Deputados e Senado Federal. Engenheiro civil e de produção de petróleo, Weder de Oliveira também é formado em Direito pela Universidade de Brasília, tem pós-graduação em Economia pela George Washington University. Atualmente está concluindo o mestrado em Direito na Universidade de São Paulo (USP). Casado com Gabriela, com quem teve Natalia (19) e Júlia (16), o ministro-substituto recebeu a Revista do TCU em seu gabinete no início desse inverno, para uma entrevista em que narrou momentos importantes da sua carreira e falou de alguns trabalhos de destaque em que atuou como relator, no TCU. Durante a conversa, ressaltou os benefícios da especialização para a casa, além de falar da importância da inovação nos processos de fiscalização.

1. Ministro Weder, o que o senhor destaca em sua trajetória profissional nesses 32 anos de administração pública?

Posso dizer que tive uma experiência eclética e a oportunidade de trabalhar em instituições nas quais aprendi bastante. Creio que também tive a sorte de, nos lugares por onde passei, gostar do que fazia, de ter sido bem reconhecido, de ter podido deixar minha contribuição em todos eles e, agora, também aqui no TCU.

Aos 19 anos, ingressei no Banco do Brasil, que era uma verdadeira escola. Os gerentes e supervisores eram rigorosos. Exigiam pontuali-

dade, dedicação e apuro nas correspondências que redigíamos. Todos os processos eram manualizados e os manuais eram muito bem escritos. Era inspirador ver que os altos dirigentes, os chefes de departamento, eram funcionários de carreira, experientes e pós-graduados.

Na Petrobrás, o que destaco é que havia uma forte política de incentivo à participação de engenheiros e geólogos em programas de especialização, mestrado e doutorado, no Brasil e no exterior. Antes de sair da empresa, estava trilhando esse caminho profissional. Essa política e a existência de centros de pesquisa altamente qualificados levou a Petrobras a ser reconhecida como líder mundial na prospecção de petróleo em águas profundas. Isso não se deu ao acaso. Foi resultado de visão estratégica de longo prazo para a formação de recursos humanos extremamente capacitados.

Na Receita Federal, fui auditor fiscal. Comecei ali minha formação em direito e na fiscalização. Trabalhei na coordenação de inteligência fiscal, que realizava pesquisas, investigava e articulava operações, juntamente com a Polícia Federal, para desbaratar grandes esquemas de sonegação e corrupção. Essa experiência, e o treinamento de que participei na Receita Federal dos Estados Unidos, ajudaram-me posteriormente no assessoramento a diversas comissões parlamentares de inquérito (CPIs), no Congresso Nacional. Não tenho dúvidas de que o Tribunal deve desenvolver a cultura da “inteligência de controle externo”, de detectar e combater fraudes, pagamentos indevidos e fontes de desperdícios de recursos públicos tão cedo quanto possível. Já fizemos vários trabalhos nessa

linha, como muitas das auditorias do Fiscobras, por exemplo.

Recentemente, a Segeinf apresentou ao meu Gabinete o modelo de avaliação de risco de transferências voluntárias, que será testado em campo em alguns estados, que foi desenvolvido em decorrência de determinação do Plenário, acolhendo proposta que fiz, em setembro de 2013, para que a Segecex desenvolvesse “metodologia de mapeamento e classificação de risco na utilização de recursos federais descentralizados por meio de transferências voluntárias de modo a subsidiar ações tempestivas, preventivas e pedagógicas com a finalidade de reduzir a ocorrência sistemática de não comprovação da boa utilização de recursos federais e de contribuir para a boa execução de convênios”, utilizando para tanto os sistemas de informações da Administração Pública, desta Corte e dos demais Tribunais de Contas do País.

2. Sua chegada ao Congresso Nacional coincide com o início da elaboração do projeto de lei de responsabilidade fiscal. O Tribunal de Contas celebrou os 15 anos da lei em seminário realizado em abril. Qual sua participação nos trabalhos para o surgimento da LRF?

Na Câmara fui consultor de orçamento e fiscalização financeira. Tive uma das melhores experiências na minha carreira. Logo que tomei posse, talvez por ter sido aprovado em primeiro lugar no concurso, fui alocado no grupo na Consultoria de Orçamento que assessorava a comissão destinada a apreciar o projeto mais importante em discussão no Congresso Nacional naquela época e que movimentava todo o país: o projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal.

Participei da redação de todas as versões do projeto e de todas as reuniões de discussão. Foram seis meses intensos e o começo de uma série de outras experiências muito importantes, como a coordenação técnica das CPIs do Medicamentos e do Banespa, a assessoria ao relator da CPI da Ocupação Irregular de Terras Públicas na Amazônia.

Cinco anos mais tarde, em 2004, assumi o cargo de consultor de orçamentos no Senado Federal, também por concurso. Pouco tempo depois, fui convidado para coordenar a equipe técnica do relator da CPI das Ambulâncias (conhecida como Sanguessugas), um dos mais impressionantes e extensos casos de fraudes e corrupção da nossa história, envolvendo dezenas de parlamentares e centenas de prefeituras. Essa CPI gerou um resultado extraordinariamente surpreendente, embora aquém daquele que muitos esperavam: 69 dos 72 parlamentares investigados no primeiro relatório, de agosto de 2006, não foram reeleitos.

3. E como foi o seu primeiro contato com o Tribunal de Contas da União?

Nas consultorias de Orçamento do Congresso, em algumas oportunidades nos reuníamos com auditores do Tribunal. Mas foi no Senado, quando coordenei a equipe técnica da CPI das Organizações Não-Governamentais, que pude interagir mais com o TCU. Utilizei muitos de nossos acórdãos na coordenação e na elaboração do relatório final daquela CPI. No Senado ainda participei das CPIs do Mensalão, dos Bingos e dos Correios e assessoriei o presidente da Comissão de Reforma Orçamentária, um trabalho muito marcante porque essa comissão promoveu mudanças expressivas

no processo legislativo de apreciação do Orçamento pelo Congresso.

Em 2008, fui convidado para assessorar o Presidente do Senado, na Assessoria de Modernização e Planejamento Estratégico. Como membro do grupo que discutia a modernização da Casa, elaborei uma proposta de alteração do regimento para institucionalizar o relacionamento das comissões do Senado com o TCU. As comissões discutiriam as principais auditorias em audiência públicas e obteriam do Tribunal análises necessárias ao seu trabalho de debater e legislar. Naquela época imaginava que se o Congresso atuava por meio de comissões especializadas, então se, de algum modo, a atuação do Tribunal espelhasse as comissões, a interação poderia ser melhor.

4. Então o senhor concorda que a especialização das unidades técnicas do TCU foi um avanço para a casa?

Sem dúvida. O meu pensamento ao chegar ao tribunal continuou a ser o de apoiar essa aproximação institucional. A especialização é uma necessidade, principalmente quando avançamos nas auditorias operacionais, a exemplo do que se nota no GAO – U.S. Government Accountability Office (Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos). O GAO contrata profissionais com qualificações específicas para produção de diagnósticos e avaliação de programas. A especialização está melhorando nossa capacidade de compreensão e interlocução com as diversas áreas governamentais.

O Tribunal é um agente indutor de aprimoramentos da administração pública. Sua característica é ser multi-temático e a especialização é inevitável, ainda mais quando

a sociedade espera um Controle Externo proativo e de resultados.

Os relatórios sistêmicos, os FISC, são outro avanço relevante. Eles podem veicular uma compreensão sistêmica sobre as temáticas de nossa especialização. Tende a ser um de nossos instrumentos mais importantes de comunicação com a sociedade, com o Congresso Nacional e a Governo. É, igualmente relevante, o FISC é um instrumento indutor de nosso autoconhecimento. É um momento do qual nossas unidades técnicas podem se valer para refletir sobre o que sabem e o que podem fazer em sua área de especialização. Deve ser permanentemente aprimorado, tendo em vista, principalmente, a melhor interação com as comissões especializadas do Congresso Nacional, órgão máximo da representação democrática, e que pode reverberar, dar luminosidade e audiência aos nossos trabalhos.

5. No Tribunal de Contas da União, o senhor tem relatado matérias que tiveram ampla repercussão, como o caso dos tribunais regionais do Trabalho, em todo Brasil, que representou uma economia de cerca de R\$ 1bi e 200 milhões aos cofres públicos. Como foi o desenrolar desta auditoria?

O trabalho realizado nos TRTs representou um valioso aprendizado e um grande empreendimento de atuação coletiva e coordenada. É o exemplo de como a “curiosidade” inerente a atividade de auditoria pode levar o exame de um pequeno indício a revelar algo de dimensões muito maiores, até então não imaginadas. Ao analisar as contas anuais do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região em Minas Gerais, relativas ao exercício de 2009, nos interessamos no gabinete por uma informação sobre o reco-

nhecimento de “passivos por insuficiência de créditos ou recursos, no valor de R\$ 575.961.889,00”. Como estava descrito no próprio documento “os passivos reconhecidos correspondiam a 53,99% da dotação autorizada para 2009”. Determinamos a Secex-MG que investigasse o assunto. A Secex, diligentemente, apurou que eram passivos de pessoal e que os índices de correção monetária e juros incidentes sobre os valores devidos não eram corretos. A adoção de índices indevidos gerava um passivo indevido de R\$ 250 milhões no TRT-MG. Expedimos uma cautelar para que os pagamentos não fossem realizados e, posteriormente, determinamos as correções devidas, feitas pelo TRT.

Comprovamos que o que ocorrera em Minas Gerais ocorria também em outros estados. O trabalho então tomou outras proporções. Após um ano e meio de realização de diversas ações coordenadas, que

DOCUMENTÁRIO

AMAZÔNIA, DA IMPERTINÊNCIA À CONCILIAÇÃO

Amazônia. Conheça os territórios protegidos criados para preservar a floresta, as unidades de conservação. Como funcionam, os benefícios que elas geram e as dificuldades para que cumpram a missão de manter a Amazônia em pé. E também, algumas atividades que já são feitas pelos moradores para gerar renda de forma sustentável. Baseado em auditoria coordenada pelo TCU. Assista no canal oficial do Tribunal de Contas da União no Youtube: www.youtube.com/tcuoficial

envolveu o gabinete, a Sefip, nossas secretarias nos estados, o Conselho Superior da Justiça do Trabalho e o Instituto Serzedêlo Correa (a escola corporativa do TCU), no treinamento dos auditores, os passivos de todos os TRTs foram reavaliados. A ação do Tribunal resultou no bloqueio de pagamentos indevidos estimados em R\$ 1,25 bilhão (um bilhão e duzentos e cinquenta milhões de reais). Um dos processos de maior vulto da história do TCU.

6. Falando um pouco da interação entre gabinete do relator e unidade técnica, comente essa parceria em relação à auditoria realizada nas unidades de conservação ambiental na Amazônia?

Esse trabalho é um ótimo exemplo dos bons resultados que podemos esperar da harmoniosa interação entre gabinete e unidade técnica, numa perspectiva construtiva, sempre respeitando sua autonomia. Fui relator da auditoria nas unidades de conservação ambiental, conduzida pela Secretaria de Controle Externo da Agricultura e do Meio Ambiente, a SecexAmbiental.

Meu gabinete se reuniu diversas vezes com a unidade técnica, desde o começo, para compreender o processo de trabalho proposto e, eventualmente, com base em nossa experiência, discutir aprimoramentos. A auditoria buscou avaliar se as unidades de conservação na região da Amazônia reuniam as condições para alcançarem os objetivos para os quais foram criadas. Se estavam sendo bem geridas e se o sistema que as interligava estava sendo bem coordenado. A SecexAmbiental, tomando por base parâmetros internacionais, adaptados aos nossos objetivos, criou um índice para avaliar numericamente essa situação.

Um dos objetivos que devemos buscar alcançar permanentemente é o de comunicarmos nossos achados de forma consistente, clara e interessante. Em razão disso, propusemos a elaboração de um mapa da região Amazônica que mostrasse, em três cores (verde, amarelo e vermelho), a situação de cada unidade de conservação, segundo o valor que houvesse obtido no índice calculado. A SecexAmbiental, que atuou muito bem nessa auditoria, desenvolveu a ideia e elaborou o Indimapa, que teve grande repercussão e foi apresentado no Congresso Internacional da Intosai, na China.

7. Tendo em vista que esses trabalhos citados se destacam por trazerem para o TCU novas experiências, que podem até ser adotadas e implementadas em outras fiscalizações, que características comuns e ganhos precisam ser buscadas em outros trabalhos também.

A pergunta é muito boa. Tenho que voltar um pouco no tempo, para respondê-la. Em 2009, já ministro-substituto e conhecendo melhor os processos do TCU, avaliava que o tribunal deveria adotar uma estratégia de longo prazo para o desenvolvimento de auditorias financeiras. Primeiramente, porque esse tipo de atuação estava na base de nossa origem histórica e, depois, porque é parte essencial do pleno exercício de nossa função politicamente mais sensível, de emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República. O parecer fundamenta-se na análise dos demonstrativos contábeis e financeiros e da execução orçamentária. Feita essa análise estrutural das contas, poderíamos avançar em análises setoriais, da política econômica. A meu ver, temos um

longo caminho para dinamizar a capacidade do Tribunal de aprofundar o escrutínio da execução orçamentária e da contabilização das operações do governo.

De 2009 para cá, a auditoria financeira no Tribunal ganhou mais espaço e atenção. Além de ser inerente a uma instituição superior de fiscalização, esse tipo de auditoria fornece *insights* para conduzir melhor outras auditorias e investigações, é essencial para obter pistas, indícios, evidências de que há algo errado, seja na direta aplicação dos recursos, seja na gestão, na execução ou no desenho de uma certa ação governamental. Vimos isso ocorrer na política de concessão de crédito instalação a assentados da reforma agrária, programa executado pelo Incra, que foi modificado depois dos sucessivos e persistentes apontamentos que o Tribunal fez sobre os balanços das superintendências, que não refletiam a essência do programa: um financiamento.

Tenho convicção de que, paralelamente aos trabalhos típicos de auditoria operacional e, agora, governança, devemos investir mais da nossa energia no desenvolvimento de modelos estratégicos e processos de trabalho de pesquisa, investigação e detecção tempestiva de fraudes e desperdícios na administração pública, com ações mais ativas. E nem sempre esse tipo de atuação se enquadra em um dos três tipos clássicos de auditoria (conformidade, financeira ou operacional). Isso envolve a Inteligência de Controle Externo, um conceito só nosso, que temos que desenvolver, o que o Tribunal já vem fazendo. Temos que criar metodologias e promover no ambiente de trabalho a cultura de detectar e combater, o mais cedo

possível, eventos danosos ao erário e à eficiência da gestão pública.

8. Quais seriam os caminhos para aperfeiçoamento da administração pública em benefício da sociedade, por meio do controle externo?

É importante não perdermos de vista que a ação de controle sobre a boa e regular aplicação dos recursos aportados aos Estado pelos contribuintes continua a ser um dos nossos primeiros objetivos. Podemos combinar de modo mais inteligente e articulado nossas diferentes formas de controle externo. Por exemplo, realizando fiscalizações que empreguem métodos de auditoria financeira, de conformidade e operacional, combinadamente com outros modos de pesquisa inteligente de informações. Precisamos definir claramente o que buscamos para então escolher os instrumentos com os quais vamos trabalhar: uma modalidade específica de ação de controle externo ou uma combinação delas.

Outro caminho importante são os processos de contas. Eles podem ser mais bem explorados. Tornaram-se mais abrangentes e repletos de informações demandadas pelo próprio Tribunal. Os relatórios de gestão, elaborados na forma como nós determinamos, podem e devem ser melhor utilizados, dando-se a eles divulgação muito mais ampla e ativa.

O Tribunal de Contas da União é uma instituição extraordinária, de grande capacidade de inibir o mau uso dos recursos públicos, de induzir ganhos de eficiência na gestão pública e potencializar o exercício da cidadania. Alguns dos caminhos que podemos seguir estão à nossa frente: aprimorar o relacionamento institucional com

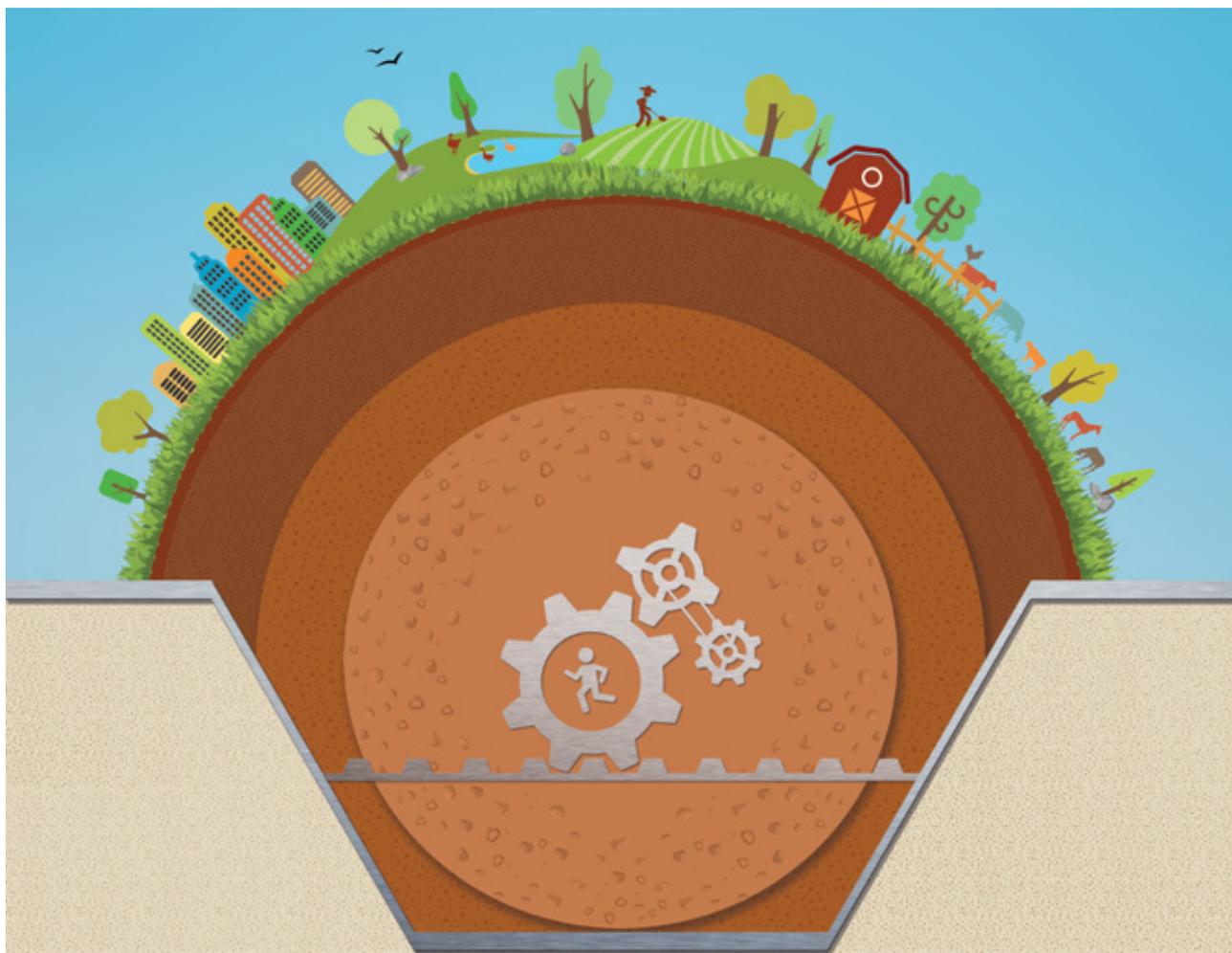
o Congresso Nacional; comunicar-nos melhor com a sociedade, prestando e recebendo informações e conhecimento; desenvolver equilibradamente nosso amplo espectro de atribuições, da investigação de denúncias às avaliações de governança, passando pelas auditorias financeiras; aprimorar a coordenação de nossas ações, para evitarmos dispersão de esforços; buscar sinergia em nossas ações sobre a aplicação descentralizada de recursos federais, em especial com os tribunais de contas dos es-

tados; e, talvez o mais importante, sermos guiados persistentemente pela cultura da agregação de valor.

Nós somos uma instituição cada vez mais conhecida, observada e reconhecida. Maiores têm sido as expectativas sobre o Tribunal. Felizmente, contamos com pessoas de capacidade, vontade e talento extraordinários, que vão nos levar a responder bem aos novos desafios que nós mesmos nos impomos, em virtude dos bons resultados que temos alcançado, e queremos alcançar.

“ O Tribunal de Contas da União é uma instituição extraordinária, de grande capacidade de inibir o mau uso dos recursos públicos, de induzir ganhos de eficiência na gestão pública e potencializar o exercício da cidadania.”





TCU realiza Conferência Governança do Solo

Com o objetivo de sensibilizar a sociedade para a importância da conservação e do uso sustentável do solo, o Tribunal de Contas da União realizou, entre os dias 25 e 27 de março, em Brasília, a Conferência Governança do Solo, com a proposta de discutir temas relevantes como a importância do solo, os riscos de degradação, os conflitos de utilização, as iniciativas bem-sucedidas ligadas à sua gestão, entre outros. O evento foi organizado pelo TCU com o apoio da Itaipu Binacional, do Banco do Brasil e da União dos Auditores Federais de Controle Externo (Auditar), além de outras parcerias.

Ao final da programação, foi apresentada a Carta de Brasília. O documento deixou registradas as principais contribuições do evento referentes à temática do solo. A carta tem base nas considerações que foram trazidas nas sessões técnicas, com conclusões mais estruturantes envolvendo a temática da conferência. A Carta de Brasília faz uma ressalva: “Não há mais espaço para postergação ou paliativos. Precisa-se de ações céleres e efetivas para a conservação de um recurso natural imprescindível para a sobrevivência de todas as formas de vida deste planeta”.

TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade

Com a intenção de proporcionar mais transparência às suas ações, o Tribunal de Contas da União realizou, no dia 19 de maio, evento de apresentação do Plano de Controle Externo da Casa referente ao período de abril de 2015 a março de 2017. Foi a primeira edição de 2015 do Diálogo Público, projeto desenvolvido pelo tribunal que este ano tem o tema “controle mais efetivo, mais benefícios para o cidadão”. Foi a primeira vez que o tribunal divulgou o plano de controle à sociedade.

A programação incluiu apresentações sobre a vinculação do plano de controle com o plano estratégico do TCU, e sobre os desafios e as linhas de ação de controle nas áreas social, de infraestrutura, desenvolvimento e dos serviços essenciais ao Estado. “O Estado tem que ser cada vez mais transparente. Só assim conseguiremos combater a corrupção, os desvios e as fraudes. É nosso dever liderar a causa da transparência pelo exemplo. Mostrar que conhecemos – com nosso embasamento técnico, decisões colegiadas, forma de trabalho, estrutura funcional – os bons caminhos a serem trilhados”, discursou o presidente do TCU, ministro Aroldo Cedraz, na abertura do evento.





TCU e governo federal realizam o Seminário Internacional Brasil 100% Digital

O Tribunal de Contas da União realizou, entre os dias 23 e 25 de abril, o Seminário Internacional Brasil 100% Digital – integração e transparência a serviço da sociedade. Promovido em parceria com o governo federal, por meio da Casa Civil e do Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação. Para os debates, foram convidados representantes dos países mais avançados do mundo na área de governo digital, como Estados Unidos, Reino Unido, França, Holanda, Austrália, Cingapura, Estônia, Turquia e Coreia do Sul.

Durante três dias, especialistas nacionais e internacionais trocaram experiências relacionadas à construção de serviços digitais e ao uso de dados abertos como instrumento de transparência e controle social, com foco na avaliação e melhoria de serviços e políticas públicas. As oficinas técnicas foram realizadas na sede do Tribunal de Contas da União (TCU), e os debates, no Hotel Royal Tulip, em Brasília.



Seminário comemora 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal

Para celebrar os 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Tribunal de Contas da União promoveu, no mês de maio, um amplo debate sobre a política fiscal do País e seus desafios. O Seminário sobre Política Fiscal: 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal foi realizado no auditório do TCU e reuniu autoridades dos poderes Executivo e Legislativo, representantes internacionais e servidores da administração pública. O presidente Aroldo Cedraz discursou sobre a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal para o amadurecimento da democracia brasileira e melhoria da gestão financeira do País. “A LRF trouxe um virtuoso marco regulatório para o controle das finanças públicas do Brasil. Desde a sua criação, alicerçou-se nos princípios de planejamento, e acima de tudo da transparência”, disse. Cedraz destacou, ainda, quanto que a lei tem se revelado uma medida eficaz e fundamental para a sustentabilidade da política fiscal brasileira, trazendo diversos avanços, a exemplo do aperfeiçoamento de mecanismos para que a população pudesse exercer seu papel no controle de recursos do estado, por intermédio da gerência da informação disponibilizada pelos governos a partir da LRF. “A lei buscou aproximar o estado do cidadão e vice-versa. Os avanços significam mais do que a defesa da sustentabilidade



fiscal, representam os fundamentos para que os direitos constitucionais do cidadão se concretizem em áreas diversas, temos à nossa disposição um significativo instrumento de cidadania”, enfatizou.

Na sequência da programação do evento foi realizado talk show com as presenças do presidente do TCU, ministro Aroldo Cedraz, do ministro da Fazenda, Joaquim Levy, do professor do IDP e pesquisador do Ibre/FGV, José Roberto Afonso, além de Ribamar de Oliveira, jornalista do jornal Valor Econômico, que atuou como moderador dos debates. Em seguida, o procurador-geral Paulo Soares Bugarin moderou o painel Controle da dívida pública soberana. O terceiro e último painel da tarde tratou dos instrumentos de transparência da gestão fiscal e controle social e contou com as presenças do secretário do Tesouro Nacional, Marcelo Barbosa Saintive,

do jornalista investigativo do UOL Fernando Rodrigues e do secretário-geral da Associação Contas Abertas, Gil Castello Branco.

O presidente do TCU, ministro Aroldo Cedraz, encerrou a programação destacando os benefícios do evento e deu ênfase para os avanços trazidos pela LRF. “Como visto, é merecido o reconhecimento do papel da LRF para o aperfeiçoamento da transparência dos entes estatais, requisito indispensável para o efetivo controle social sobre a gestão governamental.” Cedraz também agradeceu a contribuição de cada um dos participantes dos painéis e concluiu: “Pessoalmente, acredito que a sustentabilidade fiscal não se configura como um fim em si mesma, mas é condição fundamental para que os direitos sociais previstos constitucionalmente sejam de fato alcançados em benefício da população brasileira.”

A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental



Alcides Francisco Antúnez Sánchez

é Professor Auxiliar. Faculdade de Ciências Sociais e Humanísticas. Universidade de Granma. República de Cuba

RESUMO

As origens da auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental aparecem com o trinômio contabilidade, auditoria e direito, em atenção à relevância que o controle ambiental possui para as empresas e a indústria, ao analisar-se seu conceito e elementos a partir da doutrina, como sua regulação normativa.

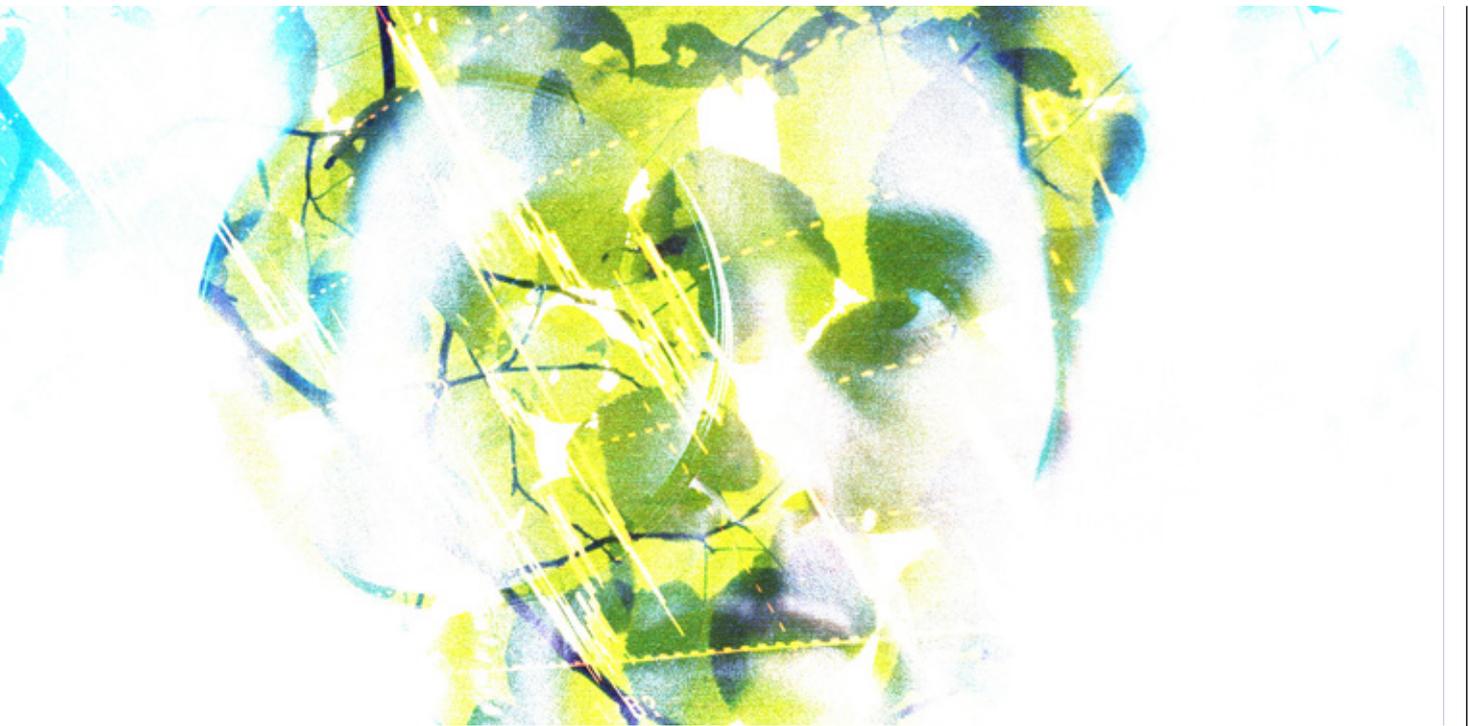
A importância que tem para o desenvolvimento industrial, os valores agregados que ela aporta às formas de gestão, como a ética empresarial, a certificação de seus sistemas de gestão, a certificação contábil ambiental e a certificação ambiental como empresa amiga do meio ambiente. Essa tipologia de auditoria por parte da Entidade Fiscalizadora Superior que a executa, vincula-se com os princípios que a informam no Direito Ambiental e os princípios da atividade de auditoria, como meta para alcançar um desenvolvimento sustentável.

Foram utilizados na pesquisa os métodos histórico-lógico, o de análise e síntese, o teórico-jurídico, o exegético-jurídico, de direito comparado e o indutivo-dedutivo.

Palavras chaves: auditoria ambiental, desenvolvimento sustentável, empresa amiga do meio ambiente.

1. ITER HISTÓRICO DA AUDITORIA AMBIENTAL NO DIREITO AMBIENTAL

A preocupação mundial com a proteção ambiental ganhou importância e magnitude nos últimos



anos, convertida em tema de interesse para a maioria do empresariado, ante as consequências negativas geradas pela contaminação industrial ao gerar danos ambientais. Proteção esta que se manifesta em três dimensões, a econômica, a social e a ambiental.¹ Nesse contexto, o desenvolvimento industrial bem equilibrado é essencial para gerar recursos, empregos e promover a educação ambiental, como base do bem-estar social e da qualidade de vida, para obter, com isso, um desenvolvimento sustentável.²

Sendo assim, o desenvolvimento tecnológico não pode ser depredador do ambiente e o Direito institui-se como meio para favorecer um desenvolvimento ambientalmente amigável. Toda vez que, paralelamente ao extraordinário progresso científico e tecnológico, que permitiu, mais que nunca, um alto nível de vida nas sociedades desenvolvidas hoje, se advertem os inumeráveis riscos originados pelo próprio desenvolvimento tecnológico e sobre os que, pese a dito progresso, continua presente a incerteza científica sobre seus efeitos sobre o meio ambiente e a saúde humana. Em diferentes países, as construções jurídicas originadas a partir do Direito Administrativo para o Direito Ambiental, reconhecido como Direito Administrativo Ambiental por autores como SANz Larruga, Betancort Rodríguez E Mora Ruiz, permitiram desenhar as pautas e limites para o fenômeno progressivo da contaminação industrial.³

Dentro desta doutrina analisada aprecia-se a regulação da instituição jurídica da auditoria ambiental como uma ferramenta de gestão ambiental.⁴ É o setor

industrial, como gerador de danos ambientais contrários ao desenvolvimento sustentável, que permitiu desenvolver políticas ambientais, que ao implementar os SGAs e o uso de tecnologias limpas, permitem reduzir a contaminação ambiental dentro dos limites permitíveis. Por isso a preocupação dos empresários ante a problemática ambiental declarada nos conclaves universais ambientais, como elemento para diminuir a contaminação gerada pelas indústrias. O autor considera que as respostas dadas até agora pelos líderes dos Estados não foram adequadas, em sua maioria, por não existir consenso em adotar acordos para mitigar a contaminação ambiental que afeta o equilíbrio natural do planeta.

É por isso que análises nesta direção deveriam avaliar os efeitos da contaminação no homem, nos sistemas ecológicos e implementar SGA; convinha também, na opinião deste autor, distinguir a contaminação natural e a contaminação industrial desde o começo da humanidade, acelerada a partir da revolução industrial, como a geradora de graves problemas ecológicos — crise ecológica — e da prudência ecológica inadequada, para obter o desenvolvimento sustentável⁵.

Sob este ponto de vista, as análises realizadas por este autor a partir da doutrina contábil e da doutrina *ius* ambientalista nos países da Ibero América e da União Europeia, reconhecem a auditoria ambiental como a ferramenta de gestão capaz de avaliar e assentar de maneira adequada as bases das políticas ambientais nas empresas permitir executar as análises dos riscos ambientais gerados no desempenho de

uma atividade e avaliar seu impacto com a integração de outras ferramentas.

A mesma aprecia-se, como é praticada de forma voluntária e obrigatória no ordenamento jurídico que a regula, sua execução funde-se com o objetivo prioritário da empresa, a obtenção de benefícios e o cumprimento da proteção ambiental. Com isso, contribui-se com o desenvolvimento compatível com a conservação ambiental, com um equilíbrio entre ambos.⁶

A literatura científica nos assinala a obra de PACCIOLI publicada em 1494, com a teoria da “partida dupla”, que evidencia que desde o ano 254 a. n. e. inspecionavam e comprovavam as contas, fator que permitiu a evolução paralela da atividade da auditoria como resultado da prática da contabilidade, como ciência e ferramenta dos especialistas formados com o desenvolvimento industrial. Outros dados e documentos confirmam para este autor que, no final do século XIII e começo do XIV, auditavam-se as operações dos funcionários públicos que tinham administravam os fundos do Estado. Em 1799 já existiam firmas credenciadas de contadores públicos em países como Escócia, Estados Unidos da América e Inglaterra. Esses foram os primeiros nos quais a contabilidade pública adquiriu relevância ligada à prática da auditoria pública.⁷

Outros estudos realizados a partir das ciências contábeis indicam que a prática da auditoria nasceu na



Grã Bretanha durante a primeira metade do século XIX. Estendeu-se a outros países da cultura empresarial anglo-saxã, como forma de tornar confiável a informação contábil e incrementar a transparência no mercado de valores ante o desenvolvimento econômico e a expansão das relações econômicas, ante a exigência de seus estados de contas, ligada à atividade do comércio, ao reavivar a confiança e a competência nestas relações.⁸

No século XX, foram incluídos normativos jurídicos da auditoria, por vontade da Administração Pública. Sendo assim, se fortaleceu o trinômio contabilidade, auditoria e Direito com regulações dirigidas à proteção dos ativos contábeis contra as possíveis transgressões. Para isso, os estados de contas das empresas eram revisados pelos auditores para dar confiabilidade ao uso do orçamento. Este autor valoriza a transcendência da proteção do bem jurídico ambiental, refletida na contabilidade direta ou indireta, por sua influência no desenvolvimento da investigação e a evolução da atividade de auditoria, como meta para o desenvolvimento sustentável, ao permitir avaliar o equilíbrio entre o progresso e o meio ambiente por meio do controle ambiental realizado pela EFS.⁹

É por isso que a INTOSAI, a partir de seu surgimento em 1953 como o órgão encarregado de fiscalizar a regularidade das contas e da gestão financeira pública, constituída como uma organização não governamental com um status especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas; é assim que em todas as regiões geográficas do planeta possuem um reconhecimento nos ordenamentos jurídicos como Tribunais de Contas e Controladorias Gerais entre as de maior representatividade.¹⁰

A situação apontada acima leva este autor a analisar a conexão dos problemas ambientais e a prática da auditoria, apreciada com as origens do *ius* ambientalismo, como parte da agenda pública internacional. É assim que as conferências ambientalistas desde aquela de Estocolmo até as do Rio de Janeiro, que têm debatido os problemas ambientais do planeta e as medidas para sua mitigação, fizeram aportes significativos no desenvolvimento da instituição jurídica como parte das ferramentas de gestão, reconhecida desde a doutrina contábil até seu trânsito para a jurídica. A literatura científica examinada de autores como Martin Mateo, y Caferrata, revelam que a auditoria ambiental se originou na década de 70 do século passado, nos Estados Unidos da América.

Destaca-se, também, que na década de 80 do século passado, estendeu-se à União Europeia como

consequência dos interesses das subsidiárias estadunidenses radicadas em dito continente. Nos países baixos, assinala-se o ano de 1984 e a Holanda como o primeiro a incorporar-se à prática deste tipo de controle. Suas exigências legais estiveram marcadas em sua regulação normativa dentro de seus direitos internos.¹¹

Como resultado do compromisso respaldado pela comissão BRUNDTLAND em 1987, onde foi formulada a proposta de (... "um desenvolvimento sustentável para satisfazer as necessidades das gerações presentes sem comprometer as possibilidades das futuras gerações satisfazerem as suas" ...).

No entanto, a partir de todas as afirmações anteriores, permite-se considerar que as EFS no ano de 1995 desde o século passado a reconhecem como uma ferramenta de gestão ambiental, embora outros estudos contábeis considerem sua gênese vinculada à contabilidade e à auditoria social, relacionada com a implantação da responsabilidade social empresarial nas formas de gestão.¹²

O surgimento da auditoria ambiental, como ferramenta de gestão das EFS, vinculada aos princípios e normas jurídicos do Direito Ambiental, regulada pelos Estados em normas jurídicas especiais para sua uniformidade, em temáticas como a responsabilidade ambiental, a quantificação dos danos ambientais e a responsabilidade social empresarial — ambiental —; elementos estes que, na consideração deste autor, lhe permitiu evoluir ao transcorrer o tempo, com relação ao país que a aplique e ao desenvolvimento tecnológico industrial que este possua por sua relevância desde o plano político, social e econômico. Com a adição dos novos elementos tecnológicos, vinculados ao comércio mundial, os que tornam a auditoria ambiental mais complexa, completa e dinâmica por parte dos sujeitos que a implementam. Por isto, as técnicas, métodos e objetivos da auditoria como atividade de controle foram ascendendo, para poder atender e dar respostas às novas exigências do mercado de bens e serviços, onde aparece a empresa amiga do meio ambiente¹³, como solução viável para conseguir o equilíbrio entre o progresso e a proteção ambiental. A empresa assim catalogada adquire valor agregado intrínseco dentro da ética empresarial e isso lhes permitirá incorporá-la como uma exigência estratégica para atingir o binômio cultura e responsabilidade social¹⁴, posições estas assumidas por Fernández de Gatta Sánchez, Diez, Muñoz-Martin E Vega Centeno.

Da mesma forma, a prática desse tipo de auditoria é reconhecida como uma atividade de controle e ao mesmo tempo como uma ferramenta técnica de

gestão; a mesma é por si de ampla aplicação por parte das EFS. Toda essa evolução da auditoria, materializada em correspondência às áreas geográficas onde se aplica, está relacionada com o nível de desenvolvimento tecnológico de cada empresa e indústria. Este autor incorpora-se a esta posição ao considerar o vínculo apreciado desde as ciências sociais e as ciências técnicas, por sua transversalidade e interdisciplinaridade. Essas auditorias, promovidas por diferentes agentes que vão desde os governos até as organizações internacionais relacionadas com esse tipo de controle ambiental e que, de maneira direta ou indireta, tenham sido acionadas a partir da publicação das normas voluntárias ISSO 14000, 19011 e as EMAS.¹⁵

Em correspondência com o assinalado até aqui, a expressão moderna da auditoria ambiental, aparelhada a seu iter histórico e evolução analisadas por este autor, a consideram como a ferramenta avaliadora do sistema de gestão ambiental; é o mecanismo chave para obter informações sobre a efetividade da gestão dos diretores das empresas; identifica os problemas associados ao trabalho em matéria de segurança e ambiente trabalhista, para poder determinar os novos desafios ambientais, propõe, por sua vez, medidas de prevenção e mitigação, complementada com a revisão contábil ambiental, elementos com os quais coincide.

É claro que toda a problemática ambiental do século XXI não poderia ser analisada nem entendida sem levar em conta a perspectiva global que explicasse suas raízes, como consequência dos múltiplos fatores como os efeitos da crise ecológica mundial, entre eles: o aumento das temperaturas, o buraco na camada de ozônio, a desertificação, a acumulação de resíduos radiativos, a extensão de doenças como o câncer e a malária, a insalubridade da água potável, a insegurança alimentar, a contaminação urbana e o esgotamento dos recursos renováveis e não renováveis. Questões estas consideradas por este autor, vinculadas de forma direta ou indireta com a instituição jurídica investigada, ao guardar relação com os problemas ambientais que acontecem hoje, ao não ser aplicada esta atividade de controle ambiental pela maioria das EFS.¹⁶

A EFS, como sujeito internacional regulador desta atividade de controle ambiental, estabelece as pautas para identificá-la: ...como a ferramenta técnica de gestão para realizar a avaliação sistemática, documentada, periódica e objetiva da efetividade da organização auditada; da gerência e das equipes ambientais com o fim de proteger o meio ambiente com um melhor controle das práticas ambientais e sua avaliação. E para cumprir

as políticas ambientais estabelecidas pela empresa e as normas legais estabelecidas, a partir da institucionalização de sua tutela ambiental...¹⁷

As normas ISSO 14001 e 19011 a definem como: "...o processo sistemático, autônomo e documentado para obter evidências da auditoria, avalia de maneira objetiva com o fim de determinar em que grau são cumpridos os critérios de auditoria..."¹⁸ A esse respeito, este autor reconhece as denominações análogas que, a partir da doutrina *ius* ambientalista, são defendidas por autores, como: eco auditoria, revisão ambiental, controle ambiental, avaliação ambiental e vigilância ambiental. Todas possuem um mesmo significado e fim: conhecer os níveis de contaminação de uma empresa ao empregar as tecnologias limpas, para obter a certificação ambiental, conceitos com os quais este autor coincide, por perseguir um mesmo fim.¹⁹

Nesse âmbito, todos os critérios doutrinários, conceitos e regulamentos jurídicos consultados por este autor, caracterizam este tipo de auditoria como: ...generalizada ao abarcar os SGA, de revisão ambiental, pontual, de conformidade, de sinistros, de riscos, de aquisição, de segurança e higiene, de cumprimento da legalidade e de recursos. Estes critérios levam em conta o cenário a ser auditado onde se praticará classificada como: de ambiente interior e exterior.

Seu objetivo, avaliar o impacto ambiental da gestão empresarial sobre o meio ambiente e propor as ações corretivas para mitigar os efeitos negativos identificados, conclui com a entrega da certificação ambiental da empresa ou indústria não contaminadora — amiga do meio ambiente —.²⁰

A esse respeito, permitirá ao empresário obter benefícios em matéria de competência no comércio, com o valor agregado ao obter o selo ambiental, ao aplicar os códigos de conduta ambiental com as boas práticas ambientais como empresas amigas do meio ambiente ao ganhar uma adequada ética empresarial, postura esta defendida por autores como Martín Mateo, Lorenzetti e Lozano Cutanda.²¹

Como ferramenta de gestão empresarial, nos países da União Europeia, América Latina e o Caribe, determinou-se que a auditoria ambiental é capaz de avaliar e assentar as bases de uma política ambiental dirigida aos empresários na forma de gestão estatal e não estatal. A mesma tem como finalidade executar a análise dos riscos ambientais que possam ser gerados no desempenho de sua atividade e avaliar os impactos ambientais. Entre outras características analisadas concorda-se que o tipo de auditoria é obrigatória em

relação à forma que a legislação a regular, com a implementação das normas ISSO 14000, 19011 e as EMAS, assim como os Acordos e Convênios da EFS que desenvolvem esta avaliação a nível global; manifesta-se ao mesmo tempo, a solicitada de forma voluntária, a mais requerida ao ser majoritária a forma de gestão não estatal em outros ambientes geográficos.

Em sua execução, conjuga o objetivo prioritário da empresa: obter benefícios econômicos unidos à proteção ambiental para tributar o desenvolvimento econômico compatível com a conservação ambiental e com isso conseguir o equilíbrio de ambos (EFS, a Associação Americana de Contabilidade e o PNUMA).²²

Em correspondência com isso, analisa-se o vínculo entre esta atividade de controle ambiental e os conceitos de economia e contabilidade ambientais estabelecidos pelo PNUMA²³, necessários para que uma equipe de auditoria a execute através de um programa de auditoria, os que permitem avaliar o orçamento financeiro destinado à proteção ambiental e certificar-lo; é por isso que nos ordenamentos jurídicos dispõe-se sua tutela através de leis orgânicas do meio ambiente, em leis de controladoria e em leis especiais da auditoria ambiental em relação aos países ibero-americanos contrastados na investigação. Está ligada em sua prática a outras ferramentas de gestão ambiental já estabelecidas, como: a responsabilidade social empresarial, a responsabilidade ambiental e outros instrumentos econômicos e tecnológicos que se aplicam em sua execução, com a reengenharia de processos, tornando-a mais complexa e completa.

2. OS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL QUE INFORMAM A AUDITORIA AMBIENTAL

Como ferramenta de gestão ambiental, este autor concorda com a postura de vinculá-la aos princípios do Direito Ambiental toda vez que, com o transcorrer do tempo, incorporaram-se outros elementos a esta tipologia de auditoria, tornando-a mais complexa em sua aplicação e prática pela equipe de auditoria que a executa.

Correspondendo a esta afirmação, o conjunto de princípios jurídicos que são considerados vinculados à auditoria ambiental são:

A função da auditoria pública continua sendo uma ação preventiva ao ser utilizada sistematicamente pela empresa. Ela facilita o cumprimento das normas ambientais e a eliminação ou a redução dos danos e é

compatível com o princípio de prevenção, toda vez que opera com o risco conhecido ou o real.

Com o princípio da precaução — a implantação da norma ISSO 26000 permite aos empresários executar ações para conformar uma empresa amiga do meio ambiente —, ante a possível ocorrência de danos futuros ou incertos, ao operar sobre o risco do desenvolvimento, como meta para o desenvolvimento sustentável ante riscos possíveis da empresa ou da indústria, quando se introduzem novas tecnologias.

Destaca-se o vínculo com o princípio de cooperação — toda vez que as EFS cooperam entre si, na aplicação das auditorias ambientais e outras tipologias de auditorias, é o caso das auditorias de gestão em cooperação, executadas para o controle do uso da água, nas bacias hídricas e rios —.

Outro vínculo para se destacar é com o princípio que determina que quem contamina paga. Esta contribuição é feita através da tributação ambiental por parte das empresas e da indústria que se destina a reparar os danos ambientais ocorridos.

Com o princípio de responsabilidade ambiental, — a obediência à legislação em matéria ambiental como parte das políticas traçadas pela Administração Pública, com a devida observância pelos sujeitos auditados, que é exigida em seus três ângulos.

Se vincula também com o princípio de participação cidadã toda vez que — insta o cidadão a acatar as normas ambientais ligadas à proteção ambiental, como um bem público para as gerações de hoje e as gerações futuras —.

Outros princípios são o da equidade intergeracional e o de sustentabilidade ambiental, onde se conjugam as três dimensões (social, econômica e ambiental) através de uma fórmula que permita gozar de um ambiente adequado para as futuras gerações.

Com o princípio de irreversibilidade e o de progressividade, em atenção à relevância que a proteção do ambiente possui, enriquecedor dos princípios jurídicos consagrados nas cúpulas ambientalistas, o que permite à organização auditada reconhecer o estado em que se encontra nas ações protetoras do meio ambiente e o de progressividade, que se traduz como a evolução sustentada na proteção ambiental pela organização auditada.

Todos estes princípios cumprem uma função de interpretação, de aplicação do normativo, de integração, cobrem os vazios legislativos, servem ao mesmo tempo para renovar o normativo, creditados como a base do Direito Ambiental, assinalado por autores como Caferata, Lorenzetti, Belloti y Martín Mateo.²⁴

Ao ter a EFS sua tutela, sua prática se vincula a outras ferramentas de gestão e à responsabilidade social empresarial — ambiental. Evoluiu com a aplicação de outros instrumentos que foram incorporados desde o século passado, como as regulações e ferramentas entre as quais se destaca a cobertura financeira com o seguro ambiental, a aplicação de incentivos fiscais, a tributação ambiental, as tecnologias limpas e a responsabilidade objetiva em relação aos princípios do Direito Ambiental e da função de auditoria.²⁵

Do plano jurídico, este autor analisa os critérios de juristas dedicados ao estudo deste ramo do Direito, como Lozano Cutanda, Fernández de Gatta Sánchez e Sanz Larruga²⁶. Concordam que o Direito Ambiental como direito de nova criação em matéria doutrinária e normativa, é dinâmico e variável, vinculado a outros ramos do direito e a outros saberes por sua transversalidade, postura à qual este autor se incorpora por estar presente na prática da atividade de auditoria.²⁷

A esse respeito, outros autores das ciências jurídicas na América Latina e no Caribe²⁸, como Botassi e De Besa Antunes, consideram que este ramo do Direito Ambiental chegou para resolver a questão da contaminação ao exigir a responsabilidade ambiental; foi regula-



do em leis como a do crime ambiental, responsabilidade ambiental, proteção florestal, contaminação ambiental e da auditoria ambiental, relacionadas com o dano ambiental e sua quantificação contábil; com os incentivos fiscais, a tributação ambiental e a cobertura financeira pela apólice ambiental. Reconhecem seu vínculo com outros ramos das ciências jurídicas e com outras ciências como a ecologia, a contabilidade, a sociologia, a psicologia, a história e a economia.

Neste tipo de controle, tem vantagens de sua aplicação as que partem da observação dos princípios de precaução e prevenção do Direito Ambiental com um adequado autocontrole na organização auditada, o que lhes permite proporcionar uma gestão ambiental interna adequada dentro das formas de gestão, direcionar estrategicamente a atividade produtiva para formas mais eficientes e competitivas, implementar os SGA, o uso de tecnologias limpas não contaminadoras, a aplicação da contabilidade ambiental para controlar o uso de orçamento, a obediência à legislação. Conjuntamente, todas lhes permitem acessar a cobertura financeira com a apólice ambiental com uma empresa ambiental responsável ante ações que apresentam riscos ao meio ambiente e com isso recompor o dano causado; suas limitações estão identificadas com a obsolescência tecnológica, os elevados custos das tecnologias limpas, a heterogeneidade industrial e a não obrigatoriedade desta ação de controle ambiental às formas de gestão não estatal.

Como causas negativas considera-se, circunscrita a serem empresas contaminadoras do meio ambiente, os custos do contrato de auditoria, os valores elevados das tecnologias limpas, as que impedirão que os empresários obtenham a certificação ambiental incompatível com o desenvolvimento sustentável por não estarem conscientizados de maneira adequada com a problemática ambiental e em como promover ações positivas para resolvê-las e mitigá-las. A justificativa de realizar esta atividade de controle ao meio ambiente, julga este autor, recairá na importância de os empresários a praticarem em suas empresas, exercendo um controle interno sistemático adequado, em atenção aos temas ambientais como parte da política ambiental e da responsabilidade empresarial em matéria ambiental; para dar respostas adequadas aos Convênios e Acordos estabelecidos pela EFS na matéria contábil, de auditoria e da auditoria ambiental, introduzidos nos direitos internos, vinculados aos acordos ambientais dos blocos comerciais UNASUL, MERCOSUL, ALBA-TCP, CELAC, UNIÃO EUROPEIA e dos Tratados ambientais como a Agenda 21, o Protocolo de Montreal — camada de ozônio — e

a Convenção sobre a Diversidade Biológica. Seus efeitos, conseguir empresas amigas do meio ambiente, este autor considera que os empresários terão que aplicar estratégias para reduzir os níveis de contaminação, economizar energia, utilizar as tecnologias limpas, economizar matérias-primas, aplicar as técnicas de reciclagem, a reengenharia empresarial e realizar alianças estratégicas; onde a auditoria ambiental desempenha um papel privilegiado, não utilizada pela maioria destas.

3. PAPEL DA EFS NO CONTROLE EM MATÉRIA AMBIENTAL

Esta tipologia de auditoria é praticada dependendo das condições que a enquadrem, dos objetivos específicos que a motivam e do nível de desenvolvimento que a organização empresarial a ser auditada possua; compartilha um objetivo comum, entregar informação documentada e validada sobre diferentes aspectos da situação ambiental da entidade auditada ao identificar os riscos e impactos associados, o exame e a avaliação das práticas existentes para melhorar o desempenho ambiental, permite comprovar o respeito à legislação e os padrões ambientais de relevância.²⁹

As reformas energéticas e dos recursos naturais que se realizam na América Latina e no Caribe nos setores da economia, a saúde, a cidadania e meio ambiente contribuem com a execução de políticas sustentáveis. Permitirão ao auditor conhecer o grau de economia, eficiência e eficácia, a qualidade e o impacto no planejamento, o controle e o uso dos recursos naturais, a conservação e a proteção ambiental, como características fundamentais em todo este processo de planejamento e prática desta atividade de controle ambiental, ao permitir que a cobertura financeira mediante a apólice ambiental, segundo o que dizem autores como Viguri Perea, Cabeza Ares e Lorenzetti.³⁰

Neste setor público, outros tipos de auditoria são praticados como a financeira, a de gestão e a de conformidade, realizadas pela EFS. Elas abordam em seus programas questões relacionadas com a proteção ambiental, os recursos naturais e o desenvolvimento sustentável, vinculadas ao controle público que a Administração Pública executa.

A multidimensionalidade da auditoria ambiental, ao estar integrada como processo sistêmico, procedimento, ferramenta de gestão e atividade administrativa, permite unir o esforço de profissionais no papel de auditor, jurista, técnico ou cientista. Em todo este panorama jurídico, confirmam que para obter empresas

amigas do meio ambiente, será necessário cumprir as políticas, princípios e regulações que, do Direito Ambiental e outras disciplinas, saberes e ciências, tenham relação com a prática da auditoria ambiental; regulada essencialmente pela INTOSAI, nos ordenamentos regionais e internos combinados com as políticas públicas em matéria ambiental.

A esse respeito, trabalhos científicos da ciência do Direito de Fernández de Gatta Sánchez, Sanz Rubials, Lozano Cutanda e Martín Mateo, abordam o tratamento dado a este tipo de auditoria dentro dos ordenamentos jurídicos ibero-americanos, reconhecida como instrumento e ferramenta de gestão ambiental.³¹ O tratamento nas leis marco ambientais e nas leis de auditoria pública — ambiental — concordam em regula-la entre os modos de atuação da Administração Pública, como uma atividade de controle — limitação, ordenação ou polícia —, prestação de serviço público e fomento, exige-se a responsabilidade objetiva através de processos especializados em matéria ambiental.

Considera-se, pelos próprios efeitos desta instituição jurídica, que se manifesta a atividade de fomento, ao incentivar o desenvolvimento da economia ambiental por meio de indústrias mais competitivas em mercados ambientais mais exigentes, como desenhado na União Europeia na aplicação das normas EMAS na indústria, assinaladas por autores como Betancort Rodríguez, Fernández de Gatta Sánchez y Mora Ruiz.³² No entanto, significa que o substrato de todas estas manifestações da atividade administrativa analisadas converge para o controle e proteção ambiental de forma permanente. No entanto, essas não podem estar divorciadas da dinâmica econômica e da fórmula I+D+C, em função do desenvolvimento sustentável que hoje se contextualiza no mercado internacional de bens e serviços, onde as EFS representadas a nível global e regional pela INTOSAI, através do controle ambiental, desempenham um papel significativo para conseguir o equilíbrio entre o progresso e a proteção ambiental para as futuras gerações.

São coincidentes em sua regularização normativa, a mesma parte da proteção do bem jurídico ambiental do texto ambiental, se regula nos direitos internos em leis gerais do ambiente de gestão ambiental, de controladoria e em leis especiais que regulam de maneira exclusiva a prática da auditoria ambiental; todas contribuem para conseguir o desenvolvimento sustentável, a partir do reconhecimento na doutrina e na normativa *ius* administrativa e *ius* ambientalista. Demonstram a conjuntura da democracia participativa, a partir do

novo constitucionalismo da região da América Latina e do Caribe, com expoentes nos textos constitucionais de países como Equador, Venezuela e Bolívia, que trataram da questão ambientalista com maior rigor em suas articulações.

Na União Europeia, a 7ª avaliação do desenvolvimento do Direito Ambiental realizada por Martín Mateo, Fernández de Gatta Sánchez e Nogueira López, inclui em seus resultados a prática desse tipo de auditoria³³. Concordam que a proteção do bem jurídico ambiental se materializa a partir do texto constitucional, nas leis marco ambiental, em leis da auditoria pública, em códigos ambientais; em seu conjunto formam um núcleo estável a nível normativo, oferecem solidez e sustento para o posterior desenvolvimento das políticas ambientais públicas, essas incorporam os conceitos de economia e contabilidade ambiental, avaliados com a auditoria ambiental pelas EUROSAI.

Ao analisar o informativo da XIV Congresso Internacional da INTOSAI, são assinalados os principais desafios presentes e futuros da auditoria ambiental.³⁴ São desafios presentes: formar uma base de dados ambientais para todos os níveis — local regional e internacional — toda vez que os problemas ambientais e assuntos políticos são novos; a sustentabilidade como dimensão central é difícil de abordar pelos sujeitos; os problemas ambientais e sua redução evoluem com o tempo; é um desafio vincular de forma material os assuntos ambientais e as finanças estatais; a análise custo-benefício dos benefícios em longo prazo dos compromissos ambientais — elementos crucial e difícil de ser atendido pelos empresários —; os assuntos ambientais — multinacionais e interdisciplinares —; o trabalho de campo requer competências e conhecimentos específicos para executar a auditoria ambiental.

Para o futuro, então, a projeção da auditoria ambiental será, na medida em que os efeitos da mudança climática se tornem mais evidentes, serão abordados assuntos ambientais globais mais complexos. Para tanto, será necessário incrementar a equipe de auditores ambientais e dar-lhes a capacitação; planejar auditorias e eleger os tópicos e enfoques com uma ampla gama de opções; será necessário conscientizar o público e os políticos sobre a prática da auditoria ambiental e sua relevância, que permita adaptação às flutuações das decisões de política ambiental por parte da Administração Pública e determinar em que medida são tratados os assuntos ambientais bem como seu nível de pertinência, permitirá manter a integridade e o profissionalismo na luta contra a politização dos

problemas ambientais que hoje afetam o planeta e não lhes foi dada uma solução adequada pelas nações mais contaminadoras neste século XXI.

A esse respeito, na era da globalização e das economias verdes e com o papel futuro que a auditoria ambiental terá como valor agregado, em matéria de proteção ambiental, será acertado recorrer às definições tomadas nas reuniões realizadas de Estocolmo até o Rio de Janeiro, vinculadas à mudança climática. Onde a economia verde, a globalização, as reformas energéticas — combustíveis e eletricidade —, a mitigação e a adaptabilidade à mudança climática, os planos, os programas e os projetos de obras, representam a ação do homem no ambiente construído; em sua execução deverão ser sustentáveis, certificados, comprovados, reconhecidos com a aplicação da auditoria ambiental como a avaliação chave. O mais importante é que o setor social (a academia, o governo e a sociedade) cuide, vigie e proteja o marco legal — local e internacional — com empresas amigas do meio ambiente, que permita aplicar a fórmula I+D+I, ao dizer que o verde vende.

4. CONCLUSÕES:

A auditoria ambiental emergiu devido à contaminação empresarial e seu enfrentamento pelo Estado. Sua gênese foi a auditoria social. Consolida-se posteriormente como ação de controle praticada pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores e as Sociedades Mercantis, possui uma construção jurídica a partir seu reconhecimento em Acordos e Convênios Internacionais, é introduzida nos direitos internos mediante os textos constitucionais, as leis ambientais e de controladorias. Esses lhe oferecem solidez e sustento para o desenvolvimento de políticas ambientais como uma ferramenta de gestão ambiental. Pode ser voluntária ou obrigatória e manifestar-se como uma atividade de polícia, um serviço público ou atividade de fomento de acordo com sua execução e consequências.

A auditoria ambiental tem um caráter multidimensional, integral e transdisciplinar. Sua finalidade é a avaliação da gestão ambiental da empresa e a certificação de produções limpas. Para realiza-la, as entidades auditadas devem implantar a contabilidade ambiental e o tratamento dos resíduos das produções da empresa. Constitui um processo integrado por fases (preparação-execução-conclusão) cujo procedimento fundamental é regulado nas normas ISO e nas EMAS.

As insuficiências fundamentais detectadas em torno da ordenação jurídica da auditoria ambiental em

Cuba, centram-se na inexistência de tratamento jurídico científico. Não existe um programa para este tipo de auditoria. Não se aplica a contabilidade ambiental, incoerência pela norma que regula a auditoria estatal, falta de reconhecimento na Lei de Meio Ambiente e nas normas do Direito Empresarial, a obsolescência tecnológica, a heterogeneidade industrial e as deficiências na regulação da responsabilidade ambiental.

A auditoria ambiental, para sua execução, vincula-se aos princípios do Direito Ambiental. Isso permite informar-se em sua execução como processo e procedimento, para avaliar a gestão ambiental dos sujeitos auditados nas formas de gestão estatal e não estatal.

REFERÊNCIAS

ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco, *“La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”* en, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, 2014, [hptt//www.actualidadjuridicaambiental.com](http://www.actualidadjuridicaambiental.com)

ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco, *“Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”* en, Revista Dos Tribunais Thomsonreuters, número 951, Brasil, 2015, [hptt//www.thomsonreuters.com](http://www.thomsonreuters.com)

ARROYO JIMÉNEZ, Luis, *Libre empresa y títulos habilitantes*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, España, 2004.

AUDIVERTII ARAU, Ramón, *Régimen jurídico de la etiqueta ecológica*, Editorial Cedecs, España, 1997.

BELLOTTI, María, *El principio de precaución ambiental*, Editorial Lerner S.R.L., Argentina, 2006.

BELLORIO CLABOT, Dino, *“El nuevo paradigma ambiental y jurídico”* en, Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales, España, 2013.

CAFERRATA, Néstor Alfredo, *“Teoría de los principios del Derecho Ambiental”* en, Revista Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2009.

DEMALDÉ, Cristina, *El principio de precaución en el daño ambiental*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., 2011.

DRNAS DE CLÉMENT, Zlata, "Elementos esenciales del principio de precaución ambiental" en, Anuario del CIJS, Argentina, 2007.

JAQUENOD DE ZÖGÖN, Silvia, El Derecho Ambiental y sus principios rectores, Editorial Dikinson, España, 1991.

LORENZETTI, Ricardo, *Teoría del Derecho Ambiental*, 1^{era} edición, Editorial Porrúa, México, 2008.

LOZANO CUTANDA, Blanca, *Manual de Derecho Ambiental Administrativo*, 3^{era} edición, Editorial Dykinson, España, 2003.

MARTÍN MATEO, Ramón, Tratado de Derecho Ambiental, volumen I, 1ra edición, Editorial Trivium S.A., España, 1991.

MARTÍN MATEO, Ramón, "La ecoauditoría" en, Boletín de Estudios Económicos, número 150, España, 1993.

MORA RUIZ, Manuela, "Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general" en, Revista Derecho y Conocimiento, España, 2012.

SANZ LARRUGA, Francisco, *El concepto de responsabilidad compartida y el principio de subsidiariedad en el Derecho Ambiental*, Editorial Instituto de Estudios de la Administración Local, España, 2009.

NOTES

1 LORENZETTI, Ricardo, Teoría del Derecho Ambiental, responsabilidad de la Administración y el ciudadano en la protección ambiental con la auditoría, 1^{era} edición, Editorial Porrúa S.A., México D.F, 2008, pp.1-37.

2 RODRÍGUEZ CÓRDOVA, Roberto, "Manual de gestión ambiental de las empresas" en, Revista Economía Agrícola, Nicaragua, 2008, pp.1-177.

3 SANZ LARRUGA, Francisco, Sostenibilidad ambiental y Derecho Administrativo: ¿nuevo remedio ante la crisis económica o una exigencia constitucional? A propósito de la nueva Ley de Economía Sostenible, VI Congreso de la Asociación de profesores de Derecho Administrativo, Palma de Mallorca, España, 2011.

4 LOZANO CUTANDA, Blanca, Manual de Derecho Administrativo Ambiental, antecedentes del Derecho Ambiental, reconocido en el Derecho común; ante los problemas de salubridad ambiental y los agentes contaminadores industriales, permitió crear normas de control ambiental y dictar límites a las actividades insalubres, 3^{era} edición, Editorial Dykinson, España, 2003, pp.2934.

5 MENDEZ GUTIERREZ DEL VALLE, Ricardo, "Teoría de las revoluciones industriales", tres son revoluciones, la primera en la industria metalúrgica y textil, la segunda con el motor de explosión-explosivos químicos, la industria del automóvil, la industria siderúrgica y la producción de aparatos eléctricos, la tercera con la biotecnología, la microelectrónica y la informática -1800-2007- en, Revista del Ministerio de Fomento, España, 2009, pp.7-29.

6 PNUMA-ONU, Plataforma para una industria ecológica a nivel mundial, políticas y prácticas, eficiencia en el uso de recursos naturales, energéticos y las energías renovables, facilidades financieras en la industria amigable con el ambiente, la transferencia de tecnologías y el fomento de industrias no contaminadoras, Estados Unidos de América, 2012, pp.17-45.

7 ELSTEIN, Steven, "El alcance global como órgano público de las EFS", enfoque local de los gobiernos en la protección ambiental en 192 países, por Contralorías, Tribunales de Cuentas, Oficinas de auditoría y Oficinas de gobierno contables para controlar los recursos públicos, mutando desde finales del siglo XX al control ambiental en, Revista de Auditoría Gubernamental, INTOSAI-ECOSOC-ONU, Estados Unidos de América, 2012, p.15.

8 BASURTO GONZÁLEZ, Daniel, "Responsabilidad social y ambiental en las empresas", gestión de calidad, medio ambiente, prevención de los riesgos laborales, competitividad empresarial y certificación ambiental en, Revista Política y Gestión Empresarial, México D.F., 2012, pp.33-39.

9 PNUMA-SEMARNAT, Economía ambiental: lecciones de América Latina, México D.F., 2010, pp.7-303.

10 LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio, "Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría" en, Revista Auditoría Pública, número 61, Granada, España, 2013, pp.6-19.

- 11 MURAD ROBLES, Pedro, La auditoría ambiental voluntaria, concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación, ejecutada a solicitud del empresariado de manera voluntaria, Editorial Porrúa, México D.F., 2009, pp.263-303.
- 12 PAEZ SANDUBETE, José, Contabilidad, auditoría y medio ambiente, II Reunión sobre contabilidad, auditoría social y medio ambiente, Valencia, España, 1999.
- 13 Norma ISO 26000:2010. Guía sobre responsabilidad social, provee a la empresa, al gobierno y la sociedad de herramientas en tres dimensiones del desarrollo sostenible: económica, ambiental y social, Suiza, pp.1-8, <http://www.iso.org>.
- 14 FERNÁNDEZ DE GATTA, Dionisio, "La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión", instrumento de protección ambiental voluntario en la Unión Europea en, Boletín Económico, número 2824, España, 2011, pp.-18.
- 15 Norma ISO 14001:1998, Sistemas de gestión ambiental. Especificación y directrices para su uso, patrones de calidad voluntarios, certifican a la empresa el sector comercial, industrial y tecnológico, Suiza, 1998.
- 16 ARNER GUERRE, Ángel, Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental, implementa el sistema de gestión para mitigar la contaminación en, Libro Verde, Editorial Lex S.A., España, 2013, pp.123-342.
- 17 ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, "La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental", herramienta evaluadora de la contaminación empresarial en, Revista electrónica de Derecho Ambiental Medio Ambiente&Derecho, número 21, España, 2011, <http://huespedes.cica.es/gimadus>.
- 18 Normas ISO 19011, La auditoría ambiental y los sistemas de gestión, Suiza, 1998.
- 19 BELMONTE MARTIN, Ismael, "La ecoauditoría: instrumento para la defensa del medio ambiente" en, Revista electrónica de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche, España, 2010.
- 20 VIÑA VIZCAÍNO, Gustavo, "Bases conceptuales de la auditoría ambiental como un instrumento en la prevención de la contaminación", contabilidad ambiental en, Revista de Contabilidad, Colombia, 2003, pp.47-67.
- 21 MARTÍN MATEO, Ramón, El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental, Editorial Trivium, España, 1994, pp.19-57; LOZANO CUTANDA, Blanca, "La nueva etiqueta ecológica de la Unión Europea" en, Revista de Gestión Ambiental, número 7, España, 2001, p.5.
- 22 INZUNZA, Georgina, Hacia la empresa ecológica. Afrontamos el próximo gran reto del siglo XXI, La industria ecológica y el desarrollo sostenible, Editorial PEMEX, México D.F., 2009, pp.17-46.
- 23 NAESS, Arne, "Los movimientos de la ecología superficial y la ecología profunda: un resumen", caracteriza los síntomas y las causas culturales de la crisis ambiental, crítica los supuestos metafísicos, sistemas políticos, estilos de vida y valores éticos de la sociedad industrial en, Revista Ambiente y Desarrollo, Chile, 2007, pp.98-101.
- 24 CAFERRATA, Néstor Alfredo, Principios del Derecho Ambiental, elementos claves en el control ambiental a través de la auditoría, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2010, pp.7-69.
- 25 PÁEZ SANDUBETE, José María, "La auditoría medio ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable", desde las ciencias contables, señalan sus beneficios, limitantes y consecuencias negativas en, Revista Contable, España, 2008, p.9.
- 26 LOZANO CUTANDA, Blanca, "Actualidad del Derecho Ambiental comunitario", la auditoría ambiental, nexos con el Derecho Ambiental en, Revista de Derecho Administrativo Económico, número 20, Brasil, 2009, pp.1-20.
- 27 OJEDA MESTRE, Ramón, "El nuevo Derecho Ambiental", caro, complejo, moderno, cientificista, multidisciplinario, de expertos, preventivo y correctivo, indexado al desarrollo económico, transversal en, Revista de la Universidad de Cuauhtémoc, número 8, México D.F., 2012, pp.1-20.
- 28 TAS, Joycemara, "Auditoría externa ambiental como instrumento en la defensa del medio ambiente", desde las ciencias jurídicas son reconocidos los aportes para la protección ambiental en, Revista de Jure, número 20, Brasil, 2013, pp.293-309.

29 PADIN, María, "La auditoría ambiental y las normas ISO 14000", responsabilidad ambiental empresarial en, Revista Foro de Contabilidad Ambiental y Social, número 5, Argentina, 2011, p.37.

30 VIGURI PEREA Alberto, "La responsabilidad en materia medio ambiental", seguro ambiental y auditoría ambiental en, Revista Española de Seguros, número 5, España, 2010, p.53.

31 CARMONA LARA, María, "Derecho Ambiental", posiciones jurídicas permiten conocer el método aplicado a la auditoría ambiental, tutelada en los ordenamientos jurídicos desde el Derecho Administrativo hacia el Derecho Administrativo Ambiental en, Revista de Derecho UNAM, México D.F., p.12.

32 FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, "El séptimo programa ambiental de la Unión Europea", 2013-2020, la observancia de las herramientas de gestión y el cumplimiento de las políticas ambientales de la Unión por su repercusión global en, Revista Aragonesa de Administración Pública, número 41-42, España, 2013, pp.71-121.

33 FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, consenso desde posiciones jurídicas en la Unión Europea para aplicar las herramientas de gestión y en especial la auditoría ambiental para construir empresas amigables con el ambiente en, Documento TOL 1.436.850, España, 2010, pp.1-58.

34 INTOSAI-ONU, "Los retos presentes y futuros de la auditoría ambiental en el mundo" en, Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, Viena, Austria, 2012, pp.22-23; LUSTOSA DA COSTA, Carlos, "Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonia" en, Revista OLACEFS, número 15, Brasil, 2014, pp.43-46.

Metodologia de auditoria com foco em processo e risco



Antonio José Saraiva de Oliveira Júnior

é servidor do Tribunal de Contas da União, bacharel em Economia pela Universidade de Brasília, com especialização em Análise de Políticas Públicas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV).



Arnaldo Ribeiro Gomes é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB) e Certified in Control Self Assessment (CCSA®) pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), dos Estados Unidos da América.



Guilherme de Vasconcellos Machado

é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Engenharia Mecatrônica pela Universidade de Brasília – UnB.

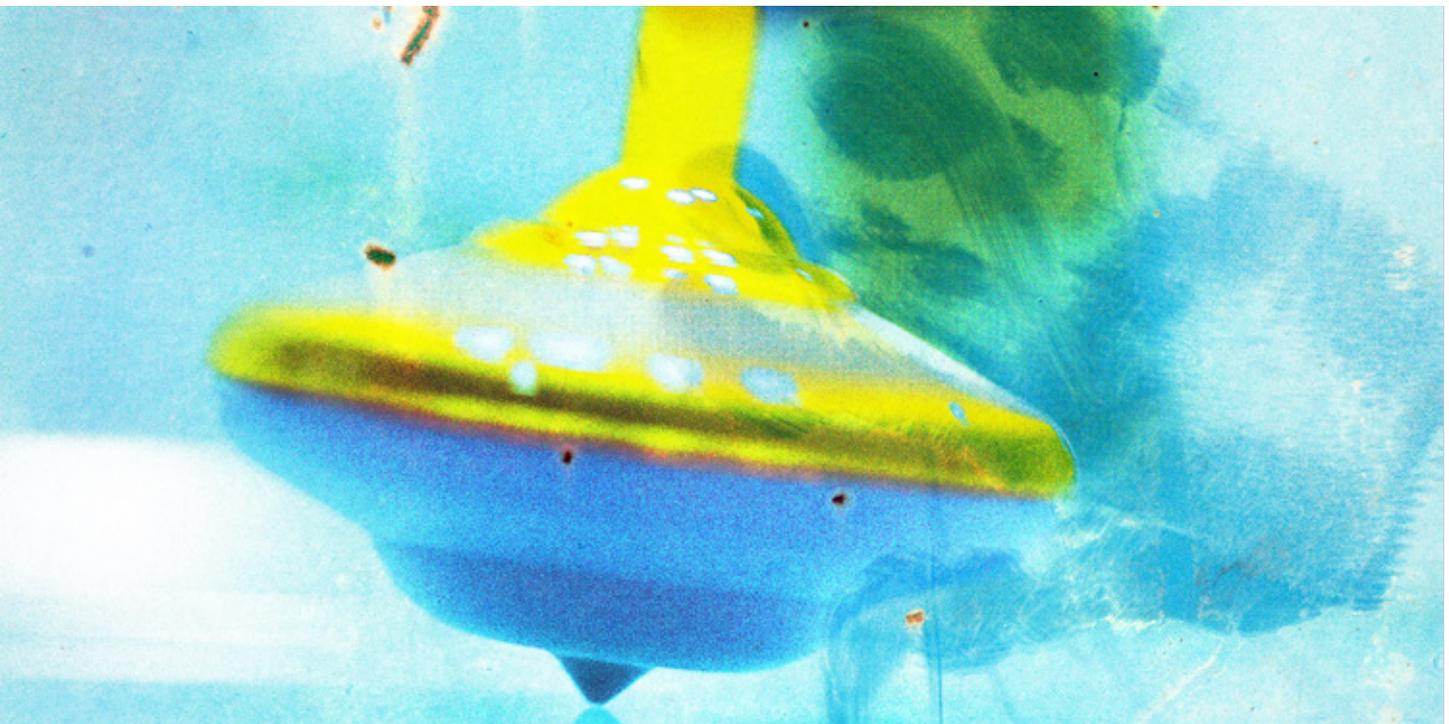
RESUMO

Este artigo apresenta as linhas gerais de metodologia de auditoria orientada para a avaliação de riscos e controles com foco em processos de trabalho, finalísticos ou de apoio, que suportam o objeto de fiscalização, por meio da aplicação de procedimentos e técnicas para mapear os processos envolvidos, seus objetivos, riscos e controles associados. O método apresentado possui flexibilidade para aplicação em fiscalizações do controle interno ou externo e tem o potencial de contribuir para a melhoria da governança, no tocante ao componente relacionado à gestão de riscos e controles internos e, conseqüentemente para o alcance dos objetivos organizacionais ou de políticas públicas.

Palavras-chave: Controle Externo, Controles Internos, Gestão de Riscos, Governança Pública, Metodologia de Auditoria.

1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

A gestão de riscos traduz um processo contínuo conduzido pela alta administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da instituição e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2004).



O risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos da organização (ABNT, 2009). Abrange eventos positivos, com o potencial de agregar valor, e negativos, com a capacidade de destruir valor. O desafio da governança nas organizações do setor público é determinar quanto risco aceitar na busca do melhor valor para os cidadãos e demais partes interessadas, o que significa prestar serviço de interesse público da melhor maneira possível (BRASIL, 2014). Os controles internos, por sua vez, são os instrumentos do processo de gestão de riscos da organização e atuam na mitigação dos eventos indesejáveis.

É nesse contexto que se propõe metodologia objetiva aplicável a trabalhos de fiscalização do controle externo e interno da Administração Pública. Conforme se verá adiante, também tem aplicabilidade às instituições privadas, sem alterações significativas, dada a versatilidade dos instrumentos de auditoria, embora não seja o enfoque deste artigo.

O método pressupõe a construção de matrizes de risco para avaliação de probabilidades e impactos em relação às etapas de operacionalização de quaisquer processos de gestão, os quais podem ser compreendidos como grandes conjuntos de atividades pelos quais a organização cumpre sua missão (BRASIL, 2013).

Os processos finalísticos são de grande interesse para os controles externo e interno, pois se referem à essência da organização, caracterizam sua atuação, estão diretamente relacionados aos seus objetivos es-

tratégicos e recebem apoio de outros processos internos, gerando produtos e serviços seus clientes interno e externo (BRASIL, 2013).

Como produto da aplicação das técnicas e procedimentos, obtém-se uma avaliação qualitativa e quantitativa da gestão de riscos de uma organização ou política pública. O diferencial da metodologia é a capacidade de objetivação dos resultados, como se verá adiante.

No Brasil, são poucos os órgãos e entidades públicas que possuem política ou práticas de gestão de riscos formalmente estabelecida. Essa lacuna torna a aplicação da metodologia ainda mais profícua e pedagógica, pois possibilita evidenciar práticas inconscientes ou informais de administração do risco. Ainda que as instituições não possuam políticas de gestão de riscos formalmente instituídas, dispõem de elementos de resposta a risco (controles internos) que, identificados e avaliados, consoante metodologia proposta, podem ser aperfeiçoados, contribuindo assim para a melhoria da governança e para o alcance dos objetivos organizacionais.

2. NORMAS GERAIS DE AUDITORIA E CONCEITOS APLICADOS

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT (BRASIL, 2010) e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA, 2012) prescrevem o estabelecimento de objetivos

para cada trabalho de auditoria. Segundo essas diretrizes, é preciso realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados ao objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos para a fiscalização. No desenvolvimento dos objetivos deve-se considerar, além das exposições significativas a riscos, a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentações aplicáveis.

Na fase de planejamento, para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor ou unidade de auditoria deve dispor de informações sobre os objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles para tratar os eventos indesejáveis.

Quando na auditoria a ser proposta as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado não estiverem disponíveis, tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho. A necessidade e a profundidade dos procedimentos para a obtenção desses dados variam de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão.

Caso o objeto e o escopo do trabalho sejam amplos, deve ser avaliada a conveniência de se realizar ação de controle prévia e específica para se obter conhecimento sobre o objeto auditado, devendo-se considerar seus resultados no planejamento e na aplicação dos procedimentos da auditoria com foco em riscos.

A metodologia proposta viabiliza a avaliação de riscos e controles e tem como referência o modelo ERM (*Enterprise Risk Management*), do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), organização privada criada nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis das empresas. O modelo considera que a gestão de riscos das instituições deve ser avaliada segundo oito componentes (dimensões) que lhe são intrínsecos (COSO, 2004).

Nessa linha, a presente metodologia se propõe a avaliar os cinco elementos centrais do modelo, os quais podem ser traduzidos em perguntas que, didaticamente, facilitam o entendimento dos pontos:

- a. **Fixação de Objetivos:** a unidade fixou objetivos para o processo ou para a política pública?
- b. **Identificação de Eventos:** quais eventos podem representar risco aos objetivos do processo ou da política pública?

c. **Avaliação de Riscos:** qual é a significância dos riscos identificados em termos de probabilidade e impacto de ocorrência?

d. **Resposta a Riscos:** a organização implementou controles em resposta aos riscos identificados?

e. **Atividades de Controle:** qual é a qualidade dos controles internos estabelecidos e em que medida eles asseguram que os riscos relacionados sejam mitigados a um nível aceitável?

A opção por apenas cinco elementos do modelo ERM não retira ou reduz a importância atribuída aos demais (ambiente de controle, informação e comunicação, monitoramento). Eventual prolongamento da metodologia permite que o auditor facilmente avalie os demais componentes do modelo.

No que tange aos conceitos aplicados à metodologia, tem-se os seguintes:

- **Risco:** possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos de organizações, programas ou atividades governamentais, sendo medido em termos de consequências e probabilidades (BRASIL, 2012a).

O evento de risco, portanto, materializa o risco, consequência negativa para o alcance dos objetivos institucionais. Na prática, os termos “evento de risco” e “risco” podem ser tratados como sinônimos.

- **Objetivo:** ‘algo’ que se estabeleceu para ser alcançado, de caráter quantitativo ou qualitativo (BRASIL, 2012b).
- **Controle Interno:** processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública e os objetivos gerais de controle serão atendidos (BRASIL, 2012a). Em síntese, os controles internos representam uma forma de tratamento (resposta) aos riscos, os quais são adotados para assegurar, de forma razoável, que os objetivos organizacionais sejam alcançados.

Os controles internos representam, portanto, instrumentos de governança à disposição dos gestores, pois convergem para a consecução dos objetivos das instituições e seus programas.

- **Fonte de risco:** é o elemento que, individualmente ou combinado, tem potencial intrínseco para dar origem ao risco, podendo ser tangível ou intangível (ABNT, 2009).

Em outras palavras, as fontes de risco são todos os sujeitos, objetos ou situações que podem originar um evento negativo. São classificadas em seis categorias: pessoas, processos, sistemas, infraestrutura (física ou organizacional), tecnologia ou ainda eventos externos à organização.

Os riscos são avaliados em duas dimensões, uma antes e outra após a aplicação de controles, conforme a seguir (BRASIL, 2009):

- **Risco inerente:** é o risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles internos administrativos adotados.
- **Risco residual:** é o risco que remanesce após a mitigação por controles internos.

Portanto, o risco residual é a parcela do risco inerente que permanece após a implementação de atividades administrativas que permitam reduzir a probabilidade e/ou impacto do evento, de modo a evitar, reduzir, compartilhar ou, ainda, aceitar o risco.

3. PROCEDIMENTOS

Entendido o arcabouço conceitual básico, passa-se à exposição dos procedimentos e técnicas utilizados na construção do cenário sobre a gestão de risco das organizações ou suas subáreas. A parte operacional está dividida em quatro etapas para melhor entendimento.

3.1 IDENTIFICAÇÃO E REGISTRO DE OBJETIVOS E PROCESSOS DE TRABALHO (VISÃO GERAL)

Nesta fase, é preciso levantar e entender a legislação aplicável ao objeto, o regimento interno da organização, trabalhos anteriores de órgãos de controle interno e externo sobre o assunto, artigos acadêmicos ou técnicos, bem como outras informações disponíveis.

Deve-se, então, identificar os objetivos de cada atividade e/ou política pública a ser auditada, bem como compreender e registrar as etapas do processo de trabalho que compõem a atividade administrativa, desenvolvidas para alcançar os objetivos estabelecidos. Como exemplo, no caso do processo de descentralização de recursos da União para outros entes públicos ou privados por meio de transferências voluntárias de recursos, poder-se-ia dividir o processo nas seguintes etapas: a) motivação da transferência; b) seleção do receptor da descentralização; a) celebração do ajuste; b) acompanhamento da execução; e c) análise de prestação de contas.

Em seguida, para se construir visão detalhada do objeto e da gestão de riscos, devem ser requeridos da instituição (i) informações sobre planejamento estratégico (ou assemelhado) e/ou sobre a inserção do objeto de auditoria no planejamento estratégico do órgão ou unidade; (ii) fluxogramas e narrativas do processo de trabalho (descrição textual das atividades realizadas); (iii) normativos internos aplicáveis e relação de áreas responsáveis pela gestão do objeto.

Superada a fase inicial de entendimento do objeto da auditoria, passa-se à realização de entrevistas com gestores e operadores dos processos ou atividades, com o objetivo de aprofundar o conhecimento acerca dos objetivos e da operacionalização das atividades desenvolvidas em cada etapa do processo de trabalho.

As reuniões devem ser executadas mediante a aplicação de técnicas de entrevista. Em alguns casos, a equipe pode aprofundar sua visão do objeto ou confirmar informações por meio de exame documental de processos e atos administrativos relacionados. Os dados obtidos devem ser utilizados na preparação dos seguintes documentos, que formam a visão geral do objeto:

- Fluxograma:** documento que fornece uma representação gráfica do processo de trabalho, evidenciando a sequência das atividades, os prazos e o fluxo de documentos entre as áreas envolvidas.

Destaca-se que os fluxogramas devem, na medida do possível, ser desenvolvidos e, em conjunto com os gestores responsáveis, ajustados e validados, mediante aposição de data e assinatura, para evitar questionamentos futuros.

b. Narrativa do processo de trabalho: documento que descreve, de forma textual e com maior riqueza de detalhes, a sequência das atividades de gestão, a legislação relacionada a cada etapa, os sistemas informatizados envolvidos e os mecanismos de controle administrativo adotados – sejam esses normatizados ou apenas práticas de trabalho executadas pelos setores –, unidades responsáveis, quantitativo e estrutura do quadro de pessoal, entre outros detalhes pertinentes.

Quando analisados em conjunto, esses documentos proporcionam amplo entendimento acerca da operacionalização do objeto de auditoria, em especial seus objetivos, etapas do processo de trabalho e atividades nelas desenvolvidas, o que permite avançar à fase de identificação e avaliação de riscos.

3.2 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

A terceira etapa compreende a identificação de eventos que possam afetar os objetivos organizacionais estabelecidos, e está associada ao senso crítico e ao julgamento profissional dos auditores, gestores e corpo operacional responsável pela execução da atividade examinada. Essa etapa deve ser uma construção coletiva da equipe de auditoria a partir das contribuições dos gestores e operadores dos processos e, se possível, corroborada por outras instâncias de auditoria interna ou externa. Para identificação e registro dos eventos de risco, deve-se fazer uso de Matriz da Riscos por Processos (MRP), cuja estrutura será exposta adiante.

Na matriz, que já deve conter os objetivos e as etapas do processo de trabalho, cada integrante

da equipe de fiscalização deve identificar, individualmente, rol de possíveis eventos que possam impactar negativamente na consecução dos objetivos do objeto da auditoria, tomando por base, em especial, os dados obtidos nas etapas anteriores. A realização dessa etapa de forma individual, no primeiro momento, objetiva potencializar a inteligência particular de cada membro sobre todas as possibilidades de riscos sem a interferência ou viés que pode ser gerado por outros integrantes da equipe.

Após levantamento individual, a equipe deve reunir-se, discutir os riscos inventariados e principalmente outros possíveis, consolidando o resultado em matriz única, passando-se em seguida para a avaliação do impacto (magnitude de um efeito negativo) e probabilidade (estimativa) de ocorrência de cada risco segundo as variáveis da matriz de riscos a seguir. Sempre que possível, deve haver consenso na equipe quanto à existência e classificação dos riscos.

Como suporte à avaliação do impacto e da probabilidade do risco e visando a redução da subjetividade inerente ao processo de avaliação, devem ser desenvolvidas tabelas de apoio contendo critérios qualitativos – e, sempre que possível, quantitativos – para avaliação das variáveis impacto e probabilidade (exemplo: muito alto, alto, médio, baixo e muito baixo).

3.3 ASSOCIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS AOS RISCOS E AVALIAÇÃO DO CONTROLE

Nesta etapa, o auditor deve identificar os mecanismos de controle existentes, correlacionando-os aos eventos de risco já catalogados. Para cada risco deverão ser associados, caso existentes, os controles formais e informais de que dispõe a unidade, os quais, direta

Quadro 1: Mapa de Riscos (probabilidade vs. impacto):

		Tabela Risco				
		Probabilidade				
		Muito Baixa	Baixa	Média	Alta	Muito Alta
Impacto	Muito Alto	Médio 20	Elevado 40	Extremamente elevado 60	Extremamente elevado 80	Extremamente elevado 100
	Alto	Médio 16	Elevado 32	Elevado 48	Extremamente elevado 64	Extremamente elevado 80
	Médio	Médio 12	Médio 24	Elevado 36	Elevado 48	Extremamente elevado 60
	Baixo	Baixo 8	Médio 16	Médio 24	Elevado 32	Elevado 40
	Muito Baixo	Baixo 4	Baixo 8	Médio 16	Médio 16	Médio 20

Fonte: MRP - SecexDesenvolvimento

Quadro 2:

Efeitos da mitigação do risco inerente pelos controles internos

Avaliação do Controle	Mitigação	Obtenção do valor numérico do risco residual estimado
Inexistente	Estimada redução 4,5% do risco	Multiplicar risco inerente por 0,95
Fraco	Estimada redução 23% do risco	Multiplicar risco inerente por 0,77
Mediano	Estimada redução 50% do risco	Multiplicar risco inerente por 0,50
Satisfatório	Estimada redução 77% do risco	Multiplicar risco inerente por 0,23
Forte	Estimada redução 95% do risco	Multiplicar risco inerente por 0,05

Fonte: MRP - SecexDesenvolvimento

ou indiretamente, possam contribuir para mitigar os riscos identificados.

Uma atividade importante nessa etapa é a realização de *workshops* e/ou entrevistas adicionais com gestores e operadores dos processos, com o objetivo de validar os riscos inventariados e indagar a respeito dos controles internos existentes associados a cada risco. É preciso ainda considerar as informações sobre controles internos obtidas na fase inicial de construção da visão geral do objeto. Essas reuniões são também uma oportunidade aos responsáveis pelos processos para que informem à equipe sobre a existência de riscos até então não identificados.

Após identificação e associação dos controles aos riscos na MRP, deve ser avaliada, tanto pela equipe de auditoria como pelos responsáveis pelo processo, a qualidade dos controles internos segundo as categorias de avaliação estabelecidas para o trabalho (e.g. forte, satisfatório, mediano, fraco ou inexistente). Nesse caso, podem ser desenvolvidos e aplicados questionários para coletar a percepção do corpo operacional e gerencial responsável pelo processo no que toca à qualidade e/ou eficácia do controle na mitigação dos riscos.

Na avaliação dos controles internos, também devem ser estabelecidas escalas qualitativas e, se possível, quantitativas, que contribuam para a redução da subjetividade inerente ao processo de avaliação. Além disso, para cada categoria de avaliação, devem ser definidos os efeitos que os mecanismos de controle produzirão sobre os riscos inerentes (cuja valoração

já considerou probabilidades e impactos), conforme tabela exemplificativa a seguir.

Desse modo, o risco residual retratará o resultado da avaliação dos controles formais ou informais associados a cada evento de risco inerente. A MRP, portanto, exibirá informação acerca do risco residual, tomando por base as cores e os valores definidos na tabela utilizada para avaliação do risco inerente (Quadro 1). O diagrama abaixo ilustra, de forma exemplificativa, um caso prático do efeito do controle para mitigação do risco inerente:

Portanto, a partir da aplicação dos coeficientes previstos na terceira coluna do Quadro 2 sobre os valores associados aos riscos do Quadro 1, é possível obter um parâmetro numérico de risco residual estimado associado a cada risco inerente, conforme tabela adiante.

O risco residual estimado representa o resíduo de risco inerente que permanece após aplicação dos controles, ou ainda a parcela do risco carente de controles internos para que seja mitigado pro completo. É considerado estimado porque os efeitos dos controles ainda não foram aferidos nessa etapa do trabalho, tratando-se de estimativa com base em critérios predominantemente qualitativos (Quadro 2).

Ao final dessa etapa, é possível definir a extensão e a profundidade da auditoria, com base no entendimento acerca dos objetivos e da operacionalização da atividade a ser fiscalizada. Os riscos inerentes e controles são conhecidos e o desenho e a qualidade dos controles internos já foram avaliados, obtendo-se como resultado os riscos residuais do processo sob

Figura 1:

Exemplo de cálculo do efeito estimado da mitigação do risco inerente por controles internos



Quadro 3: Quadro de Risco Residual (risco inerente vs. eficácia do controle)

		Tabela Hiato de Controle				
		Eficácia do Controle				
		Forte	Satisfatório	Mediano	Fraco	Inexistente
Ranking do Risco	Extremamente elevado	Baixo 5	Médio 23	Elevado 50	Extremamente elevado 77	Extremamente elevado 96
	Extremamente elevado	Baixo 4	Médio 18	Elevado 40	Extremamente elevado 62	Extremamente elevado 76
	Extremamente elevado	Baixo 3	Médio 15	Elevado 32	Elevado 49	Extremamente elevado 64
	Extremamente elevado	Baixo 3	Médio 14	Elevado 30	Elevado 46	Extremamente elevado 60
	Elevado	Baixo 2	Médio 11	Médio 24	Elevado 37	Elevado 46
	Elevado	Baixo 2	Baixo 9	Médio 24	Elevado 31	Elevado 38

Fonte: MRP - SecexDesenvolvimento

auditoria. Essas referências podem ser utilizadas para direcionar os esforços de fiscalização na avaliação dos controles-chave estabelecidos para mitigar os riscos significantes (de maior probabilidade e impacto) aos quais está exposto o objetivo do processo auditado.

3.4 DEFINIÇÃO DE ESCOPO E EXECUÇÃO DE AUDITORIA COM FOCO EM RISCO

A partir da compreensão dos riscos, o escopo do trabalho deve ser definido com foco nas etapas do processo suscetíveis a eventos que possam interferir mais severamente na consecução dos objetivos estabelecidos. O escopo do trabalho pode ser limitado a determinada etapa do processo, nos casos em que o conjunto de riscos da etapa selecionada e os recursos de fiscalização justificarem.

Quando se tratar de auditoria operacional ou levantamento – casos em que os controles não são testados por procedimentos e técnicas de auditoria – recomenda-se, antes, estimar os riscos residuais por meio de *workshops* com operadores do processo. Esses encontros devem prever debates com os gestores e/ou com os operadores dos processos de trabalho (colaboradores lotados nas unidades e que lidam diariamente com os processos de gestão e são responsáveis por executá-los), como forma de colher subsídios para o aperfeiçoamento das avaliações dos eventos de risco contidas nas matrizes, notadamente em relação à probabilidade, ao impacto e aos procedimentos de controle interno.

As reuniões com os operadores dos processos, sempre que possível, devem ser realizadas sem a par-

ticipação dos gestores e sem identificação pessoal dos presentes, de forma a conferir maior liberdade de expressão. Encerrada a etapa de validação/contribuição dos gestores/operadores dos processos, os ajustes e as revisões nas avaliações de riscos e de controles que se fizeram necessárias devem ser efetuadas e a MRP concluída, em versão final.

Os *workshops* são especialmente úteis para a confirmação dos eventos de riscos apontados na MRP, por meio da validação, pelo gestor, da possibilidade de materialização/ocorrência do evento negativo. Também servem para avaliar a existência e a conformação dos controles internos existentes como resposta aos eventos de risco, ou mesmo a inexistência desses e a identificação de novos riscos ainda não detectados pela equipe de fiscalização.

Por outro lado, quando a avaliação de riscos é etapa preliminar de auditoria de conformidade (realizada no planejamento), deverão ser modelados procedimentos de auditoria para, na fase de execução, avaliar a eficácia dos controles associados aos riscos incluídos no escopo, fazendo-se referência a esses procedimentos e respectivos papéis de trabalho em campo específico da MRP.

A definição do escopo da fiscalização deve considerar as situações de inexistência ou insuficiência de controles para riscos significantes, bem como os casos de controles desnecessários que acarretem prejuízo operacional (ineficiência) ao processo. Também podem ser propostas recomendações para adoção de providências de aprimoramento dos controles internos.

Aplicados os procedimentos e técnicas de auditoria para avaliação da eficácia dos controles internos

(testes de controles) e havendo distorções significativas quanto à avaliação dos riscos e/ou dos controles inicialmente registrados na MRP, devem ser realizadas revisões nesse documento.

3.5 SISTEMATIZAÇÃO DAS ANÁLISES EM MATRIZ DE RISCOS POR PROCESSOS (MRP)

O registro das avaliações qualitativas e quantitativas deve ocorrer de forma sequenciada e associada a cada evento de risco. Ao longo de cada etapa do processo de identificação e avaliação dos eventos de risco, bem como da avaliação do desenho dos controles, novas informações devem ser incorporadas às MRPs, documento organizado para permitir a visualização integrada e resumida dos elementos de gestão de riscos catalogados ao longo do trabalho, com base na estrutura sugerida a seguir:

Cada coluna deve apresentar as seguintes informações:

- objetivo do órgão/entidade/programa/atividade auditado;
- etapas do processo auditado: subdivisão didática das fases de um processo administrativo;
- riscos: riscos inerentes por etapa do processo, caracterizados por: evento de risco, categoria (exemplos: operacional, conformidade, financeiro, de informação, de imagem, etc.), classificação da probabilidade, classificação do impacto, avaliação da probabilidade e avaliação do impacto;
- resultado do risco inerente: resultado numérico do risco inerente (multiplicação da probabilidade pelo impacto, em uma escala de 1 a 100,

conforme critério apresentado no Quadro 2 a título de exemplo);

- controles: descrição e classificação (Forte, Satisfatório, Mediano, Fraco ou Inexistente) dos controles internos associados a cada risco;
- avaliação do controle interno;
- resultado do risco residual: resultado numérico do risco residual estimado, ou seja, do risco mitigado após a aplicação dos controles internos (ref. Quadro 3, estimativa);
- referência aos testes de controle interno: referência aos procedimentos de auditoria para avaliação da eficácia dos controles internos.

4. RESULTADO

Ao final dos procedimentos, obtém-se visão estruturada da qualidade da gestão de riscos e controles internos do objeto auditado – um dos componentes da governança pública –, com informações sobre objetivos, etapas do processo de trabalho e atividades nelas desenvolvidas para atingir os objetivos, riscos inerentes associados a cada etapa, controles internos adotados e sua qualidade, bem como risco residual estimado, de modo a permitir o direcionamento e a otimização dos esforços de auditoria.

Além disso, o trabalho colaborativo de debate com os gestores sobre os objetivos do processo sob auditoria, riscos e controles possui elevado caráter pedagógico, pois permite uma reflexão profunda sobre o *modus operandi* das unidades e das atividades desenvolvidas, especialmente em relação a formas de aprimoramento dos controles internos administrativos.

Quadro 4: Estrutura de Matriz de Riscos por Processos (MRP)

		Riscos	Avaliação RI	Controles	Avaliação CI	Risco Residual	Referência Teste de CI
Objetivo	Etapa 1						PA - 1
							PA - 2
	Etapa 2						PA - N
							PA - N
							PA - N
	Etapa 3						PA - N
							PA - N
							PA - N
							PA - N

Fonte: MRP - Secex/Desenvolvimento

5. APLICAÇÃO EM TRABALHOS DO TCU

No âmbito das modalidades de fiscalização do Tribunal de Contas da União, a metodologia pode ser empregada em levantamentos e auditorias. No primeiro caso, é possível abranger objeto maior, executando a primeira etapa na fase de planejamento e as três subsequentes na fase de execução. O resultado obtido converge perfeitamente para a finalidade do instrumento, conforme Padrões de Levantamento do TCU (BRASIL, 2011), pois permite a construção da visão geral do objeto e da avaliação de risco. Nesse caso, a avaliação de risco se estende até a avaliação do risco residual estimado.

Já em auditorias de conformidade, é possível aplicar a mesma técnica integralmente na fase de planejamento da fiscalização, desde que o escopo seja menor. Nesse caso, o resultado da avaliação geral de riscos permitirá eleger os pontos de auditoria prioritários e a viabilidade de empreender esforço fiscalizatório sobre o tema. Uma vez escolhido o escopo e delimitado o objeto, devem ser aplicados testes de controle (procedimentos e técnicas de auditoria) para aferição do risco residual efetivo.

6. CONCLUSÃO

Realizar avaliações de riscos e controles internos pode não atingir o máximo de sua efetividade caso não sejam adotadas técnicas objetivas e organizadas para esse fim. De modo a atender essa necessidade é que foi desenvolvida a presente metodologia de auditoria com foco em processo e risco.

Alinhada a conceitos modernos de governança no setor público, e atendendo às normas internacionais

de auditoria interna, bem assim às normas de auditoria do Tribunal de Contas da União, a metodologia consiste em aplicar procedimentos de forma sistemática e disciplinada com vistas a mapear processos de trabalho, por meio da associação de riscos a mecanismos de controle.

Em linhas gerais, a construção do cenário sobre a gestão de risco das organizações divide-se em quatro etapas principais: (i) Identificação e registro de objetivos do processo a ser auditado (visão geral): envolve o conhecimento detalhado do objeto a ser fiscalizado e são produzidas peças como fluxograma e narrativas das etapas do processo fiscalizado; (ii) Identificação e avaliação de riscos: aborda a identificação, o reconhecimento e/ou a inteligência sobre os possíveis eventos que possam afetar os objetivos do objeto da fiscalização, e está associada ao senso crítico e ao julgamento profissional dos auditores, gestores e operadores do processo sob exame; (iii) Associação dos controles internos aos riscos e avaliação dos controles internos: correlaciona os mecanismos de controle aos eventos de risco; e (iv) Definição do escopo de auditoria com foco em risco: etapa na qual, a partir do conhecimento construído nas etapas anteriores, é possível definir o escopo da auditoria com foco nos riscos significantes, ou seja, aqueles cuja materialização possa causar maior impacto em desfavor da consecução dos objetivos estabelecidos para o objeto da auditoria.

As diretrizes apresentadas neste artigo servem de guia para que o auditor, conforme a sua necessidade, se aprofunde no assunto e passe a aplicar os conceitos aqui expostos em trabalhos de fiscalização, de modo a contribuir para a melhoria da governança e, consequentemente, para o alcance dos objetivos organizacionais ou de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 31000: Gestão de riscos – princípios e diretrizes, 2009. Disponível em: <<http://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=57311>>. Acesso em: 25 de junho de 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Governança Pública: Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 175/2013. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2013. Brasília, 9 de julho de 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. Glossário de Termos do Controle Externo - Segecex/Adsup/Adplan. Brasília: TCU, setembro de 2012a.

_____. Tribunal de Contas da União. Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2ª ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012b.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-Segecex-TCU nº 15/2011. Disciplina a realização de levantamentos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Levantamento. Brasília, 9 de maio de 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Anexo à Portaria-TCU nº 280/2010. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília, 8 de dezembro de 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. Critérios gerais de controle interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 25 de junho de 2014.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Sumário Executivo, Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques, 2004. Versão em português disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 25 de junho de 2014.

IIA, The Institute of Internal Auditor. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. São Paulo, 2012. Versão em português disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em: 25 de junho de 2014.

Controle Externo e Controle Interno da Defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão



Carlos Wellington Leite de Almeida

é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Navais pela Escola Naval, graduado em Direito pela Universidade Federal de Rondônia (UNIR), mestre em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UnB) e doutor em Administração pela Universidad de la Empresa (UDE-Uruguai).

RESUMO

Os controles externo e interno têm cooperado intensamente para o aperfeiçoamento do Setor Defesa. Superando óbices de natureza institucional e organizacional, os órgãos de controle concentram-se, cada vez mais, nas questões relativas ao desempenho setorial, sem descurar da legalidade. Resultados positivos podem ser verificados no aperfeiçoamento organizacional dos controles internos da Defesa e na supervisão de projetos estratégicos das forças armadas brasileiras, entre eles o relativo ao desenvolvimento de submarinos com propulsão nuclear. A cooperação entre os órgãos de controle contribui para a criação de um ambiente institucional favorável ao atingimento de resultados com maior eficiência.

Palavras-chave: Aperfeiçoamento, Controle, Cooperação, Defesa, Desempenho, Eficiência.

1. INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas da União (TCU) e os controles internos têm cooperado, de forma intensa, para com o aperfeiçoamento do Setor Defesa. Atentos aos fundamentos e requisitos do controle, em especial à independência e à confiabilidade, os órgãos de controle externo e interno vêm atuando em conjunto para afastar os riscos de uma gestão temerária ou insuficiente, bem como para aumentar as possibilidades de atingimento de resultados de forma cada vez mais eficiente. A coo-



peração na supervisão de programas estratégicos e as medidas para aperfeiçoamento das próprias organizações controladoras da Defesa apontam na direção de importantes ganhos institucionais decorrentes da atividade de fiscalização.

No presente artigo, a partir de revisão bibliográfica e documental, trata-se de apresentar a evolução cooperativa dos órgãos de controle externo e interno na fiscalização da Defesa e de identificar resultados relevantes. Inicia-se com a definição dos fundamentos e requisitos para o exercício do controle governamental, passando-se ao trato dos aspectos institucionais referentes ao aperfeiçoamento da administração pública e ao apoio do controle interno ao controle externo, no cumprimento de sua missão. Cuida-se da complexidade organizacional do controle interno da Defesa brasileira e da importância do estabelecimento de medidas mútuas de cooperação. Identificam-se resultados relevantes no que se refere à melhoria do desempenho setorial, à reestruturação organizacional dos controles internos da Defesa e à cooperação para supervisão de projetos estratégicos na Marinha e na Aeronáutica. Conclui-se que a cooperação vem se desenvolvendo adequadamente e que os óbices encontrados vêm sendo superados.

2. FUNDAMENTOS E REQUISITOS DO CONTROLE

Humberto Petrei identifica três pilares sobre os quais deve sustentar-se a ação do controle, aos quais

chama “fundamentos do controle”. O primeiro é o desenho de mecanismos que garantam o menor desvio entre as escolhas dos cidadãos e as ações do poder público. O segundo se remete à noção democrática dominante no pensamento político-econômico ocidental, segundo a qual deve o Poder Legislativo vigiar de forma permanente os atos do Executivo. O terceiro, decorrente de aplicações das ciências organizacionais e administrativas, diz respeito a contarem os responsáveis de qualquer organização, com um sistema informativo independente. São esses fundamentos que, consolidados, geram instâncias e mecanismos para assegurar a efetividade do controle (PETREI, 1997, p. 17).

Com vistas à realização desses fundamentos, aos sistemas de controle associam-se dois requisitos. O primeiro deles é a independência do órgão controlador e de suas equipes. O segundo é a confiabilidade das informações geradas pelos órgãos de controle.

3. INDEPENDÊNCIA

Independência é requisito essencial para que os órgãos de controle e seus auditores preservem sua imparcialidade. Deve o auditor ter o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões, sendo absolutamente imparcial em suas manifestações. Para Robert Mautz, da *Illinois University*, o processo por meio do qual o auditor chega a formar uma opinião pode ser descrito como resultado das seguintes considerações (MAUTZ, 1987):

- a. identificação apropriada de informações a utilizar nas atribuições de sua competência;
- b. avaliação acerca da importância relativa das informações coletadas nos trabalhos de fiscalização;
- c. recolhimento de informações ou evidências necessárias à fundamentação do posicionamento;
- d. ponderação das informações ou evidências recolhidas quanto à validade, adequação e suficiência; e
- e. formação de opinião, devidamente abalizada, quanto à exatidão das informações.

4. CONFIABILIDADE

Confiabilidade é requisito essencial para que os órgãos de controle, externo e interno, façam de seu trabalho uma base de apoio para as ações da administração. Constitui característica crítica dos documentos disponibilizados pelos órgãos fiscalizadores. Pode ser decomposta em três partes:

- **Capacidade técnica do órgão controlador:** fundamental para que os relatórios sejam percebidos como ferramentas voltadas para a promoção de melhores resultados na gestão. Não se trata de fazer que somente profissionais com determinadas formações ou experiências conduzam fiscalizações, mas que o órgão controlador tenha competência para, em conjunto, avaliar a gestão. A multidisciplinariedade das equipes dos órgãos de controle constitui importante traço de qualificação¹.
- **Acesso a dados reais:** a informação obtida e usada pelo órgão de controle não pode estar dissociada da verdade dos atos e fatos de gestão, questão que se pode tornar delicada na análise do Setor Defesa, no qual é necessário obter adequado balanço entre transparência e sigilo. A transparência não pode prejudicar o sigilo típico de determinadas informações, mas não é aceitável que o excesso de sigilo comprometa a fidedignidade das informações sobre a gestão da Defesa.
- **Imagem pública do órgão controlador:** decisiva que as informações disponibilizadas pelo controle

gozem de credibilidade. Relevante ressaltar que há uma relação efetiva entre a imagem pública e a independência com que o órgão de controle atua no desempenho de suas competências.

5. CONTROLE EXTERNO E APERFEIÇOAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle externo da administração pública, no Brasil, é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Ao TCU, entidade fiscalizadora superior (EFS) do Brasil e braço técnico desse controle exercido pelo Poder Legislativo, compete um contato mais estreito, diuturno, com a realidade dos órgãos e entidades públicas. Visa a garantir transparência na administração pública, tornando visíveis ao cidadão os resultados obtidos com a aplicação de recursos públicos e contribuindo para com sua permanente melhoria. Mais que qualquer outra organização do sistema político-administrativo do Brasil, o TCU tem condições de tratar questões de forma abrangente, valendo-se de seu olhar privilegiado sobre a administração pública, com caráter verdadeiramente institucional.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

(...)

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

A missão do Tribunal, definida como **controlar a administração pública para contribuir com seu aperfeiçoamento em benefício da sociedade** (TCU, 2011), evidencia uma noção moderna no que se refere à forma de atuação do controle externo e aos resultados pretendidos. A atual definição substitui a anterior **assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos**, fazendo alterar a percepção do órgão de controle de uma organização voltada para a

correção de falhas, em favor de uma percepção voltada para a sua prevenção. Em especial, a descrição da missão deixa entrever que a organização passa a ver na contribuição para o aperfeiçoamento da administração a melhor maneira de fomentar o bom uso dos recursos públicos. A atuação do órgão pode ser decomposta em oito diferentes funções:

- **Fiscalizadora:** refere-se à atuação do TCU por meio de suas auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, em que o tribunal conta muito com o apoio do controle interno.
- **Consultiva:** realizada quando o TCU emite pareceres sobre as contas dos chefes de poder, subsidiando o julgamento de suas contas pelo Congresso Nacional.
- **Informativa:** diz respeito à prestação de informações solicitadas pelo Congresso Nacional, suas casas ou comissões, para a qual é intenso o intercâmbio de informações com o controle interno.
- **Judicante:** exercida quando o TCU profere o julgamento das contas dos administradores e responsáveis, sendo uma de suas mais visíveis vertentes de atuação e para a qual a colaboração do controle interno é essencial.
- **Sancionadora:** realizada quando o TCU aplica sanções previstas na Lei 8.443/92 (BRASIL, 1992), a qual, juntamente com a função Judicante, constitui vertente bastante visível da atuação do controle externo.
- **Corretiva:** refere-se à fixação de prazo para correção no caso de irregularidade verificada, vertente para a qual a cooperação do controle interno é decisiva.
- **Normativa:** diz respeito à expedição de instruções e atos normativos, os quais terminam por nortear a atuação do controle interno e dos próprios órgãos gestores dos recursos públicos.
- **Ouvidoria:** exercida quando do recebimento, pelo tribunal, de denúncias e representações, em cujo processo apuratório o controle interno presta apoio de inestimável valor.

No exercício dessas diversas funções, cabe ao controle externo, apoiado pelo controle interno, atuar como guardião dos interesses públicos relativos às ações executadas com recursos públicos. Especialmente, no que se refere à Defesa, tema não tão próximo do cidadão como a Educação ou a Saúde, os órgãos de controle tendem a assumir a totalidade do papel fiscalizador, o que torna ainda mais crítica sua responsabilidade perante a sociedade. O TCU, para melhor desempenhar suas funções, privilegia medidas preventivas, com ênfase na ação pedagógica, sem abrir mão do poder sancionador. Tem buscado, cada vez mais, uma aproximação institucional, com maior presença junto aos jurisdicionados, sempre por intermédio dos controles internos, compartilhando informações e orientando atos de gestão dos administradores.

6. CONTROLE INTERNO E APOIO AO CONTROLE EXTERNO

O controle interno é exercido a partir de oficinas orgânicas da própria administração. Como o controle externo, existe para garantir a transparência no uso dos recursos, com atuação voltada para o cumprimento de leis e regras, além da questão do desempenho organizacional, e tem, como elemento distintivo principal, a ação predominantemente preventiva. Essa ação preventiva se concretiza no assessoramento direto ao dirigente máximo da administração e aos diferentes setores desta. Adotando-se as orientações do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e customizando-as, pode-se dizer que os controles internos de uma organização devem atender aos seguintes requisitos:

- a. agir, prioritariamente, de forma preventiva, haja vista a imprescindibilidade do bem público a ser provido e a estreita margem de erro permitida;
- b. voltar-se, permanentemente, para a correção de desvios em relação às metas pré-definidas, de maneira a assegurar a aderência da ação setorial ao planejamento nacional;
- c. assessorar diretamente ao dirigente máximo e, ao mesmo tempo, fazer-se presente em todos os níveis hierárquicos da administração, para orientar quanto à correção de procedimentos; e
- d. prevalecer como instância de apoio à gestão, de forma a auxiliar tanto a própria administração,

quanto o controle externo no desempenho de suas atribuições.

De acordo com a Constituição Federal (BRASIL, 1988), deve o controle interno apoiar o controle externo no exercício de sua competência institucional. As unidades de controle interno devem atuar de forma proativa no sentido de orientar os gestores que assessoram e de manter informado o TCU acerca das ações desenvolvidas. Essa colaboração é inspirada na confiança e na parceria entre as duas instâncias de controle, as quais devem atuar sempre em conjunto, com foco no bom uso do dinheiro público. O posicionamento institucional reflete a certeza de que o controle interno apoiará o externo e afirmar-se-á como canal privilegiado de comunicação entre o controle externo e o gestor. Deve haver mútua disponibilidade de informações e complementaridade das ações desenvolvidas nas duas instâncias de controle.

7. COMPLEXIDADE ORGANIZACIONAL E DINAMISMO NO CONTROLE DA DEFESA

A composição do controle interno da Defesa, no Brasil, é particularmente complexa. A complexidade decorre do caráter multiorganizacional de sua estrutura, o que demanda uma coordenação interagência distinta da que se pode verificar em outras áreas do governo. São quatro as unidades que compõem a estrutura do controle interno da Defesa, uma vinculada ao Ministério da Defesa (MD) e uma vinculada a cada um dos três comandos militares: a Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET), o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMar), o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CenCIAR). Nos termos do Livro Branco da Defesa Nacional (LBDN):

A CISSET tem a responsabilidade de exercer o controle e a fiscalização da programação financeira, bem como registrar operações relativas à gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Controla e fiscaliza atividades relacionadas ao cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, à execução dos programas de governo sobre o orçamento, à gestão dos administradores e às operações de crédito (BRASIL, 2012, p. 62).

Os centros de controle interno dos comandos militares, ao mesmo tempo em que atuam sob a co-

ordenação da CISSET, também têm a possibilidade de se reportarem diretamente ao TCU, órgão de controle externo da União. A CISSET goza de prerrogativas funcionais sobre os controles internos dos três comandos militares, mas sem chegar à subordinação hierárquica. Esse meio-termo entre subordinação e independência gera uma relação matricial, que aumenta a complexidade sistêmica, mas permite atalhos no relacionamento interorganizacional, os quais, bem utilizados, podem reduzir a distância entre o controlador e o gestor.

Além da organização matricial, outra característica componente da complexidade do controle interno da Defesa é a elevada capilaridade. Agentes de controle interno se irradiam desde a estrutura central, nas sedes dos comandos militares, até às unidades gestoras mais distantes. O Comando do Exército, em particular, mantém unidades regionais de controle que se situam de forma intermediária entre a estrutura central do controle e as diversas unidades gestoras, as chamadas Inspetorias de Controle e Fiscalização do Exército (ICFEx). Essa capilaridade é especialmente relevante para tornar presente a ação do controle junto a todos os gestores de recursos públicos do Setor Defesa.

O TCU, órgão de controle externo e EFS do Brasil, reconhece que o ambiente de atuação do controle da Defesa é complexo e dinâmico. Esse reconhecimento inclui a percepção de que existe uma necessidade diferenciada de coordenação organizacional na Defesa, quando comparada a outras áreas de atuação governamental. Da mesma forma, reconhece a relevância e a materialidade das despesas de custeio e de investimento realizadas pelo MD e pelos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica. Finalmente, o tribunal está atento à sensível especificidade das despesas realizadas no âmbito da Defesa.

Destaca-se o tema da alta materialidade das despesas. Em 2013, o MD teve o quinto maior orçamento dentre os órgãos da União, atrás apenas dos Ministérios da Fazenda, da Previdência Social, da Educação e da Saúde. Com R\$ 71,1 bilhões em despesas empenhadas, o gasto do MD respondeu por 3,7% da despesa total da União (TCU, 2014b, p. 131). São despesas elevadas e que envolvem recursos buscados por outros setores da ação governamental, devendo a gestão ocorrer sob rígidos padrões de legalidade e de eficiência. O financiamento da Defesa não pode ser negligenciado, por se tratar de função de Estado. A inexistência de guerra, ou sua expectativa, não pode afastar a preocupação com o tema.

Merece atenção, também, a especificidade das despesas realizadas no Setor Defesa. São despesas de

natureza bastante diferenciada e, muitas vezes, de difícil compreensão pela sociedade. Essa especificidade se caracteriza pela alta especialidade, pela baixa visibilidade e pela necessidade de justificação.

- **Alta especialidade:** despesas com Defesa não são de fácil compreensão, quase sempre se limitando o entendimento a núcleos especializados. Por muito tempo, o Setor Defesa permaneceu afastado das principais discussões da política nacional, marcado por uma errônea associação entre Defesa, bem público essencial a ser provido à sociedade, e militarismo, distorção indesejada nas relações sócio-políticas entre militares e civis. Como consequência de sucessivas interpretações errôneas, muitos entendem se tratar de gasto desnecessário e improdutivo a ser evitado.
- **Baixa visibilidade:** os gastos com Defesa não têm a mesma visibilidade de outros setores, como Educação e Saúde, haja vista a ausência de impacto direto sobre o bem estar social. A intensidade dos problemas sociais brasileiros dificulta que temas mais específicos, como a Defesa, alcancem o mesmo patamar de importância na agenda política. O esforço de conscientização acerca da importância da Defesa deve ser permanente.
- **Necessidade de justificação:** o Setor Defesa deve estar comprometido com a justificação de suas despesas em nível mais intenso que outros setores governamentais. Característica intimamente associada à alta especificidade e à baixa visibilidade, a necessidade de justificação se remete à importância de se demonstrar à sociedade a imprescindibilidade da Defesa. Certo é que toda despesa governamental necessita ser justificada, mas esse requisito é particularmente relevante para gastos de sensível especificidade, como os da Defesa.

8. FOCO NO DESEMPENHO DO SETOR DEFESA

A complexidade e a especificidade do gasto com Defesa tornam fundamental que a estrutura de controle cuide da questão do desempenho setorial. Não se trata, de forma alguma, de descuidar do tema da legalidade, o qual permanece essencial na avaliação da gestão, mas de elevar ao patamar merecido a importância de se realizar

o gasto com Defesa com a maior eficiência. Diante da crescente demanda por gastos governamentais de mais visível sentido social, é pouco provável, no curto prazo, um incremento significativo no orçamento destinado ao MD. Por isso, os recursos disponíveis devem ser usados de maneira a obter os melhores resultados. A própria legitimidade do Setor Defesa se vincula fortemente à demonstração de bom desempenho na gestão.

Hoje em dia, as unidades de controle são percebidas de maneira distinta pelos gestores. Os relatórios não mais são vistos como interferências indevidas, mas como ferramentas para o aperfeiçoamento da gestão. Reduzir desperdícios, simplificar tarefas, apoiar a gestão e prestar informações são exigências que decorrem da chegada do tema do desempenho à gestão e ao controle (SANTOS, 2007, p. 9; SUCHMAN, 1995, p. 567-569; HOCK, 1999, p. 42-45).

Na Defesa, como em outros setores da ação governamental, a expectativa quanto à ação do controle mudou substancialmente. Os órgãos de controle devem estar conscientes que refletir e atender às estruturas econômicas e sociais do país são exigências essenciais



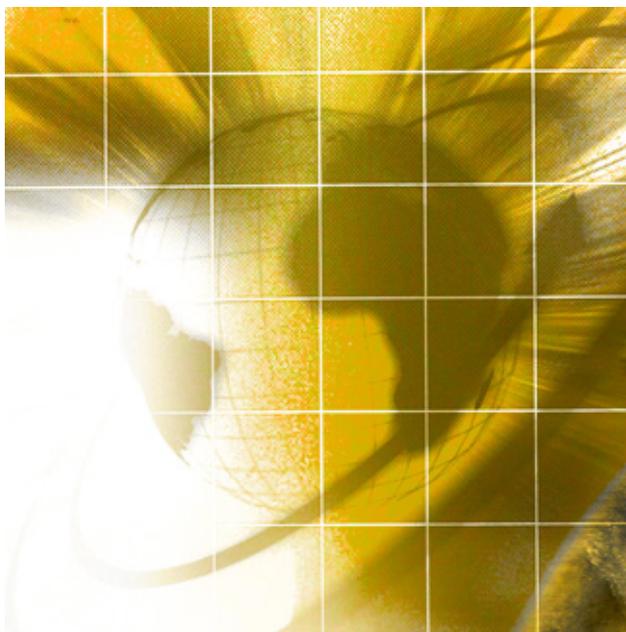
para que as organizações adquiram legitimidade. A legitimidade do Setor Defesa, como a de outros, se associa claramente à correspondência com as expectativas sociais. Nesse sentido, o desempenho passou a ser elemento-chave. Gestores e auditores devem estar atentos à necessidade de construir uma nova legitimidade, baseada na entrega efetiva de bens e serviços à sociedade (*performance*), não sendo suficiente a simples adesão dos procedimentos às regras existentes (*compliance*). O desenvolvimento de um sistema de Defesa ágil e eficiente deve estar nas prioridades do controle externo e do controle interno.

9. REESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA DEFESA

Importante medida de cooperação consistiu nas orientações do TCU com vistas à reestruturação do sistema de controle interno da Defesa. Por meio do Acórdão nº 1074/2009-TCU-Plenário, foram expedidas recomendações aos órgãos e às suas unidades de controle interno no sentido de aperfeiçoar sua atuação, bem como torná-los mais próximos do dirigente máximo do órgão, autoridade a ser diretamente assessorada. Em resumo, as orientações estruturantes expedidas pelo tribunal consistiram em recomendar (TCU, 2009a):

O desenvolvimento de programa de monitoramento da qualidade do trabalho da auditoria interna.

A normatização detalhada da atividade da auditoria dos órgãos de controle interno.



O reposicionamento hierárquico do órgão de controle interno para que este passasse a ser diretamente subordinado ao Comandante da Força.

Uma das consequências dessas orientações foi a criação dos centros de controle interno dos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica e seu reposicionamento organizacional, vinculando-os diretamente ao comandante de cada Força Armada. No Comando da Aeronáutica, por exemplo, o CenCIAR, diretamente vinculado ao Comandante da Aeronáutica, substituiu a anterior Subsecretaria de Auditoria (Suaud), a qual se vinculava à Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA). Alterações similares ocorreram na Marinha e no Exército, aproximando o controle interno dos dirigentes máximos dos órgãos e nivelando o organograma de controle interno da Defesa, que passou a ser mais semelhante ao vigente nos demais órgãos da administração pública federal.

10. COOPERAÇÃO PARA SUPERVISÃO DO PROSUB E DO PNM

Intensa cooperação tem-se desenvolvido entre o TCU e os controles internos militares para supervisão dos principais programas de reaparelhamento. É o caso, no que se refere à Marinha do Brasil, da fiscalização permanente do importante Programa de Desenvolvimento de Submarinos (Prosub) e do estratégico Programa Nuclear da Marinha (PNM). Referidos programas são vultosos em termos dos recursos orçamentário-financeiros envolvidos e de capital importância para o poder naval brasileiro.

O desenvolvimento de uma força submarina de envergadura adequada às dimensões das águas brasileiras, e com apropriada qualidade de meios, está no cerne da negação do uso do mar ao inimigo. Para cumprir com essa função estratégica do poder naval, a Marinha está desenvolvendo submarinos convencionais e de propulsão nuclear, além da infraestrutura necessária à sua operação. Trata-se de um dos mais importantes esforços nacionais de transferência de tecnologia. O Prosub se desenvolve no âmbito de acordo de cooperação celebrado entre o Brasil e a França, com cronograma de liberação de recursos estabelecido até 2024 (PODER NAVAL, 2011).

Os valores envolvidos são de alta materialidade. Somente o Prosub deverá envolver, em euros, até sua conclusão, mais de € 6,7 bilhões e estima-se que o custo individual de construção de cada submarino convencional seja de € 415 milhões. Já a construção

do submarino de propulsão nuclear é quase três vezes maior e isso sem contar o custo do reator: cerca de € 1,25 bilhão. A magnitude do Prosub levou o MD e o Comando da Marinha a convidar o TCU a acompanhar todos os passos do programa, com o propósito de dar-lhe a necessária transparência (JOBIM, 2009). Dessa supervisão, que depende fundamentalmente da cooperação entre o controle externo e o controle interno, já resultaram importantes achados, recomendações e mudanças nas ações e prioridades.

O TCU instaurou processos voltados, especificamente, para a supervisão do Prosub e do PNM. Esses processos têm o objetivo de conhecer o programa e analisar a sua dinâmica orçamentário-financeira. Em relação ao Prosub, o TCU observou que as circunstâncias em que o programa foi implementado não permitiam aos órgãos envolvidos contar com adequadas condições de prazo, acesso a informações e preparação para a negociação dos contratos, bem como para a avaliação dos riscos e oportunidades dos investimentos. Como consequência, foi expedida ao Comando da Marinha recomendação no sentido de estabelecer indicadores para mensurar a evolução dos processos de transferência de tecnologia e para avaliar a relação custo-benefício. Em especial, o TCU destacou o tema de se onerar a aquisição de equipamentos sob o argumento da capacitação da indústria nacional (TCU, 2014a)

Outra questão relevante tratada pelo TCU, com permanente apoio do CCIMar, referiu-se aos riscos contratuais decorrentes de atraso na execução. Isso porque o Prosub é regido por contrato com contrapartida nacional que prevê pesadas multas no caso de descumprimento dos prazos acordados. Assim, o tribunal alertou os órgãos executores que atrasos podem comprometer a iniciativa governamental e resultar em inaceitável prejuízo ao Erário e à sociedade brasileira (TCU, 2010), o que permitiu à Marinha adotar medidas para afastar os riscos identificados.

11. COOPERAÇÃO PARA SUPERVISÃO DE PROGRAMAS DA AERONÁUTICA

No que se refere à Aeronáutica, a cooperação entre controle externo e controle interno também resultou em importantes orientações de gestão. Essas orientações trataram de temas relativos à infraestrutura aeroportuária, à defesa aérea, ao controle e à segurança do tráfego aéreo e à coordenação interorganizacional necessária à gestão da política aeroes-

pacial. Esse foco no desempenho pode ser verificado na sucessão de acórdãos prolatados com relação ao Programa EMAer-32, referente a aeroportos de uso militar e envolvendo tributos que diretamente afetam ao cidadão:

- a. o Acórdão 036/2003-TCU-Plenário voltou-se de maneira clara para os usuários do transporte aéreo. Cuidou da relação entre o Ataero e os preços das passagens aéreas e definiu a necessidade de elaboração de indicadores claros, capazes de mensurar e demonstrar resultados (TCU, 2003).
- b. o Acórdão 1255/2004-TCU-Plenário determinou ao Comando da Aeronáutica que discriminasse os referidos indicadores **de forma regionalizada, quando possível, em adendo aos números consolidados nacionalmente**, com o objetivo de conferir maior transparência ao programa (TCU, 2004).
- c. o Acórdão 162/2009-TCU-Plenário expediu recomendação ao MD para que atuasse em conjunto com o Comando da Aeronáutica **para explicitar junto ao Legislativo Federal a demonstração dos benefícios alcançados** com o Ataero (TCU, 2009b).

Outros programas e atividades do Comando da Aeronáutica foram objeto de fiscalização pelo TCU, como o Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro (Sisceab); o programa F-X, para aquisição de aeronaves supersônicas de interceptação e o programa H-XBR, de produção de helicópteros de emprego militar. Em todos os casos, a cooperação entre controle externo e controle interno resultou em importantes recomendações voltadas para o melhor desempenho organizacional e para o incremento da eficiência na gestão. No caso do programa H-XBR, o tribunal recomendou à Aeronáutica que atuasse mais efetivamente nos projetos de cooperação industrial, de forma a garantir que a indústria brasileira possa deter os direitos de propriedade intelectual das tecnologias absorvidas (TCU, 2014a).

12. CONCLUSÃO

O TCU e os controles internos do MD e militares têm colaborado, intensamente, com vistas ao

aperfeiçoamento da Defesa brasileira. O exercício dos controles externo e interno da Defesa exige que o trabalho dos órgãos responsáveis se desenvolva em um ambiente de independência e confiabilidade. Essas exigências, no que se refere à Defesa assumem caráter altamente crítico, haja vista a especificidade do setor. A independência deve resultar em posições imparciais, capazes de contribuir positivamente para com o aperfeiçoamento da Defesa. A confiabilidade deve fazer do controle uma base de apoio efetiva para as ações da administração, decompondo-se em três elementos: capacidade técnica do órgão controlador, acesso a dados reais e imagem pública do órgão controlador.

O controle interno da Defesa, no Brasil, é particularmente complexo. Essa complexidade decorre da adoção de uma estrutura multiorganizacional de alta capilaridade, a exigir elevados padrões de coordenação interagência. A Ciset do MD e os centros de controle interno dos comandos militares estabelecem relações de natureza matricial, um meio-termo entre subordinação e independência. Essa estrutura matricial aumenta a complexidade sistêmica, mas, ao mesmo tempo, permite ganhos em eficiência no relacionamento interorganizacional. Quanto à capilaridade, diferentes agentes de controle se interrelacionam para chegar às unidades gestoras mais distantes do centro administrativo. O TCU reconhece a necessidade diferenciada de coordenação organizacional na Defesa, quando comparada a outras áreas de atuação governamental.

Também contribuem para a complexidade do controle da Defesa a materialidade e a especificidade das despesas realizadas. Detentor do quinto maior orçamento entre os órgãos da União e responsável por 3,7% do gasto federal, o MD realiza despesas elevadas, as quais demandam rígidos padrões de legalidade e de eficiência. Ainda que não esteja o país na iminência de uma guerra externa, negligenciar a Defesa seria menosprezar política pública essencial ao desenvolvimento das demais atividades nacionais. O caráter de função de Estado da Defesa não permite que se trate o assunto sem a devida atenção. No que se refere à especificidade, é importante lembrar que as despesas do setor Defesa são de natureza bastante diferenciada em razão de sua alta especialidade, sua baixa visibilidade e sua permanente necessidade de justificação.

Finalmente, é fundamental que os controles externo e interno cooperem com vistas à melhoria

do desempenho setorial, aliando os temas da *performance* e da *compliance* na fiscalização do Setor Defesa. Essa aliança de organizações, de metodologias e, mais que tudo, de mentalidades institucionais poderá contribuir para a criação de um sistema de Defesa ágil e eficiente. A própria legitimidade institucional do Setor Defesa depende de sua capacidade de entregar à sociedade o bem público de sua responsabilidade da maneira mais eficiente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/presidencia/a-constituicao-federal>>. Acesso em 28.06.2014.

_____. *Estratégia Nacional de Defesa*. Brasília: Ministério da Defesa, 2008. Disponível em: <https://www.defesa.gov.br/eventos_temporarios/2009/estrategia/arquivos/estrategia_defesa_nacional_portugues.pdf>. Acesso em 24.06.2014

_____. *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, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em 28.06.2014.

_____. *Livro Branco de Defesa Nacional*. Brasília: Ministério da Defesa, 2012. Disponível em: <<http://www.defesa.gov.br/projetosweb/livrobranco/lbdndigital/#/0>>. Acesso em 28.06.2014.

_____. *Política Nacional de Defesa*. Aprovada pelo Decreto 5484, de 30.06.2005. Atualizada em 2012. Brasília: Ministério da Defesa, 2005. Disponível em: <http://eblog.eb.mil.br/wpcontent/uploads/2013/09/politica_nacional_defesa.pdf>. Acesso em 28.06.2014.

EUA. General Accountability Office. *Normas de Auditoria Governamental*. Tradução da Controladoria Geral da República do Peru. Washington, DC: GAO, 1994.

HOCK, D. *Birth of the chaotic age*. ISBN 1-576-75074-4. San Francisco, CA: Berrett-Koehler Publishers, Inc., 1999.

JOBIM, N. Programa Submarino Nuclear. Apresentação do Ministro da Defesa Nelson Jobim. Brasília: Ministério da Defesa, 2009. Disponível em: <http://www.arqanalagoa.ufscar.br/pdf/Apresentacao_do_Ministro_Nelson_Jobim.pdf>. Acesso em 28.06.2014.

MAUTZ, R.K. *Princípios de Auditoria*. Tradução e adaptação técnica de Hilário Franco. 4a edição. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

PETREI, H. *Presupuesto y Control: pautas de reforma para America Latina*. Washington, DC, EUA: Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 1997.

PODER NAVAL. Submarinos na Mira do TCU. [S.l.], 2011. Disponível em: <<http://www.naval.com.br/blog/2011/02/20/submarinos-na-mira-do-tcu/>>. Acesso em 28.06.2014.

SANTOS, M.I.C. Auditoria interna como instrumento formador da eficiência e eficácia dos resultados organizacionais. In: II CONGRESSO DE PESQUISA E INOVAÇÃO DA REDE NORTE NORDESTE DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA. João Pessoa, 2007. Disponível em: <http://www.redenet.edu.br/publicacoes/arquivos/20080922_105130_GEST-011.pdf>. Acesso em 21.07.2009.

SUCHMAN, M.C. *Managing Legitimacy: strategic and institutional approaches*. *Academy Management Review*, v.20, n.3, 560-571, jul, 1995.

TCU. Acórdão nº 036/2003-TCU-Plenário. Relatório de Auditoria Operacional. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Programa EMAER-32. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2003.

_____. Acórdão nº 1074/2009-TCU-Plenário. Relatório de Levantamento. Supremo Tribunal Federal; Superior Tribunal de Justiça; Senado Federal; Câmara dos Deputados; Conselho Nacional de Justiça; Ministério da Defesa; Ministério das Relações Exteriores; Ministério Público da União; Superior Tribunal Militar; Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios; Tribunal Superior Eleitoral; Tribunal Superior do Trabalho. Ministro-Relator Weder de Oliveira. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2009a.

_____. Acórdão nº 1255/2004-TCU-Plenário. Monitoramento. Ministério da Defesa. Ministério do Orçamento, Planejamento e Gestão. Comando da Aeronáutica. Programa EMAER-32. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2004.

_____. Acórdão nº 162/2009-TCU-Plenário. Relatório de Monitoramento. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Programa EMAER-32. Ministro-Relator Walton Alencar Rodrigues. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2009b.

_____. Acórdão nº 2176/2010-TCU-Plenário. Levantamento de Auditoria. Comando da Marinha do Brasil. Programa de Desenvolvimento Submarinos. Ministro-Relator André Luís de Carvalho. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010.

_____. Auditoria operacional na transferência de tecnologia do programa de desenvolvimento de submarinos (Prosub) e do Projeto H-XBR. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2014a. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/trabalhos_em_destaque/DEFESA_NACIONAL_ANOP%20Prosub%20e%20Projeto%20H-XBR_Web.pdf>. Acesso em 28.06.2014.

_____. Referencial estratégico. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/planejamento_gestao/referencial_estrategico/Referencial_Estrat%C3%A9gico.pdf>. Acesso em 28.06.2014.

_____. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo da República: Exercício 2013*. Ministro-Relator Raimundo Carreiro. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2014b.

NOTA

- 1 O General Accountability Office, ao tratar das responsabilidades de suas equipes, destaca a exigência de que toda fiscalização seja realizada por pessoal que em seu conjunto possua a capacidade necessária para tanto (EUA, 1994).

A Prestação de Contas ao Tribunal de Contas da União no Contexto do *Open Government Partnership*



Diones Gomes da Rocha

é servidor do Tribunal de Contas da União, mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB) e Doutorando em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/EAESP).

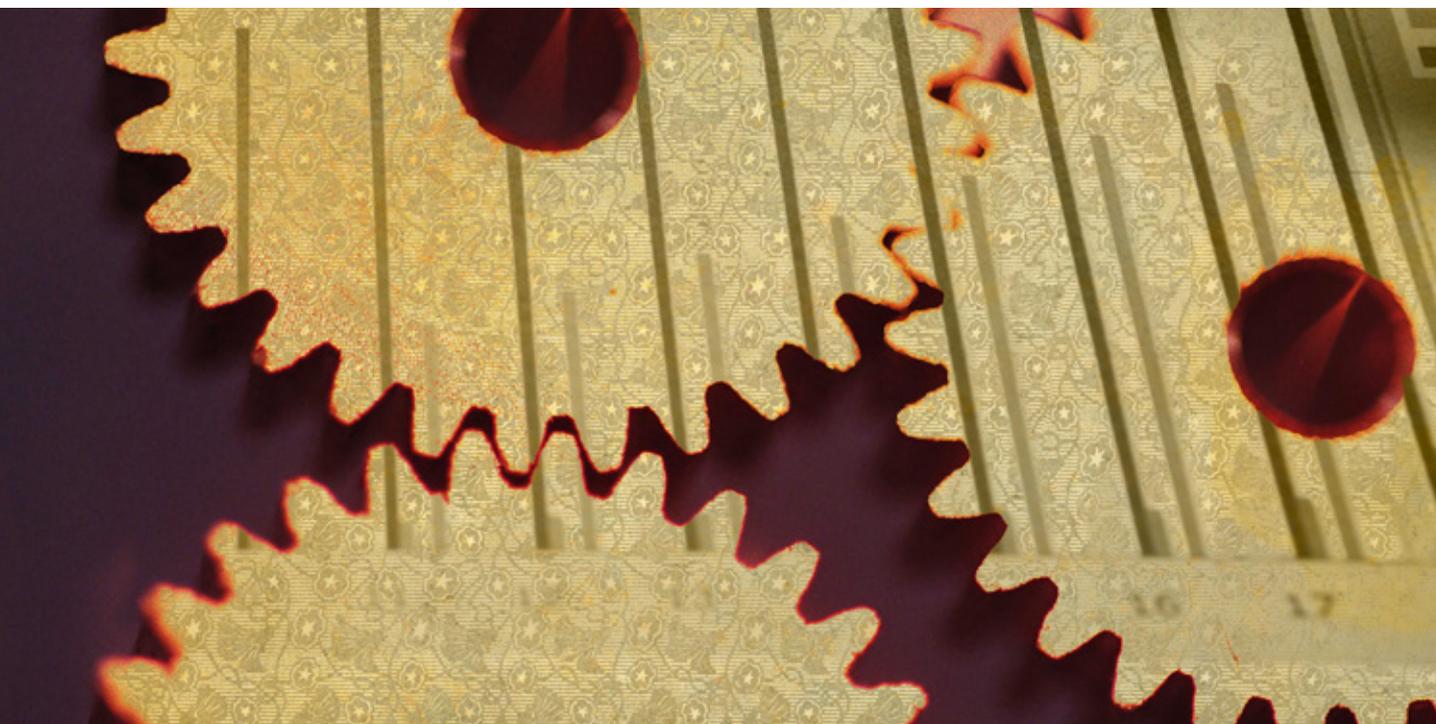


Geovani Ferreira de Oliveira

é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário do Distrito Federal (UDF) e especializado em contabilidade e orçamento público pela Universidade de Brasília (UnB).

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 conferiu novos contornos à administração pública brasileira. Ao estabelecer formas e espaços de participação, bem como o acesso à informação pública, a Constituição rompeu com o modelo insulado de administração pública até então vigente. Essas conquistas, que buscam engajar cada vez mais o cidadão nas atividades cotidianas do Estado, passaram a ser mais evidentes a partir da entrada em vigor de normas infraconstitucionais que regularam formas de participação, de transparência e de obtenção de informações sobre a atuação governamental. Em 2011, o governo brasileiro, visando tornar-se reconhecido como governo aberto, aderiu à *Open Government Partnership* – OGP e assumiu compromissos para o aprimoramento da ação governamental por meio do fomento à transparência, à *accountability* e à responsividade. Essa tarefa poderia ser facilitada caso os Tribunais de Contas e, em especial, o Tribunal de Contas da União – TCU, pudessem contribuir para o atingimento desses compromissos. Assim, o objetivo deste artigo é discutir a possibilidade de o TCU, por meio da prestação de contas, aperfeiçoar o exercício da *accountability* e contribuir com o Poder Executivo na consecução dos compromissos assumidos. A análise realizada permitiu identificar a prestação de contas como instrumento relevante de que dispõe o TCU para contribuir com o Poder Executivo na satisfação dos princípios traçados pela OGP.



Palavras-chave: *Accountability, Open Government Partnership, Transparência, Prestação de Contas.*

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública Federal – APF brasileira, ao menos até o século XX, foi marcada por uma atuação verticalizada e voltada para dentro, sem se levar em conta o papel de protagonismo que poderia exercer a sociedade. Todavia, a administração da coisa pública passou a tomar novos contornos no país, principalmente, a partir da Constituição Federal de 1988 – CF/1988.

Essa Constituição consigna logo em seu artigo primeiro, que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente. Dessa forma, de maneira singela, renova-se no Brasil a opção por um modelo democrático representativo. Nesse modelo, a representação vem acompanhada da prestação de contas, que pressupõe que os representantes são considerados responsáveis por suas ações ante aqueles sobre os quais têm direito de representar (O’Donnell, 1994, p. 61).

A CF/1988 tratou ainda de estabelecer em vários de seus artigos a garantia de participação da sociedade em diferentes campos da APF, o direito ao acesso a informações públicas e a transparência das ações praticadas pelo Estado. Apesar desse aparente progresso, somente a partir de normas infraconstitucionais, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e a Lei de

Acesso a Informação – LAI, o Brasil passou a tornar-se mais transparente e permeável a seus cidadãos.

Mais recentemente, o Brasil passou a fazer parte da Parceria para Governo Aberto – OGP, instituição internacional, criada com o objetivo de aprimorar a ação governamental por meio do fomento à transparência, à *accountability* e à responsividade. Para tanto, o governo brasileiro assumiu o compromisso com princípios que podem levá-lo a ser reconhecido como governo aberto.

Tendo vista a amplitude desses princípios, o compromisso assumido pelo Brasil com a OGP pode tornar-se uma tarefa de difícil implementação caso um único poder permaneça agindo de forma solitária para o cumprimento de obrigações assumidas. Obrigações essas que refletirão não apenas no contexto das ações governamentais, mas no aperfeiçoamento do modelo democrático brasileiro.

Os Tribunais de Contas são instituições que podem desempenhar papel importante para que o Brasil possa ser considerado um país que desfruta de um governo aberto. Por serem instituições autônomas, independentes e externas ao Poder Executivo, de certo poderá contribuir para o aprimoramento da *accountability*, especialmente ao julgar as contas que os gestores públicos anualmente submetem ao seu escrutínio.

É a partir desse pressuposto que cabe a seguinte indagação: A prestação de contas anual dos órgãos e entidades pode permitir ao TCU contribuir com o Poder Executivo para que ele possa cumprir os compromissos assumidos com a OGP?

Uma vez estabelecida a pergunta de pesquisa que se pretende responder, pode-se fixar o objetivo desse artigo como sendo discutir a possibilidade de o TCU, por meio do instrumento prestação de contas, aperfeiçoar o exercício da *accountability* e contribuir com o Poder Executivo a cumprir os compromissos assumidos com a OGP.

Para desincumbir-se desse objetivo e oferecer uma resposta à pergunta formulada, organizou-se o presente artigo em seis seções, além desta introdução. Na segunda seção, discorre-se resumidamente sobre o governo aberto no Brasil. Na terceira, procura-se estabelecer algumas discussões relativas à *accountability*, transparência e a prestação de contas dos gestores públicos. Na quarta, demonstra-se a evolução da prestação de contas no âmbito do TCU. Na quinta, por sua vez, demonstra-se o inter-relacionamento entre a prestação de contas ao TCU e a Parceria para o Governo Aberto. Por fim, nas sexta e sétima seções apresentam-se as considerações finais e as referências bibliográficas, respectivamente.

2. GOVERNO ABERTO NO BRASIL

A *Open Government Partnership* (Parceria para Governo Aberto, tradução adotada em português) é uma iniciativa internacional voltada ao aprimoramento da ação governamental por meio do fomento à transparência, à *accountability* e à responsividade. A premissa geral é a de que os governos são mais efetivos e confiáveis se eles forem abertos à participação social. A OGP¹ foi criada em 2011, quando oito governos fundadores (Brasil, Indonésia, Filipinas, México, Noruega, África do Sul, Reino Unido e Estados Unidos) adotaram formalmente a Declaração de Governo Aberto e anunciaram seus primeiros planos de ação nacionais. Atualmente a OGP conta com 65 países membros (OGP, 2014).

Os países participantes da OGP devem cumprir requisitos mínimos relacionados a princípios de governo aberto, além de ter de endossar uma declaração de princípios e de elaborar planos de ação com o objetivo de colocar em prática uma série de medidas de efetivação da transparência e do acesso à informação pública e de promoção da participação cidadã (CGU, 2011). De acordo com a Declaração de Princípios, os compromissos da OGP devem estar enquadrados entre cinco grandes desafios: melhoria dos serviços públicos; aumento da integridade pública; gestão mais efetiva dos recursos públicos; criação de comunidades mais seguras; aumento da responsabilidade corporativa. Tais compromissos

devem, ainda, seguir os quatro princípios de Governo Aberto definidos pela OGP: transparência; participação cidadã; *accountability* (prestação de contas e responsabilização); e tecnologia da informação (OGP-Brasil, 2011).

Pode considerar-se governo aberto, portanto, apenas aqueles países em que sua gestão, ações, projetos e programas reflitam os princípios definidos pela OGP e busquem alcançar os objetivos de aumentar a disponibilidade de informações sobre atividades governamentais, apoiar a participação social, implementar os mais altos padrões de integridade profissional na administração pública e ampliar o acesso a novas tecnologias para fins de abertura e prestação de contas (OGP-Brasil, 2011).

A busca por *accountability*, transparência e participação social no Brasil tomou impulso muito antes da entrada do país como membro da OGP. Em 1988 a CF/1988 já previa, desde sua promulgação, o acesso a informações públicas e a garantia de participação social em várias áreas da administração pública, bem como a *accountability* que, neste caso, tem sido admitida com a aceção majoritária de prestação de contas e responsabilização (MEDEIROS, CRANTSCHANINOV e SILVA, 2013).

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), sancionada com o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, é outro instituto importante na busca brasileira pela promoção da *accountability* e da transparência. De acordo com essa lei, constituem-se instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais deve se dar ampla divulgação: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal.

Seguindo a mesma sintonia da LRF, a Lei 12.527/2011, Lei de Acesso à Informação – LAI, estabeleceu um novo e importante marco no cenário brasileiro ao regular o direito de acesso a informações públicas previsto na CF/1988. Desde sua entrada em vigor, em 2012, e em âmbito nacional, foram processados 232.040 pedidos de informação sobre os mais variados temas, tendo sido respondidos 230.024 desses pedidos, ou seja, 99,13% em média. Pode-se dizer que a LAI é fruto do Plano de Ação Nacional sobre Governo Aberto instituído pelo governo brasileiro por meio do Decreto s/nº de 15 de setembro de 2011 com fins de cumprir exigências da OGP.

Como se pode depreender, a CF/1988 traçou caminhos amplos para uma maior permeabilidade do Es-

tado brasileiro à participação cidadã. Para tanto, o acesso a informações e, por consequência, a transparência dos atos praticados pelo poder público e a *accountability* dos seus agentes são elementos fundamentais e necessários ao fortalecimento das democracias contemporâneas. Tal fortalecimento, entretanto, não pode se configurar em esforço único e isolado do Poder Executivo, pois ele pode, como veremos a seguir, ter grande contribuição de outras esferas, em especial, do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas – TC.

3. ACCOUNTABILITY, TRANSPARÊNCIA E A PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS GESTORES PÚBLICOS

Em artigo seminal sobre *accountability*, Campos (1990) indaga sobre a possibilidade de se traduzir tal palavra para o português. Em seu estudo a autora enfatiza que o exercício da *accountability* é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão e entre burocracia e clientelas; e que somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability* (CAMPOS, 1990, p. 6). Nesse modelo, cabe ao cidadão um papel muito mais amplo do que a mera participação como eleitor no processo de escolha de seus governantes, qual seja, o de tornar-se um influente protagonista das decisões públicas.

Nesse sentido, Dahl (1997, p. 25-26) destaca a qualidade de ser responsivo a todos os cidadãos como a característica marcante do sistema político democrático. Mesmo nesse cenário de democracia, Manin, Przeworski e Stokes (1999) argumentam que os políticos eleitos podem não agir no melhor interesse dos cidadãos, já que eles têm suas próprias metas, interesses e valores. Dentro dessas circunstâncias, o único “instrumento” disponível aos cidadãos para punir os políticos eleitos pelos desvios cometidos, ou para premiá-los pelos bons serviços prestados, seria o voto.

Entretanto, o voto não é suficiente para premiar os bons governantes ou para punir os maus se o cidadão não puder contar com instituições independentes que atuem para fomentar a transparência das ações desenvolvidas pelo Estado. Na classificação proposta por O’donnell (1998), tais instituições fariam parte da *accountability* horizontal² que, para serem efetivas, devem possuir autoridade legal e de fato, além de autonomia. Tais instituições ultrapassam as instituições clássicas do Executivo, do Legislativo e do Judiciário e alcançam arranjos como os *ombudsmen* e as instâncias

responsáveis pela fiscalização das prestações de contas (O’DONNELL, 1998, p. 43).

É nesse contexto, portanto, que cresce a importância dos TCs como instituições capazes de promover a diminuição do *gap* informacional entre Estado e sociedade. A transparência dos atos praticados pelos diferentes atores públicos e a prestação de contas dos gestores públicos tornam-se mecanismos indispensáveis e relevantes para o patrocínio da responsabilização política ininterrupta do Poder Público perante a sociedade.

Transparência, nesse cenário, seria uma busca preliminar pela satisfação da promessa não cumprida pelas democracias: a eliminação do poder invisível. Isto é, a eliminação de decisões e ações tomadas em segredo, na escuridão, para dar vida a um governo cujas ações deveriam ser desenvolvidas publicamente, em plena luz do dia (Bobbio, 2000, p. 40). A OGP, pois, ao estabelecer seus princípios, fomenta o aperfeiçoamento da democracia, e as informações apreciadas pelos TC para julgamento da prestação de contas dos gestores públicos podem melhorar, ou ao menos, colocar à disposição dos cidadãos uma parcela de informações chanceladas por instituições de controle que atuam de forma independente.

A prestação de contas no Brasil é regulada, no nível federal, pela CF/1988 e pela lei orgânica do TCU, Lei nº 8443/1992 - LOTCU. Nos níveis subnacionais, pelas respectivas constituições estaduais e leis orgânicas municipais, bem como pelas leis de criação dos TCs nas diferentes unidades da federação. Segundo a CF/1988, compete ao Tribunal de Contas da União, dentre ou-



tras competências, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário (BRASIL, 1988).

A LOTCU, por sua vez, estabelece a anualidade da prestação de contas, bem como a forma (tomada ou prestação de contas), a composição, as decisões passíveis em processos dessa natureza, além das cominações a que estão sujeitos os gestores responsáveis pela condução da coisa pública. Deixou essa lei, entretanto, a organização dos processos de contas ao exercício regulamentar conferido ao TCU para normatização por meio de instrução normativa – IN, que obriga as instituições públicas dos três poderes a obedecê-la. A evolução da prestação de contas ao TCU iniciada pela IN TCU 57/2008 e atualmente consubstanciada na IN 63/2010 é o que passaremos a discutir em seguida.

4. EVOLUÇÃO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS AO TCU

Pode-se dizer que a prestação de contas é o gene que molda e caracteriza o Tribunal de Contas da União



desde sua criação (Decreto 966-A/1890) até os dias atuais, embora suas competências tenham sido ampliadas ao longo dos mais de 120 anos de existência para lhe conferir outras atribuições que se tornaram importantes dentro do novo contexto político e social vivenciado no Brasil, mormente a partir da segunda metade da década de 80.

Da prestação de contas, portanto, deriva a competência do TCU de julgar as contas dos gestores dos recursos públicos. No cenário pós CF/1988, o julgamento das contas no âmbito federal alcança a todos aqueles responsáveis pela gestão de recursos públicos dos três poderes que, anualmente, têm de prestar contas ao TCU. Esse amplo espaço de atuação abarca tanto a administração pública direta quanto a indireta. Some-se a isso o processo de aperfeiçoamento que a gestão pública vem experimentando desde o modelo centrado no patrimonialismo até o gerencial e, mais recentemente, no modelo e concepções da nova gestão pública.

A diversidade de instituições, suas diferentes naturezas e atribuições e a complexidade que marca a administração pública são fatores com os quais os Tribunais de Contas têm de lidar para que a prestação de contas seja viabilizada. No âmbito do TCU, a IN 57/2008 é a norma que passa a ditar a nova dinâmica da prestação de contas e rompe com o modelo até então adotado. Nesse novo modelo, o relatório de gestão – RG passou a ser a peça mais importante do processo de contas; a seletividade passou a ser fortemente utilizada, sendo que os órgãos e entidades cujos dirigentes têm as contas efetivamente julgados a cada exercício financeiro passaram a ser escolhidas com base em matriz de seleção que avalia mais de oitenta critérios relacionados à materialidade, à relevância e ao risco relacionado à gestão; e as regras para tratar do conteúdo, prazos e formas de apresentação das contas passaram a ser reguladas por duas decisões normativas anuais – DN: uma para tratar especificamente sobre a elaboração do RG; outra para regular a elaboração das demais peças que devem compor o processo de contas. A possibilidade de se exigir informações em periodicidade menor que um ano e o posicionamento do dirigente máximo e seu núcleo estratégico como responsáveis pela prestação de contas são outras duas relevantes novidades do atual modelo de prestação de contas que colaboram diretamente com a *accountability* e a responsividade dos administradores públicos.

Essas modificações conferiram maior dignidade ao processo de contas no âmbito do TCU, já que o modelo anterior era visto pelos técnicos do Tribunal

(auditores de controle externo) como um instrumento intempestivo e inócuo, por ser se referir a eventos passados, e de baixa visibilidade, já que os técnicos preferiam trabalhar em processos que os tornassem mais evidentes e, por consequência, que facilitassem a ascensão em suas carreiras.

Os desafios para implementação do novo modelo de prestação de contas ao TCU, assim, derivavam não apenas da diversidade e complexidade do ambiente externo, mas também da descrença interna do próprio corpo técnico. Para enfrentar tais desafios, em 2008, o TCU aprovou a criação do Projeto Contas com o objetivo de implementar a nova sistemática de prestação de contas pelas unidades jurisdicionadas ao TCU preconizada pela IN TCU 57/2008.

Dentre os resultados mais importantes do Projeto Contas destacam-se a estruturação dos temas que devem compor o RG; a previsão de contínuo aperfeiçoamento, inclusive por meio do uso de recursos tecnológicos capazes de conferir maior eficiência e efetividade às ações necessárias ao julgamento dos processos de contas, e a normalização de conceitos e entendimentos com a aprovação da IN TCU 63/2010, que substituiu a IN TCU 57/2008.

Nesse novo modelo da prestação de contas, o RG, elaborado pela unidade jurisdicionada ao TCU, ganhou o status de peça mais importante a compor um processo de contas. Por isso, seu conteúdo passou a ser tratado em uma DN exclusiva. Essa DN talvez possa ser considerada a de maior complexidade dentre as normas que regem a prestação de contas. Tal norma, aprovada anualmente, traça diretrizes para que a gestão dos responsáveis pela condução da coisa pública possa ser julgada. Para tanto, contempla diversos aspectos da gestão que varia desde aspectos relacionados à governança, até a exatidão dos demonstrativos contábeis. É, aliás, esse conjunto de aspectos que permite ao TCU decidir pela regularidade, regularidade com ressalva ou pela irregularidade das contas apresentadas pelos gestores.

Nas suas versões atuais, essa DN tem englobado os seguintes temas: (i) governança; (ii) relacionamento com a sociedade; (iii) ambiente de atuação; (iv) planejamento e resultados alcançados; (v) execução orçamentária e financeira; (vi) gestão de pessoas e terceirização de mão de obra; (vii) gestão do patrimônio, (viii) gestão da tecnologia da informação; (ix) gestão do uso dos recursos renováveis e sustentabilidade ambiental; (x) informações quanto ao atendimento de demandas dos órgãos de controle; e (xi) informações contábeis.

Como se pode perceber do até aqui exposto, o processo de contas é o único instrumento de que dispõe o TCU capaz de perpassar as diferentes instituições públicas de forma transversal e que gera informações periodicamente. Ademais, o processo de contas é o único meio de fiscalização que mobiliza de forma sistemática pessoas das unidades jurisdicionadas exclusivamente para a elaboração de seu conteúdo. É, portanto, no processo de contas que o TCU pode exercer sua mais importante prerrogativa: julgar a atuação de administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União, uma vez que o julgamento das contas do Presidente da República é político e de competência exclusiva do Congresso Nacional.

5. A PRESTAÇÃO DE CONTAS AO TCU E A PARCERIA PARA GOVERNO ABERTO

Como discutido na seção 2, a prática de *accountability* é um dos princípios basilares para que um país possa ser definido como governo aberto. Tomando-se a acepção de *accountability* como sendo prestação de contas e responsabilização, é praticamente natural a inserção dos Tribunais de Contas como importantes atores para cumprimento desse princípio.

Ao julgar as contas dos gestores públicos e responsabilizá-los, quando for o caso, os Tribunais de Contas contribuem para que políticos e burocratas procurem agir no melhor interesse do cidadão. A prestação de contas e a responsabilização, portanto, somente gozarão de credibilidade caso a instituição julgadora possua independência e tenha autoridade legal e de fato (O'donnell, 1998). Essas características elegem os Tribunais de Contas como atores indispensáveis para o atingimento dos princípios estipulados pela OGP.

Não se quer afirmar com isso que a estrutura de prestação de contas e responsabilização interna nos poderes, representando o autocontrole, não seja importante. Ao contrário, a atuação dos órgãos de controle interno dos poderes é imprescindível. Entretanto, a independência de atuação é mais evidente quando a instituição com competência para exercer o controle seja externa ao ambiente controlado.

É exatamente nesse papel que o TCU se destaca. Como órgão possuidor da competência constitucional para julgar as contas de administradores e responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta e de todos aqueles que derem causa a perda,

extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário, bem como para apreciar as contas prestadas pelo Presidente da República, o TCU, sendo uma instituição independente e externa ao Poder Executivo, pode conferir maior valor à prestação de contas e à responsabilização.

Diante de sua ampla jurisdição, o TCU atinge toda e qualquer instituição que receba recursos federais. Dessa forma, até entes públicos subnacionais acabam sendo alcançados quando essas instituições celebram algum acordo que envolva recursos públicos federais.

Esse amplo espaço de atuação do TCU o credencia, por meio do julgamento das contas, como importante parceiro para a consecução dos objetivos traçados pela OGP e aceitos como compromissos a serem perseguidos pelo Brasil. Tais compromissos são amplos, ambiciosos e desejados para o amadurecimento do país e da democracia brasileira e, por isso, não deveria ser preocupação de apenas um dos poderes da república.

Nesse contexto, a prestação de contas pode tornar-se (ou ao menos contribuir para) a solução de dois grandes e importantes problemas: reduzir o *gap* informacional entre o governo e a sociedade, que passa a dispor de instrumento que foi julgado por uma instituição independente; e permitir que o cidadão possa exercer sua cidadania fora dos períodos de interstício eleitoral. Ou seja, o cidadão será importante não apenas a cada quatro anos, quando os políticos o procuram com o interesse de conquistar seu voto para manter-se no poder.

Dispor, pois, de informações confiáveis, que passem por um processo de análise e julgamento por uma instituição autônoma e independente, pode ter o condão de transformar o cidadão de mero expectador ou destinatário de políticas públicas a ator importante na condução e controle da coisa pública. Constatase, assim, o papel importante que o instrumento contas pode oferecer ao TCU no aperfeiçoamento da *accountability* e da democracia brasileira.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi discutir a possibilidade de o TCU, por meio do instrumento contas, aperfeiçoar o exercício da *accountability* e contribuir com o Poder Executivo no cumprimento dos compromissos assumidos com a OGP.

A partir da análise realizada verificou-se o importante papel que os Tribunais de Contas podem desempenhar no aperfeiçoamento da *accountability*. Atendo-se especialmente ao TCU, constatou-se que a prestação de

contas pode constituir-se em poderoso instrumento capaz de permitir a essa Corte de Contas contribuir com o Poder Executivo a cumprir os princípios que o levará a ser reconhecido como governo aberto e, por consequência, ao aperfeiçoamento da democracia brasileira.

Diferentemente das demais ações de fiscalizações realizadas pelo TCU, é o processo de contas que perpassa a administração pública de forma transversal e periódica; e, por isso, é capaz de gerar um grande fluxo de informações, sobre uma variedade de temas. Ao se debruçar sobre a análise dessas informações e emitir juízo de valor, por meio do julgamento, o TCU dá satisfação, ao emitir seu acórdão, à sociedade sobre o desempenho e propriedade da gestão dos recursos públicos utilizados por políticos e burocratas.

O sinal emitido quando o TCU julga as contas dos responsáveis transforma-se em informação vital e abalizada, autônoma e independente para capacitar o cidadão a expressar melhor suas escolhas nos períodos eleitorais e fomentar sua participação no controle da gestão pública durante esses períodos. Dessa forma, o TCU, por meio do instrumento da prestação de contas, pode-se tornar importante e relevante ator na consecução dos objetivos definidos pela OGP. Assim, não precisará o Poder Executivo lutar contra os moinhos de ventos de forma solitária.

De acordo, portanto, com a análise realizada, pode-se responder afirmativamente à pergunta formulada, no sentido de dizer que o instrumento contas é um instrumento valioso de que dispõe o TCU e que pode ser utilizado pelo cidadão e pelo Poder Executivo como meio para se atingir os compromissos assumidos com a OGP.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. *O Futuro da Democracia*. – uma defesa das regras do jogo. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

BRASIL. *Decreto nº 966-A*, de 7 de novembro de 1890. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>. Consultado em 3 de fevereiro de 2015.

_____. Congresso Nacional. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: 05 de outubro de 1988.

_____. Congresso Nacional. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *Lei de Responsabilidade Fiscal*, 2000.

____. Congresso Nacional. *Lei nº 8.443*, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Conta da União e dá outras providências.

____. Congresso Nacional. *Lei nº 12.527*, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

____. Controladoria Geral da União. *Declaração de Governo Aberto* (2011). Disponível em <<http://governoaberto.cgu.gov.br/a-ogp/ogp-declaracao-de-governo-aberto.pdf>> Consultado em 23 de janeiro de 2015.

____. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa nº 57*, de 27 de agosto de 2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal.

____. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa nº 63*, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992.01/09/2010.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?*. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 24, nº 2, p. 30-50, fev/abr. 1990.

DAHL, Robert A. *Poliarquia*. Trad. Celso Mauro Paciornick. São Paulo: Edusp, 1997. 234 p.

MEDEIROS, A. K. de; CRANTSCHANINOV, T. I.; SILVA, F. C. da. Estudos sobre

accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro 47(3): 745-775, maio/jun. 2013.

O'DONNELL, G. *Accountability horizontal e novas poliarquias*. Revista Lua Nova. São Paulo: Cedec, n. 44, 1998.

____. *Delegative Democracy*. Journal of Democracy, Vol. 5, n. 1, p. 55-69, January 1994. National Endowment for Democracy and The Johns Hopkins University Press.

Open Government Partnership. *Eligibility Criteria (2014)*. Disponível em <<http://www.opengovpartnership.org/>> Consultado em 22 de janeiro de 2015.

PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.; MANIN, Bernard. *Democracy, Accountability, and Representation*. Cambridge studies in the theory of democracy. 1999. 351 p.

NOTAS

- 1 Para maior detalhamento, consultar: REIS, Sérgio Roberto Guedes. A política de Governo Digital do governo federal brasileiro como práxis do paradigma de Governo Aberto: uma análise de sua viabilização a partir de um Modelo de Integração de Agendas. XIX Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Quito, Equador, 11 – 14 nov. 2014.
- 2 O'DONNELL entende por *accountability* horizontal a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotinas a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas (O'DONNELL, p. 4, 1998).

A responsabilidade civil da união por danos causados às sociedades de economia mista: uma análise do conflito entre interesse público e interesse da união enquanto controladora



Jefferson Lima de Souza

é Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, graduado em Telecomunicações (CEFET/RJ) e em Direito (UNIRIO), pós-graduando em Finanças e Controladoria pelo IBMEC/RJ.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar os aspectos jurídicos que permeiam a responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista em razão da prática de atos que satisfaçam ao interesse da União enquanto controladora, mas que fujam ao interesse público para o qual a companhia foi criada ou que causem impacto financeiro negativo à companhia. A metodologia utilizada será, basicamente, estudo doutrinário comparativo e exame de trabalhos teóricos, associados a pesquisa descritiva de normas jurídicas aplicáveis ao tema. Estudos de caso podem ser utilizados como forma de ilustrar as análises realizadas. As informações serão analisadas e, mediante métodos indutivos ou dedutivos, pretende-se atingir o objetivo do trabalho, qual seja esclarecer se e de que forma a responsabilidade civil da União pode ser caracterizada por danos causados às sociedades de economia mista em razão da prática de atos que satisfaçam ao interesse próprio da União, mas não ao interesse público. Ao longo da pesquisa foram desenvolvidos, principalmente, temas referentes à função social e à responsabilidade civil, levando em consideração o conflito de interesses latente existente nas sociedades de economia mista, que convivem com o interesse público primário que justificou a criação da companhia, com o interesse da União enquanto acionista controladora, com o interesse dos acionistas minoritários e com as responsabilidades da empresa perante empregados e a comunidade em que



atua. Verificou-se que o ordenamento jurídico estabelece a preponderância do interesse público primário sobre o interesse próprio da União enquanto controladora e sobre o interesse dos acionistas privados, reduzindo, se preciso, a lucratividade da companhia. Nada obstante, os estudos concluíram não ser possível estabelecer de antemão critérios para definir as condutas que podem ser caracterizadas como abuso de poder, devendo ser analisado, em cada caso concreto, o interesse público que justificou a criação da sociedade de economia mista e comparado com a finalidade da conduta adotada pela União enquanto acionista controladora.

Palavras-chaves: Sociedade de economia mista; Responsabilidade do controlador (União); Abuso de poder; Interesse público.

1. INTRODUÇÃO

A União, no papel de acionista controladora de pessoas jurídicas de direito privado, sejam elas empresas públicas ou sociedades de economia mista, faz uso do poder de controle e influencia os administradores a praticar atos de gestão que, por um lado, representam a satisfação do interesse da União enquanto controladora, mas, por outro, significam prejuízo ao patrimônio da companhia.

Tem-se por sociedade de economia mista a pessoa jurídica de direito privado instituída por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de

sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria, ao ente público que a instituiu.

No contexto das sociedades de economia mista abertas e controladas diretamente pela União, o presente trabalho acadêmico analisa os aspectos jurídicos que permeiam a responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista em razão da prática de atos que satisfaçam ao interesse da União enquanto controladora, mas que não signifiquem a satisfação do interesse público, nos termos dos artigos 117 e 238 da Lei 6.404/1976.

2. A RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO ENQUANTO CONTROLADOR DE SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

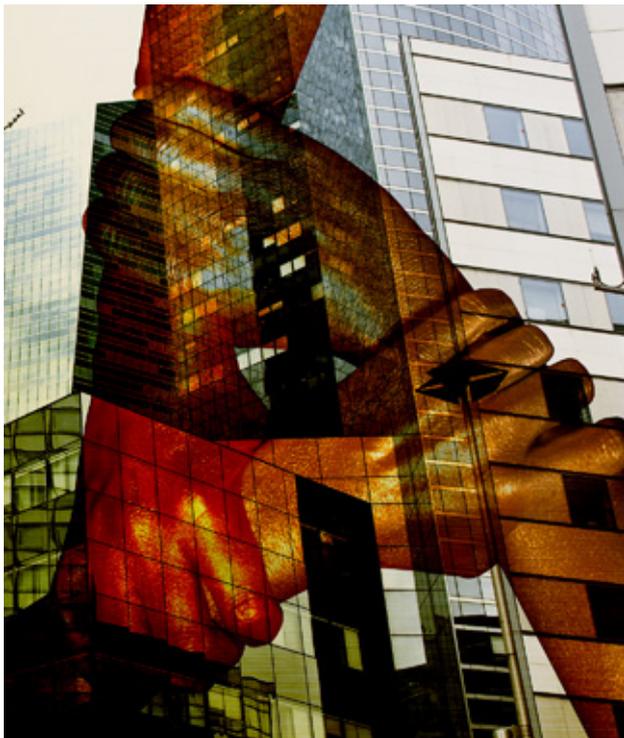
A responsabilidade civil estabelecida no Código Civil, artigos 186 e 187, tem como pressupostos o ato ilícito, o dano e o nexo de causalidade entre o ilícito e o dano. Distingue-se a responsabilidade objetiva da subjetiva pela existência, nesta última espécie, do elemento culpa. Na responsabilidade subjetiva, a caracterização da culpa do agente é fundamental, pois ninguém deve ser obrigado a reparar um dano sem ter faltado com o dever de cautela em seu agir.

Para os fins deste trabalho, o que mais interessa é a responsabilidade civil caracterizada pelo abuso no exercício de direito, espécie de responsabilidade civil objetiva, de acordo com os artigos 187 e 927 do Código Civil.

Sérgio Cavalieri Filho ensina que o abuso de direito nada mais é do que seu exercício afastado da ética e da finalidade social ou econômica do direito. Em outras palavras, o ato é formalmente legal, mas o titular do direito se desvia da norma, transformando-o em ato substancialmente ilícito. O direito é exercido em confronto com o contexto axiológico da norma legal, não sendo necessário que o agente tenha consciência de ter excedido os limites legais. No exercício abusivo do direito, a conduta é respaldada em lei, mas fere ostensivamente seu espírito. Assinala o autor, ainda, que a ilicitude configuradora do abuso de direito pode ocorrer sem que o comportamento do agente cause danos a outrem. Nem sempre a sanção será a indenização, podendo se traduzir em nulidade de ato, perda de um direito (CAVALIERI FILHO, 2014, p. 203-205).

Na legislação societária, o ilícito que faz surgir a responsabilidade civil do controlador é o abuso de poder (art. 117), na medida em que ele tem o poder-dever de orientar a companhia para o cumprimento de seu objeto e da função social da empresa.

A responsabilidade do controlador advém da prerrogativa de estabelecer em caráter permanente a política da companhia, seja por meio do voto, seja por meio dos administradores, devendo visar sempre ao interesse social e agir de acordo com os deveres de lealdade, de diligência e de transparência.



O poder-dever do controlador pressupõe o dever de lealdade, medido pelo princípio da boa-fé objetiva (arts. 113 e 422 do Código Civil), que embute o dever de diligência. Não será o controlador responsável por desacertos na condução da companhia caso fique demonstrado ter agido com o devido cuidado e diligência (PINTO JUNIOR, 2009, p. 626).

Assim, a simples ocorrência de prejuízos financeiros não é suficiente para caracterizar a responsabilidade do acionista controlador ou dos administradores, desde que tenham cumprido os deveres de lealdade e diligência e tenham agido em busca do interesse social.

Os elementos caracterizadores da conduta abusiva do controlador são: o exercício efetivo do poder-dever de controle; a antijuridicidade do exercício; o prejuízo dele decorrente; e a relação de causalidade adequada entre conduta e dano, que deve representar a causa principal do dano, sem a qual o dano não teria ocorrido (PINTO JUNIOR, 2009, p. 688-689).

3. O CONFLITO DE INTERESSES NA SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

Entre os sócios dessas companhias convivem três interesses distintos: o interesse público primário, o interesse público secundário e o interesse privado.

Em primeiro lugar, o interesse público primário representa o interesse da coletividade. Este conceito abrange a noção da função social da empresa e a obrigação de se respeitar os demais acionistas, os que na empresa trabalham e a comunidade em que atua. Inclui ainda o interesse público que justificou a instituição legal da companhia, que pode ser conhecido pela análise da lei instituidora e do estatuto social da empresa.

Em segundo lugar, o interesse público secundário significa o interesse da União enquanto pessoa jurídica de direito público controladora da companhia. O interesse da União não deve ser confundido com o interesse da coletividade. A União deve zelar pela guarda da Constituição e pelo cumprimento das leis (CRFB, art. 23, inciso I), portanto, deve, em tese, orientar a companhia para a consecução do interesse público que justificou sua criação. Em outras palavras, o interesse público secundário deveria coincidir com o interesse público primário. Nada obstante, observa-se, em determinados casos, que a União orienta a companhia para finalidades diferentes daquelas para as quais a empresa foi instituída. Essa dicotomia latente entre interesse público primário e secundário existente no âmbito das sociedades de economia mis-

ta é o objeto principal deste estudo, que será ilustrado por estudos de caso mais adiante.

Em terceiro lugar, o interesse privado representa o interesse dos demais acionistas da sociedade de economia mista. Para simplificar, pressupõe-se que o interesse desses acionistas é a maximização do lucro.

O conflito de interesses que importa para os fins deste estudo ocorre justamente quando a União orienta a companhia para o atingimento do interesse público secundário, ou seja, seu interesse próprio enquanto acionista, sendo ele, nesta hipótese, divergente do interesse público primário.

Segundo Modesto Carvalhosa, o Estado, na qualidade de controlador, deve visar ao interesse público primário (interesse da coletividade), e não ao interesse público secundário (dos aparelhos estatais) ou à finalidade de lucro. Em outras palavras, deve prevalecer sempre o interesse público primário na atividade operacional das sociedades de economia mista (CARVALHOSA, 2009, p. 409).

Segundo ele, a lucratividade da companhia mista, que decorre da sua própria existência, é desejada e constitui meio necessário para a consecução do fim da empresa, que é a satisfação do interesse público primário. O lucro é legítimo sempre que for obtido em decorrência de se estar buscando atingir o interesse público. Na sociedade de economia mista, com a conjugação de capital público e privado, é fundamental que se busque o interesse público e, em consequência, o lucro para remunerar o capital privado. Essa é a equação fundamental da sociedade de economia mista (CARVALHOSA, 2009, p. 410-411).

Em teoria, a valoração dos interesses que permeiam a sociedade de economia mista é pacífica na doutrina; entretanto, na prática, nem sempre o interesse da União enquanto controladora coincide com o interesse público que justificou a criação da sociedade de economia mista (art. 238), daí porque o Estado controlador também pode praticar abuso de poder.

Mário Engler Pinto Júnior entende que o Estado pode praticar abuso de poder de controle quando orienta a companhia, seja pelo exercício do direito de voto, seja por qualquer outro tipo de influência dominante, a agir fora dos limites de seu objeto ou contrariando o interesse social. O abuso, segundo ele, ocorre quando o Estado se apropria dos recursos sociais em proveito próprio ou de terceiros não legitimados, movido apenas pelo interesse público secundário, sem que a medida seja justificável sob a ótica do atendimento ao interesse público primário. O Estado também pode praticar abu-

so de poder por meio de uma conduta omissiva, quando deixa de agir positivamente ao amparo do art. 238 (PINTO JUNIOR, 2009, p. 33).

4. ESTUDO DE CASO: A POLÍTICA DE PREÇOS DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DA PETROBRAS

É notícia corrente na imprensa brasileira e internacional que a Petrobras vinha, em 2014, tendo suas finanças prejudicadas por conta da política de preços de combustíveis e derivados praticada pela companhia, conforme determinado por seu Conselho de Administração, presidido pelo Ministro de Estado da Fazenda.

A Petrobras é responsável por abastecer o mercado interno e necessita importar petróleo e derivados para complementar sua produção. Embora a empresa tenha o objetivo de alcançar a convergência dos preços no Brasil com as referências internacionais, ela acaba importando produtos a preço de mercado e vendendo no mercado nacional de acordo com a política de preços determinada pela União e sem levar em consideração a variação cambial. Em determinadas épocas, como ocorreu durante meses de 2014, os preços de mercado dos produtos eram superiores aos preços praticados internamente, o que vinha prejudicando as finanças da empresa. Na prática, veiculava-se na mídia que a União vinha utilizado a Petrobras como um instrumento de política econômica de controle à inflação, subsidiando os preços de petróleo e derivados praticados internamente.

A prática do governo é defendida por aqueles que entendem que o controle da inflação e a estabilidade monetária constituem objetivos importantes não só da União, mas do Estado brasileiro. Nesse sentido, o sacrifício da rentabilidade das empresas estatais, não apenas da Petrobras, estaria em consonância com o interesse público da empresa estatal. Acrescentam que o lucro da Petrobras não estaria sendo prejudicado, pois, no longo prazo, os preços externos e internos tendem a ficar alinhados. Isso significa que, em determinados momentos, o preço interno esteve superior ao preço externo e nem por isso a Petrobras teve de baixar seus preços. Sustentam, ainda, que a prática é necessária para diminuir a volatilidade dos preços de petróleo e derivados e a volatilidade da inflação, que é indesejável para a empresa e para o país.

Por outro lado, a prática do governo é criticada por quem entende que a Petrobras tem sofrido excessiva interferência em suas atividades, pois está sendo impedida de repassar custos para o preço final de venda

dos produtos. Os preços devem variar, em uma economia livre, em razão da variação de fatores que influenciam a oferta e a demanda e de custos.

Para o deslinde da questão, faz-se necessário sopesar até que ponto a finalidade da orientação dada à estatal é compatível com o interesse público primário da companhia, aqui entendido como o interesse público que justificou sua criação.

A Petrobras teve sua criação autorizada, em 1953, por meio da Lei 2.004/1953, que dispôs sobre a Política Nacional do Petróleo. Em 1997, o Congresso Nacional editou a Lei 9.478, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo e que revogou o normativo anterior. A lei alterou sutilmente o objeto social da Petrobras e estabeleceu que suas atividades seriam desenvolvidas em caráter de livre competição. Em 2002, a Lei 10.438 autorizou a Petrobras a incluir em seu objeto social as atividades vinculadas à energia.

Atualmente, nos termos do Estatuto Social da Petrobras, a companhia tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de

energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

É fácil perceber que não cabe à Petrobras participar de políticas que tenham o objetivo de controlar a inflação do país. Assim, não há fundamento jurídico para sustentar o suposto controle de preços que a Petrobras praticaria na venda de seus produtos com a finalidade exclusiva de controlar a inflação.

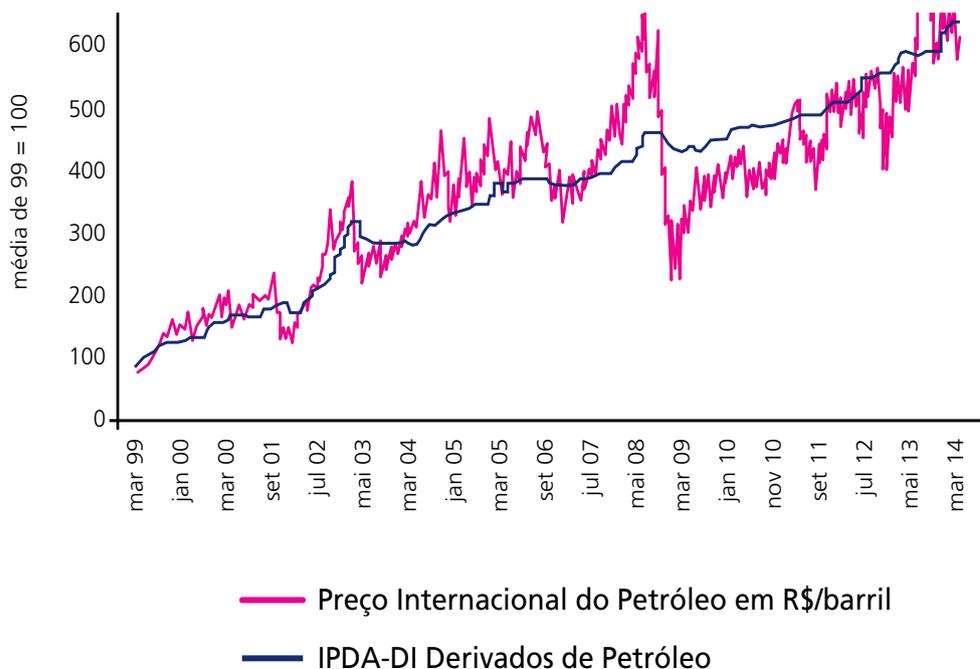
É importante verificar, todavia, se procede a alegação de que os preços praticados pela estatal no longo prazo convergem para um alinhamento com os preços de mercado praticados internacionalmente. Se em determinados momentos o preço de mercado internacional esteve abaixo do preço de venda no mercado interno e nem por isso a Petrobras foi orientada a reduzir seus preços praticados internamente, pode fazer sentido a tese de que exista uma política de preços, ainda que implícita, que desaconselhe reajustes no curto prazo para evitar volatilidade dos preços de petróleo e derivados internamente.

A solução da questão passa pelo exame da finalidade para a qual a União estabelece a política de preços da Petrobras.

Por hipótese, deixar de repassar as variações de curto prazo com a finalidade principal de controlar a inflação não faz parte do objeto social da companhia e, neste caso, a União estaria incorrendo em abuso de poder.

Gráfico 1:

Preços do petróleo e derivados



Fontes: Bloomberg e BCB
Elaboração: Banco Central

Também por hipótese, deixar de repassar as variações de curto prazo com base em uma política de preços efetiva e não com a finalidade de represar a inflação não configura ato de abuso de poder. A volatilidade dos preços no curto prazo, tanto para cima quanto para baixo, gera incerteza quanto às receitas futuras esperadas da companhia e prejudica seu planejamento.

A prática de abuso de poder por parte do controlador é requisito fundamental para se estabelecer a prática do ato ilícito e, conseqüentemente, a responsabilidade civil do controlador. Não havendo abuso de poder, não há que se falar em responsabilidade civil da União.

De acordo com relatório do Banco Central, os preços dos derivados de petróleo no atacado (gasolina e gás de cozinha) são ajustados periodicamente, procurando manter a equivalência em relação aos preços internacionais em reais, conforme gráfico abaixo:

No período entre o início de 2009 e meados de 2013, os preços praticados internamente foram superiores às referências internacionais. Ou seja, em tese, a Petrobras importava petróleo e derivados a preços menores e vendia internamente a preços maiores, lucrando com essa diferença. Caso os preços internos tivessem que acompanhar a variação dos preços externos, a Petrobras deveria ter reduzido os valores praticados internamente e não o fez.

Dessa forma, não há fundamento para sustentar que a Petrobras, no momento em que os preços externos estavam maiores que os preços internos, deveria aumentar seus preços para acompanhar a variação de curto prazo.

A regra é única e deve ser aplicada em ambos os casos, seja de vantagem ou de desvantagem para a companhia. Não se pode afirmar que o lucro da Petrobras estivesse sendo comprometido nos meses de 2014 em que os preços internacionais eram maiores, pois, no passado, ele foi, em tese, beneficiado.

A análise do gráfico permite supor que os preços internos acompanhem os preços de mercado no longo prazo.

Portanto, de acordo com as informações analisadas, conclui-se que a União, nas hipóteses analisadas, não pratica abuso de poder na definição dos preços de petróleo e derivados adotados internamente pela Petrobras. O prejuízo momentâneo sofrido pela companhia decorreu da política de preços que visa à previsibilidade da receita da Petrobras e, de forma indireta, à estabilidade dos preços de petróleo e derivados praticados internamente.

5. ESTUDO DE CASO: OS ATRASOS NOS REPASSES DE VALORES DEVIDOS AOS BANCOS PÚBLICOS

Com a deterioração das contas públicas no ano de 2014 e a crescente ameaça de o governo não cumprir a meta de superávit imposta pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, há notícias de que o Tesouro Nacional tem atrasado os repasses devidos aos bancos públicos relativos ao pagamento de crédito agrícola ou de financiamento de atividades produtivas.

Os subsídios são permitidos por políticas públicas da União, porém a execução compete aos bancos públicos, que efetivamente fazem o dinheiro chegar às mãos dos produtores. Como os subsídios são concedidos pela União, os bancos figuram como credores desta com relação aos valores repassados aos beneficiários.

O banco público tem a dupla missão de atender à demanda dos depositantes e tomadores de crédito, cabendo-lhe oferecer alternativa mais segura de poupança popular. Tem também a função de realizar negócios e aceitar riscos que não interessam aos bancos particulares, mas que possuem relevância estratégica para o desenvolvimento socioeconômico, dentro de certos patamares prudenciais. Cabe ainda ao banco público fomentar a concorrência com a adoção de tarifas e juros menores, sem, no entanto, afetar a rentabilidade do conjunto de operações.

Diversas reportagens informam que o governo vem atrasando o repasse de recursos ao Banco do Brasil referentes ao fomento do crédito agrícola como uma forma de tentar momentaneamente aumentar o superávit do governo.

Para analisar se a prática do Tesouro está em consonância com as normas legais, é necessário recorrer ao estatuto social do Banco do Brasil. O art. 5º do estatuto estabelece que o banco e a União devem celebrar contrato para a realização de financiamentos de interesse governamental, devendo a União deixar os recursos correspondentes à disposição do Banco, devidamente remunerados.

No âmbito do Direito Civil, a União estaria em mora perante o Banco do Brasil, na medida em que não estaria repassando os valores definidos contratualmente.

A inadimplência contratual pode caracterizar a responsabilidade civil da União no caso. Os pressupostos da responsabilidade civil contratual estão presentes: supõe-se que o contrato seja válido; supõe-se que a União esteja em mora, caracterizando o ilícito contratual; o dano consiste no comprometimento do fluxo de

caixa do Banco do Brasil, na medida em que fica privado de recursos financeiros para fazer giro a seus negócios; e a relação de causalidade decorre do fato de que se a União cumprisse com suas obrigações contratuais no tempo fixado, o dano não existiria.

No âmbito do direito empresarial, a conduta da União poderia, em tese, ser caracterizada como abuso de poder do controlador, nos termos do art. 117 da LSA.

Com essa conduta a União estaria incorrendo em verdadeira quebra do dever fiduciário do parágrafo único do art. 116 da LSA, pois estaria usando o poder de controle para satisfazer seu interesse próprio de aumentar momentaneamente o superávit, deixando de lado a missão pública do Banco do Brasil.

Caracterizado o abuso do poder de controle por parte do acionista controlador, o prejuízo dele decorrente e estabelecida a relação de causalidade entre a conduta e o dano, configura-se a responsabilidade civil do controlador e a consequente obrigação de indenizar a companhia prejudicada.

Entre as boas soluções que podem mitigar o efeito nocivo do abuso ou desvio de poder nas empresas estatais, destacam-se as práticas desenvolvidas recentemente de governança corporativa.

6. CONCLUSÃO

O debate acerca do intervencionismo do governo na economia tem gerado muitas discussões no meio acadêmico. Entre os temas mais discutidos encontra-se

o sacrifício da lucratividade das empresas estatais com o objetivo de orientar as políticas públicas definidas pela União, na qualidade de acionista controladora.

O objetivo deste trabalho foi analisar, juridicamente, em que medida as condutas da União na orientação das sociedades de economia mista podem ser consideradas lícitas ou ilícitas.

Selecionou-se o caso da política de preços praticada pela Petrobras na venda de petróleo e derivados internamente, que estaria, de acordo com o que tem sido veiculado abertamente pela mídia, em desconspasso com os preços praticados no mercado. Constatou-se que a Petrobras não tem repassado aos preços internos as variações positivas nem negativas de curto prazo observadas no preço de mercado no exterior. Concluiu-se, portanto, que a União não tem agido com abuso de poder no caso da política de preços de combustíveis e derivados da Petrobras.

Examinou-se o caso dos atrasos nos repasses de valores devidos pelo Tesouro Nacional aos bancos públicos em pagamento aos valores gastos com financiamento aos produtores rurais e outros créditos. Concluiu-se que a conduta da União pode ser caracterizada como abuso de poder, na medida em que estaria em mora no cumprimento com as obrigações pactuadas.

O estudo mostra-se relevante na medida em que muito se discute a intervenção do Estado na economia e o papel das sociedades de economia mista, assim como pelo aumento da importância que se tem dado às práticas de governança corporativa, inclusive nas empresas estatais.



REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em: <www4.bcb.gov.br/pec/gci/port/focus/faq%205-pre%C3%A7os%20administrados.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BARROSO, Luís Roberto. Modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica. Regime jurídico das sociedades de economia mista. Inocorrência de abuso de poder econômico. In: _____. Temas de direito constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 389-434.

_____. Regime jurídico das empresas estatais. RDA: revista de direito administrativo, Rio de Janeiro, v. 242, p. 85-93, out./dez. 2005.

BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito societário. 13. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

CARVALHOSA, Modesto. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v.4 tomo 1. 433 p. Artigos 206 a 242.

_____. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: artigos 75 a 137. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. Vol. 2.

_____. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: artigos 243 a 300. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. Vol. 4 tomo II.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. Programa de responsabilidade civil. 11.ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2014. xxvi, 641 p.

COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 85, n. 732, p. 38-46, out. 1996.

_____; SALOMÃO FILHO, Calixto. O poder de controle na sociedade anônima. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

LOPES, Ana Frazão Azevedo. Empresa e propriedade: função social e abuso de poder econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2006. 335 p.

MUKAI, Toshio. O direito administrativo e o regime jurídico das empresas estatais. 2 ed. ver. e ampl. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2004. 384 p.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Disponível em: <<http://www.oecd.org/>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Diretrizes da OCDE sobre governança corporativa para empresas de controle estatal. Disponível em: <<http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/42524177.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. Disponível em: <<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/estatuto-social/>>. Acesso em: 3 nov. 2014.

PINTO JUNIOR, Mario Engler. O Estado como acionista controlador. 2009. Tese (Doutorado em Direito Comercial) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-17112011-111844/>. Acesso em: 2014-3-21.

REVISTA CAPITAL ABERTO. São Paulo: Gigante sem destino, ano 10, n. 120, ago. 2013.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Sociedade anônima: interesse público e privado. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo, n. 127, p. 7-20, 2002.

NOTA

1 Considerando o processo de revisão cega por pares, solicitamos que não seja indicado o nome do autor. Este dado será incluído caso o artigo seja aprovado para publicação, sendo consideradas as informações registradas quando do cadastro do autor.

A avaliação do Beta (β) pelo controle externo nos contratos de Parcerias Público-Privadas (PPPs)



Orivam Ibiapina da Silva

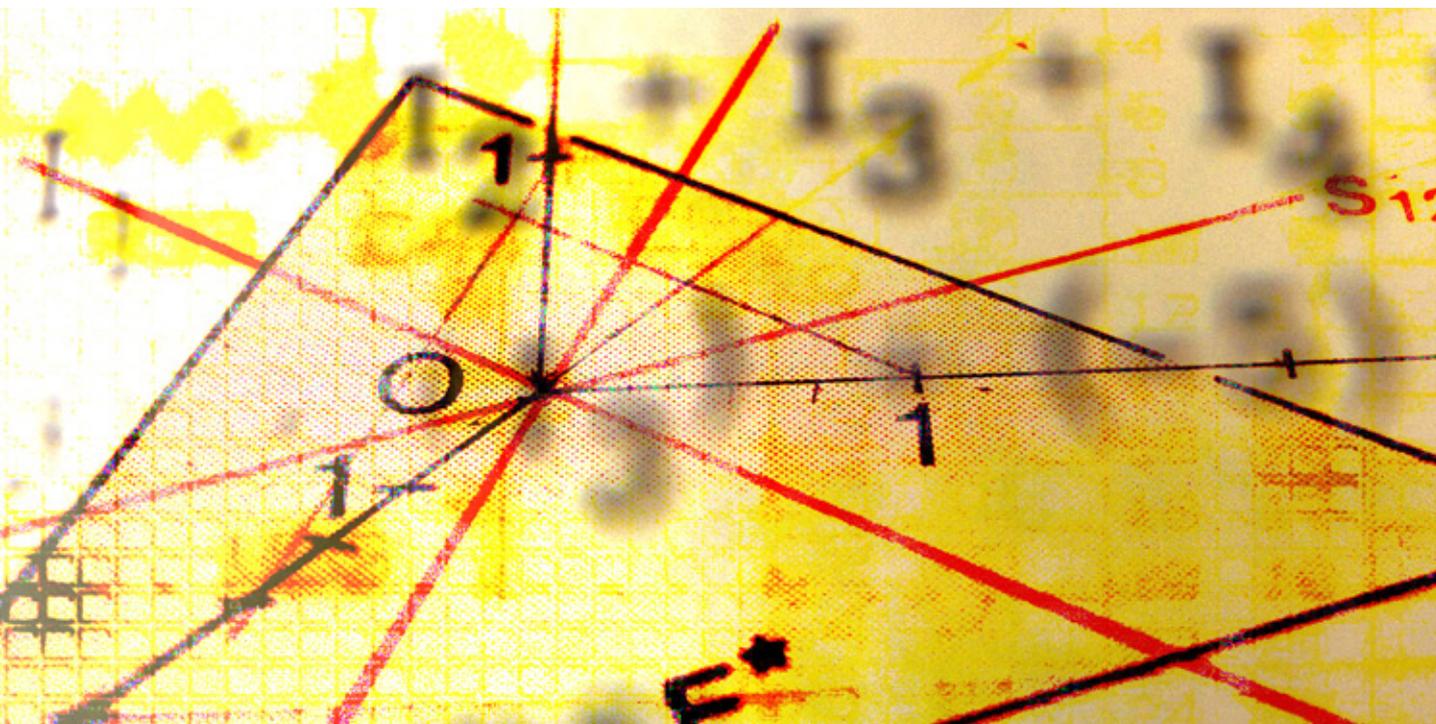
é Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Distrito Federal, graduado em Economia pela Universidade Federal do Piauí e Mestre em Economia pela Universidade de Brasília – UnB.

RESUMO

Está entre as atribuições constitucionais do Controle Externo apreciar a viabilidade econômico-financeira dos projetos de Parcerias Público-Privadas - PPPs. Nesse contexto, importante a avaliação do Custo Médio Ponderado de Capital - WACC (*Weighted Average Cost of Capital*), que se constitui na taxa adequada de remuneração do empreendimento, segundo a análise do Tribunal de Contas da União – TCU. Um dos componentes do cálculo do WACC é o Beta (β), que representa o risco específico da empresa e do setor. A sua mensuração assume contornos problemáticos em contratos de PPPs pois, em geral, envolve obras, aquisição de equipamentos e prestação de serviços, ou seja, participação de mais de um setor da Economia. Demonstrar-se-á, com apoio na teoria das finanças, que, ao invés da utilização de um Beta do setor preponderante, mais adequado o uso de uma média ponderada dos Betas de cada setor, o que foi aplicado no caso da PPP da Saúde analisada pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal.

1. CONTROLE EXTERNO DAS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP)

Segundo o art. 2º da Lei nº 11.079/04 (institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública), a parceria público-privada é um contrato de concessão



que envolve duas novas modalidades: a administrativa e a patrocinada.

Essas modalidades de concessão não se confundem com a concessão comum, regida pela Lei nº 8597/95, a qual se aplica subsidiariamente à Lei de PPPs.

Por se tratar de um contrato administrativo e envolver o desembolso de recursos do Erário, a contratação de PPPs pela Administração Pública sofre o controle dos Tribunais de Contas, conforme previsão dos arts. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, o Tribunal de Contas da União - TCU editou a Instrução Normativa nº 52, de 4 de julho de 2007, que enunciou em seu art. 1º: “Ao Tribunal de Contas da União compete acompanhar os processos de licitação e contratação das Parcerias Público-Privadas, de que trata a Lei nº 11.079/2004, bem como fiscalizar a execução dos contratos decorrentes das parcerias celebradas.” (TCU, 2014, p. 1).

No Tribunal de Contas do Distrito Federal - TCDF foi editada a Resolução nº 189, de 2/9/08, de conteúdo similar à norma da corte federal de controle externo.

Aspecto fundamental demandado aos Tribunais de Contas é a avaliação econômico-financeira do projeto de PPP, na forma de análise dos estudos de viabilidade apresentados pelo promotor do processo licitatório. Daí o fornecimento compulsório de planilhas eletrônicas respectivas, nos termos do art. 4º, “d”- 6 da IN 52/TCU (TCU, 2014, p. 2/3).

Nessa investigação, um dos elementos técnicos a ser verificado é a adequabilidade do Custo Médio Ponderado de Capital ou WACC (*Weighted Average Cost of Capital*).

2. DO CUSTO MÉDIO PONDERADO DE CAPITAL (WACC)

O WACC é uma taxa que consiste na média ponderada dos custos de capital de terceiros e capital próprio. A ideia é que deve ser utilizado para descontar os fluxos de caixa dos projetos de risco idêntico ao da empresa, além de ser financiado com a mesma percentagem de capital de terceiros da firma (ROSS, 2002, p. 270).

O WACC é obtido por intermédio da fórmula a seguir:

$$r_{WACC} = (S/(S+B))r_s + (B/(S+B)) r_B \times (1 - T_c)$$

Para: S = Capital Próprio; B = Capital de Terceiros; r_s = Custo do Capital Próprio; r_B = Custo do Capital de Terceiros; T_c = Imposto de Renda e Contribuição Social

A importância do WACC para o controle externo reside no fato de ser a taxa a descontar o fluxo de caixa do empreendimento e, como tal, possibilitar a averiguação da adequabilidade da tarifa ao usuário e/ou contrapartida pecuniária do parceiro público no contrato de PPP (TCU, 2015).

Daí serem importantes duas análises:

- Verificação da consistência das premissas adotadas na modelagem econômico-financeira;
- Adequabilidade do retorno financeiro do parceiro privado em cotejo com a contraprestação pública pecuniária do Estado:

3. DO BETA (β) EM CONTRATOS DE PPP

Na fórmula do WACC, comentaremos acerca do Beta (β), componente do custo do capital próprio (r_s).

O custo de capital próprio representa a taxa de desconto de um projeto correspondente a um ativo financeiro de risco semelhante. Ou seja, significa o rendimento mínimo de um projeto para investir os recursos da empresa ao invés de distribuir dividendos aos acionistas (ROSS, 2002, p. 257). Em geral, utiliza-se o modelo de precificação de ativos - CAPM (*Capital Asset Pricing Model*) para cálculo de r_s , obtido por intermédio da seguinte fórmula:

$$r_s = r_f + \beta(r_m - r_f)$$

Para: r_f = taxa livre de risco; β = Beta; r_m = taxa de retorno do mercado

O modelo CAPM indica que o rendimento esperado de uma ação de uma empresa está linearmente relacionado com seu Beta (ROSS, 2002, p. 231), o qual “mede a sensibilidade de um título a movimentos de carteira de mercado” (ROSS, 2002, p. 227).

O valor do Beta (β) resulta do quociente da covariância entre os retornos de ativo específico e da carteira de mercado, pela variância de mercado¹ (ROSS, 2002, p. 260).

Outra forma de obtenção do Beta (β) é pelo uso da regressão, associando dados mensais, por exemplo, de retornos das ações da empresa com um índice de retorno do mercado como um todo. A reta obtida tem uma inclinação que corresponde ao Beta (β) (ROSS, 2002, p. 261/262).

Na prática, é comum em finanças utilizar-se de Betas dos setores no qual a empresa atua, ou relacionado com o empreendimento a ser avaliado: “é argumentado com frequência que se pode fazer uma estimativa melhor do beta de uma empresa envolvendo todo o setor da empresa” (ROSS, 2002, p. 262).

Para tanto, existem *web sites* especializados que fornecem esses valores, facilitando as análises, pois o cálculo de um Beta (β) específico para um projeto, além de dispendioso, muitas vezes se demonstra impossível devido à falta de dados para um horizonte temporal considerável.

Em projetos de PPP, a escolha do Beta (β) adequado deixa de ser tarefa simples devido aos empreendimentos envolverem mais de um setor de atividades, geralmente obra acompanhada de fornecimento/manutenção de equipamentos e prestações de serviços.

Essa dificuldade poderia ser facilmente resolvida ao se optar pelo Beta (β) do setor preponderante, mas acreditamos não ser esta, do ponto de vista técnico, a melhor solução.

Ponderamos ser mais adequado o Beta (β) obtido por uma média ponderada dos Betas de cada atividade, considerados os investimentos e/ou serviços de cada ramo do negócio envolvido.

Esse procedimento é respaldado pelos manuais técnicos de finanças, como na análise desenvolvida por Tom Copeland, Tim Koller e Jack Murrin, feita para avaliação de empresas múltiplas, ou seja, que possuem mais de uma unidade de negócios.

Segundo esses autores:

Um dos maiores problemas da estimativa do custo do capital de unidades de negócios é o de que raramente podem ser encontrados bons termos de comparação porque a maioria das empresas tem muitas linhas de atividade e diferentes porcentagens de seus ativos em cada uma delas. Um meio de contornar este problema é reconhecer que o risco de negócio (ou seja, o beta-não alavancado) de uma empresa com múltiplas divisões é uma média ponderada dos riscos de cada linha de atividade. (COPELAND, 2002, p. 316/317).

Ou seja, com base na participação percentual de cada atividade nos ativos da empresa, poder-se-iam estimar betas, como na fórmula a seguir, para 2 (dois) ramos de negócios:

$$\beta_{u1} + W_{A1} \beta_{uA} + W_{B1} \beta_{uB}$$

Essa constatação deriva da teoria do retorno de uma carteira de títulos, como nos esclarece Ross:

A fórmula do retorno esperado de uma carteira é bastante simples:

O retorno esperado de uma carteira é simplesmente uma média ponderada dos retornos esperados dos títulos que a compõem.

EXEMPLO

Consideremos o caso da *Supertech* e da *Slowpoke*. Com base no quadro anterior, vemos que os retornos esperados desses dois títulos são 17,5% e 5,5%, respectivamente.

O retorno esperado de uma carteira formada apenas por esses dois títulos pode ser assim representado:

Retorno esperado da carteira =

$$X_{\text{Super}} (17,5\%) + X_{\text{Slow}} (5,5\%) = R_p$$

onde X_{Super} é a porcentagem da carteira aplicada em *Supertech* e X_{Slow} é a porcentagem aplicada em *Slowpoke*. (ROSS, 2002, p. 210).

Eugene F. Brigham e Michael C. Ehrhardt explicam a correspondência entre o caso de empresas em mais de um ramo de negócios e uma carteira de títulos:

Uma empresa pode ser considerada como uma 'carteira de ativos', e, tendo em vista que o beta de uma carteira é uma média ponderada dos betas de seus ativos individuais, a inclusão das divisões de barça e do centro de distribuição mudará o beta geral da Huron. O valor exato no novo beta da empresa dependeria do tamanho dos investimentos nas novas divisões em relação às operações originais de aço da Huron. (BRIGHAM, 2012, p. 356).

Assim, existem fundamentos teóricos para nossa proposição de estimar um Beta (β) para contratos de

PPP, ponderado pela participação dos investimentos e/ou serviços em cada tipo de negócio. No texto de Eugene F. Brigham e Michael C. Ehrhardt, encontramos um exemplo completo de uso dessa metodologia¹.

Neste ponto, chamamos a atenção para o fato de os serviços, em um contrato de PPP, poderem assumir natureza distinta dos investimentos e, desta forma, serem considerados um setor a parte. Ou podem ter natureza semelhante ao dos investimentos, de modo que o respectivo custo operacional pode ser somado aos gastos de capital na hora de se definir o percentual de participação do setor. O caso concreto é que definirá a melhor maneira de tratar a questão.

No tópico seguinte, expomos a aplicação dessa metodologia na PPP da saúde no Distrito Federal, objeto de avaliação do Tribunal de Contas do Distrito Federal.

4. CÁLCULO DO BETA(B) NA PPP DA SAÚDE DO DISTRITO FEDERAL.

O Governo do Distrito Federal, por intermédio da Secretaria de Estado de Saúde, promoveu a Concorrência nº 1/2013, cujo objeto consistiu em PPP para a outorga da concessão administrativa da prestação de serviços de apoio à operação de hospitais da rede distrital, precedida da implantação da infraestrutura, nos termos do § 2º do art. 2º da Lei nº 11.079/04 e § 2º do art. 2º da Lei Distrital nº 3.792/06 (Instituiu o Programa de Parcerias Público-Privadas do Distrito Federal).

O objeto da PPP consistia na construção de dois hospitais, uma central de laudagem, uma de exames, fornecimento de equipamentos hospitalares e de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, bem como prestação de serviços de manutenção, vigilância, limpeza, lavanderia, entre outros.

Na uso de sua competência, o Tribunal de Contas do Distrito Federal autuou o Processo nº 21.250/12 para fiscalizar a PPP da Saúde.

Por sua vez, a Secretaria de Estado de Saúde do DF enviou à corte de controle externo distrital a

Tabela 1

Nome do setor	Média Beta
Equipamentos de saúde	1,22
Instalações de saúde	0,60
Produtos de saúde	0,93
Serviços de saúde	0,94
Média	0,92

FONTE: fls. 333 do Processo TCCDF nº 21.250/12 (TCCDF, 2013).

Tabela 2

INVESTIMENTOS E REINVESTIMENTOS	VALORES (EM R\$ MIL)	PERCENTUAL
Obras civis	413.054	40%
Equipamentos e Mobiliários Clínicos	368.833	36%
TI	236.251	23%
Mobiliário Não Clínico	9.219	1%
TOTAL	1.027.357	100%

FORNTE: fls. 650 do Processo TCDF nº 21.250/12 (TCDF, 2013).

documentação discriminada na Resolução TCDF nº 189/08, na qual constavam os cálculos do WACC do empreendimento na Informação nº 219/13, às fls. 332 do Processo TCDF nº 21.250/12 (TCDF, 2013).

O Beta(β) do projeto foi apresentado no valor de 0,92, a partir de média aritmética simples dos betas dos serviços de saúde, extraídos do *website* de Aswath Damodaran, conforme tabela 1:

Ocorre que o empreendimento tem uma parte de investimentos substanciais, considerados o prazo

da PPP, em obras civis e equipamentos de tecnologia da informação - TI, como demonstrado na tabela 2:

Ou seja, os investimentos em saúde, correspondentes aos itens **Equipamentos e Mobiliários Clínicos**, totalizavam apenas 36% do total ao longo de toda a concessão. Obras civis e TI destacavam-se com 40% e 23%, nessa ordem.

Por sua vez, os serviços de saúde não tinham predominância sobre os demais (tabela 3).

Da tabela 3, extraímos que somente 35% das despesas operacionais eram exclusivamente ligadas

Tabela 3

Despesas Operacionais	Valores (em R\$ mil)	Percentual
Serviço de Nutrição e Dietética	675.968	11%
Gestão Corporativa SPE	234.687	4%
Limpeza	653.767	11%
Portaria	260.874	4%
Vigilância	445.825	8%
Lavanderia e Enxovais	746.935	13%
Estoques e Logística	428.376	7%
Help Desk e Telefonia	51.527	1%
Manutenção Predial	1.057.271	18%
Manutenção de Equipamentos	215.137	4%
TI	1.152.051	19%
TOTAL	5.922.418	100%

FORNTE: fls. 650/651 do Processo TCDF nº 21.250/12 (TCDF, 2013).

Tabela 4

INVESTIMENTOS E DESPESAS OPERACIONAIS	VALORES (EM R\$ MIL)	PERCENTUAL
Obras civis e manutenção predial	1.470.325	21,2%
Serviços e equipamentos médicos	2.669.936	38,4%
TI	1.388.302	20,0%
Outros serviços	1.421.212	20,4%
TOTAL	6.949.775	100%

FORNTE: fls. 651 do Processo TCDF nº 21.250/12 (TCDF, 2013).

a serviços de saúde. Se incluirmos o item **Gestão Corporativa SPE**, que abarcava todas as atividades, chegamos a 39% de gastos destinados a serviços médicos.

Há que se considerar, ainda, que **Estoques e Logística** pode envolver itens não totalmente ligados a saúde, como Vigilância e Limpeza, de modo que podemos considerar o percentual encontrado no parágrafo anterior um viés otimista.

Na tabela 4, consolidamos os desembolsos totais programados para todo o prazo da PPP:

Portanto, tanto investimentos, quanto gastos operacionais do futuro parceiro privado, envolveriam percentuais significativos de obras civis e tecnologia da informação, de modo que não nos pareceu razoável qualificar o setor dessa PPP, para efeito de identificação do Beta(β), exclusivamente como serviços médicos.

Como discorrido anteriormente, a literatura técnica nos sugere, para esses casos, o uso de uma média ponderada dos betas. É o que faremos no estudo de caso do tópico seguinte.

4.1 CÁLCULO DO BETA (B) DA PPP DA SAÚDE PELA MÉDIA PONDERADA DOS BETAS DOS SETORES ENVOLVIDOS

Inicialmente esclarecemos que, em virtude da dificuldade de encontrar um beta específico para o item **Outros serviços** (Vide Tabela 4), preferimos trabalhar apenas com os valores relacionados aos investimentos (Vide Tabela 2).

Utilizando a mesma base de dados sugeridos pelo documento do consórcio (*Website* de Aswath Damodaran), retiramos os betas desalavancados dos três tipos de negócio envolvidos na PPP, a saber (fls. 377/378 do Processo nº 21.250/12): Engenharia e Construção, TI e Serviços Médicos.

Tabela 5

SETOR	BETAS
Engineering & Construction	1,17
IT Services	1,00
Medical Services	0,59

FONTE: (DAMODARAN, 2013).

Do mesmo site (DAMODARAM, 2013), retiramos o endividamento médio dos três setores (D/E):

Tabela 6

SETOR	D/E
Engineering & Construction	13,23%
IT Services	5,72%
Medical Services	50,23%

FONTE: (DAMODARAN, 2013).

Para chegar ao resultado final, utilizamos parte da fórmula apresentada pela secretaria de Saúde às fls. 332 do Processo nº 21.250/12 (TCDF, 2013):

$$\beta \times [1 + (D/E) \times (1 - T)]$$

Essa expressão é conhecida como fórmula de HAMADA2 e permite encontrar o beta alavancado, a partir do desalavancado, do nível de endividamento da empresa e da alíquota do imposto de renda².

Os betas setoriais ficaram da forma a seguir, com dados extraídos do banco de dados de Aswath Damodaran (DAMODARAN, 2013), para janeiro de 2013, conforme fls. 377/378 do Processo nº 21.250/12 (TCDF, 2013):

$$\beta_{EC} = 1,17 \times [1 + 0,1323 \times (1 - 0,34)] = 1,27 \text{ (Beta para engenharia e construção)}$$

$$\beta_{TI} = 1,00 \times [1 + 0,0572 \times (1 - 0,34)] = 1,04 \text{ (Beta para tecnologia da informação)}$$

$$\beta_{SM} = 0,59 \times [1 + 0,5023 \times (1 - 0,34)] = 0,78 \text{ (Beta para serviços médicos)}$$

Para chegar ao beta do projeto, fizemos a ponderação com o percentual de investimentos de cada setor. Para tanto, da tabela dos investimentos e reinvestimentos (TABELA 1), fizemos as seguintes adaptações:

- Obras civis serão equivalentes a engenharia e construção da tabela de Damodaran (DAMODARAN, 2013);
- Equipamentos e Mobiliários Clínicos serão equivalentes a Serviços Médicos da tabela de Damodaran (DAMODARAN, 2013);
- Investimentos em mobiliário não clínico, que representaram apenas 1% do total, serão incorporados para serviços médicos.

Tabela 7

INVESTIMENTOS E REINVESTIMENTOS	VALORES (EM R\$ MIL)	PERCENTUAL
Engenharia e Construção	413.054	40%
Serviços médicos	378.052	37%
TI	236.251	23%
TOTAL	1.027.357	100%

FONTE: fls. 654 do Processo TCDF nº 21.250/12 (TCDF, 2013).

Temos, então, os seguintes percentuais de participação nos investimentos (TABELA 7)

Finalmente, o beta estimado da PPP da Saúde seria:

$$\beta_{SPE} = W_{EC} \beta_{EC} + W_{TI} \beta_{TI} + W_{SM} \beta_{SM}$$

$$\beta_{SPE} = (0,4 \times 1,27) + (0,23 \times 1,04) + (0,37 \times 0,78)$$

$$\beta_{SPE} = 1,03$$

Portanto, considerando o envolvimento da PPP da Saúde no DF em mais de uma atividade comercial, divergimos do Beta indicado pela Secretaria de Estado de Saúde, de 0,92, para representar o risco do setor,

Alicerçado em metodologia respaldada na teoria financeira, encontramos o valor de 1,03, calculado pela média ponderada dos betas das atividades envolvidas na PPP.

5. CONCLUSÃO

Os projetos de PPPs geralmente envolvem contratados que atuam em mais de um setor de atividades, o que pode gerar uma certa dificuldade na escolha do Beta (β) que melhor representa o empreendimento.

Com suporte na literatura em finanças e com a descrição de uma aplicação prática efetivada, apontamos, neste artigo, que, em vez de escolher o Beta do setor preponderante, mais técnico seria adotar uma média ponderada dos Betas de cada setor, considerando-se a participação percentual de cada atividade nos investimentos e/ou prestação de serviços.

Podem, assim, os Tribunais de Contas considerarem essa perspectiva técnica como parâmetro em suas avaliações do Beta (β) dentro do cálculo do WACC dos projetos de PPPs.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre & LIMA, Fabiano Guasti. *Curso de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 2009.

BRIGHAM, Eugene F. & EHRHARDT, Michael C. *Administração financeira*. Tradução da 13ª ed. norte-americana. 2ª ed. brasileira. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

COPELAND, Tom; KOLLER, Tim & MURRIN, Jack. *Avaliação de empresas. Valuation. Calculando e gerenciado o valor das empresas*. 3ª ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

DAMODARAN. Aswath. Website de Aswath Damodaran. Disponível em <http://pages.stern.nyu.edu/~ADAMODAR/New_Home_Page/datafile/Betas.html>. Acesso em: 12 dez 2013.

ROSS, Stephen A., WESTERFIELD, Randolph W. & JAFFE, Jeffrey F. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 2002.

TCDF. PROCESSO nº 21250/12: Parceria Público-Privada da Saúde do DF. Disponível em <[https://www.tc.df.gov.br/app/mesaVirtual/implementacao/?a=consultaPublica&=pesquisaPublicaProcessoTCDF&filter\[nrproc\]=21250&filter\[anoproc\]=2012](https://www.tc.df.gov.br/app/mesaVirtual/implementacao/?a=consultaPublica&=pesquisaPublicaProcessoTCDF&filter[nrproc]=21250&filter[anoproc]=2012)>. Acesso: em 12 dez 2013.

TCU. Instrução Normativa nº 52/07: Dispõe sobre o controle e a fiscalização de procedimentos de licitação, contratação e execução contratual de Parcerias Público-Privadas (PPP), pelo TCU. Disponível em http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/ppp/legislacao/federal/instrucao_Normativa_TCU_52.doc. Acesso em: 22 maio 2014.

TCU. ANEXO 4 – DOC 1-002. Roteiro de Verificação do Cálculo do Custo de Capital. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055930.PDF>>. Acesso em: 7 jan 2015.

NOTAS

$$1 \quad \beta_i = \frac{\text{Cov}(R_i, R_M)}{\sigma^2(R_M)}$$

- 2 Eugene F. Brigham e Michael C. Ehrhardt apresentaram um exemplo de aplicação do cálculo do Beta a partir da ponderação pelos betas de cada setor (BRIGHAM, 2012, p. 356/357):

“Muitas empresas usam o CAPM para estimar o custo de capital para divisões específicas. Para começar, lembre-se de que a equação da linha de segurança do mercado (SML) expressa a relação risco-retorno da seguinte forma:

$$r_3 = r_{RF} + (RP_M) bR_{ip}$$

Como exemplo, considere o caso da Huron Steel Company, uma empresa produtora de aço integrado que opera na região dos Grandes Lagos. Para simplificar, vamos supor que a Huron tenha apenas uma divisão e utilize apenas capital próprio, assim seu custo do capital próprio também é o custo de capital corporativo ou WACC. Beta de Huron = $b = 1,1$, $r_{RF} = 5\%$, $RP_M = 6\%$. Assim, o custo do capital próprio da Huron (e WACC) é de 11,6%:

$$r_3 = 5\% + (6\%) 1,1 = 11,6\%$$

Isso sugere que os investidores dever estar dispostos a fornecer dinheiro para a Huron investir em novos projetos de risco médio se a empresa espera ganhar 11,6% ou mais sobre esse dinheiro. Por ‘risco médio’, queremos dizer projetos com risco semelhante à divisão existente da empresa.

Agora suponha que a Huron crie uma nova divisão de transporte com uma frota de barcaças para transportar minério de ferro e que as operações de barcaças tenham normalmente betas de 1,5 em vez de 1,1. A divisão de barcaças com $b = 1,5$ tem um custo de capital de 14,0%:

$$r_{\text{barcaças}} = 5\% + (6\%) 1,5 = 14,0\%$$

Entretanto, se a Huron acrescentar uma divisão de baixo risco, como um novo centro de distribuição com um beta de apenas 0,5, o custo de capital dessa divisão será de 8%:

$$r_{\text{centro}} = 5\% + (6\%) 0,5 = 8,0\%$$

Uma empresa pode ser considerada como uma ‘carteira de ativos’, e, tendo em vista que o beta de uma carteira é uma

média ponderada dos betas de seus ativos individuais, a inclusão das divisões de barcaça e do centro de distribuição mudará o beta geral da Huron. O valor exato no novo beta da empresa dependeria do tamanho dos investimentos nas novas divisões em relação às operações originais de aço da Huron. Se 70% do valor total da Huron fosse direcionado para a divisão de aço, 20% para a divisão de barcaças e 10% para o centro de distribuição, o seu novo beta seria calculado da seguinte forma:

$$\text{Novo beta} = 0,7(1,1) + 0,2(1,5) + 0,1(0,5) = 1,12$$

Assim, os investidores das ações da Huron exigiriam um retorno de :

$$r_{\text{Huron}} = 5\% + (6\%) 1,12 = 11,72\%$$

- 3 A fórmula de Hamada é explicitada por Alexandre Assaf Neto (ASSAF NETO, 2009, p. 508):

“O risco econômico e o risco financeiro põem ser estimados através do indicador do beta, conforme trabalho desenvolvido por Hamada* e estendido posteriormente por outros autores. A formulação básica proposta apresenta-se da forma seguinte:

$$B_L = B_V \times [(P/PL) \times (1 - IR)]$$

Onde:

B_L = coeficiente beta de uma empresa que usa alavancagem financeira. Exprime o risco econômico e o risco financeiro. É a medida de beta total;

B_V = coeficiente beta de uma empresa sem dívidas. Exprime somente o risco do negócio;

P = passivos onerosos;

PL = patrimônio líquido (capital próprio);

IR = alíquota de Imposto de Renda.

- 4 Adotamos a mesma alíquota da Secretaria de Saúde, à época, de 34%, correspondente a Imposto de Renda e Contribuição Social.

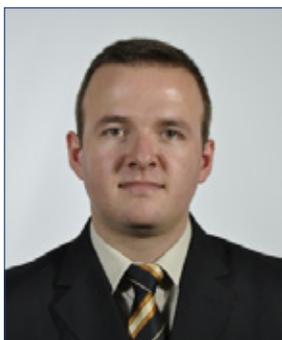
* HAMADA, Robert S. *Portfolio analysis market equilibrium and corporate finance*. Journal of Finance, p. 13-31, mar. 1969.”

Análise de qualidade de uma auditoria operacional do TCU segundo padrões do *joint committee on standards for educational evaluation*



Dagomar Henriques Lima

é servidor do Tribunal de Conta da União, mestre em Administração pela Universidade de Brasília (UnB) e graduado pela Escola Nacional de Ciências Estatísticas (ENCE).



Tiago Gozzer Viegas

Tiago Gozzer Viegas é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Psicologia pela Universidade de Brasília (UnB) e especialista em análise e avaliação de políticas públicas pelo Instituto Serzedelo Correa.

RESUMO

Este artigo trata de análise de qualidade de uma auditoria operacional realizada pelo TCU no Programa Universidade para Todos (Prouni), com o objetivo de identificar oportunidades de melhoria. Esse trabalho utilizou como parâmetro os padrões de qualidade para avaliações estipulado pelo *Joint Committee on Standards For Educational Evaluation* (JCSEE). Foi um estudo de caso único que utilizou análise documental dos papéis de trabalho e do relatório da auditoria, bem como entrevistas com pessoas envolvidas na auditoria. Os padrões de qualidade apresentados pelo JCSEE, materializados em 200 recomendações, foram traduzidos e transformados em um questionário utilizado durante as entrevistas. Dos cinco padrões existentes, a auditoria obteve boa avaliação em quatro (Propriedade, Viabilidade, Precisão e Utilidade) e nota baixa em uma (*Accountability*). Isso indicou que a auditoria possui variadas formas de possíveis usos de seu processo, achados e produtos; que ela ocorreu com um adequado grau de efetividade e eficiência; que ela foi imparcial, correta, aceitável e justa e que seus achados, propostas e processo são confiáveis. No entanto, questões relativas à documentação e à comunicação do trabalho desenvolvido podem melhorar.

Palavras-chaves: Auditoria Operacional; Padrões de Qualidade.



1. INTRODUÇÃO

O presente estudo teve o objetivo principal de analisar a qualidade de uma auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), segundo os padrões estabelecidos pelo *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation Committee* (YARBROUGH ET AL, 2011). O objeto da auditoria em questão foi o Programa Universidade para Todos (Prouni), que é executado pelo Ministério da Educação e tem o objetivo de aumentar o acesso de estudantes, especialmente os de menor renda, ao ensino superior no país, por meio da concessão de bolsas de estudo. A auditoria foi realizada em 2008.

Vale a pena destacar que os padrões apresentados pelo *Joint Committee* são aplicáveis a avaliações em geral, e que a auditoria operacional (ou de desempenho), apesar de possuir nome de auditoria, é considerada uma atividade avaliativa (BARZELAY, 2002).

A auditoria operacional (Anop) é, segundo o Tribunal de Contas da União (2010), o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

A definição adotada pelo TCU está em consonância com o que diz Barzelay (2002) sobre os objetivos da auditoria de desempenho: promover a *accountability* de desempenho, dos programas ou entidades avaliadas. Todas essas características tipifi-

cam a auditoria operacional como uma abordagem de avaliação (MARK; HENRY; JULNES, 2000).

Aceitando-se, portanto que a auditoria operacional é uma forma de avaliação, é importante que ela possua uma boa qualidade para que sua influência seja maior (HENRY, 2003). A qualidade das avaliações, ou no caso em questão, da auditoria operacional, é fator importante para a sua utilização (WEISS, 2005; HENRY, 2003; UNDP, 2011). A atenção à qualidade da avaliação é até senso comum, e às vezes algo implícito (COOKSY; MARK, 2011).

Henry (2003) ressalta que um atributo comum presente em alguns casos de avaliações cujos resultados e achados influenciaram mudanças nas políticas públicas educacionais nos Estados Unidos foi a alta qualidade técnica das avaliações realizadas. Além disso, destaca que se os achados das avaliações tivessem falhas técnicas, refletindo a baixa qualidade do trabalho, é improvável que as avaliações conseguissem ter a influência que tiveram.

Fatores que afetam o uso da avaliação estão intrinsecamente relacionados com a forma como ela é conduzida. As primeiras considerações a serem feitas sobre a forma de condução da avaliação dizem respeito aos aspectos de relevância, credibilidade, qualidade, habilidade de gerar achados importantes, processo de comunicação do avaliador e o tempo para apresentação dos resultados. Há forte ligação entre a qualidade da avaliação e o seu uso (UNDP, 2011).

Portanto, como havia um objetivo maior na análise da auditoria operacional realizada no Prouni, que era identificar sua influência na mudança da política pública, foi necessária a análise prévia da qualidade da auditoria executada pelo TCU.

2. MÉTODO

O presente trabalho consistiu em um estudo de caso referente à auditoria operacional realizada pelo TCU no Programa Universidade para Todos (Prouni). O método de pesquisa, estudo de caso único, foi escolhido para que se pudesse entender um fenômeno social complexo (YIN, 2010) como a influência de uma avaliação na política pública. O estudo de caso permite lidar com uma ampla variedade de evidências obtidas por meio de análise de documentos, de entrevistas e de observações.

A auditoria do Prouni foi escolhida porque já havia se passado cinco anos desde a sua realização, tempo suficiente para que mudanças no programa pudessem ser notadas. Além disso, foi um trabalho do Tribunal que obteve uma grande repercussão na imprensa.

Utilizou-se análise documental dos papéis de trabalho e do relatório da auditoria. Além disso, foram aplicados os fatores de avaliação de programa definidos pelo *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation* (YARBROUGH ET AL, 2011). Essa organização é formada pela associação das principais entidades profissionais responsáveis pela atividade avaliativa em educação nos Estados Unidos, cujos padrões são considerados padrões nacionais americanos e orientam a prática dessa atividade. Esses padrões são amplamente referendados pela literatura como

mecanismos para assegurar a qualidade e a credibilidade das avaliações (SERPA, 2010).

Os cinco padrões existentes contêm, no total, 200 recomendações. Essas recomendações foram formatadas de modo a compor um questionário no qual se assinalou se a recomendação havia sido seguida plenamente, parcialmente, ou se não a havia sido seguida no desenvolvimento da auditoria. As recomendações foram interpretadas e traduzidas pelo pesquisador, sendo seus termos adaptados à realidade brasileira. Buscou-se fazer uma tradução o mais literal possível.

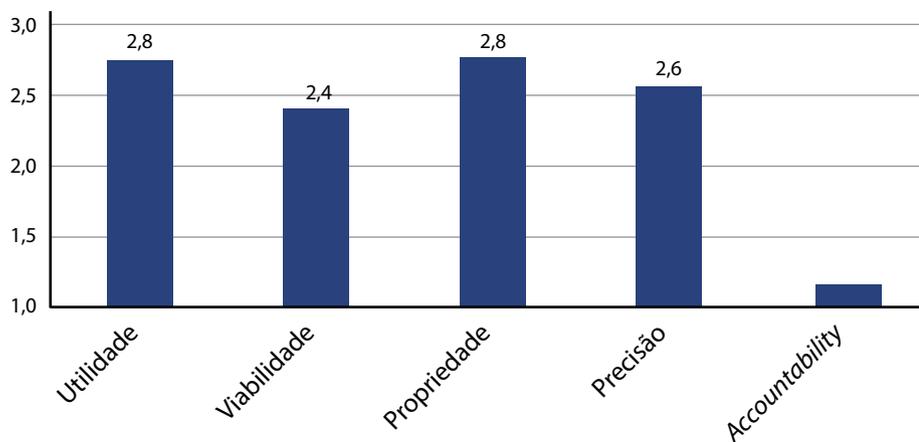
O questionário foi respondido presencialmente pelo coordenador e pelo supervisor da auditoria, separadamente. Em cada um dos casos o pesquisador estava presente para sanar eventuais dúvidas de interpretação. Os processos de aplicação dos questionários duraram 3h30 e 2h40, respectivamente. O principal autor desse artigo fez parte da equipe de auditoria, mas não respondeu o referido questionário.

As respostas foram transferidas para uma planilha eletrônica e, como forma de cálculo, foi realizada média simples para cada uma das recomendações, bem como para cada um dos padrões de qualidade e de seus fatores.

Não foi possível a aplicação do questionário a uma pessoa que não tenha participado diretamente da auditoria, devido ao grande tempo necessário para a resposta ao questionário e por falta de pessoas que conhecessem o processo da auditoria realizada. Não é possível responder o questionário analisando-se apenas os papéis de trabalho da auditoria, pois alguns fatores dos padrões de qualidade possuem certo grau de subjetividade e necessitam de informações pessoais de quem realizou o trabalho.

Figura 1:

Resultado geral da aplicação dos Padrões de Qualidade do *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation* na auditoria do Prouni.



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 1:

Resultado do padrão Utilidade após a aplicação dos Padrões de Qualidade do JCSEE na auditoria do Prouni.

U - UTILIDADE - Média	2,76
U1 - Credibilidade do Avaliador	2,78
U2 - Atenção aos Stakeholders	2,90
U3 - Propósitos Negociados	2,81
U4 - Valores Explícitos	2,90
U5 - Informações Relevantes	3,00
U6 - Processos e Produtos Importantes	3,00
U7 - Comunicação e Relatório Tempestivos e Adequados	2,00
U8 - Preocupação com Consequências e Influência	2,67

Fonte: Elaboração própria.

3. RESULTADOS E ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE QUALIDADE DA AUDITORIA

A aplicação do questionário contendo todas as 200 recomendações dos cinco padrões de qualidade estipulados pelo *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation* possibilitou a avaliação da qualidade do trabalho de auditoria operacional realizado pelo TCU no Prouni.

Verificou-se que a auditoria obteve altos índices de qualidade em quase todos os padrões, à exceção do padrão Avaliação da *Accountability*. Os resultados principais estão apresentados no gráfico 1.

Destacando-se que a escala utilizada foi de três pontos, percebe-se que os padrões de Utilidade, Viabilidade, Propriedade e Precisão obtiveram médias altas. Em relação ao padrão Avaliação da *Accountability*, não foi surpresa a média baixa obtida (1,2), pois as recomendações constantes nesse padrão dizem respeito quase que exclusivamente à preparação da documentação do trabalho para a realização de meta-avaliações interna e externa. O TCU não realiza meta-avaliação de seus trabalhos. Na literatura, foram identificados apenas dois estudos que realizaram esse tipo de avaliação no Tribunal (HEDLER; TORRES, 2009; SERPA, 2010). A documentação das auditorias não é, de maneira geral, preparada para meta-avaliações.

A seguir serão apresentados com mais detalhes os resultados de cada um dos padrões.

3.1 UTILIDADE

O padrão Utilidade se refere ao quanto os *stakeholders* do programa acham que os processos e produtos da avaliação vão ao encontro das suas necessidades. Um bom ponto de partida da utilidade

da avaliação é examinar a variedade de possíveis usos dos processos, achados e produtos da avaliação (YARBROUGH ET AL, 2011).

Nesse padrão, a nota obtida pela auditoria foi 2,76, indicando alto grau de utilidade. A tabela a seguir mostra os resultados de cada um dos subgrupos de recomendações que fazem parte desse padrão.

Nota-se, com clareza, que as recomendações constantes no subgrupo U7 obtiveram os menores resultados. Esse padrão traz recomendações referentes à adaptação do relatório produzido a diversos públicos-alvo, bem como a considerar implicações sociais mais amplas da avaliação. Assim, o relatório e as informações presentes poderiam estar adaptados ao público com deficiência auditiva e visual. Além disso, não foi feito um plano de comunicação da divulgação das informações do trabalho realizado, não havendo interação com membros da comunidade envolvida, nem com redes sociais.

3.2 VIABILIDADE

O padrão Viabilidade diz respeito ao grau de efetividade e eficiência em que uma avaliação pode ocorrer. Melhorar a viabilidade de uma avaliação agrega valor de três formas: a) destaca os requisitos logísticos e administrativos que precisam ser gerenciados para um bom projeto de avaliação; b) faz com que o mundo dos procedimentos existentes encontre o mundo dos procedimentos possíveis para uma avaliação específica; c) serve como condição para outros atributos de qualidade, pois ela melhora o uso dos recursos disponíveis e a eficiência das atividades de um processo avaliativo (YARBROUGH ET AL, 2011).

No padrão de viabilidade, a auditoria alcançou a segunda menor nota, 2,4, apesar de essa nota não

Tabela 2:

Resultado do padrão Viabilidade após a aplicação dos Padrões de Qualidade do JCSEE na auditoria do Prouni.

Fonte: Elaboração própria.

F – VIABILIDADE – Média	2,42
F1 – Gerenciamento de Projeto	2,42
F2 – Procedimentos Práticos	2,88
F3 – Viabilidade Contextual	2,22
F4 – Uso de Recursos	2,17

poder ser considerada baixa. A tabela a seguir mostra com mais detalhes as notas dos componentes desse fator (Tabela 2).

O subgrupo F4 obteve a menor avaliação no fator Viabilidade. Ele está relacionado, entre outras coisas, à identificação de custos da avaliação e à análise de custo-benefício de estratégias adotadas na avaliação. Na auditoria, não houve um processo claro da análise do custo-benefício das ações realizadas, bem como não houve discussão com os *stakeholders* chave sobre esse aspecto, a fim de obter novos pontos de vista. Por fim, não havia a prática de identificação de todos os custos importantes relacionados à avaliação realizada.

3.3. Propriedade

O padrão propriedade se refere ao que é apropriado, justo, legal, direito, aceitável e honesto em uma avaliação. Inclui questões relacionadas às responsabilidades do avaliador e dos participantes, os sistemas regulamentadores, bem como os papéis e tarefas inerentes à prática profissional da avaliação (YARBROUGH ET AL, 2011).

O padrão propriedade alcançou uma alta nota, 2,78. A tabela a seguir mostra com mais detalhes os componentes desse fator (Tabela 3).

Os subgrupos P2 e P7 foram considerados não aplicáveis ao caso estudado, tendo em vista que não há formalização de acordo entre o TCU e os auditados para que ocorra a avaliação. Além disso, os mem-

brs das equipes de auditoria não são ordenadores de despesa dos gastos incorridos para a condução da auditoria.

3.3 PRECISÃO

O padrão Precisão refere-se à confiabilidade das proposições e achados de uma avaliação, especialmente aqueles que são suporte ao julgamento sobre a qualidade do programa ou de seus componentes. Em geral, a precisão é alcançada por meio de teoria, métodos, desenho da avaliação e argumentação sólidos (YARBROUGH ET AL, 2011).

Esse padrão alcançou a nota 2,57 na auditoria avaliada. A tabela a seguir demonstra o detalhe dos componentes desse fator (Tabela 4).

Os subgrupos A3 e A8 obtiveram as menores notas no fator Precisão. O subgrupo A3 refere-se, entre outras coisas, à utilização de replicações das fontes de informação (triangulações) e ao acesso a especialistas para compartilhamento de preocupações e procedimentos técnicos relacionados à confiabilidade. O subgrupo A8 envolve o desenvolvimento de um plano de comunicação, a emissão de relatórios parciais durante a avaliação, a realização de testes piloto da apresentação dos dados, a preocupação com traduções para outros idiomas, bem como a utilização de outras mídias para a comunicação como filmes e fotografias.

Tabela 3:

Resultado do padrão Propriedade após a aplicação dos Padrões de Qualidade do JCSEE na auditoria do Prouni.

Fonte: Elaboração própria.

P – PROPRIEDADE – Média	2,78
P1 – Orientação Responsiva e Inclusiva	2,58
P2 – Acordo Formal	na
P3 – Respeito e Direitos Humanos	2,57
P4 – Clareza e Justiça	2,86
P5 – Transparência e Divulgação	2,90
P6 – Conflitos de Interesses	3,00
P7 – Responsabilidade Fiscal	na

Tabela 4: Resultado do padrão Precisão após a aplicação dos Padrões de Qualidade do JCSEE na auditoria do Prouni.

Fonte: Elaboração própria.

A - PRECISÃO - Média	2,57
A1 - Conclusões e Decisões Justificadas	2,79
A2 - Informação Válida	3,00
A3 - Informação Confiável	2,20
A4 - Descrições Explícitas do Programa e Contexto	2,60
A5 - Gerenciamento de Informações	2,61
A6 - Desenhos e Análises Adequadas	2,75
A7 - Raciocínio Explícito da Avaliação	2,75
A8 - Comunicação e Emissão de Relatório	1,86

O TCU não adota a prática de emitir relatórios formais ou não, de maneira parcial para os ao longo da auditoria, assim como não há a prática de realizar testes piloto da melhor forma de apresentação do relatório e de seus dados, antes da emissão do relatório final. Também não há a preocupação de se realizar relatório mais focalizados a depender do stakeholder interessado nas informações, uma vez que o relatório produzido é único para todos os públicos. O ideal é que se produzisse uma versão do relatório com foco nos beneficiários, outra com foco nas instituições de ensino superior, entre outros públicos.

3.4 ACCOUNTABILITY

O padrão de *accountability* se refere ao uso responsável dos recursos para produção de valor. Esse padrão permite investigar como a avaliação foi implementada, como ela pode ser melhorada, e quão importantes as avaliações são para seus stakeholders. Se refere basicamente à toda documentação de todo o processo avaliativo (YARBROUGH ET AL, 2011).

Esse padrão foi o que obteve a nota mais baixa na auditoria avaliada, 1,17. A tabela a seguir mostra o detalhamento dos componentes do padrão *accountability*.

Todos os subgrupos do fator *Accountability* obtiveram notas baixas na avaliação. Os subgrupos estão

relacionados a questões de documentação das informações utilizadas na avaliação, bem como a processos de meta-avaliação interna e externa.

De modo geral, não há a clara determinação de quem necessitará da documentação da auditoria e para quais motivos; não houve a catalogação da documentação existente; não houve a criação de uma tabela de informações necessárias e não houve revisão da documentação em relação à sua completude, qualidade e valor; não foi feita a identificação clara de qual informação deve ser levantada com quem, para facilitar meta-avaliações; não houve nenhuma meta avaliação interna ou externa dessa avaliação nem planejamento para que elas ocorressem.

4. CONCLUSÃO

Os resultados apresentados permitem dizer que a auditoria operacional realizada no Prouni foi de boa qualidade, considerando-se os padrões adotados pelo *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation* (YARBROUGH ET AL, 2011). O que indica que esse trabalho apresentou maior potencial de influência para mudanças na política pública avaliada (Henry, 2003).

Vale a pena registrar que em outro estudo realizado (VIEGAS; LIMA, 2014), que buscou identificar a influência da auditoria TCU no Prouni na mudança da

Tabela 5: Resultado do padrão *Accountability* após a aplicação dos Padrões de Qualidade do JCSEE na auditoria do Prouni

Fonte: Elaboração própria.

E - ACCOUNTABILITY - Média	1,17
E1 - Documentação da Avaliação	1,42
E2 - Meta-Avaliação Interna	1,10
E3 - Meta-Avaliação Externa	1,00

política pública, verificou-se que foram identificados vários mecanismos de influência, segundo modelo de Mark e Henry (2003; 2004). Isso significa que a auditoria contribuiu para que alterações ocorressem na política pública, gerando inclusive economia de recursos.

Assim, destaca-se que um dos fatores identificados que contribuíram para a influência da auditoria na mudança do programa foi a alta qualidade do trabalho realizado (HENRY, 2003). A avaliação da qualidade da auditoria por meio da aplicação dos padrões de avaliação do *Joint Committee on Standards for Educational Evaluation* mostrou bom índices nos atributos: utilidade, viabilidade, propriedade e precisão. Isso indica que a auditoria favorece a utilização, tanto no processo, quanto dos achados e produtos. Ademais, a análise demonstrou adequado grau de efetividade e eficiência, imparcialidade, correção, oportunidade e pertinência, bem como que seus achados, propostas e processo são confiáveis (YARBROUGH ET AL, 2011).

Por fim, como principal oportunidade de melhoria ao trabalho realizado está a necessidade de aperfeiçoar a documentação dos dados coletados e das análises realizadas sobre eles. Além disso, a auditoria não foi executada de modo a considerar a realização de meta-avaliações, tanto interna quanto externa, ou seja, a documentação existente não está preparada para isso. Meta-avaliações fazem parte do conjunto de instrumentos de asseguarção da qualidade que o Tribunal poderia adotar visando o aperfeiçoamento contínuo de seus processos de trabalho e dos mecanismos de controle de qualidade das auditorias.

REFERÊNCIAS

- BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, ano 53, n. 2, abr-jun, 2002.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional – 3ª edição. Brasília, 2010.
- COOKSY, Leslie J.; MARK, Melvin, M. Influences of Evaluation Quality. *American Journal of Evaluation*, v. 33, pp. 79-87, 2011.
- HEDLER, Helga C.; TORRES, Claudio V. Meta-avaliação de Auditorias de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União. *RAC*, v. 13, n. 3, art. 7, pp. 468-486, 2009.
- HENRY, Gary T. Influential Evaluations. *American Journal of Evaluation*, v. 24, nº 4, pp. 515-524, 2003. Disponível em <http://aje.sagepub.com/content/24/4/515>.
- MARK, Melvin M.; HENRY, Gary T. The Mechanisms and Outcomes of Evaluation Influence. *Evaluation*, v. 10, p. 35-56, 2004. Disponível em www.evi.sagepub.com.
- _____. Beyond Use: Understanding Evaluation's influence on Attitudes and Actions. *American Journal of Evaluation*, v. 24, nº 3, pp. 293-314, 2003. Disponível em <http://aje.sagepub.com/content/24/3/293>.
- MARK, Melvin M.; HENRY, Gary T.; JULNES, George. Evaluation: an integrated framework for understanding, guiding, and improving policies and programs. Ed. Jossey-Bass, 1st edition, 2000.
- SERPA, Selma M. H. C. Para que Avaliar? Identificando a Tipologia, os Propósitos e a Utilização das Avaliações de Programas Governamentais no Brasil. Dissertação de Mestrado, UnB. Brasília, 2010.
- UNDP. National Evaluation Capacities: Proceedings from the 2nd International Conference, 12 – 14 september 2011.
- VIEGAS, Tiago; LIMA, Dagomar. Influence of a Performance Auditing by the Brazilian Federal Court of Accounts on the Improvement of an Educational Program. [2014] não publicado.
- WEISS, Carol H. An Alternate Route to Policy Influence: How Evaluations Affect D.A.R.E. *American Journal of Evaluation*, v. 26, nº1, pp. 12-30, 2005. Disponível em: <http://aje.sagepub.com/content/26/1/12>.
- YARBROUGH, Donald B. et al. The program evaluation standards: A guide for evaluators and evaluation users/ editors. 3ª Edição. SAGE Publications, 2011.
- YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 4ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2010.

A

Abuso de poder

- *A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista*
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

Accountability

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
OLIVEIRA, Geovani Ferreira de
ROCHA, Diones Gomes da
Revista 132/2015, 48

Aplicativos móveis

- *TCU lança loja de aplicativos móveis*
Revista 132/2015, 13

Auditoria

- *Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”*
Revista 132/2015, 6

Auditoria – metodologia

- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira
GOMES, Arnaldo Ribeiro
MACHADO, Guilherme de Vasconcellos
Revista 132/2015, 28

Auditoria ambiental

- *A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental*
SÁNCHEZ, Alcides Francisco Antúnez
Revista 132/2015, 16
- *Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”*
Revista 132/2015, 6

Auditoria operacional – qualidade – avaliação – metodologia

- *Análise de qualidade de uma auditoria operacional do TCU segundo padrões do Joint Committee on Standards for Educational Evaluation*
VIEGAS, Tiago Gozzer
LIMA, Dagomar Henriques
Revista 132/2015, 72

C

Conflito de interesses

- *A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista*
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

Conservação do solo

- *TCU realiza Conferência Governança do Solo*
Revista 132/2015, 11

Controle externo

- *A avaliação do Beta pelo controle externo nos contratos de parcerias público-privadas (PPPs)*
SILVA, Orivam Ibiapina da
Revista 132/2015, 64
- *Controle externo e controle interno da defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão*
ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de
Revista 132/2015, 38
- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira
GOMES, Arnaldo Ribeiro
MACHADO, Guilherme de Vasconcellos
Revista 132/2015, 28
- *Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”*
Revista 132/2015, 6

Controle externo – planejamento

- *TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade*
Revista 132/2015, 12

Controle interno

- *Controle externo e controle interno da defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão*
ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de
Revista 132/2015, 38
- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira
GOMES, Arnaldo Ribeiro
MACHADO, Guilherme de Vasconcellos
Revista 132/2015, 28

Controle social

- *TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade*
Revista 132/2015, 12

Controle social eletrônico

- TCU e governo federal realizam Seminário Internacional Brasil 100% Digital
Revista 132/2015, 14

Cooperação técnica

- Controle externo e controle interno da defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão
ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de
Revista 132/2015, 38

Custo médio ponderado de capital (WACC)

- A avaliação do Beta pelo controle externo nos contratos de parcerias público-privadas (PPPs)
SILVA, Orivam Ibiapina da
Revista 132/2015, 64

Curso de especialização

- Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”
Revista 132/2015, 6

D

Dados abertos

- TCU e governo federal realizam Seminário Internacional Brasil 100% Digital
Revista 132/2015, 14

Dano – responsabilidade civil

- A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

Defesa

- Controle externo e controle interno da defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão
ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de
Revista 132/2015, 38

Desenvolvimento sustentável

- A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental
SÁNCHEZ, Alcides Francisco Antúnez
Revista 132/2015, 16

Desvio de recursos públicos

- Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”
Revista 132/2015, 6

Direito ambiental

- A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental
SÁNCHEZ, Alcides Francisco Antúnez
Revista 132/2015, 16

E

Eficiência

- Controle externo e controle interno da defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão
ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de
Revista 132/2015, 38

Entidade Fiscalizadora Superior (EFS)

- A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental
SÁNCHEZ, Alcides Francisco Antúnez
Revista 132/2015, 16

F

Finanças públicas – controle

- Seminário comemora 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal
Revista 132/2015, 15

Função social

- A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

G

Gestão de riscos

- Metodologia de auditoria com foco em processo e risco
JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira
GOMES, Arnaldo Ribeiro
MACHADO, Guilherme de Vasconcellos
Revista 132/2015, 28

Governança pública

- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira
GOMES, Arnaldo Ribeiro
MACHADO, Guilherme de Vasconcellos
Revista 132/2015, 28

Governo aberto

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
OLIVEIRA, Geovani Ferreira de
ROCHA, Diones Gomes da
Revista 132/2015, 48

Governo eletrônico

- *TCU e governo federal realizam Seminário Internacional Brasil 100% Digital*
Revista 132/2015, 14

I**Interesse público**

- *A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista*
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

L**Lei de Responsabilidade Fiscal**

- *Seminário comemora 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*
Revista 132/2015, 15

M**Ministro de tribunal – experiência**

- *Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”*
Revista 132/2015, 6

P**Parceria público-privada (PPP) – contrato**

- *A avaliação do Beta pelo controle externo nos contratos de parcerias público-privadas (PPPs)*
SILVA, Orivam Ibiapina da
Revista 132/2015, 64

Planejamento estratégico

- *TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade*
Revista 132/2015, 12

Política fiscal

- *Seminário comemora 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*
Revista 132/2015, 15

Prestação de contas

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
OLIVEIRA, Geovani Ferreira de
ROCHA, Diones Gomes da
Revista 132/2015, 48

Programa Universidade para Todos (Prouni) – estudo de caso

- *Análise de qualidade de uma auditoria operacional do TCU segundo padrões do Joint Committee on Standards for Educational Evaluation*
VIEGAS, Tiago Gozzer
LIMA, Dagomar Henriques
Revista 132/2015, 72

R**Responsabilidade civil do Estado**

- *A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista*
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

Risco – avaliação

- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira
GOMES, Arnaldo Ribeiro
MACHADO, Guilherme de Vasconcellos
Revista 132/2015, 28

Risco – taxa

- *A avaliação do Beta pelo controle externo nos contratos de parcerias público-privadas (PPPs)*
SILVA, Orivam Ibiapina da
Revista 132/2015, 64

S

Sociedade de economia mista

- *A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista*
SOUZA, Jefferson Lima de
Revista 132/2015, 56

Solo – governança

- *TCU realiza Conferência Governança do Solo*
Revista 132/2015, 11

T

Tecnologia digital

- *TCU lança loja de aplicativos móveis*
Revista 132/2015, 13

Transparência

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
OLIVEIRA, Geovani Ferreira de
ROCHA, Diones Gomes da
Revista 132/2015, 48
- *TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade*
Revista 132/2015, 12

Transparência eletrônico

- *TCU e governo federal realizam Seminário Internacional Brasil 100% Digital*
Revista 132/2015, 14

Tribunal de Contas da União (TCU)

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
OLIVEIRA, Geovani Ferreira de
ROCHA, Diones Gomes da
Revista 132/2015, 48
- *Seminário comemora 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*
Revista 132/2015, 15
- *TCU realiza Conferência Governança do Solo*

Revista 132/2015, 11

- *TCU apresenta Plano de Controle Externo à sociedade*
Revista 132/2015, 12
- *TCU lança loja de aplicativos móveis*
Revista 132/2015, 13
- *TCU e governo federal realizam Seminário Internacional Brasil 100% Digital*
Revista 132/2015, 14

Tribunal de contas – atuação

- *Ministro defende o estímulo à “inteligência do Controle”*
Revista 132/2015, 6

U

Uso do solo

- *TCU realiza Conferência Governança do Solo*
Revista 132/2015, 11

A

ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de

- *Controle externo e controle interno da defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão*
Revista 132/2015, 38

G

GOMES, Arnaldo Ribeiro

- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
Revista 132/2015, 28

J

JÚNIOR, Antonio José Saraiva de Oliveira

- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
Revista 132/2015, 28

L

LIMA, Dagomar Henriques

- *Análise de qualidade de uma auditoria operacional do TCU segundo padrões do Joint Committee on Standards for Educational Evaluation*
Revista 132/2015, 72

M

MACHADO, Guilherme de Vasconcellos

- *Metodologia de auditoria com foco em processo e risco*
Revista 132/2015, 28

O

OLIVEIRA, Geovani Ferreira de

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
Revista 132/2015, 48

R

Rocha, Diones Gomes da

- *A Prestação de contas do Tribunal de Contas da União no contexto do Open Government Partnership*
Revista 132/2015, 48

S

SÁNCHEZ, Alcides Francisco Antúnez

- *A auditoria ambiental dentro do Direito Ambiental. Os princípios do Direito Ambiental que a informam, papel da EFS na área ambiental*
Revista 132/2015, 16

SILVA, Orivam Ibiapina da

- *A avaliação do Beta pelo controle externo nos contratos de parcerias público-privadas (PPPs)*
Revista 132/2015, 64

SOUZA, Jefferson Lima de

- *A Responsabilidade civil da União por danos causados às sociedades de economia mista*
Revista 132/2015, 56

V

VIEGAS, Tiago Gozzer

- *Análise de qualidade de uma auditoria operacional do TCU segundo padrões do Joint Committee on Standards for Educational Evaluation*
Revista 132/2015, 72

Endereços do TCU

Distrito Federal

Telefone: (61) 3316-5338
Fax: (61) 3316-5339
E-mail: segepres@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria-Geral da Presidência
Setor de Administração Federal
Sul, Quadra 04, Lote 01
Edifício-Sede, Sala 153
CEP: 70042-900, Brasília – DF

Acre

Telefones: (68) 3321-2400/ 3321-2406
Fax: (68) 3321-2402
E-mail: secex-ac@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Acre
Rua Guiomard Santos,
353 – Bosque
CEP: 69900-724, Rio Branco – AC

Alagoas

Telefone: (82) 3221-5686
E-mail: secex-al@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Alagoas
Avenida Assis Chateaubriand,
nº 4.118 – Trapiche da Barra
CEP: 57010-070, Maceió – AL

Amapá

Telefones: (96) 2101-6700
E-mail: secex-ap@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Amapá
Rodovia Juscelino Kubitschek,
Km 2, nº 501 – Universidade
CEP: 68903-419, Macapá – AP

Amazonas

Telefones: (92) 3303-9800
E-mail: secex-am@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Amazonas
Avenida Joaquim Nabuco,
nº 1.193 – Centro
CEP: 69020-030, Manaus – AM

Bahia

Telefone: (71) 3341-1966
Fax: (71) 3341-1955
E-mail: secex-ba@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado da Bahia
Avenida Tancredo Neves,
nº 2.242 – STIEP
CEP: 41820-020, Salvador – BA

Ceará

Telefone: (85) 4008-8388
Fax: (85) 4008-8385
E-mail: secex-ce@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Ceará
Av. Valmir Pontes, nº
900 – Edson Queiroz
CEP: 60812-020, Fortaleza – CE

Espírito Santo

Telefone: (27) 3025-4899
Fax: (27) 3025-4898
E-mail: secex-es@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Espírito Santo
Rua Luiz Gonzalez Alvarado,
s/ nº – Enseada do Suá
CEP: 29050-380, Vitória – ES

Goiás

Telefone: (62) 4005-9233 / 4005-9250
Fax: (62) 4005-9299
E-mail: secex-go@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Goiás
Avenida Couto Magalhães,
Qd. S-30 Lt.03 nº 277
Setor Bela Vista
CEP: 74823-410, Goiânia – GO

Maranhão

Telefone: (98) 3232-9970/ 3232-9500
Fax: (98) 3313-9068
E-mail: secex-ma@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Maranhão
Av. Senador Vitorino Freire, nº 48
Areinha – Trecho Itaqui/ Bacanga
CEP: 65010-650, São Luís – MA

Mato Grosso

Telefone: (65) 3644-2772/ / 3644-8931/ 3644-3164
Telefax: (65) 3644-3164
E-mail: secex-mt@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso
Rua 2, Esquina com Rua C,
Setor A, Quadra 4, Lote 4
Centro Político
Administrativo (CPA)
CEP: 78050-970, Cuiabá – MT

Mato Grosso do Sul

Telefones: (67) 3382-7552/
3382-3716/ 3383-2968
Fax: (67) 3321-2159
E-mail: secex-ms@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no
Estado de Mato Grosso do Sul
Rua da Paz, nº 780 –
Jardim dos Estados
CEP: 79020-250, Campo
Grande – MS

Minas Gerais

Telefones: (31) 3374-7233
/ 3374-7239 / 3374-7277
Fax: (31) 3374-6893
E-mail: secex-mg@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de Minas Gerais
Rua Campina Verde, nº 593
– Bairro Salgado Filho
CEP: 30550-340, Belo
Horizonte – MG

Pará

Telefone: (91) 3366-7453/
3366-7454/ 3366-7493
Fax: (91) 3366-7451
E-mail: secex-pa@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle
Externo no Estado do Pará
Travessa Humaitá,
nº 1.574 – Bairro do Marco
CEP: 66085-148, Belém – PA

Paraíba

Telefones: (83) 3208-2000/
Fax: (83) 3533-4055
E-mail: secex-pb@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado da Paraíba
Praça Barão do Rio Branco,
nº 33 – Centro
CEP: 58010-760, João Pessoa – PB

Paraná

Telefax: (41) 3218-1350
Fax: (41) 3218-135
E-mail: secex-pr@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado do Paraná
Rua Dr. Faivre, nº 105 – Centro
CEP: 80060-140, Curitiba – PR

Pernambuco

Telefone: (81) 3424-8100 /
3424-8109
Telefax: (81) 3424-8109
E-mail: secex-pe@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado de Pernambuco
Rua Major Codeceira,
nº 121 – Santo Amaro
CEP: 50100-070, Recife – PE

Piauí

Telefones: (86) 3301-2700
Fax: (86) 3218-1918
E-mail: secex-pi@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle
Externo no Estado do Piauí
Avenida Pedro Freitas, nº 1.904
Centro Administrativo
CEP: 64018-000, Teresina – PI

Rio de Janeiro

Telefones: (21) 3805-4200 /
3805-4201 / 3805 4206
Fax: (21) 3805-4206
E-mail: secex-rj@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo
no Estado do Rio de Janeiro
Avenida Presidente
Antônio Carlos, nº 375
Ed. do Ministério da Fazenda,
12º andar, Sala 1.204 – Centro
CEP: 20030-010, Rio de Janeiro – RJ

Rio Grande do Norte

Telefones: (84) 3092-2500/
3211-8753
Fax: (84) 3201-6223
E-mail: secex-rn@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de
Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no
Estado do Rio Grande do Norte
Avenida Almirante Alexandrino
de Alencar, 1402 – Tirol
CEP: 59015-290, Natal – RN

Rio Grande do Sul

Telefone: (51) 3228-0788 / 3778-5600 / 3778-5601
Fax: (51) 3778-5646
E-mail: secex-rs@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Rio Grande do Sul
Rua Caldas Júnior, nº 130
Ed. Banrisul, 20º andar – Centro
CEP: 90018-900, Porto Alegre – RS

Rondônia

Telefones: (69) 3223-1649 / 3223-8101 / 3224-5703 / 3224-5713 / 3301-3602 / 3301-3604
Fax: (69) 3224-5712
E-mail: secex-ro@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Rondônia
Rua Afonso Pena, nº 345 – Centro
CEP: 76801-100, Porto Velho – RO

Roraima

Telefones: (95) 3623-9411 / 3623-9412 / 3623 9414
Telefax: (95) 3623-9414
E-mail: secex-rr@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Roraima
Avenida Getúlio Vargas nº4570-B – São Pedro
CEP: 69306-700, Boa Vista – RR

Santa Catarina

Telefone: (48) 3952-4600
Fax: (48) 3952-4624 / 3952-4636
E-mail: secex-sc@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Santa Catarina
Rua São Francisco, nº 234 – Centro
CEP: 88015-140, Florianópolis – SC

São Paulo

Telefone: (11) 3145-2600 / 3145-2601 / 3145-2626
Fax: (11) 3145-2602
E-mail: secex-sp@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de São Paulo
Avenida Paulista, nº 1842
Ed. Cetenco Plaza Torre
Norte 25º andar – Centro
CEP: 01310-923, São Paulo – SP

Sergipe

Telefones: (79) 3301-3600
Fax: (79) 3259-3079
E-mail: secex-se@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Sergipe
Avenida Dr. Carlos Rodrigues da Cruz, nº 1.340
Centro Administrativo Augusto Franco – CENAF
CEP: 49080-903, Aracaju – SE

Tocantins

Telefone: (63) 3232-6700
Fax: (63) 3232-6725
E-mail: secex-to@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Tocantins
302 Norte, Av. Teotônio Segurado
Lote 1A – Plano Diretor Norte
CEP: 77001-020, Palmas – TO

Como publicar artigos na Revista do TCU

A REVISTA

A Revista do TCU é publicação oficial da instituição e veicula artigos técnicos com temática relativa aos Tribunais de Contas, ao Controle Externo, à Administração Pública, ao Direito Público, à Contabilidade, às Finanças e à Auditoria no âmbito do setor estatal.

O CONSELHO EDITORIAL

O Conselho Editorial da Revista, órgão colegiado de natureza técnica e de caráter permanente, é responsável pela seleção final das matérias publicadas. O Conselho é presidido pelo Vice-Presidente do Tribunal e integrado pelo Auditor mais antigo em exercício, pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal, pelo Secretário-Geral de Controle Externo, pelo Secretário-Geral da Presidência e pelo Diretor-Geral do Instituto Serzedello Corrêa.

A SELEÇÃO DE MATÉRIAS

O exame e seleção do material a ser publicado observa os seguintes critérios:

1. compatibilidade com a temática da Revista;
2. contribuição ao aprimoramento técnico e profissional dos servidores do TCU e ao estudo de temas de trabalho;
3. qualidade, objetividade e impessoalidade do texto produzido.

AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO

A aprovação e publicação de trabalhos na Revista do TCU não dá aos autores o direito de percepção de qualquer retribuição pecuniária, devido à gratuidade na distribuição do periódico, resguardados os direitos autorais na forma da Lei.

Cada autor receberá cinco exemplares do número da revista no qual seu trabalho tenha sido publicado.

RESPONSABILIDADE INTELECTUAL

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e opiniões emitidas em tra-

balhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores.

Os trabalhos publicados poderão ser divulgados em outros lugares desde que citada a Revista do TCU, ano, número e data de publicação.

COMO ENVIAR CONTRIBUIÇÕES

Os interessados em publicar artigos na revista do TCU devem encaminhar o texto para o seguinte e-mail: revista@tcu.gov.br, com as seguintes especificações:

Quanto à formatação

1. Formato de arquivo: extensão.doc/docx.
2. Fonte Times New Roman - tamanho 11.
3. Títulos e subtítulos em negrito.
4. Primeira linha dos parágrafos com 1 cm de recuo e com alinhamento justificado.
5. Espaçamento simples entre as linhas.
6. Evitar linhas em branco entre os parágrafos.
7. Formato da página: A4 (21x29,7 cm)
8. Todas as margens com 2 cm.
9. Máximo de sete páginas (desconsideradas as referências).
10. Resumo do texto nos padrões das normas técnicas.
11. Todo destaque que se deseje fazer no texto deverá ser feito com o uso de negrito. O uso do itálico se restringe ao uso de palavras que não pertençam à língua portuguesa.

Quanto à identificação do autor

Incluir currículo resumido no artigo com máximo de cinco linhas, no seguinte padrão:

Fulano de Tal é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Administração pela Universidade de Brasília (UnB) e mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Enviar foto com, no mínimo, 10x15cm e resolução de 300dpi.

Informar endereço de correspondência para envio de

exemplares da edição da Revista em que for publicado o artigo.

Quanto ao conteúdo

Os textos deverão apresentar linguagem adequada à norma culta da língua portuguesa.

Sugere-se que seja evitado o uso excessivo de notas de rodapé e citações.

Quanto às citações

As citações deverão ser feitas de acordo com a versão mais atual da NBR 10520, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

As informações oriundas de comunicação pessoal, trabalhos em andamentos ou não publicados devem ser indicados exclusivamente em nota de rodapé da página em que forem citados;

As citações deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e suas fontes deverão constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos abaixo.

Citação direta

Segundo Barbosa (2007, p. 130), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (BARBOSA, 2007, p. 130).

Citação indireta

A teoria da ... (Cf. BARBOSA, 2007, p. 130), ou,

A teoria da ... (BARBOSA, 2007, p. 130).

As citações de diversos documentos de um mesmo autor, publicados num mesmo ano, são distinguidas pelo acréscimo de letras minúsculas, após a data e sem espaçamento, conforme a ordem alfabética da lista de referências.

Segundo Barbosa (2007a, p. 130), ...

(BARBOSA, 2007b, p. 94).

Quanto às referências

Ao final, o texto deverá conter lista de referências completas dos documentos utilizados pelo autor para seu embasamento teórico.

Somente deverão ser citados na lista de referências trabalhos editados ou disponíveis para acesso público.

As referências deverão ser elaboradas de acordo com a versão mais atual da NBR 6023 da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda.

As obras poderão ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme as orientações para elaboração de referências disponíveis no portal do TCU no endereço abaixo.

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/servi%C3%A7os/normalizacao_publicacoes/REFERENCIAS.pdf