



Entrevista | Página 6

Ministra Ana Arraes

O papel do controle externo na luta contra as desigualdades sociais e regionais

Opinião | Página 10

Aspectos hermenêuticos da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos

Jandeson da Costa Barbosa

Nicola Espinheira da Costa Khoury

Francismery Souza Pimenta Maciel

Artigo | Página 20

Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos

Otoniel Arruda Costa

Jones de Azevedo Pelech Junior

Destaque | Página 170

TCU supera metas definidas para o biênio 2019-2021



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

Ana Arraes (Presidente)
Bruno Dantas (Vice-Presidente)
Walton Alencar Rodrigues
Benjamin Zymler
Augusto Nardes
Aroldo Cedraz
Raimundo Carreiro
Vital do Rêgo
Jorge Oliveira

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti
Marcos Bemquerer Costa
André Luis de Carvalho
Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

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



© Copyright 2021, Tribunal de Contas da União do Brasil

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

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

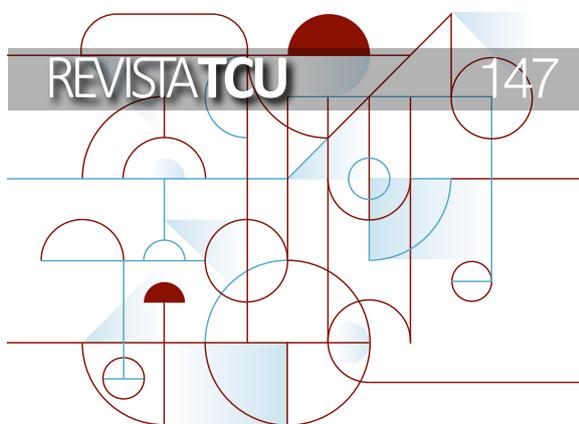
www.tcu.gov.br

Missão

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

Visão

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



revista@tcu.gov.br

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

v.

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

ISSN eletrônico - 2594-6501

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

Catalogada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

FUNDADOR

Ministro Iberê Gilson

SUPERVISOR

Ministro Bruno Dantas

CONSELHO EDITORIAL

Augusto Sherman Cavalcanti
(Ministro-Substituto)

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

Adriano Cesar Ferreira Amorim
(Secretário-Geral da Presidência)

Leonardo Rodrigues Albarnaz
(Secretário-Geral de Controle Externo)

Lúcio Flávio Ferraz
(Secretário-Geral de Administração)

Ana Cristina Melo Pontes de Botelho
(Diretora-Geral / Instituto Serzedello Corrêa)

COORDENAÇÃO EXECUTIVA

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

Clemens Soares dos Santos

Cibele de Oliveira Lyrio

REVISÃO

Paula Nardelli Pinto Barbosa

PROJETO GRÁFICO

Marcello Augusto Cardoso dos Santos

CAPA, DIAGRAMAÇÃO E FOTOMONTAGENS

NCom/ISC

IMAGENS

Getty Images

Departamento de Pós-Graduação e Pesquisas

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

ISSN eletrônico - 2594-6501



Carta ao Leitor

PREZADO LEITOR,

No exercício da missão constitucional do Tribunal de Contas da União, mostra-se relevante o debate sobre todas as questões correlatas ao Controle Externo. Nesse sentido, a Revista do TCU, que publica artigos nas áreas de Controle Externo, Administração Pública, Direito Público, Contabilidade, Finanças e Auditoria no âmbito do setor estatal, desempenha um expressivo papel e vem aumentando a cada dia o seu alcance, tendo atingido, de janeiro de 2020 a março de 2021, a importante marca de 506.520 mil acessos à sua página eletrônica.

A entrevistada da Edição 147 é a Ministra Ana Arraes, que está no TCU desde 2011 e ocupa atualmente a presidência da Casa, merecendo destaque o fato de que esta é a segunda vez, nos 130 anos da existência do TCU, em que uma mulher assume o comando do Órgão. Em sua fala, a ministra, entre outros assuntos, comenta sobre a atuação do Tribunal frente à pandemia e expõe sua percepção sobre o papel do controle externo na luta contra as desigualdades sociais e regionais, enfatizando a necessidade do aumento da participação feminina na Administração Pública e no setor privado em geral.

Na coluna Opinião, Janderson da Costa Barbosa, Nicola Espinheira da Costa Khoury e Francismary Souza Pimenta Maciel apresentam uma visão crítica sobre os aspectos hermenêuticos e outros pontos relevantes do novo estatuto de licitações e contratos administrativos, a Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021.

Em destaque neste número, estão os resultados alcançados no plano de gestão e nos planos operacionais do TCU, que pautaram o biênio 2019-2021, e, apesar da pandemia da Covid-19, tiveram consecução mais que satisfatória, com todas as nove metas pré-definidas tendo sido atingidas ou superadas, alcançando-se o desempenho geral de 114%.

Na jurisprudência comentada, são apresentados o Acórdão 1.329/2020 – TCU – Plenário, por meio do qual o TCU condenou a monetização pelo Banco do Brasil de veículos de comunicação contratados que difundiam fake news (notícias falsas); o Acórdão 908/2021 – Plenário, que apreciou relatório que consolida a execução orçamentária das medidas de combate à pandemia de Covid-19, os benefícios tributários concedidos e o impacto fiscal dessas medidas sobre as receitas e despesas primárias em 2020; o Acórdão 1907/2019 – Plenário, que, em sede de consulta, fixou entendimento de que leis aprovadas sem o respectivo orçamento são inexecutáveis; e o Acórdão 852/2021 – Plenário, que deliberou que é possível alterar a área de atividade de cargos efetivos do Poder Judiciário.

Os artigos abordam temáticas variadas, dentre as quais se destacam: as consequências da inteligência artificial na vida do trabalhador brasileiro; a eficiência alocativa do superávit financeiro dos poderes estaduais; os efeitos da limitação do número de contratos firmados por uma mesma empresa em uma licitação pública sob a ótica da teoria dos leilões; a necessidade de o controle externo focar-se na prevenção da corrupção; a comparação entre o nível de divulgação das notas

explicativas nas demonstrações contábeis das prefeituras municipais brasileiras, em relação às estruturas congêneres nos Estados Unidos; os aspectos penais da Lei nº 12.846, de 2 de agosto de 2013, também conhecida como Lei Anticorrupção; e um estudo que utiliza a jurimetria para analisar o modo de distribuição da lista de responsáveis por contas julgadas irregulares entregue pelo Tribunal de Contas da União ao Tribunal Superior Eleitoral em 2020, em função das variáveis do processo.

Convido os leitores a participarem da Revista do TCU lendo, comentando ou contribuindo com artigos e pareceres.

Boa leitura!

**Bruno Dantas**

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



Sumário

Índice e Destaques

Entrevista

6

O papel do controle externo na luta contra as desigualdades sociais e regionais

Ministra Ana Arraes

Opinião

12

Aspectos hermenêuticos da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos

Jandeson da Costa Barbosa

Nicola Espinheira da Costa Khoury

Francismary Souza Pimenta Maciel

Artigos

20

Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos

Otoniel Arruda Costa

Jones de Azevedo Pelech Junior

Tribunais de Contas e Jurimetria: Contas rejeitadas e seus possíveis reflexos eleitorais

56

Gilson Piqueras Garcia

Aspectos penais da Lei Anticorrupção

78

Júlio Marcelo da Silva Matias.

Limite de contratos por empresas em licitações públicas: uma análise sob a ótica da teoria dos leilões

92

Adriana Cuoco Portugal

Maurício Soares Bugarin

Finanças públicas em movimento: reflexões acerca da controversa destinação do superávit financeiro dos Poderes estaduais

114

Gabriel Romualdo Santos

A premência da ação estatal a fim de garantir que os benefícios advindos da inteligência artificial alcancem toda a sociedade

132

Francisco Assis de Lima

A relevância da atuação preventiva do controle externo na infraestrutura

150

Igor Pereira Oliveira

Bruno Martinello Lima

Destaques TCU

168

Jurisprudência comentada

170

Índice de autores

175

Como publicar na revista do TCU

176



O papel do controle externo na luta contra as desigualdades sociais e regionais



Entrevista com a **Ministra Ana Arraes**

Graduada em Direito, foi eleita deputada por duas vezes pelo estado de Pernambuco, em 2006 e 2011. Em seu segundo mandato foi líder do Partido Socialista Brasileiro (PSB) na Câmara dos Deputados. Durante sua atuação como parlamentar destacou-se nas atividades voltadas para as pautas focadas na redução das desigualdades sociais, defesa das crianças e adolescentes, políticas para mulheres e defesa do consumidor. Em 2011 assumiu a posição de ministra do TCU, indicada pela Câmara dos Deputados. Em 2019/2020 atuou como Corregedora e vice-presidente nesta Corte. Desde 1º de janeiro de 2021 está no exercício da presidência.

Há mais de um ano o mundo atravessa uma grave crise sanitária devido à Covid-19. Diante desse cenário, é inevitável começar esta entrevista com a seguinte pergunta: como tem sido a atuação do Tribunal de Contas da União frente à pandemia?

[AA] Como órgão de controle, nossa missão constitucional não implica uma relação direta com o enfrentamento de uma crise sanitária. Ainda assim, nossa atuação tem reflexos importantes na garantia do melhor uso dos recursos públicos.



Logo no início da pandemia foi criado, no TCU, o Coopera, estratégia desenvolvida para enfrentar os desafios trazidos pela Covid-19. Como principal ação do Programa, foi estabelecido o Plano Especial de Acompanhamento das Ações de Combate à COVID-19, para acompanhar as ações desenvolvidas pelo governo, firmar parcerias com outros órgãos para apoio às ações e troca de conhecimento e capacitação técnica, além de identificar riscos e orientar os gestores acerca de problemas potenciais no desenvolvimento das ações que poderiam comprometer a efetividade das ações emergenciais.

Foram desenvolvidas e implementadas estratégias para acompanhar de perto o volume, a destinação e a aplicação dos recursos voltados ao enfrentamento dos efeitos da pandemia, de modo a conseguir alcance e profundidade na avaliação da aplicação do dinheiro público, mas sem criar qualquer tipo de entrave que pudesse comprometer a eficiência e a rapidez nas respostas às demandas da sociedade.

De que maneira a Corte de Contas tem acompanhado as ações para o enfrentamento da crise? As fiscalizações estão restritas ao Ministério da Saúde?

[AA] As análises realizadas no Tribunal abrangem os recursos federais, tanto os executados na esfera federal, como os recursos transferidos para estados e municípios.

Já foram autuados mais de 200 processos relacionados à crise provocada pela pandemia, referentes tanto ao Ministério da Saúde como a outros órgãos da União, estados e municípios.

Parte desses processos investiga possíveis desvios, mas também, em diversas situações, a ação do TCU evitou a ocorrência de irregularidades, por atuar logo no início. As ações são realizadas tanto com o apoio de sistemas de monitoramento automático, como pela ação de diversas secretarias do Tribunal.

O Estado brasileiro é complexo, e, além das ações relativas à saúde, a pandemia impõe à Administração Pública desafios relacionados a questões como responsabilidade fiscal e orçamentária, articulação dos entes federativos, governança e boas práticas de gestão. Qual contribuição o Tribunal pode dar para que as políticas públicas possam ser executadas com eficiência e eficácia?

[AA] Em razão de seu amplo leque de competências e respeitada experiência, o Tribunal deve também atuar como indutor da responsabilidade fiscal e da boa governança, porque, ao lidar constantemente com a avaliação de atos de gestão, vem acumulando conhecimento quanto a boas práticas e quanto a erros que podem ocorrer na gestão. Assim, compartilhar esse conhecimento e prover o acesso aos gestores das avaliações realizadas é uma forma de contribuir para o aperfeiçoamento contínuo da administração.

▶▶▶ *Já foram autuados mais de 200 processos relacionados à crise provocada pela pandemia, referentes tanto ao Ministério da Saúde como a outros órgãos da União, estados e municípios.*





O TCU produziu publicações direcionadas aos gestores públicos sobre temas de grande relevância para sua atuação, tem promovido debates, por meio do “Diálogo Público”, e se colocado à disposição para fomentar a prevenção de falhas. Entendo que esse tipo de aproximação, que explora o viés pedagógico, é uma vertente já integrada ao trabalho do Tribunal, que tende a ser sempre aperfeiçoada nesta e nas próximas gestões.

O que o TCU tem aprendido nesse processo? E qual o legado pode deixar ao país?

[AA] Especialmente durante a pandemia, exercemos a criatividade e a inovação para otimizar a atuação orientativa do Tribunal, utilizando de forma massiva as ferramentas de tecnologia, as mídias digitais, como o canal no Youtube e o portal do Tribunal, para alcançar cada vez mais pessoas que podem se beneficiar dessas orientações.

O processo de informatização já estava avançado na nossa Corte, mas acredito que a urgência trazida pela pandemia acelerou o processo e o sucesso dessa nova forma de interação com os órgãos da administração e com a sociedade. Suponho que não haverá um retorno a muitas práticas anteriores à pandemia, e sim que usaremos o que se mostrou eficaz para otimizar o trabalho e o diálogo amplificado.

Para além da pandemia, quais são os principais desafios a serem enfrentados pelo Tribunal? E as oportunidades?

[AA] A atuação como protetor dos recursos públicos sempre requererá adaptações que respondam às mudanças ao longo do tempo nas leis, na tecnologia, no perfil de gastos do governo ou até em situações incomuns, como a que presenciamos com a pandemia. Acredito que uma das melhores estratégias para avançar passa pela qualidade da transparência. Há ainda muito para avançar na forma como as informações públicas são divulgadas e difundidas.

A rápida adaptação ao uso de ferramentas de tecnologia da informação mostrou-se como oportunidade ímpar para avançar em diversas frentes: na interação rápida entre os atores envolvidos; no compartilhamento de grande volume de dados; no encurtamento das distâncias. Os mecanismos de fiscalização avançaram em resposta ao contexto e essa capacidade de nos adaptarmos faz parte do constante aprimoramento na qualidade e na velocidade do que devemos oferecer à sociedade.

Nos últimos anos, o TCU tem estreitado o diálogo institucional e empenhado esforços para se aproximar dos gestores públicos. Essas também são suas diretrizes de gestão?

[AA] O diálogo, tanto interno ao Tribunal, como com agentes externos, faz aflorar talentos e ideias. O TCU pode facilitar para que os gestores públicos detenham mais orientações sobre a aplicação dos recursos públicos de forma mais adequada e eficiente. O aperfeiçoamento dos diálogos institucionais é uma das vias para possibilitar a redução de falhas, a transparência e a eficiência, pelo compartilhamento de ferramentas, de estratégias, de boas práticas. Apoio e considero o diálogo profícuo um eixo fundamental para o aprimoramento das políticas públicas e das práticas de gestão.



Em março, a senhora lançou o Programa TCU+Cidades. Quais são os objetivos e as expectativas com essa iniciativa?

[AA] O principal objetivo é proporcionar o acesso a informações que contribuam para que os gestores municipais saibam como administrar os recursos públicos dentro da legalidade e responsabilidade. Temos atualmente um hot site voltado para esse público e uma agenda de eventos virtuais, com debatedores experientes em áreas de grande impacto na administração.

Acredito que há muitas situações em que os gestores podem errar por falta da melhor informação, nem sempre os erros decorrem de corrupção ou desvio de recursos. Embora eu desconheça um levantamento estatístico que tenha mensurado essa proporção entre erro por desconhecimento ou por intenção, percebi, ao longo de minha experiência como parlamentar, e como ministra no TCU, que especialmente os municípios de menor porte localizados em regiões menos desenvolvidas, muitas vezes, não detêm nos quadros profissionais pessoas com a capacitação necessária para compreender e cumprir todas as exigências inerentes à condução de uma administração municipal. Isso tem se refletido em diversos erros. Apenas para exemplificar, áreas em que isso ocorre de forma frequente: prestações de contas deficientes, planejamento inadequado, licitações mal conduzidas.

Uma das marcas de sua trajetória pública é a luta contra as desigualdades sociais e regionais. Como inserir o controle nesse debate? Qual papel o TCU pode assumir?

[AA] A redução de desigualdades é uma diretriz da nossa Constituição e uma demanda civilizatória. O Brasil tem avançado lentamente nessa direção. A indução que o TCU pode provocar passa por avaliar, tanto no desenho quanto na execução das políticas públicas, se a redução das desigualdades é um fator considerado. Para tanto, nas fiscalizações podem ser inseridas análises com esse objetivo.

As áreas relacionadas a educação e saúde são especialmente ligadas à questão da desigualdade, requerem uma atenção cuidadosa. O desenvolvimento regional, por sua vez, também afeta as pessoas de forma imediata, pois tem impacto na empregabilidade, no fortalecimento das economias locais, na capacidade de consumo das famílias.

É importante lembrar que nem toda ação do TCU envolve a detecção de irregularidades e sanções aos envolvidos. Um papel importantíssimo do Tribunal é seu papel orientador, cujo objetivo é propiciar o uso mais eficiente dos recursos. Nesse sentido, é crucial, por exemplo, disseminar boas práticas e orientar sobre falhas comuns que podem ser evitadas. Tudo isso contribui para que o dinheiro público se converta em melhores serviços oferecidos à sociedade.

No ano passado, a Corte de Contas completou 130 anos. Ao longo desse período, somente duas mulheres ocuparam a presidência da Casa: a ministra Élvia Lordello Castello Branco, em 1994, e a senhora, em janeiro deste ano. Essa é uma realidade não apenas no TCU, mas na Administração Pública e no setor privado em geral. Como é possível mudar esse quadro?

[AA] As desigualdades nas relações de gênero estão inseridas em um amplo processo histórico e cultural, que perpassa as esferas privada e pública. Um exemplo que ilustra o impacto na empregabilidade relacionado a aspectos culturais é uma constatação levantada em estudo do IBGE realizado em 2017. Ao abordar os motivos pelos quais os jovens de 16 a 29 anos que não estudavam nem estavam ocupados não tinham tomado providência para conseguir ocupação, o resultado mostrou que, enquanto 34,6% das mulheres responderam ter que cuidar dos afazeres domésticos, filhos ou outros parentes, apenas 1,4% dos homens apontaram esses motivos para não terem procurado ocupação.

Observo que a realidade mostra mulheres em áreas onde antes predominava a presença masculina. Por exemplo, atualmente elas são maioria nas universidades brasileiras e são identificadas como chefes de família em quase metade dos lares. Apesar disso, quando se trata de espaços de poder, ainda há muito o que avançar.

Por falar em espaços de poder, chama a atenção também que, embora mais da metade da população brasileira seja composta por mulheres, esse grupo encontra proporção muito destoante em relação aos representantes parlamentares. No nível federal, as mulheres representam menos de 15% dos integrantes das casas legislativas.

Historicamente os homens têm se envolvido e ditado as regras em diversas esferas de poder. Para mudar essa realidade, para torná-la mais equilibrada, as mulheres precisam perceber o quão positivamente determinante pode ser para a sociedade elas integrarem esses espaços. Acredito que, se cada vez mais mulheres alçarem postos de comando, mais inspirarão outras a fazê-lo, e, quem sabe, no futuro, possamos prescindir dessa discussão. Enquanto isso não acontece, é preciso que sejamos agentes ativas nessa mudança.

A senhora elegeu como prioridade de gestão o aumento da participação feminina nos quadros de dirigentes. Quais benefícios essa iniciativa deve trazer?

[AA] As mulheres que passaram para postos de comando, no TCU, são servidoras que já desenvolviam excelentes trabalhos. Trazê-las para posições de dirigentes foi uma forma de reconhecer os talentos e de inspirar outras mulheres a buscarem ocupar espaços de liderança. A diversidade é também oportunidade de termos olhares sob perspectivas diferentes. A representatividade nos processos decisórios é fundamental para assegurar a legitimidade das decisões, é a base da democracia. As mulheres representam a metade da população, é legítimo que se façam representar em proporção semelhante em diversos espaços. E o TCU pode ser exemplo dessa postura mais igualitária.

A luta das mulheres por igualdade de direitos é constante. Quais os principais avanços que a senhora aponta nesse sentido e o que ainda precisa ser feito?

[AA] O avanço das mulheres no mercado de trabalho significa, em grande medida, uma resposta às necessidades do mercado. Entretanto, percebo que esse avanço ainda não alcançou patamar de igualdade que reflita a capacidade das mulheres para alçarem postos mais elevados de liderança e obterem remuneração equivalente aos homens.



Ao longo de minha vida profissional, tive a satisfação de trabalhar com muitas excelentes profissionais. Motivá-las a assumirem postos de comando é uma forma de justiça, de reconhecimento de seus talentos.

Ao longo de minha vida profissional, tive a satisfação de trabalhar com muitas excelentes profissionais. Motivá-las a assumirem postos de comando é uma forma de justiça, de reconhecimento de seus talentos.

O fato de comumente haver mais homens como líderes realimenta um ciclo vicioso de as mulheres perceberem essas posições como de difícil ocupação feminina. Precisamos quebrar esse ciclo, convidar as mulheres e mostrar-lhes que podem, sim, desempenhar de forma brilhante posições que historicamente foram ocupadas por homens. O avanço na participação feminina com igualdade de poderes e direitos passa por uma ação ativa das organizações de incentivar as profissionais que se destacam a compor o conjunto de lideranças.

Na política, especialmente, representatividade com diversidade em posições decisórias significa que aqueles que detêm o poder de decisão têm mais semelhança com a realidade daqueles que representam.



Aspectos hermenêuticos da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos

Jandeson da Costa Barbosa

Mestrando em Direito e Políticas Públicas pelo UniCeub. Especialista em Direito Público pela Unifacs. Servidor do Tribunal de Contas da União. Membro do Grupo de Pesquisa Direito e Desenvolvimento Sustentável, do UniCeub. Membro do Grupo de Pesquisa Hermenêutica do Direito Administrativo e Políticas Públicas, do UniCeub.

Nicola Espinheira da Costa Houry

Secretário-Geral Adjunto de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU). Mestrando em Direito e Políticas Públicas pelo UniCeub Especialista em Pavimentação pela UFBA. Engenheiro Civil pela UFBA. Advogado graduado pelo IESPLAN/DF. Trabalhos anteriores desenvolvidos no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes e na Controladoria Geral da União. Auditor Federal de Controle Externo do TCU.

Francismary Souza Pimenta Maciel

Secretária de Licitações, Contratos e Patrimônio do Tribunal de Contas da União (TCU). Graduada em Administração. Especialista em Gestão de Logística na Administração Pública.

A comunidade jurídica, o serviço público e a parte da iniciativa privada que contrata com o Governo aguardavam há tempos uma nova lei de licitações e contratos administrativos, eis que edição extra do Diário Oficial da União de 1º de abril último trouxe a esperada publicação da Lei nº 14.133/2021.

Obviamente, se durante os últimos meses da sua tramitação já havia intensa curiosidade acerca do seu conteúdo final, a publicação da Lei causou um natural e desejado fervilhar de publicações e comentários, contemplando diferentes dimensões do novo diploma legal, como as novas



modalidades de licitação¹, a importância do planejamento², o Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP)³, a amplificação do contraditório e da ampla defesa⁴ e os novos tipos penais⁵. Já existem estudos relacionados, inclusive, a diversos temas mais específicos, como o tratamento que a nova Lei dá às cooperativas⁶, suas implicações no setor de defesa⁷.

Mas – até agora – pouco se falou sobre os aspectos hermenêuticos da Lei 14.133/2021, o que é natural, dada a gama de novidades da norma que afetam mais visivelmente a práxis administrativa, bem como ante a coexistência da nova lei com os diplomas anteriores, que somente serão revogados no prazo de dois anos. Para cumprir a promessa feita pelo título do presente artigo, vamos fazer uma breve análise sobre a contraintuitiva relação entre hermenêutica e gestão pública.

É necessário, em breve preâmbulo, esclarecer que a nova lei “retrata a consolidação de várias regras da Lei nº 8.666/1993 (Lei Geral), da Lei nº 10.520/2002 (Lei do Pregão) e da Lei nº 12.462/2011 (Lei do Regime Diferenciado de Contratação)”; “incorpora vários entendimentos

1 GARCIA, Flavio Amaral. **Uma visão geral da Lei nº 14.133/2021: avanços e omissões.** Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/uma-visao-geral-da-lei-n-14-133-2021-avancos-e-omissoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

2 SANTOS, José Anacleto Abduch. **Nova Lei de Licitações: o princípio do planejamento.** Disponível em: <<https://www.zenite.blog.br/nova-lei-de-licitacoes-o-principio-do-planejamento/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

3 OLIVEIRA, Rafael Sérgio de. **A aplicação da Nova Lei de Licitações prescinde do PNCP.** Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/222990/a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20da%20nova%20lei%20de%20licita%C3%A7%C3%B5es%20prescinde%20do%20pncp%20-%20portal%20lc.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 mai 2021.

SANTOS, José Anacleto Abduch. **A aplicação da nova Lei de Licitações depende da criação do Portal Nacional de Contratações Públicas?** Disponível em: <<https://www.zenite.blog.br/a-aplicacao-da-nova-lei-de-licitacoes-depende-da-criacao-do-portal-nacional-de-contratacoes-publicas/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

4 RIBEIRO, Diogo Albaneze Gomes. **A nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos – apontamentos sobre os institutos das nulidades contratuais e do contraditório e ampla defesa.** Disponível em: <<https://inovecapacitacao.com.br/a-nova-lei-de-licitacoes-e-contratos-administrativos-apontamentos-sobre-os-institutos-das-nulidades-contratuais-e-do-contraditorio-e-ampla-defesa/#respond>>. Acesso em: 18 mai 2021.

5 LAGO, Natasha. TAVOLARO, Giovanna Silveira. CARVALHO, Rodolfo Eduardo Santos. **Mudanças penais da nova Lei de Licitações.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-05/opinio-mudancas-penais-lei-licitacoes>>. Acesso em: 18 mai 2021.

6 BASTO NETO, Murillo de Miranda. **A nova Lei de Licitações e as cooperativas.** Disponível em: <<https://i9treinamentos.com/blog/a-nova-lei-de-licitacoes-e-as-cooperativas/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

7 BARRAL, Welber. **O Setor de Defesa e a Nova Lei de Licitações.** Disponível em: <<https://www.defesanet.com.br/bid/noticia/40305/Welber-Barral--O-Setor-de-Defesa-e-a-Nova-Lei-de-Licitacoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.



e posições adotadas pelo Tribunal de Contas da União”, bem como conteúdos de instruções normativas que antes eram de observância obrigatória apenas pelo Executivo federal.⁸

Assiste razão a quem afirma que esta “não é a lei disruptiva que parte da comunidade jurídica aspirava (uma lei do século XXI), mas é a lei que foi possível ser construída no atual momento (ainda que mais voltada à realidade do século XX)”⁹. Apesar disso, para além de uma série de inovações em procedimentos e regras, há sutis, porém importantes, avanços no tocante à hermenêutica do direito administrativo.

É o caso do art. 5º da Lei¹⁰, que enumera os princípios que deverão ser observados na sua aplicação, contemplando não somente os oriundos do caput do art. 37 da Constituição Federal – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – mas também princípios que já constavam da Lei 8.666/1993 – publicidade, probidade administrativa, igualdade, vinculação ao edital e julgamento objetivo.

Ademais, inova ao estatuir princípios como o do planejamento, da transparência, da eficácia, da segregação de funções, da motivação, da segurança jurídica, da razoabilidade, da competitividade, da proporcionalidade, da celeridade, da economicidade e do desenvolvimento nacional sustentável, além de remeter o intérprete à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Importante destacar que a nova Lei faz mais do que elencar novos princípios, eis que busca também dar concretude às diretrizes mais abstratas por meio de enfrentamentos objetivos a problemas históricos trazidos pela até então ausência deles, a exemplo do avanço da transparência que a forma eletrônica preferencial impõe¹¹; da evolução que a exigência de sondagens para conhecimento do solo acarreta ao planejamento das obras públicas; e da tentativa de aumentar a segurança jurídica com decisões mais céleres para resolver os potenciais conflitos com meios alternativos de resolução de controvérsias¹².

É claro que os limites deste artigo não permitem análise mais acurada desses princípios, ou mesmo das inúmeras iniciativas que buscam dar concretude a eles. Todavia, é possível tecer algumas observações. A primeira delas é que a Lei aponta alguns institutos que não são

8 GARCIA, Flavio Amaral. **Uma visão geral da Lei nº 14.133/2021: avanços e omissões**. Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/uma-visao-geral-da-lei-n-14-133-2021-avancos-e-omissoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

9 GARCIA, Flavio Amaral. **Uma visão geral da Lei nº 14.133/2021: avanços e omissões**. Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/uma-visao-geral-da-lei-n-14-133-2021-avancos-e-omissoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

10 BRASIL. **Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 18 mai 2021.

11 Art 17, §2º. In: BRASIL. **Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 18 mai 2021.

12 Art 151. In: BRASIL. **Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 18 mai 2021.



propriamente princípios jurídicos, as chamadas normas-princípios, mas disciplinam verdadeiras normas-regras¹³, tendo em vista a sua alta densidade semântica e baixa densidade axiológica. É o caso do “princípio” da vinculação ao edital, que não é nada mais do que uma norma-regra determinando a observância dos parâmetros estabelecidos no instrumento convocatório da licitação.

Essa discussão é importante porque lança luz sobre uma temática nem sempre abordada – ou por vezes equivocadamente manuseada –, que é a utilização dos princípios jurídicos na práxis administrativa, inclusive os princípios que derivam da própria Constituição. Afinal, “de nada adianta a existência de princípios constitucionais se estes forem mero discurso político, se não estiverem presentes na prática administrativa”¹⁴.

Essa questão da principiologia acaba por denunciar um outro problema da práxis administrativa: “o instrumental do direito administrativo é, na sua essência, o mesmo de um século atrás”, e a “organização do aparato administrativo se modela às concepções napoleônicas, que traduzem uma rígida hierarquia”¹⁵. Mais do que o aparato, a hermenêutica do direito administrativo e o modus interpretativo da Administração Pública são – por vezes – do século passado.

Nessa linha, é importante destacar que, “em um mundo com constantes transformações, sejam elas tecnológicas, sociais, culturais, conceituais ou de mercado”, uma atividade interpretativa apegada a “literalidades da lei, parece não conseguir corresponder aos anseios da sociedade por uma Administração Pública mais eficiente, rápida, efetiva, econômica, racional, proba e inovadora”.¹⁶ É a mudança de paradigma do princípio da legalidade para a juridicidade, a “substituição da lei pela Constituição como cerne da vinculação administrativa à juridicidade”¹⁷,

13 Segundo a já tradicional classificação de Alexy: “princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo. [...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes [...]. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas”. In: ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã *Theorie der Grundrechte*. São Paulo: Malheiros, 2ª ed., 2011, p. 87-91.

14 BARBOSA, Janderson da Costa. **Uma teoria hermenêutica para a gestão pública do século XXI**. In: *Hermenêutica do Direito e processo administrativo: fundamentos do processo administrativo contemporâneo*. DEZAN, Sandro Lúcio. CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. GUEDES, Jefferson Carlos Carús (organizadores). Curitiba: CRV, 2021, p. 22.

15 JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 104.

16 BARBOSA, Janderson da Costa. **A possibilidade de prorrogação de contratos administrativos por apostilamento**. Conteúdo Jurídico. Brasília-DF: 2019. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/53469/a-possibilidade-de-prorrogao-de-contratos-administrativos-por-apostilamento>>. Acesso em: 18 mai 2021.

17 BINEMBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 142.



a “necessidade de interpretação da lei de modo a fomentar o gerencialismo na Administração Pública”¹⁸.

De acordo com “o pensamento juspositivista, a lei seria um fim em si mesma, e não seria tarefa do intérprete indagar o seu conteúdo ou buscar qualquer aspecto axiológico ou mesmo de racionalidade”. Em uma visão reducionista, muitos intérpretes da Administração Pública ainda consideram que “se a lei fora emanada de autoridade competente, a legitimação representativa do legislador seria suficiente para legitimar a sua aplicação literal, por mais absurda que esta parecesse”.¹⁹

Em outro viés, no paradigma da juridicidade, sob “o ponto de vista axiológico, a segurança jurídica perde terreno para os valores do bem comum e da justiça social”. Nessa esteira, o “pensamento jurídico passa a orientar-se mais em função dos valores do que dos interesses, recorrendo cada vez mais às cláusulas gerais e aos princípios jurídicos, categorias que não permitem maior rigor no trabalho lógico-dedutivo, ou raciocínio de subsunção”.²⁰

Esse rompimento do paradigma da legalidade dá-se “na medida em que o princípio da juridicidade administrativa dos atos decisórios se apresenta no cenário jurídico-normativo, para a concreção da lei na ideal medida de justiça almejada pelo Estado Democrático de Direito”²¹. Contudo, é imperioso observar que “é no direito administrativo que os conceitos juspositivistas parecem mais resistir”²².

Após esse rápido giro teórico, voltemos à questão da hermenêutica na Lei 14.133/2021. Já são percebidas críticas que – se observadas atentamente – referem-se a um caráter demasiadamente juspositivista da compreensão da Lei. Problema atrelado ao induzimento de um certo modus interpretativo da norma, e, portanto, um problema hermenêutico. Vejamos:

18 BARBOSA, Jandeson da Costa. **Uma teoria hermenêutica para a gestão pública do século XXI**. In: *Hermenêutica do Direito e processo administrativo: fundamentos do processo administrativo contemporâneo*. DEZAN, Sandro Lúcio. CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. GUEDES, Jefferson Carlos Carús (organizadores). Curitiba: CRV, 2021, p. 23.

19 BARBOSA, Jandeson da Costa. **Uma teoria hermenêutica para a gestão pública do século XXI**. In: *Hermenêutica do Direito e processo administrativo: fundamentos do processo administrativo contemporâneo*. DEZAN, Sandro Lúcio. CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. GUEDES, Jefferson Carlos Carús (organizadores). Curitiba: CRV, 2021, p. 19.

20 AMARAL, Francisco. **Racionalidade e Sistema do Direito Civil Brasileiro**. *Revista de Direito Civil*. São Paulo, n. 63, p. 45-56, 1994. p. 55.

21 DEZAN, Sandro Lúcio; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. **A juridicidade administrativa contrária a direitos fundamentais no processo administrativo sancionador**: uma relativização inconstitucional do princípio da legalidade. *Revista da AGU*, v. 15, n. 03, p. 245-268, jul./set. 2016.

22 BARBOSA, Jandeson da Costa. **Uma teoria hermenêutica para a gestão pública do século XXI**. In: *Hermenêutica do Direito e processo administrativo: fundamentos do processo administrativo contemporâneo*. DEZAN, Sandro Lúcio. CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. GUEDES, Jefferson Carlos Carús (organizadores). Curitiba: CRV, 2021, p. 22.



“Formato mais adequado [à Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos], já sustentado em outras oportunidades, seria uma lei geral que fosse mais principiológica e aberta a espaços de regulações setoriais orientados pela racionalidade econômica de cada mercado; afinal, a dimensão jurídica deve andar em compasso com a dimensão econômica e com a dimensão financeira, o que nem sempre acontece nas contratações públicas brasileiras, causando grandes dificuldades no momento da aplicação da norma”.²³

Noutro giro, a solução em um primeiro momento aparenta ser criar “um processo mais simples, com decisões transparentes e motivadas, pautadas por critérios adequados ao mercado e com horizontes mais amplos para a inovação”²⁴. Essa parece ser uma afirmação – e um desejo – do qual ninguém discordaria. Entretanto, a pergunta crucial que deve ser feita é: como se faz isso? Não é de fácil execução uma sistemática que proporcione um “processo simples” e que tenha, ao mesmo tempo, “decisões transparentes e motivadas”.

A nossa tradição romano-germânica pode nos levar à crença de que nos basta o sopro do Legislador, muito bem impresso no texto legal, para que o estado das coisas se altere. Mas a realidade impõe-se de modo bastante diverso. Não há como se promover uma mudança radical na legislação, irrompendo velozmente no paradigma pós-positivista – principalmente em se tratando de licitações e contratos administrativos – sem que antes se verifique um avanço na própria atividade interpretativa da Administração Pública e também um avanço no instrumental de gestão, que já é possível a partir da legislação existente, com destaque para a inovação digital.

Um outro fato que merece ser analisado é a enorme discrepância entre as unidades federativas em seus níveis federal, estadual e municipal. Para avançarmos a uma legislação com instrumentos hermenêuticos mais modernos, a uma simplicidade procedimental, precisamos da já citada evolução interpretativa e de gestão da Administração Pública, e que passe necessariamente pela garantia do controle administrativo²⁵ dos seus atos.

A Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, portanto, distribui desafios a todos: acadêmicos, administradores e servidores públicos, juristas, agentes do mercado, agentes dos órgãos de controle. O desafio – dentre outros já revelados e que ainda estão por se revelar – consiste no esforço de procurar esmiuçar e colocar em prática as potencialidades hermenêuticas

23 GARCIA, Flavio Amaral. **Uma visão geral da Lei nº 14.133/2021: avanços e omissões**. Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/uma-visao-geral-da-lei-n-14-133-2021-avancos-e-omissoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

24 BERTOCCELLI, Rodrigo. **A nova lei de licitações traz avanços para a concorrência pública? NÃO**. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/opinia0/2021/04/a-nova-lei-de-licitacoes-traz-avancos-para-a-concorrancia-publica-nao.shtml>>. Acesso em: 18 mai 2021.

25 O termo “controle” é utilizado no sentido dado por Hely Lopes Meirelles: “todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de realização”. In: MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. Hely Lopes Meirelles, José Emmanuel Burle Filho. 42ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 801.



do seu texto, de modo a se promover a inovação, a eficiência e a eficácia, em uma justa medida entre gestão e controle²⁶.

É, portanto, o desafio de superar, com os devidos cuidados, o paradigma juspositivista, a ultraliteralidade, rumo à juridicidade administrativa. E fazer tudo isso sob a perspectiva de que a eficiência é um valor que deve ser almejado sempre sob prismas constitucionais e da busca do bem comum, sendo que este “não é, pois, um valor (uma virtude), mas uma contingência da sociedade civilizada que necessita dirigir-se em virtudes”²⁷, mas esse é tema para um outro artigo.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã Theorie der Grundrechte. São Paulo: Malheiros, 2ª ed., 2011.

AMARAL, Francisco. Racionalidade e Sistema do Direito Civil Brasileiro. Revista de Direito Civil. São Paulo, n. 63, p. 45-56, 1994.

BARBOSA, Jandeson da Costa. A possibilidade de prorrogação de contratos administrativos por apostilamento. Conteúdo Jurídico. Brasília-DF: 2019. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/53469/a-possibilidade-de-prorrogao-de-contratos-administrativos-por-apostilamento>>. Acesso em: 18 mai 2021.

_____. Uma teoria hermenêutica para a gestão pública do século XXI. In: Hermenêutica do Direito e processo administrativo: fundamentos do processo administrativo contemporâneo. DEZAN, Sandro Lúcio. CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. GUEDES, Jefferson Carlos Carús (organizadores). Curitiba: CRV, 2021.

BARRAL, Welber. O Setor de Defesa e a Nova Lei de Licitações. Disponível em: <<https://www.defesenet.com.br/bid/noticia/40305/Welber-Barral---O-Setor-de-Defesa-e-a-Nova-Lei-de-Licitacoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

BASTO NETO, Murillo de Miranda. A nova Lei de Licitações e as cooperativas. Disponível em: <<https://i9treinamentos.com/blog/a-nova-lei-de-licitacoes-e-as-cooperativas/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

BERTOCCELLI, Rodrigo. A nova lei de licitações traz avanços para a concorrência pública? NÃO. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2021/04/a-nova-lei-de-licitacoes-traz-avancos-para-a-concorrenca-publica-nao.shtml>>. Acesso em: 18 mai 2021.

26 Ver: BARBOSA, Jandeson da Costa. **A possibilidade de prorrogação de contratos administrativos por apostilamento**. Conteúdo Jurídico. Brasília-DF: 2019. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/53469/a-possibilidade-de-prorrogao-de-contratos-administrativos-por-apostilamento>>. Acesso em: 18 mai 2021.

27 HAEBERLIN, Martín. **Uma teoria do interesse público: fundamentos do Estado meritocrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 34 e 35.



BINENBOJM, Gustavo. Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm>. Acesso em: 18 mai 2021.

DEZAN, Sandro Lúcio; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. A juridicidade administrativa contrária a direitos fundamentais no processo administrativo sancionador: uma relativização inconstitucional do princípio da legalidade. Revista da AGU, v. 15, n. 03, p. 245-268, jul./set. 2016.

GARCIA, Flavio Amaral. Uma visão geral da Lei nº 14.133/2021: avanços e omissões. Disponível em: <<http://www.zenite.blog.br/uma-visao-geral-da-lei-n-14-133-2021-avancos-e-omissoes/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

HAEBERLIN, Martín. Uma teoria do interesse público: fundamentos do Estado meritocrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 10ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

LAGO, Natasha. TAVOLARO, Giovanna Silveira. CARVALHO, Rodolfo Eduardo Santos. Mudanças penais da nova Lei de Licitações. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2021-abr-05/opiniao-mudancas-penais-lei-licitacoes>>. Acesso em: 18 mai 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo. Hely Lopes Meirelles, José Emmanuel Burle Filho. 42ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016.

OLIVEIRA, Rafael Sérgio de. A aplicação da Nova Lei de Licitações prescinde do PNCP. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/222990/a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20da%20nova%20lei%20de%20licita%C3%A7%C3%B5es%20prescinde%20do%20pncp%20-%20portal%20lc.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 mai 2021.

RIBEIRO. Diogo Albaneze Gomes. A nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos – apontamentos sobre os institutos das nulidades contratuais e do contraditório e ampla defesa. Disponível em: <<https://inovecapacitacao.com.br/a-nova-lei-de-licitacoes-e-contratos-administrativos-apontamentos-sobre-os-institutos-das-nulidades-contratuais-e-do-contraditorio-e-ampla-defesa/#respond>>. Acesso em: 18 mai 2021.

SANTOS, José Anacleto Abduch. A aplicação da nova Lei de Licitações depende da criação do Portal Nacional de Contratações Públicas? Disponível em: <<https://www.zenite.blog.br/a-aplicacao-da-nova-lei-de-licitacoes-depende-da-criacao-do-portal-nacional-de-contratacoes-publicas/>>. Acesso em: 18 mai 2021.

_____. Nova Lei de Licitações: o princípio do planejamento. Disponível em: <<https://www.zenite.blog.br/nova-lei-de-licitacoes-o-principio-do-planejamento/>>. Acesso em: 18 mai 2021.



As opiniões contidas no texto são pessoais e não expressam o posicionamento institucional do Tribunal de Contas da União.



Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos

Otoniel Arruda Costa

Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP). Bacharel em Ciências Navais/Administração pela Escola Naval. Especialista em Normas Internacionais de Contabilidade pela FEARP-USP. Especialista em Sistemas de Intendência pelo Centro de Instrução Almirante Wandenkolk.

Jones de Azevedo Pelech Junior

Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ). Mestre em Engenharia de Transportes pela COPPE/UFRJ. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universo e em Ciências Navais/Administração pela Escola Naval. Especialista em Gestão Pública pela Universidade Cândido Mendes. Atualmente, exerce a função de Coordenador de Auditoria em Regulação de Serviços Públicos.

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar o nível de divulgação das notas explicativas nas demonstrações contábeis das prefeituras municipais brasileiras, em relação às congêneres nos Estados Unidos. Os achados da pesquisa mostram que no Brasil há uma lacuna de apresentação e divulgação de informações essenciais à perfeita compreensibilidade dos balanços nessa esfera de governo, ainda que a normatização contábil pública seja centralizada no país. Atualmente, a literatura contábil possui escassas análises que tratam da importância das notas explicativas nos relatórios financeiros em nível municipal. Essa temática é relevante uma vez que a sociedade contemporânea tem exigido, além do cumprimento do princípio constitucional da legalidade, cada vez mais transparência e efetividade na gestão pública. Além disso, cresceu a necessidade de informação daqueles que pretendem investir capital nas cidades. Nesse contexto, esta pesquisa propõe a inclusão de informações nas notas explicativas dos balanços municipais brasileiros. Busca-se, assim, contribuir com o aumento da qualidade da informação contábil dos órgãos em nível local. Como limitação, embora tenham sido selecionadas, dentre as maiores receitas municipais, as maiores cidades de cada uma de três faixas de tamanho, a amostragem numérica de prefeituras é discreta em função do elevado número de cidades nos dois países e da complexidade dos reportes financeiros a serem examinados. Ademais, a pesquisa restringiu-se aos aspectos da apresentação e divulgação



contábeis. Espera-se, desse modo, colaborar com o fortalecimento do processo de tomada de decisão pelos interessados na informação contábil. Esta é uma pesquisa quantitativa e exploratória, com base em demonstrações contábeis municipais do Brasil e dos Estados Unidos.

Palavras-chave: Balanço Patrimonial. Demonstrações Contábeis. Governos locais. Prefeituras Municipais. Notas explicativas.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the level of disclosure of notes to the financial statements in annual reports of Brazilian municipal governments, compared to American ones. The research findings show that in Brazil there is a gap in the presentation and disclosure of essential information to the perfect comprehensibility of the Balance Sheets in local governments, even though public accounting standards are centralized in the country. Currently, the accounting literature has few analysis in the literature dealing with the importance of explanatory notes in financial reports at the municipal level in the country. This theme is relevant since contemporary society has demanded, in addition to complying with the constitutional principle of legality, increasing transparency and effectiveness in public management. In addition, there is a growing need for information from those who intend to invest capital in cities. In this context, this research proposes the inclusion of information in the explanatory notes of the Brazilian municipal balance sheets. Thus, this research seeks to contribute to the improvement of the quality of the report information of local level bodies. As a limitation, although the largest cities in each of three size ranges have been selected from among the largest municipal revenues, a numerical sample of cities is discrete due to its high total number of cities in these two countries and the complexity of the financial reports to be examined. In addition, the research was restricted to aspects of presentation and disclosure. In this way, we expect to collaborate with the strengthening of the decision-making process by those involved in financial reports. This is a quantitative and exploratory survey, based on Municipal Financial Statements from Brazil and the United States.

Keywords: Balance Sheet. Local governments. Comprehensive Annual Financial Report. Notes to the Financial Statements.

1. INTRODUÇÃO

A abertura da economia do Brasil ao mercado de capitais internacional, na década de 2000, trouxe grandes desafios ao país. Um dos setores diretamente envolvidos nesse processo é o das ciências contábeis. As empresas brasileiras passaram a ter que apresentar relatórios financeiros que fossem compreensíveis aos investidores que, naquele momento, começaram a aplicar seus ativos financeiros em território nacional (Iudícibus *et al.*, 2010). Mas, para isso, a contabilidade brasileira, que possuía um caráter predominantemente fiscal, passou a adotar um modelo de acordo com os “princípios de contabilidade aceitos” (Iudícibus *et al.*, 2010, p. 2). Assim, o país iniciou seu processo de convergência às normas internacionais. Nesse contexto,



para Giambiagi e Além (2011), é papel do Estado regular e garantir a fluidez das informações para reduzir a assimetria informacional. Isso, porque os usuários da informação contábil demandam que elas sejam mais oportunas e comparáveis. Dentre esses usuários, estão os investidores, os quais, segundo Zhu, Larrey e Santos (2015), no caso do investimento externo, realizam um diagnóstico completo de cada município – potenciais destinatários de seus recursos – antes de decidirem em qual os aplicarão.

Em 2007, quando a contabilidade aplicada ao setor privado começou a apresentar mudanças significativas, iniciou-se também, no setor público, um processo semelhante. E, tal como no setor privado, existiram, e ainda existem, muitos desafios nessa trajetória. Isso se deve ao fato de que, no Brasil, a contabilidade pública tem um perfil tradicionalmente orçamentário. Já os países que influenciaram as normas internacionais, como o Reino Unido, a contabilidade da iniciativa privada prevaleceu no estabelecimento dos regramentos (Dutra e Champomier, 2014). Desse modo, inúmeros ajustes precisaram ser (e continuam sendo) realizados para o processo de convergência das normas de contabilidade.

E, por todos esses aspectos, é possível observar que existe um componente especial das demonstrações contábeis que tem grande importância, mas que, na contabilidade pública brasileira, ao menos no nível municipal, não tem sido objeto de uso. Trata-se das notas explicativas (NEs). Ludícibus *et al.* (2010) e Hendriksen e Van Breda (2007) atestam a relevância desse aspecto. As NEs são relevantes uma vez que permitem o estabelecimento de limites da divulgação adequada (*adequate disclosure*) dos reportes financeiros. Nesse sentido, na prática de apresentação das demonstrações contábeis dos EUA, as notas explicativas são largamente utilizadas. E, em muitas delas, são seguidas as mesmas prescrições normativas que existem no Brasil, o que representa, para o caso brasileiro, um referencial a ser adotado. Para o desenvolvimento econômico nacional contemporâneo, com temas cada vez mais complexos, como, por exemplo, as modernas parcerias público-privadas, elas tornam-se ainda mais cruciais aos interessados pela informação contábil.

Diante disso, o objetivo desta pesquisa é examinar as demonstrações contábeis das municipalidades brasileiras à luz do MCASP, em comparação aos reportes financeiros dos municípios norte-americanos, com a finalidade de avaliar o nível de divulgação no Brasil.

Esta pesquisa inicia-se com a apresentação dos sistemas, regimes e modelos contábeis adotados no Brasil, com base em estudos existentes na literatura. São abordados os aspectos legais, econômicos e financeiros que contextualizam as diversas formas de uso dos reportes financeiros, em organizações privadas e principalmente públicas, no Brasil e no mundo. No mesmo tópico, é examinada a literatura acerca da importância, da natureza e da evolução do uso das notas explicativas nas demonstrações contábeis. No tocante à metodologia, é feita a caracterização do objeto de estudo e das variáveis examinadas. São apresentados os aspectos relativos à coleta de dados e analisadas as amostras. Posteriormente, passa-se à discussão de resultados, de modo que é feito o exame do grau de atendimento aos critérios avaliados, comparando-se os resultados observados no Brasil com aqueles alcançados nos EUA. Nesse tópico, são feitas propostas para melhorias na apresentação das notas explicativas nos reportes financeiros dos municípios brasileiros. Por fim, são feitas as considerações finais, com indicação de possíveis temas de pesquisas futuras.



2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nos últimos anos, a contabilidade brasileira vem passando por uma série de transformações para que o país convirja às normas internacionais de contabilidade. Do ponto de vista das sociedades por ações, essas mudanças passaram a ter previsão legal a partir de 2007, com a adoção do Regime Tributário de Transição. Foram editadas a Lei nº 11.638/2007 e a Lei nº 11.941/2009, que alteraram a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Isso ocorreu, segundo Ludícibus *et al.* (2010), porque o sistema contábil nacional, que continha muitos dispositivos destinados a atender ao controle do fisco, não era inteligível para os investidores estrangeiros, uma vez que estes utilizam os princípios adotados pelas sociedades por ações.

Também em 2007, segundo Dutra e Champomier (2014, p. 78), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade da União, “deu início ao processo de convergência de adoção de normas internacionais no setor público”. Os autores apontam que o modelo britânico – notadamente das empresas privadas – influenciou o estabelecimento de regras contábeis e de auditoria, de modo que representam o alicerce das normas internacionais (*International Financial Reporting Standards* (IFRS) no setor privado e *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) no setor público).

No estudo comparativo de modelos contábeis pelo mundo, Pigatto (2004, p. 36) também destaca a influência do modelo britânico – particularmente do setor privado – no processo de internacionalização das normas. Nos Estados Unidos, a contabilidade pública também é fortemente influenciada pelas regras do setor privado. Exemplo disso é o princípio no qual a essência das operações deve se sobrepor à forma jurídica. Esse princípio é derivado do direito consuetudinário britânico (baseado nos costumes da região) e teve grande influência sobre o setor privado e, assim, sobre as normas contábeis dos EUA. Residiu, nesse caso, um desafio ao processo brasileiro de internacionalização das normas, já que o Brasil adota o sistema de direito baseado em regras formais e escritas (*civil law* ou positivado).

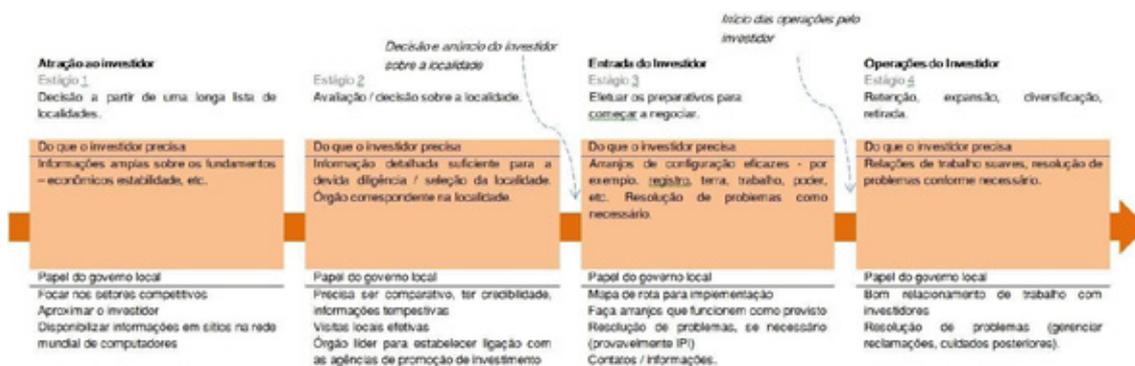
Hendriksen e Van Breda (2007) explicam que a informação contábil representa uma falha de mercado. Nesse mesmo sentido, Giambiagi e Além (2011) acrescentam que, mediante o não provimento integral de informações de determinada entidade sobre si mesma, sejam elas públicas ou privadas, cabe ao Estado agir com poder regulamentar para permitir que as informações cheguem aos usuários para a tomada de decisão. É o caso da obrigatoriedade legal da apresentação das demonstrações contábeis. Nessa esteira, Ludícibus *et al.* (2010) enumeram como usuários da informação contábil investidores, credores, fornecedores e empregados. Acresça-se à lista os tribunais de contas brasileiros, órgãos responsáveis por fiscalizar a gestão (ou contas) das prefeituras, institutos de previdência, empresas públicas e outros tipos de órgãos públicos. Esses tribunais realizam auditorias de conformidade (para atestar a legalidade da gestão) e, atualmente, estão expandindo sua atuação para as auditorias financeiras (enfoque semelhante ao do setor privado – britânico). E, por isso, as mudanças contábeis também interessam a esses fiscalizadores e representam um desafio para a contabilidade pública nacional.

Na comparação entre os diversos órgãos dos governos estaduais dos EUA, Norcross e Gonzales (2018, p. 44) assinalam a importância das informações financeiras, notadamente, os indicadores:

Os indicadores financeiros fornecem uma visão geral do desempenho fiscal estadual e torna os relatórios financeiros auditados dos governos estaduais mais acessíveis ao público, mas eles não podem fornecer uma imagem completa do desempenho fiscal. Contudo, os indicadores podem servir como sinalizadores de alerta e revelar padrões importantes, como se um estado está apresentando déficits estruturais ou acumulando excesso de níveis de endividamento ou se suas finanças estão em risco particular de choques econômicos. (Tradução nossa)

Nesse sentido, do ponto de vista das cidades, Zhu, Larrey e Santos (2015) examinaram os fatores que os investidores levam em consideração para escolher um determinado município e qual o papel das cidades para atrair investimentos. A pesquisa mostrou que há um ciclo de vida dos investimentos (figura 1), que os governos das cidades devem conhecer e atender para serem contemplados com o aporte de recursos estrangeiros. Existem quatro estágios nesse ciclo. No estágio 1, a lista de cidades candidatas é longa e as informações fluem tanto de governos nacionais quanto locais. Já no estágio 2, diversos municípios já terão sido excluídos. Nesta etapa, o investidor se vale de informações mais detalhadas (comparabilidade, credibilidade, oportunidade) sobre as cidades candidatas.

Figura 1 – Necessidades dos investidores e função dos governos das cidades.



Fonte: Tradução do fluxograma do ciclo de investimento estrangeiro. Documentos internos do Time de Promoção e Política de Investimento, Grupo Banco Mundial - Zhu, Larrey e Santos (2015) –.

Assim, os autores asseveram (p. 8) que os “investidores desejam saber mais sobre infraestrutura, talentos locais, mobilidade para os trabalhadores, acesso a fornecedores, conectividade com o mundo externo, disponibilidade e custo do espaço industrial, de escritório e comercial”. Por isso, o papel da informação nos dois primeiros estágios é vital para a escolha da cidade a receber os investimentos.

Nesse aspecto, existe uma diferença importante com relação a investimentos e financiamentos do setor público, quando comparados Brasil e EUA. No primeiro, é vedada a emissão de títulos, nos termos dos artigos 34 a 38 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e dos artigos 5º e 11 da Resolução nº 43/2001 do Senado Federal. Já nos EUA, segundo Ferreira (1998), estados e municípios podem emitir títulos para financiar suas atividades estatais. Do ponto de vista brasileiro, a participação do capital privado tem ocorrido principalmente



por meio das parcerias público-privadas. Vale frisar que, em âmbito mundial, o conceito de parceria público-privada (PPP) não é totalmente uniforme, variando de acordo com o país e/ou a região. Aqui, no Brasil, entende-se que Concessão é gênero, onde as espécies são Concessão Comum, PPP de Concessão Patrocinada e PPP de Concessão Administrativa. De acordo com o Banco Interamericano de Desenvolvimento [1], PPP (Concessão gênero, no caso brasileiro) é:

“(...) contrato de longo prazo entre um parceiro privado e uma entidade pública, para fornecer um ativo ou prestar um serviço público, no qual o parceiro privado assume um risco importante e a responsabilidade da gestão, e onde a remuneração está vinculada ao desempenho”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a NBC TSP 05, de 25/11/2016, com o objetivo de determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente, como uma entidade do setor público.

No caso dos Estados Unidos, a experiência com PPPs não é tão expressiva quando comparada com a do Reino Unido. Não obstante, recentemente, os EUA passaram a “reestatizar” muitos serviços outrora concedidos à iniciativa privada, movimento esse também latente no continente europeu. O Brasil, diversamente, encontra-se na fase de aumento do número de concessões.

Mas o panorama atual das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros ainda é de forte aderência aos artigos 101 a 106 da Lei nº 4.320/1964 (Normas Gerais de Direito Financeiro). Significativa parcela dos municípios ainda se limita a apresentar à sociedade, por meio de seus portais de transparência, bem como entrega aos tribunais de contas, os balanços orçamentários, financeiros, patrimoniais e as demonstrações das variações patrimoniais (DVP).

A pesquisa de Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) apontou dificuldades de reporte contábil no setor público brasileiro. O Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), por exemplo, entre 2000 e 2009, resumia-se à apresentação de uma soma dos balanços (previstos da Lei nº 4.320/1964) emitidos por todos os entes. Os autores indicaram também os fatores que dificultaram a implementação das normas internacionais no país, tais como: falta de cumprimento de prazos, falta de estrutura dos tribunais de contas para suportar “todas as inovações contábeis do Tesouro” (2014, p. 12), entre outros.

Por outro lado, do ponto de vista da apresentação dos balanços, a realidade norte-americana é contrastante com a brasileira. É possível observar que muitos municípios, mesmo antes do marco legal das normas internacionais no Brasil (2007), já apresentavam demonstrações contábeis – conhecidas nos EUA como *Comprehensive Annual Financial Report* (CAFR) – densamente informativas. É o caso, por exemplo, dos CAFRs anteriores a 2007 dos municípios de Long Beach (CA) e Kansas City (MO) – cidades que compõem a amostragem deste estudo.

Como é possível observar, o processo de abertura da economia brasileira tem sido positivo ao país para a ampliação e o aperfeiçoamento da contabilidade pública e privada. Mas, no caso brasileiro, é possível observar que parcela significativa dos municípios possui forte inclinação a apresentar apenas os balanços previstos na Lei nº 4.320/1964 (sistema civil law). Desse modo, as pesquisas predecessoras evidenciam que ainda residem desafios à adoção dos parâmetros internacionais.



2.1 IMPORTÂNCIA DAS NOTAS EXPLICATIVAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As notas explicativas são necessárias para se contextualizar e complementar as informações mensuradas, apresentadas e divulgadas¹ nos balanços, desde que atendidos os atributos da relevância, fidedignidade, comparabilidade, tempestividade, verificabilidade, dentre outros. Para Ludícibus (2018), elas existem para proporcionar maior compreensibilidade e para que delas se retirem informações necessárias ao processo decisório. As demonstrações contábeis comportam ainda quadros analíticos suplementares, informações entre parênteses, entre outros tipos de evidenciações acessórias.

Ademais, para Ludícibus *et al.* (2010), as notas explicativas resultam de “parte de um esforço” acerca de “um dos grandes desafios da Contabilidade”, que é o adequado dimensionamento da quantidade e da qualidade de divulgação. Para Hendriksen e Van Breda (2007, p. 525), o objetivo da apresentação das notas explicativas é “o fornecimento de informação que não pode ser apresentada adequadamente no corpo de uma demonstração sem reduzir a clareza da demonstração”. Os autores destacam (2007, p. 525) seu papel crucial na Contabilidade atual:

Os atuais relatórios financeiros deram origem ao que pode ser chamado de era da nota explicativa. De um lado, este é um aprimoramento importante do processo de informação, pois tem resultado numa divulgação mais ampla de eventos e dados financeiros relevantes. G.n.

Essa definição corrobora as conclusões dos achados de Norcross e Gonzales (2018). Mas as notas explicativas não podem ser simplesmente adotadas como um conjunto adicional de textos ou informações das demonstrações contábeis. Para Ludícibus (2018), sempre que possível, deve haver um processo sistemático de sua apresentação, a fim de se permitir a compreensibilidade e a comparabilidade dos relatórios produzidos. Hendriksen e Van Breda (2007, p. 525) elencam como principais vantagens das notas explicativas: possibilidade de apresentação de informação não quantitativa; evidenciação de ressalvas e restrições nos balanços; dentre outras. Mas existem também algumas desvantagens, que devem ser evitadas: excesso de notas explicativas, em virtude da complexidade das empresas; e aumento da dificuldade de tomada de decisão em elementos textuais, que podem vir a ser ignoradas devido a eventual dificuldade de entendimento e leitura. Jorge (2010, p. 19) explica que se deve dar ênfase ao contexto operacional da entidade, evitando-se informações prolixas e “expressões genéricas”, tais como “taxas permitidas pela legislação” (2010, p. 22). Elas devem também possuir linguagem clara e objetiva, devendo-se suprimir expressões como “resultados de exercícios futuros” (2010, p. 28).

No contexto de sistematização das notas explicativas, Hendriksen e Van Breda (2007, p. 525) definem os tipos mais comuns, destacando-se:

1 No CPC 00 (R1), aprovado e divulgado em dezembro de 2011, os elementos que decorrem do “objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral” são “reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação”. Já no CPC 00 (R2), aprovado e divulgado em dezembro de 2019, o termo “evidenciação” foi substituído pelo termo “divulgação”. Vide mais detalhes em CPC 00 (R2): Reconhecimento (capítulo 5), Mensuração (cap. 6), e Apresentação e Divulgação (cap. 7).



- a. Explicações de técnicas ou alterações de métodos;
- b. Explicação de direito de credores a ativos específicos ou prioridade de direitos;
- c. Divulgação de ativos ou passivos contingentes.

As notas explicativas também estão presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Tanto nas demonstrações contábeis das companhias privadas, sociedades anônimas, quanto nas do setor público, existem disposições específicas a serem atendidas. No caso das empresas privadas, o dispositivo de referência é o § 5º do art. 176 da Lei das S/A e, no caso da Administração Pública, a Lei Federal nº 4.320/1964.

Já o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – que reúne diversas entidades contábeis do Brasil, com a finalidade de emitir estudos e documentos técnicos, no sentido de fornecerem diretrizes no processo de convergência internacional – destaca as notas explicativas em seus pronunciamentos. Entre esses normativos estão: CPC (00) R2 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro; e o CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Em relação ao setor público, no processo de convergência às normas internacionais, o CFC emitiu, em acordo com a Portaria nº 184/08 do Ministério da Fazenda, diversas Resoluções, as quais aprovaram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Seus procedimentos se tornaram de adoção obrigatória a partir de 2010. Embora estejam presentes em diversas dessas NBCs, a principal menção às notas explicativas é a NBC TSP 11 (Apresentação das Demonstrações Contábeis).

Dessa forma, constata-se que as notas explicativas têm adquirido cada vez mais importância no processo de divulgação das demonstrações contábeis. A literatura contábil indica esse caminho, e a sua previsão na legislação mostra sua força vinculante para que organizações públicas e privadas forneçam informações providas dos atributos qualitativos necessários aos que, a partir delas, tomam decisões econômicas e financeiras.

2.2 NORMAS CONTÁBEIS NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS

Segundo dados da Federação Internacional de Contadores (IFAC)², em 2019, o Brasil havia adotado integralmente as IFRS e parcialmente as IPSAS. Os Estados Unidos, por sua vez, adotaram parcialmente as IFRS, mas não adotaram as IPSAS, o que demonstra os desafios que ainda existem pela frente, em ambos os países.

No Brasil, a competência para legislar sobre os orçamentos e balanços públicos é da União. Essa regra foi prevista inicialmente na Constituição Federal de 1946, mais precisamente no art. 5º, inciso XV, alínea b. Para atender a esse mandamento, coube à Lei nº 4.320/1964 prescrever as normas gerais. Mais recentemente, essa previsão constitucional foi atualizada, o que ocorreu

² Vide “Referências” deste artigo.



por meio do art. 163-A da Constituição Federal³. Assim, estão subordinados contabilmente a essas normas constitucionais os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, nas esferas federal, estadual e municipal. Vale ressaltar que, de acordo com o inciso I, art. 11, da Lei nº 10.180/2001, o órgão central do sistema de contabilidade federal é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a quem compete editar as normas gerais. Quanto ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública, o primeiro ato normativo brasileiro emanado foi a Portaria nº 184/08, emitida pelo Ministério da Fazenda (MCASP, 2018, p. 18). Posteriormente, os procedimentos a serem adotados pelos diversos órgãos públicos nacionais passaram a ser previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), de acordo com os incisos XII, XVII e XX do art. 7º do Decreto nº 6.976/09. A mais recente edição do MCASP é a 8ª edição (2018). Nesse instrumento, destaca-se também o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, PCASP, que prescreve normas de escrituração contábil.

Dentro desse contexto legal, a contabilidade pública brasileira é caracterizada especialmente pela adoção do regime misto. Assim, as receitas são reconhecidas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência (art. 35 da Lei nº 4.320/64). Já a obrigatoriedade de apresentação de balanços pelos entes e poderes é prevista no art. 101 desse diploma legal. Do ponto de vista patrimonial, o regime aplicado é o de competência (subitem 1.2 do MCASP, 2018, p. 403).

Por outro lado, a contabilidade pública norte-americana possui variações em comparação com a brasileira, tanto nos procedimentos, quanto na apresentação. Uma das principais diferenças é a de que os governos estaduais e locais não são obrigados a seguir os padrões de contabilidade do governo federal (GNANARAJAH, 2017), exceto se houver recursos federais transferidos. Pigatto (2004) e Carvalho (2006) explicam que, nos EUA, adota-se o sistema contábil por “fundos” na apresentação das demonstrações contábeis (CAFRs) públicas. Esse sistema foi estruturado por Vatter (PIGATTO, 2004, p. 51). Para Schroeder *et al.* (2005, p. 474 apud Carvalho, 2006, p. 17):

1. Fundo – uma área de atenção definida por atividades e operações circunscritas a um conjunto próprio de registros contábeis para os quais é criado um conjunto de contas próprias de balanço.

Já Granof (2005, p. 35, apud Carvalho, 2006, p. 20) conceitua fundo como “(...) Na contabilidade governamental e das entidades sem fins lucrativos, um fundo é uma entidade fiscal e contábil. Cada fundo possui seu próprio conjunto de contas, por meio das quais demonstrativos financeiros podem ser preparados”.

E dentro desse sistema, Pigatto (2004, p. 54) mostra que existem três tipos de fundos: o “governamental”, no qual os recursos são legalmente vinculados a uma finalidade específica; os “proprietários”, que se destinam à manutenção de capital; e por fim, os “fiduciários”, que se destinam a gastos e manutenção de capital e a registrar “operações de um sistema de previdência dos funcionários” (p. 55). São nos fundos proprietários que estão registrados os fundos (empreendimentos ou *enterprises*) de água, esgoto, energia, aterro sanitário e outros

3 Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020. Publicado no DOU em 27 de agosto de 2020.



(PIGATTO, 2004 e CARVALHO, 2006). Reis (2004 apud Carvalho, 2006) explica que Brasil e Estados Unidos possuem o mesmo conceito sobre fundos. No entanto, embora haja previsão no art. 71 da Lei nº 4.320/64 para “fundos especiais”, os americanos possuem um sistema contábil por “fundos” bastante consolidado, quando comparado com o Brasil, embora o estudo tenha concluído que sua adoção, nos moldes dos EUA, seja possível no país.

Outra diferença da contabilidade norte-americana em relação à brasileira reside nos diferentes regimes contábeis, como por exemplo, o de competência modificado, adotado nos EUA. Naquele país, os regimes de competência adotados ora são puros, ora modificados (RUPPEL, 2001, p. 82 apud PIGATTO, 2004, p. 74).

Do ponto de vista normativo e fiscalizatório, esta pesquisa destaca três órgãos existentes nos Estados Unidos: a *Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão independente fiscalizador do governo federal e do mercado de capitais; o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), cuja missão é “(...) estabelecer e aperfeiçoar os padrões de contabilidade financeira e divulgação para orientação e educação do público, incluindo produtores de informação, auditores e usuários de informações financeiras” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 64); e, para o setor público, o órgão normativo é o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), criado em 1984, que é um conselho de padrões de contabilidade pública.

No Brasil, como já dito, as principais regras sobre a elaboração das demonstrações contábeis estão previstas na Lei nº 4.320/1964, mais precisamente nos artigos 101 a 106. Atualmente, as prescrições mais detalhadas dos balanços previstos nessa Lei estão contidas nos capítulos 2 a 5, Parte V, do MCASP. Além disso, o MCASP prevê ainda a Demonstração dos Fluxos de Caixa (cap. 6); a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (cap. 7); e, por fim, as Notas explicativas (cap. 8). Do exame do manual, verifica-se que não existe a previsão de um documento que reúna todos esses demonstrativos, na forma de relatório financeiro anual. Os demonstrativos são entregues à STN, aos tribunais de contas e disponibilizados à sociedade por meio de Portais da Transparência.

Assim, prefeituras como a de Osasco, por exemplo, com uma população superior a 690 mil habitantes em 2019⁴ e com o sexto maior PIB do país em 2017, na casa dos R\$ 77 bilhões, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)⁵, não apresentaram Demonstrações Contábeis em 2018 no formato de relatório financeiro anual. A principal fonte de informações contábeis, econômicas e patrimoniais, e outras de gestão, tais como gestão de pessoal, inclusive sobre salários pagos aos servidores, é apresentada em sítios na rede mundial de computadores, conhecidos pela expressão “Portal da Transparência”.

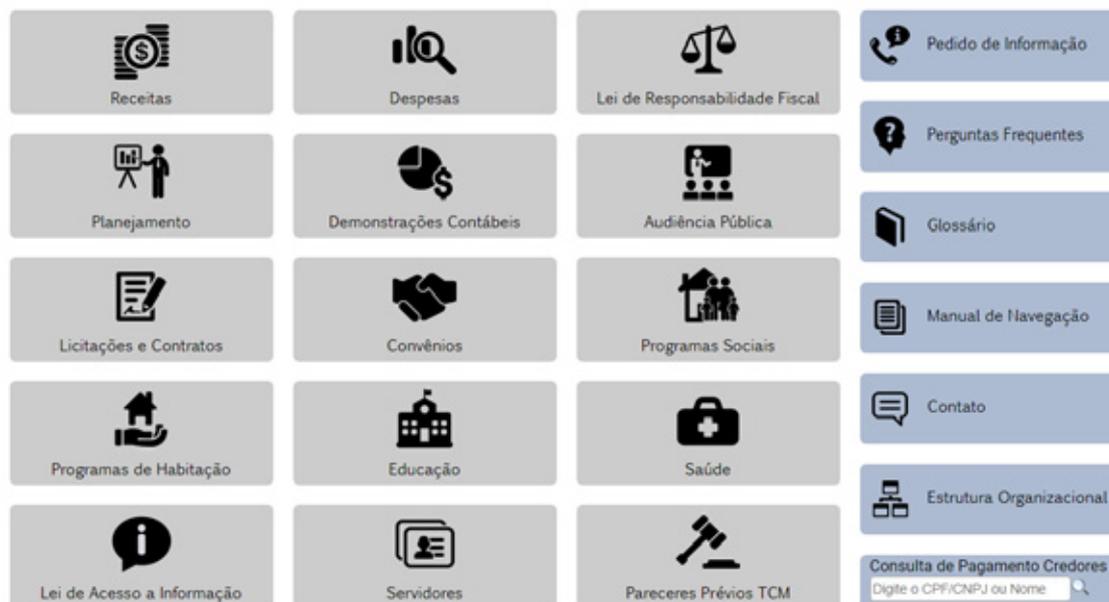
Na verdade, essas informações visam a atender ao princípio da transparência ou da prestação de contas (*accountability*) dos órgãos e agentes públicos brasileiros, exigências essas previstas na Lei nº 12.527/2011. Na figura 2, é possível verificar um exemplo de Portal da Transparência

4 O Censo de 2010 apontou que o município possuía 666.740 habitantes em 2010 e 699.944 em 2020. Vide “Referências” deste artigo.

5 De acordo com o relatório “Produto Interno dos Municípios 2017” constante nas referências deste artigo.

adotado pela maior parte dos municípios brasileiros. Trata-se do município de Salvador, no estado da Bahia.

Figura 2: Portal da Transparência (Prefeitura Municipal de Salvador)



Fonte: Prefeitura Municipal de Salvador. Maio/2020.

A vantagem desse modelo é a possibilidade de rápido acesso a informações objeto de interesses específicos ou pontuais dos usuários. A desvantagem é que uma série de outros usuários, como investidores, pesquisadores e agências de risco, que demandam uma visão econômica, patrimonial e financeira mais ampla e geral do órgão, não possuem um documento compilado. Do ponto de vista dos potenciais investidores, por exemplo, é necessário que se recorra a consultorias especializadas ou de intermediários de promoção de investimento regional (ZHU, LARREY e SANTOS, 2015) para que se obtenha um diagnóstico mais aprofundado sobre determinadas cidades. Um exemplo desses intermediários, no caso do Brasil, é a Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (Apex-Brasil).

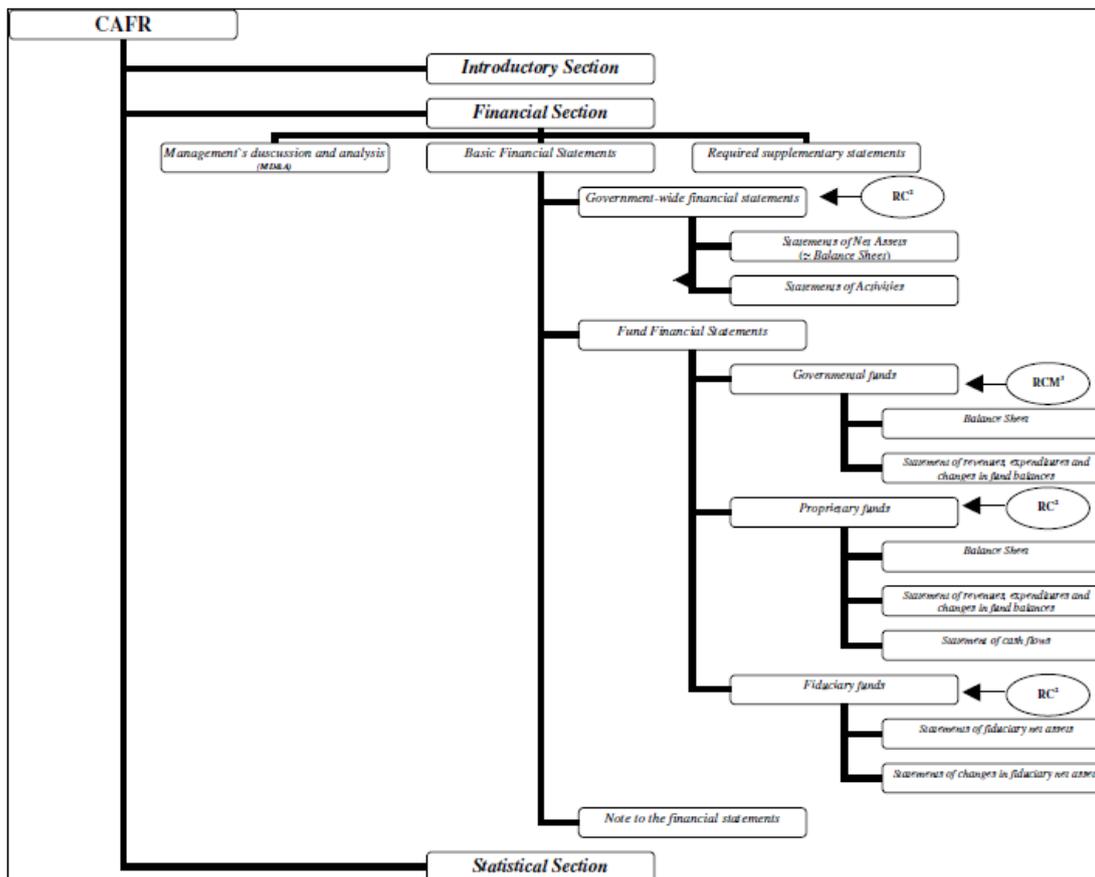
Nesse sentido, muitos municípios, grande parte deles capitais ou de regiões com arrecadação tributária expressiva no cenário nacional, possuem melhores condições de avançar na implantação de um relatório consolidado. E, dessa forma, já apresentam Demonstrações Contábeis em formato parecido de empresas privadas ou reportes norte-americanos. No entanto, suas notas explicativas específicas ainda são, em sua maioria, voltadas para os balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e DVP. Poucos municípios fazem as divulgações previstas no capítulo 8, parte V, do MCASP. Outros municípios sequer apresentam notas explicativas.

Assim, nos Estados Unidos, as demonstrações contábeis se apresentam por meio do CAFR. Pigatto (2004) e Carvalho (2006) explicam que há um balanço geral da administração local, denominado *Government Wide Statements*, em que estão somados todos os recursos do ente, exceto os fundos fiduciários. E, além dele, existem os balanços dos fundos já mencionados. A



figura 3 (GRANOF, 2005 *apud* CARVALHO, 2006) permite visualizar essa estrutura. Nesse caso, obrigatoriamente, as notas explicativas são inseridas ao final desses principais demonstrativos.

Figura 3: Composição do *Comprehensive Annual Financial Report* (CAFR)



Fonte: CARVALHO, 2004 *apud* Granof (2005, p. 56/60). GASB Statements No. 34 – Minimum Requirements for Basic Financial Statements and Required Supplementary Information.

Como se verifica, trata-se de um modelo diferente de apresentação das demonstrações contábeis quando comparado com os balanços brasileiros. Já no caso destes últimos, o capítulo 8 da Parte V do MCASP trata exclusivamente sobre as notas explicativas, destacando-se:

- a. Informações gerais:
 - i. Natureza jurídica da entidade.
 - ii. Domicílio da entidade.
 - iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.
 - iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

- b. Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo:



- i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
- ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.
- iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.
(...)
- d. Outras informações relevantes, por exemplo:
 - i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
 - ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;
 - iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
 - iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros.

8.2.1 Divulgação das Políticas Contábeis:

8.2.1.1 Bases de mensuração

8.2.1.2 Alteração de políticas contábeis

8.2.1.3 Julgamento pela aplica de políticas contábeis

O MCASP define Políticas Contábeis como (2018, p. 462) “os princípios, bases, convenções, regras e procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis”. Já em relação às bases de mensuração, para cada item do ativo e do passivo, deve-se divulgar quais foram adotadas (custo histórico, valor justo etc). No caso das alterações de políticas contábeis, a nota explicativa só deve ser divulgada se isso for exigido na norma, ou se isso proporcionar informação mais relevante e confiável. Por fim, deve-se divulgar o julgamento das políticas que resultem em expressivos valores reconhecidos em contas de ativo, constituição de provisões, variações patrimoniais, transferência de riscos e benefícios. Outro tipo de nota explicativa refere-se à previsão expressa da necessidade de divulgação das “políticas de gestão de risco”. Existem ainda outras três divulgações importantes que são detalhadas pelo referido manual (2018, p. 463-464):

8.2.2 Divulgação de estimativas

8.2.3 Gestão de Capital

8.2.4 Outras divulgações: (...)

Quanto às estimativas, o órgão deve estimar e divulgar os efeitos futuros incertos sobre ativos e passivos e esclarece ainda que (p. 463) são “parte da ciência contábil e não reduz [sic] a confiabilidade das demonstrações contábeis”. Ademais, preconiza que as “estimativas de



riscos significativos” que acarretarem ajustes em ativos e passivos também devem ter seus pressupostos divulgados. Já a gestão de capital deve considerar: os elementos que a compõem, seus requisitos e a forma como os quais são integrados, e como estão sendo cumpridos seus objetivos. Por fim, em outras divulgações, destaca-se a necessidade de divulgação das legislações aplicáveis. Isso, porque as finanças públicas brasileiras estão baseadas no princípio da reserva legal. As receitas a serem arrecadadas, por meio dos impostos (de renda, de circulação de mercadorias e serviços, sobre serviços, entre outros), dívida ativa, bem como os passivos, tais como os precatórios judiciais, as contribuições para os regimes de previdência, todos esses elementos estão alicerçados no ordenamento jurídico nacional. Além do capítulo 8, existem disposições relativas às notas explicativas nos capítulos que normatizam os balanços, do capítulo 2 ao 7 da Parte V. É sobre estes últimos que são encontradas as notas explicativas mais utilizadas nas demonstrações contábeis dos municípios brasileiros:

- Balanço Orçamentário: o período do orçamento, entidades abrangidas, recursos de exercícios anteriores utilizados para financiar despesas do ano corrente, entre outros;
- Balanço Financeiro: se as retenções são consideradas pagas no momento da liquidação ou da baixa da obrigação;
- Balanço Patrimonial: devem-se divulgar subclassificações, quando necessário, relativamente ao ativo imobilizado, intangível, provisões a curto e longo prazo, obrigações previdenciárias, entre outros;
- Demonstrações das Variações Patrimoniais: redução ao valor recuperável do ativo, baixa de itens do imobilizado e dos investimentos, constituição e reversão de provisões; e
- Demonstrações dos Fluxos de Caixa: itens abarcados pelo conceito de caixa e equivalentes de caixa, conciliação de saldos, entre outros.

Dessa forma, verifica-se que o MCASP disponibiliza um claro rol de diretrizes que devem ser seguidas por todos os órgãos da administração pública nacional.

Já nos Estados Unidos, as demonstrações contábeis de estados e municípios são regidas por normativo específico, o GASB 34, e sua adoção depende de cada legislação estadual. Vale frisar que esse normativo foi elaborado com aplicação também para pequenos municípios, conforme subitens 446 a 468 (1999, p. 169). Relativamente às notas explicativas, as regras estão dispostas nos itens 113 a 123 do GASB 34 (1999, p. 39-43). Dentre suas principais prescrições, estão:

- As notas explicativas devem trazer informações não presentes no corpo das demonstrações, destacar atividades governamentais;
- Requerimentos gerais de divulgação, tais como base de mensuração, políticas de capitalização e estimativa de vida útil dos ativos;
- Descrição de tipos de transações incluídas nos programas de receitas.



Diante da evolução de convergência das normas internacionais no Brasil, os órgãos de normatização e de fiscalização têm exigido e incentivado as administrações locais a incrementarem suas demonstrações contábeis. Assim, mesmo existindo prazo-limite para que os municípios concluam seus processos de conformidade à norma federal, a STN, por meio do Manual de Demonstrativos Fiscais (norma acessória), 11ª edição, 2021, tem estimulado a publicação de notas explicativas, como é o caso da exigência da divulgação, nos relatórios de gestão fiscal, das eventuais medidas adotadas pelos gestores para reconduzir os gastos de pessoal aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (p. 510).

Já em relação ao processo de auditoria governamental, os tribunais de contas brasileiros, dentro das regras expedidas pela STN, têm exigido a adoção das normas internacionais aos órgãos que lhes são jurisdicionados. São exemplos dessa exigência os seguintes julgados: TC-025.262/2016-5 (TCU), Processo nº 849967 (TCE-MG), TC/05191/2017 (TCE-MS), TC-08315/10 (TCE-PB), Processo nº 980387/16 (TCE-PR), TC-207.756-7/2019 (TCE-RJ)⁶ e TC-916.989.16 (TCE-SP).

Por fim, é possível observar que existem desafios para as práticas contábeis da Administração Pública do Brasil e dos Estados Unidos. No entanto, os aspectos principais de divulgação em notas explicativas das normas brasileiras e americanas possuem conceituações comuns, de modo que é possível a aplicação das disposições que forem convergentes entre as normas dos dois países.

3. METODOLOGIA

De acordo com Marconi e Lakatos (2003), a presente pesquisa configura-se, predominantemente, de natureza quantitativa e exploratória. As autoras afirmam que os estudos exploratórios descritivos, como em um estudo de caso, podem apresentar tanto informações quantitativas como qualitativas.

O instrumento de coleta de dados ocorreu por amostragem com determinados critérios para a composição. Para tanto, sítios eletrônicos governamentais do Brasil e dos Estados Unidos foram acessados, permitindo economia de tempo, grande número de dados e adequada abrangência quanto à área geográfica dos países.

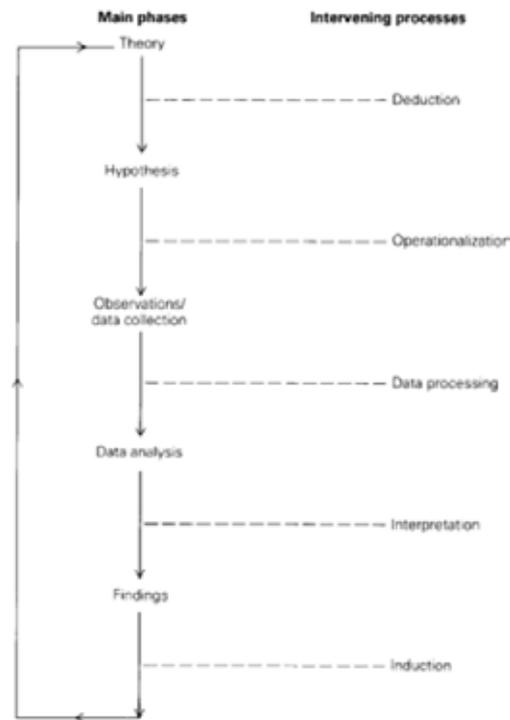
Para a análise dos dados, optou-se pela utilização do software Microsoft Excel, que foi suficiente e apropriado para os objetivos pretendidos, uma vez que a confecção de tabelas permitiu aos autores chegar às conclusões necessárias.

O fluxograma abaixo representa uma estrutura lógica de um processo quantitativo de pesquisa, conforme leciona Bryman (2004).

6 O voto censurou a ausência de notas explicativas.



Figura 4: Estrutura lógica do processo de pesquisa quantitativa



Fonte: Bryman, 2004.

Por fim, a estruturação dos tópicos metodológicos seguintes está de acordo com o sequenciamento proposto por Volpato (2007), no tocante a definições, objetivos, variáveis, coleta de dados e discussão dos resultados.

3.1 OBJETO E DELINEAMENTO

O objeto desta pesquisa consiste no exame comparativo das notas explicativas emitidas nas Demonstrações Contábeis das Prefeituras Municipais do Brasil e dos Estados Unidos.

A estratégia de pesquisa consistiu em fixar dois grupos de análise, de modo que cada país é um grupo. E, com base no MCASP (7^a ed., 2017), verificaram-se quais naturezas de notas explicativas estavam presentes nas demonstrações contábeis das cidades de cada um desses dois países. As variáveis independentes são os balanços individuais das prefeituras municipais de cada nação. Nesse caso, estão excluídas outras esferas de governo (Poder Legislativo e Judiciário) e incluídos regimes de previdência e empresas públicas. No caso brasileiro, os regimes de previdência apresentam balanço próprio individual (isolado). Mas os dados orçamentários são apresentados também no balanço consolidado do Poder Executivo. As variáveis dependentes são caracterizadas pelas seções de notas explicativas de cada balanço, de acordo com os conceitos apresentados no subitem 2.1, de cada uma das amostras coletadas. Foram obtidas 15 amostras de balanços de cada um dos dois países, de modo a perfazer 30 amostras. No caso brasileiro, houve consulta aos balanços dos regimes de



previdência dos servidores, haja vista que, no caso norte-americano, os fundos fiduciários registram operações dos fundos de pensões administrados pelo governo (PIGATTO, 2004, p. 55). Por isso, os balanços de prefeitura e Regimes Próprios de Previdência dos Servidores (RPPSs) conjuntamente foram equiparados aos CAFRs das prefeituras municipais dos EUA.

3.2 DADOS OBTIDOS

Os dados foram obtidos por amostragem, de modo que o critério adotado para sua composição foi a seleção das maiores receitas totais da gestão local em cada um dos dois países. A escolha desse critério se deve à correlação entre o porte econômico de cada ente governamental analisado e a quantidade de informações a serem prestadas aos diversos interessados. Vale frisar que a pesquisa considerou que as receitas não são apenas originadas em impostos. Há, por exemplo, municípios que recebem royalties de exploração mineral ou de petróleo no Brasil. Desta forma, embora não sejam recursos de impostos, e, portanto, existam restrições legais para sua utilização, tais recursos evidenciam a capacidade econômica dos municípios e, conseqüentemente, a necessidade de maior transparência na divulgação de suas informações financeiras. Isso posto, a partir do ranqueamento de cidades com maiores receitas (primeira seleção), foram estabelecidos três grupos de cidades, por faixa quantitativa da população. Desse modo, foram fixados três grupos de municípios: aqueles com mais de 1 milhão de habitantes; os que possuem entre 1 milhão e 500 mil habitantes; e os demais, com população de até 500 mil habitantes. De cada grupo, foram extraídas 5 amostras, ou seja, os cinco maiores municípios (segunda seleção a partir da primeira), dos quais foram verificados os balanços anuais disponíveis na rede mundial de computadores.

O exercício fiscal escolhido para a seleção das cidades foi o de 2017. A razão dessa escolha se deve à necessidade de retratar a mais atual situação do ponto de vista contábil dos municípios, sem incorrer no risco de se examinar amostras cujos balanços estão sujeitos a correções de erros, como seria o caso dos balanços dos exercícios de 2019, por exemplo. Já as demonstrações contábeis analisadas foram as do exercício encerrado em 31/12/2018 no Brasil, ou seja, exercício seguinte aos do ranqueamento de municípios. No caso dos balanços norte-americanos, visto que cada um dos estados possui um período diferente de encerramento, foram selecionados os balanços com as seguintes datas de encerramento: com a emissão a partir de 30 de junho de 2018 (inclusive) a 30 de abril de 2019 (inclusive), de modo que há pelo menos 06 meses fiscais referentes a 2018.

Já as fontes da pesquisa foram as seguintes: no caso brasileiro, tanto para as receitas, quanto para o número de habitantes, os dados foram aqueles divulgados pelo IBGE e pela STN. No caso das receitas, os dados do IBGE e STN foram extraídos no Portal Compara Brasil. As 15 cidades brasileiras perfazem R\$ 124,61 bilhões. Isso representa 21,91% dos R\$ 568,86 bilhões do somatório de 5.200 cidades que constam do levantamento (93% dos municípios brasileiros). Os dados referentes às 370 cidades menores não foram obtidos porque não constam nas análises do IBGE.

Em relação aos Estados Unidos, a fonte de dados foi o *Lincoln Institute of Land Policy* – levantamento fiscal denominado *Fiscally Standardized Cities* (FiSC). Nesse Portal, são



apresentadas as receitas dos municípios por meio da parametrização das receitas da região administrativa em que se situa a cidade (condado). Isso ocorre nos EUA porque as receitas dos municípios são estimadas, ou parametrizadas, estando mais precisas as receitas aferidas pelo condado⁷ como um todo. Assim, as receitas dos municípios, isoladamente, podem ser superiores ou inferiores àquelas do respectivo condado. Para essa parametrização, são levados em consideração aspectos como população, localidades onde a receita é gerada e arrecada, entre outros. Neste caso, esta pesquisa utilizou como critério de ranqueamento a receita exata da região em que se situa o município objeto da amostragem, ou seja, antes da parametrização. Dessa forma, de acordo com o FiSC, os 212 governos locais (regiões administrativas que abarcam as cidades, considerando-se os condados em que se situam) atingiram US\$ 486,87 bilhões. Isso equivale a 28,64% dos US\$ 1,7 trilhão em receitas gerais por todos os governos locais dos Estados Unidos em 2017, este último dado obtido junto ao *Urban Institute*⁸. Já em relação às 15 cidades selecionadas, pelo critério das receitas totais (incluídas as receitas de utilidades), o montante chegou a US\$ 218,89 bilhões. Isso equivale a 12,88% em relação ao importe de US\$ 1,7 trilhão. Para a população de cada município, os dados foram aqueles divulgados pelo censo norte-americano.

Por último, no processo de busca por demonstrações contábeis, os sítios oficiais das cidades de Houston, San Antonio, Nashville e Belo Horizonte não foram acessados com sucesso, no período da coleta de dados. Por isso, depurou-se o balanço das cidades subsequentes no *ranking* – San Diego, Baltimore, Jacksonville e Porto Alegre, respectivamente.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Uma vez selecionadas as cidades, os dados foram tabulados conforme expresso na tabela 2 (Brasil) e na tabela 3 (EUA). A ordem de aposição dos dados foi a ordem decrescente de número de habitantes. Assim, foram acessados os sítios oficiais de cada Administração e consultadas as demonstrações contábeis publicadas.

Desses balanços, examinamos os principais componentes das notas explicativas, que estão em seção própria. Dessa forma, tendo como referência o capítulo 8, Parte V, do MCASP, verificou-se se as demonstrações contábeis dos municípios apresentaram e divulgaram as seguintes informações obrigatórias: Informações Gerais – subitem 8.2.a; Políticas Contábeis – Bases de mensuração e alteração de políticas – subitem 8.2.b.i; Estimativas – Ativos / Passivos Contingentes – subitem 8.2.2; Gestão de Risco – subitem 8.2.d.ii.

Neste estudo, utilizaram-se as definições do MCASP para o exame dos balanços norte-americanos com a proposta de aferir se existem naqueles relatórios os requisitos da norma

7 Em relação à pesquisa “*Fiscally Standardized Cities*”, dos Estados Unidos, para melhor compreensão da parametrização e ranqueamento dos 212 maiores governos locais e cidades do país, consultar os *links* relativos à “*Methodology of Fiscs*” e “*Definitions for Key Revenue and Spending Summary Variables*”, entre outras informações adicionais na página principal do estudo.

8 Vide “Referências” deste artigo.

brasileira, tendo como objetivo a verificação de aderência entre os modelos dos dois países. Assim, da esquerda para a direita, esses elementos representam cada coluna (numerados de I a IV) das tabelas I e II.

A pesquisa foi feita por meio da leitura das demonstrações contábeis de cada município. Foi realizada a aferição para verificar se havia correspondência entre cada subtítulo e texto das notas explicativas desses balanços aos quesitos supracitados no MCASP. Utilizou-se procedimento de busca por termos contábeis ou palavras-chave, como, por exemplo, “estimativas” (estimates), e “risco de créditos” (*credit risk*). A tabela 1 mostra os critérios para a avaliação se houve atendimento de cada quesito em “sim”, “parcial” e “não”, em relação ao MCASP, 7ª edição. Por fim, outras menções que sejam aplicáveis ao conceito de nota explicativa, que não estiveram no capítulo próprio, mas foram apresentadas em outros itens ou subitens das respectivas demonstrações contábeis, foram consideradas para efeitos de avaliação acerca do atendimento dos critérios.

Tabela 1 – Critérios de avaliação da aderência das notas explicativas às normas e pronunciamentos

| Requisito | Avaliação | Critério de avaliação de cada demonstração contábil |
|---|-----------|---|
| Informações Gerais – 8.2.a (I) | SIM | Houve apresentação de pelo menos três das seguintes informações: natureza jurídica da entidade, domicílio do órgão, principais atividades, e conformidade com a legislação. |
| | PARCIAL | Atendimento de duas ou uma das quatro informações listadas anteriormente. |
| | NÃO | Nenhuma informação apresentada. |
| Políticas contábeis – bases de mensuração e alteração de políticas – 8.2.b.i (II) | SIM | Foram apresentadas informações sobre ativos e passivos, receitas e despesas, tais como regime contábil, bem como as bases de mensuração (custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável), de acordo com MCASP, 7ª.ed. |
| | PARCIAL | Caso tenha ocorrido menção apenas aos ativos ou passivos, receitas ou despesas. |
| | NÃO | Nenhuma informação apresentada. |
| Estimativas – Ativos / Passivos Contingentes – 8.2.2 (III) | SIM | Houve divulgação sobre a conformidade da respectiva demonstração contábil com os pronunciamentos de referência (MCASP ou GASB). Caso não tenha sido feita essa divulgação, foram consideradas, no mínimo, as menções aos próprios critérios de estimação de ativos e passivos contingentes. |
| | PARCIAL | Caso tenha ocorrido menção a ativos ou passivos contingentes (um ou outro). |
| | NÃO | Não houve divulgação sobre a conformidade com os pronunciamentos, nem menção aos critérios de mensuração de ativos e passivos contingentes. |
| Gestão de Risco – 8.2.d.ii (IV) | SIM | Houve menção a, no mínimo, um tipo de medida de mitigação de risco, qualquer que seja o elemento patrimonial. |
| | NÃO | Não houve qualquer menção a medidas de mitigação de riscos. |

Fonte: Requisitos – MCASP, 7ª ed. Avaliação e Critérios de avaliação – os autores.



Foi ainda analisado o grau de menção às concessionárias em cada balanço. Nesse caso, foi avaliado se foram descritos tipos, formas ou natureza de concessões existentes no município, de acordo com as respectivas notas explicativas. Nos casos em que houve essa especificação, a avaliação resultou na resposta “sim”. Caso não encontrada, a resposta foi “não”. Nesta situação, é possível que o município não possua concessões públicas. Existem outros casos em que a menção às concessões foi feita de forma parcial. Isso, porque a pesquisa evidenciou, por exemplo, que apenas no demonstrativo de receitas houve essa menção. Por fim, dentro dos parênteses de cada linha das tabelas 2 e 3, estão citadas as páginas (das demonstrações contábeis) nas quais podem ser encontrados os itens da respectiva nota explicativa que permitiram a atribuição da nota.

Por fim, em que pese a STN ter publicado a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, para estabelecer os prazos finais para a uniformização dos procedimentos contábeis para União, estados, Distrito Federal e municípios, a presente pesquisa visa a retratar a situação de adoção e divulgação das notas explicativas das demonstrações contábeis das prefeituras municipais. Os achados deste estudo não significam necessariamente a ocorrência de uma irregularidade ou falha do órgão. Trata-se de um registro do relatório financeiro sob o ponto de vista dos usuários, relativamente ao exercício de 2018. Vale frisar que, embora alguns fatos contábeis não tenham ocorrido, a divulgação das práticas referente ao respectivo ato é que foi avaliada. Essa situação ocorreu, por exemplo, com a cidade de Curitiba. Essa municipalidade, ainda que não tenha constatado a existência de ativos e passivos contingentes (vide respectivo balanço à página 4), o critério que se utiliza naquele município, para este assunto, foi divulgado.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A principal limitação da pesquisa é o tamanho da amostragem, que se mostra discreto. Nos Estados Unidos, há mais de 19 mil cidades, de acordo com o censo daquele país. Já no Brasil, os dados do IBGE apontam que, em 2016, o país possuía 5.570 municípios. Como já mencionado nesta pesquisa, os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) podem ser obrigatórios ou facultativos nos governos locais, a depender do estado norte-americano. Já no Brasil, a adoção dos MCASP é mandatória para todos os entes e esferas (centralizada e vinculante). Segundo pesquisa conduzida pelo GASB (2008), 98% dos recursos totais de estados e municípios, ou aproximadamente 72% dos 31 mil órgãos públicos estaduais e municipais pesquisados adotou os GAAP. Na presente pesquisa, houve consulta ao órgão norte-americano em 2020, o GASB, o qual informou que o estudo de aderência ao USGAAP estava em processo de atualização.

Outra limitação que deve ser considerada é a escolha do critério de “receitas totais”. A mudança desse critério para outro pode trazer mudanças nas posições dentro do ranqueamento dos municípios examinados. De acordo com o FiSC, na classificação das cidades com base nas “receitas gerais” (em que se exclui, por exemplo, taxas de água, luz e energia), há menor variação de posições que naquele com base nas “receitas totais”, tendo sido esta última utilizada no presente estudo. Além disso, os dados foram obtidos sem a parametrização (*standardized cities*), o que também pode apresentar variações nas cidades componentes das

amostras, notadamente as cidades com menos de 1 milhão de habitantes. O incremento no número de amostras reduz essas variações.

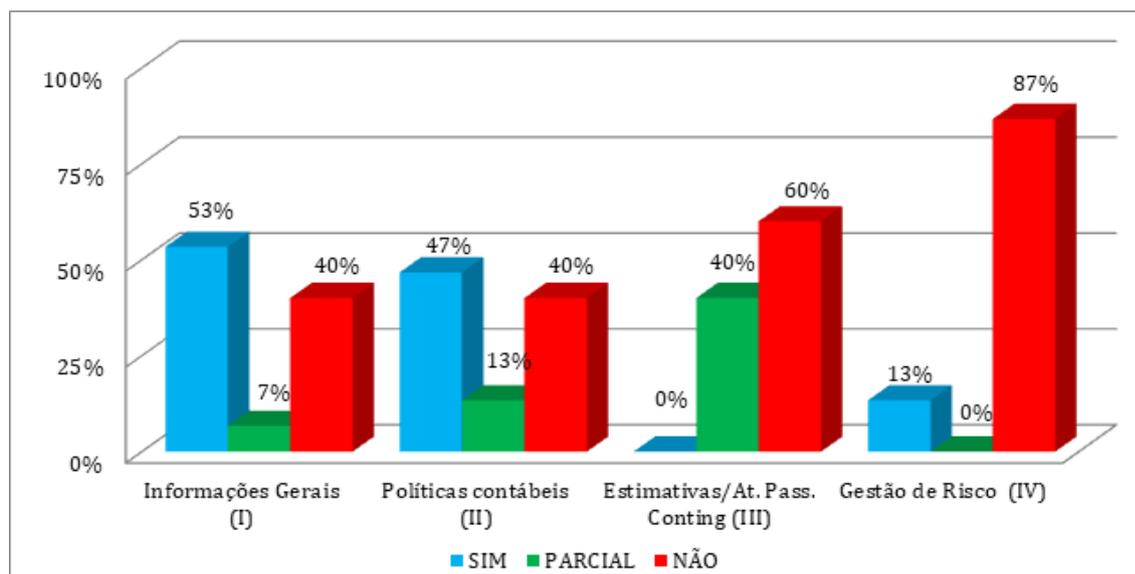
Além disso, as diferenças dos períodos de apresentação das demonstrações contábeis entre Estados Unidos e Brasil, que variam em até 6 meses, podem influenciar no momento em que cada município efetua o aprimoramento de sua apresentação de demonstrações contábeis. Por fim, o estudo não analisou os critérios de reconhecimento e mensuração, tão somente de apresentação e divulgação.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A análise dos balanços das cidades do Brasil e Estados Unidos, na amostragem coletada, mostrou que estes últimos apresentaram notas explicativas, de acordo com o exigido pelo MCASP, em proporção maior do que os balanços brasileiros. Em três (I, II, IV) dos quatro requisitos examinados, o alcance foi de 100% dos reportes financeiros dos EUA. No quesito III (estimativas), houve 86% de aderência total.

No caso do Brasil, o gráfico 1 apresenta o grau de atendimento das demonstrações contábeis ao capítulo 8, Parte V, do MCASP.

Gráfico 1 – Grau de elaboração das notas explicativas de acordo com o capítulo 8, Parte V, do MCASP



Fonte: os autores.

Assim, 53% dos municípios apresentaram as informações gerais. Em relação às políticas contábeis, 47% da amostragem fizeram divulgações completas e mais 13% fizeram algum tipo de divulgação. Em relação aos pressupostos (conformidade) utilizados para a realização de estimativas ou, no mínimo, sobre os critérios de avaliação de ativos e passivos contingentes, não houve qualquer informação feita de forma completa, de acordo com as regras do MCASP.



Nesse critério, 40% fizeram algum tipo de divulgação aos ativos ou passivos contingentes (em um ou outro). Em relação à gestão de risco, apenas 13% apresentaram informação sobre as medidas de gestão de risco. Os outros 87% não apresentaram qualquer medida no seu balanço. Na tabela 2, encontra-se a avaliação individual de cada município.

Tabela 2 – Notas explicativas das demonstrações contábeis de municípios dos Brasil

| Cidade | Receita Total (em bi de R\$) | População (em milhares) | Informações Gerais – 8.2.a (I) | Políticas contábeis – bases de mensuração e alteração de políticas – 8.2.b.i (II) | Estimativas – Ativos / Passivos Contingentes 8.2.2 (III) | Gestão de Risco 8.2.d.ii (IV) |
|----------------------------|------------------------------|-------------------------|--------------------------------|---|--|-------------------------------|
| São Paulo (SP) | 51,77 | 12.107 | SIM (166) | SIM (167, 176) | PARCIAL (182) | NÃO |
| Rio de Janeiro (RJ) | 25,14 | 6.520 | SIM (78, 338) | SIM (340, 342) | PARCIAL (739, 849, 852) | SIM (55) |
| Fortaleza (CE) | 6,42 | 2.627 | SIM (123) | SIM (153, 155) | PARCIAL (265) | NÃO |
| Curitiba (PR) | 8,32 | 1.908 | SIM (04) | SIM (7, 10) | PARCIAL (10,18), RPPS (4) | NÃO |
| Porto Alegre (RS) | 6,18 | 1.485 | PARCIAL (44) | PARCIAL (44, 45) | NÃO | NÃO |
| Campo Grande (MS) | 3,16 | 874 | SIM (25) | PARCIAL (32, 33) | NÃO (8) | NÃO |
| São Bernardo do Campo (SP) | 3,74 | 827 | NÃO | SIM (7, 8, 23) | NÃO | NÃO |
| São José dos Campos (SP) | 2,65 | 703 | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |
| Ribeirão Preto (SP) | 2,75 | 682 | SIM (01) | SIM (02) | PARCIAL (RPPS, 1) | NÃO |
| Sorocaba (SP) | 2,75 | 660 | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |
| Niterói (RJ) | 2,65 | 499 | SIM (21) | SIM (23, 24) | PARCIAL (23) | NÃO |
| Santos (SP) | 2,55 | 435 | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |
| Jundiaí (SP) | 1,95 | 409 | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |

| Cidade | Receita Total (em bi de R\$) | População (em milhares) | Informações Gerais – 8.2.a (I) | Políticas contábeis – bases de mensuração e alteração de políticas – 8.2.b.i (II) | Estimativas – Ativos / Passivos Contingentes 8.2.2 (III) | Gestão de Risco 8.2.d.ii (IV) |
|--------------|------------------------------|-------------------------|--------------------------------|---|--|-------------------------------|
| Barueri (SP) | 2,57 | 268 | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |
| Macaé (RJ) | 2,01 | 244 | SIM (5, 35) | NÃO | NÃO | SIM (100) |

Fonte: Receita e População – IBGE 2017. Dados contábeis – Demonstrações contábeis dos respectivos balanços dos Órgãos. Portais oficiais das Prefeituras e Institutos de Previdência

Dos sítios oficiais pesquisados, nem as prefeituras nem os institutos de previdência de Sorocaba, Santos e Barueri apresentaram notas explicativas às demonstrações contábeis. Para essas administrações, todos os quesitos foram pontuados como “não”. Não foram localizados balanços isolados dos RPPS de São Paulo e Macaé, sendo que existem análises nos respectivos relatórios das prefeituras dessas cidades. Jundiá e São José dos Campos apresentaram notas explicativas somente nos balanços dos órgãos de previdência de seus funcionários. Porto Alegre relatou em sua NE estar em conformidade com a legislação, mas não informou a natureza jurídica, nem o domicílio nem a natureza das operações. No critério “bases de mensuração”, a pesquisa mostrou que as cidades de Porto Alegre e Campo Grande apresentaram apenas os critérios de mensuração em Ativos, notadamente em estoques. Portanto, a avaliação foi de atendimento “parcial”.

Quanto às “estimativas/Ativos e passivos contingentes”, o MCASP (2017, p. 411) determina que as NEs “devem divulgar os pressupostos das estimativas”, e, nesse caso, São Paulo e Rio de Janeiro fizeram esse tipo de divulgação para as despesas, tal como evidenciado nas NEs que tratam das contas de provisão. O Rio de Janeiro mencionou que há classificação em perdas “prováveis” e “possíveis” para passivos judiciais, mas não apresentou os critérios para a classificação de cada um deles. Como contingências, foram consideradas também as divulgações dos cálculos atuariais dos regimes de previdência dos servidores, desde que apresentadas as metodologias adotadas. Nessa linha, procederam Fortaleza, Curitiba e Ribeirão Preto. Campo Grande, embora tenha mencionado a existência de “Ativos e Passivos Contingentes Quadro – Conta de Compensação”, pág. 08 do respectivo balanço, não fez qualquer reporte sobre os pressupostos do quesito. Quanto à gestão de riscos, somente Rio de Janeiro (passivos contingentes), Fortaleza (atuarial) e Macaé (royalties) possuem algum dispositivo.

Em relação aos CAFRs americanos, verificou-se que, em relação às estimativas, o município da Filadélfia não explicitou quaisquer pressupostos sobre as estimativas utilizadas. Houve a apresentação de estimativas na seção “*budgetary schedules*”, mas sem apontar os critérios utilizados (vide também busca pelas palavras-chave “*estimated*” e “*estimates*” e suas variantes). Com relação a Atlanta, houve divulgação de estimativas (e os respectivos critérios) para “obrigações de longo prazo” (p. 50) e “gerenciamento de risco” (p. 59 e 60). Já as *securities* foram estimadas pelo valor justo (p. 60). No entanto, não houve informação sobre a



conformidade dessas estimativas aos regulamentos. Por isso, a avaliação foi de atendimento parcial. A tabela 3 resume os resultados da aferição dos balanços norte-americanos.

Tabela 3 – Notas explicativas das demonstrações contábeis de municípios dos Estados Unidos

| Cidade | Receita Total (em bi de US\$) | População (em milhares) | Informações Gerais – 8.2.a (I) | Políticas contábeis – bases de mensuração e alteração de políticas – 8.2.b.i (II) | Estimativas – Ativos / Passivos Contingentes 8.2.2 (III) | Gestão de Risco 8.2.d.ii (IV) |
|---------------------|-------------------------------|-------------------------|--------------------------------|---|--|-------------------------------|
| Nova Iorque (NY) | 135,3 | 8.437 | SIM (70) | SIM (78) | SIM (86) | SIM (91) |
| Los Angeles (CA) | 20,81 | 3.975 | SIM (57) | SIM (57, 61) | SIM (73) | SIM (84, 87) |
| Chicago (IL) | 9,9 | 2.711 | SIM (51) | SIM (54) | SIM (56) | SIM (67) |
| Philadelphia (PA) | 8,25 | 1.580 | SIM (44) | SIM (46, 51) | NÃO | SIM (6) |
| San Diego (CA) | 4,68 | 1.412 | SIM (69) | SIM (72) | SIM (82) | (96, 166) |
| Jacksonville (FL) | 4,02 | 892 | SIM (58) | SIM (66) | SIM (73) | SIM (83) |
| São Francisco (CA) | 12,72 | 878 | SIM (37) | SIM (39) | SIM (48) | SIM (64) |
| Seattle (WA) | 4,18 | 728 | SIM (67) | SIM (69, 71) | SIM (72) | SIM (80, 82) |
| Boston (MA) | 4,7 | 687 | SIM (31, 33) | SIM (33) | SIM (38) | SIM (72) |
| Baltimore (MD) | 4,13 | 610 | SIM (30) | SIM (31, 33) | SIM (37) | SIM (43, 84) |
| Atlanta (GA) | 2,25 | 491 | SIM (47) | SIM (47) | SIM (57) | SIM (62) |
| Kansas City (MO) | 2,09 | 488 | SIM (A-38) | SIM (A-43) | SIM (A-55) | SIM (A-58) |
| Long Beach (CA) | 1,71 | 466 | SIM (45) | SIM (48) | SIM (56) | SIM (87) |
| Virginia Beach (VA) | 2 | 449 | SIM (30) | SIM (34) | SIM (39) | SIM (73) |
| Anchorage (AK) | 1,69 | 294 | SIM (49) | SIM (53) | PARCIAL (154) | SIM (63, 150) |

Fonte: Receitas – Lincoln Institute. População United States Census Bureau. Dados contábeis – Demonstrações contábeis dos respectivos balanços dos Órgãos. Portais oficiais das Prefeituras e Controladorias Municipais.



Nesse país, ainda se destacam as medidas de gestão de risco evidenciadas nos CAFRs. Nova Iorque (p. 91 do respectivo CAFR) não permite que se invista mais de US\$ 250 milhões de um único emissor de papéis comerciais. Los Angeles (p. 88) especifica percentuais máximos de seu portfólio para diferentes tipos de investimento. Já a cidade de Chicago (p. 70) mitiga o risco dos fundos de pensão, diversificando o portfólio de moedas estrangeiras (inclusive a moeda brasileira, Real). Kansas City (p. A-58) e Virginia Beach (p. 73) estabelecem uma maturidade de 5 anos como limite para os títulos a serem adquiridos.

Quanto às concessões norte-americanas, destaca-se a exploração de portos e aeroportos de Los Angeles (p. 62 e 64), bem como a emissão de títulos para seu financiamento. Já na cidade de Jacksonville, verificou-se (p. 138) que:

A cidade é obrigada a pagar pelo dia do jogo pessoal, excluindo concessões, na época dos jogos da Jaguar. A emenda 8 dá aos Jaguars a responsabilidade de fornecer concessões para todos os eventos dentro da área de concessões. Os Jaguars retêm todas as receitas líquidas de concessões e vendas semelhantes nos dias de jogos da liga de futebol americano (NFL). O arrendamento obriga os Jaguars a manter sua franquia no estádio de Jacksonville e a não realocar a menos que pague à cidade certos valores garantidos. (Tradução nossa).

Já em San Diego (p. 112):

A infraestrutura é um subconjunto do Private Equity, definido como ativos essenciais permanentes de que a sociedade necessita para facilitar a operação ordenada da economia, como estradas, abastecimento de água, esgotos, energia e telecomunicações. O risco é que esses investimentos sejam geralmente participações acionárias que geralmente são ilíquidas e de longo prazo por natureza. (Tradução nossa).

No que se refere ao financiamento próprio do município, Kansas City (p. A-175), estão dispostos nas notas explicativas os títulos emitidos para financiamento das atividades de água e esgoto. Anchorage (p. 50), Alaska, destaca que “é a intenção da legislação que a operação contínua dos ativos operacionais seja assumida pelas concessionárias de energia elétrica (...)”.

No caso do Brasil, algumas cidades se destacam: Rio de Janeiro (pp. 686 e 901), Fortaleza (pp. 24 e 114), Curitiba (p. 16), e Macaé (p. 13). Este último apresentou nível esmiuçado de informações sobre a PPP de saneamento básico.

Da análise dos resultados, no que tange às concessões, não é difícil concluir que os municípios norte-americanos possuem uma maior maturidade na elaboração de notas explicativas quando comparados com os brasileiros. Isso é um fator essencial para atrair investimentos externos.

Vale apontar que tal situação chama a atenção, uma vez que a experiência dos EUA em concessões é mais modesta quando confrontada com a Europa. E, no caso, o Brasil indica estar trilhando o caminho europeu.



Da comparação entre as demonstrações contábeis dos dois países, conclui-se que estão corroboradas as pesquisas de Pigatto (2004), Carvalho (2006), Dutra e Champomier (2014), que mostram um caráter mais financeiro dos reportes norte-americanos. Já no caso brasileiro, existe um aspecto mais legalista, especialmente, em relação à Lei nº 4.320/1964 e à Lei Complementar nº 101/2000. De modo geral, verificou-se na amostragem que os municípios mais ricos e mais populosos apresentam notas explicativas. E, quando as elaboraram, foram mais detalhadas do ponto de vista do MCASP. Diversos municípios, notadamente os com menos de 1 milhão de habitantes, ou não apresentaram, ou fizeram-no com carência de informações essenciais aos usuários das demonstrações contábeis. Em relação às estimativas e à gestão de risco, nota-se que os parâmetros de divulgação são inexpressivos. Essa constatação mostra que a análise de escopo econômico, que é utilizada pelos diversos interessados na informação contábil, como investidores, ainda é objeto de pouca aderência ao MCASP e, conseqüentemente, ao mercado financeiro. Desse modo, verifica-se a necessidade de que mais municípios brasileiros passem a divulgar as notas explicativas. E, para aqueles que já as apresentam, torna-se imperativa a divulgação de informações de caráter econômico e financeiro que possam ir além do escopo legal e orçamentário. Respeitados o ordenamento jurídico nacional e a característica orçamentária e patrimonial brasileira, bem como o porte econômico, patrimonial e financeiro de cada município, é possível propor um roteiro ou rol de notas explicativas a serem divulgadas:

- Informações gerais sobre município, de acordo com as exigências do MCASP, destacando-se as de ordem econômicas, potenciais recursos, natureza jurídica, principais atividades, entre outros;
- Principais leis municipais, tais como: código tributário municipal, bem como a Lei do Imposto Sobre Serviço (ISS), que é o principal tributo municipal, entre outros;
- Regime contábil adotado, principais alterações das políticas e estimativas contábeis, nos elementos de ativos e passivos, receitas e despesas, por exemplo, metodologias de depreciação. Estimativas sobre compras governamentais que, não tendo sido entregues pelo fornecedor, caracterizam-se como despesas não liquidadas ao final do exercício – não são reconhecidas no passivo circulante, de modo que afetam a análise do usuário da informação contábil. No Brasil, essas despesas são conhecidas como “restos a pagar não processados” e, muitas vezes, tornam-se dívidas para as cidades (os chamados “esqueletos”); e
- Informações sobre investimentos, concessões e riscos associados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo analisou o uso de notas explicativas pelos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos. Verificou-se que há uma lacuna de divulgação por parte dos governos locais brasileiros no que se refere ao capítulo 8, Parte V, do MCASP, norma que rege a contabilidade de todos os municípios do país. Parcela considerável dos municípios analisados na amostragem, entre os mais ricos e mais populosos por faixa populacional, não faz qualquer uso de notas explicativas. Aqueles que as divulgam, fazem-no predominantemente em relação aos balanços clássicos



da Lei Federal nº 4.320/1964. Os aspectos que demandam os maiores aprimoramentos são “pressupostos de estimativas” e “gestão de riscos”, os quais foram pouco divulgados.

A análise comparativa em relação às prefeituras dos EUA, quando examinadas à luz daqueles mesmos critérios do MCASP, mostrou que existe uma situação mais consolidada naquele país, mesmo com a não obrigatoriedade de adoção, pelos estados norte-americanos, do GASB *Statement* nº 34. É possível também constatar que os aspectos de contabilidade privada, que influenciaram as normas internacionais, estão presentes na atual regulamentação brasileira do setor público. Vale frisar que os tribunais de contas brasileiros, embora possuam uma tradição de auditoria de conformidade, têm recomendado e exigido que os municípios passem a adotar os princípios da convergência internacional, já incorporados ao ordenamento jurídico nacional. Do ponto de vista da participação do capital privado no setor público, nos EUA, são notáveis os investimentos que os governos locais realizam no mercado financeiro, de modo a financiarem suas atividades, como fornecimento de água, luz, gás e outros, e por meio de emissão de títulos, além de outros investimentos no próprio mercado financeiro. O Brasil, que adota um modelo de concessões nos moldes europeus, possui uma prática mais discreta em relação à divulgação de notas explicativas, quando comparada com os balanços dos governos locais dos EUA.

Por fim, é preciso observar que a STN, mesmo com estabelecimento de prazos para que os municípios se adequem às regras do MCASP até 2023, já tem estimulado o incremento do uso das notas explicativas nas demonstrações contábeis por esses entes. Nesse sentido, mostra-se necessário que esse órgão defina se no futuro todas as notas explicativas devem ser apresentadas após cada balanço, tal como no MCASP, ou se elas devem constar em um tópico único do reporte financeiro. Essa padronização é essencial para reforçar o princípio da comparabilidade, característica necessária para que os diversos usuários da informação contábil possam tomar suas decisões econômicas, notadamente nos tempos atuais, em que as análises de reportes financeiros devem ser feitas em períodos cada vez mais curtos numa economia de escala global e competitiva. Portanto, sugeriu-se, nesta pesquisa, que sejam incorporadas, por exemplo: informações gerais do município, principais atividades e recursos, a exposição das principais legislações locais, notadamente de tributos, políticas e regimes contábeis, tais como em depreciações, despesas não liquidadas até o final do exercício, pressupostos de estimativas e gestão de riscos. Propõe-se que estudos futuros possam definir elementos mínimos que devam constar nas notas explicativas das demonstrações contábeis para que, do mesmo modo, atendam aos princípios contábeis e o permitam com economia de tempo nas análises a serem efetuadas, nas mais diferentes finalidades de seus usuários.

Nosso agradecimento ao Dr. David Bean, Diretor de Pesquisas e Atividades Técnicas do GASB, que gentilmente respondeu às nossas perguntas sobre informações técnicas em relação às normas emanadas por esse órgão.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). **Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – Conceptual Framework. Data Aprovação: 01 nov. 2019. Data Divulgação: 10 dez. 2019. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 10 Out 2020.

_____. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) - **Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011). Data Aprovação: 02 dez. 2011. 15 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 10 Out 2020.

_____. COMPARA BRASIL. Frente Nacional de Prefeitos. Aequis Consultoria. Rankings. Disponível em: <<http://comparabrasil.com/default.aspx>>. Acesso em: 10 out 2020.

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **Contratos de Concessão de Serviços Públicos**: Concedente. NBC TSP 05. Brasília. DF: 2016. . Diário Oficial da União: 06 dez. 2016. D.O.U: 31 Out. 2018. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 10 out. 2020

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 03 mai. 2020.

_____. Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Barueri. Disponível em: <http://www.barueri.sp.gov.br/Transparencia/balancos.aspx>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Campo Grande. Disponível em: <<http://transparencia.campogrande.ms.gov.br/downloads/balanco-geral-2018-consolidado/>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Curitiba. Disponível em: <<https://www.curitiba.pr.gov.br/contaspublicas/>> . Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Fortaleza. Disponível em: <<https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/index.php/contasPublicas/exibirBalancoGeral>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Jundiaí. Disponível em: <<https://transparencia.jundiai.sp.gov.br/balancos/#barra-superior>>. Acesso em: 10 out. 2020.



_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Macaé. Disponível em: <<http://sistemas.macaee.rj.gov.br:84/transparencia/contas/relatorioprestacaocontasannual>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Niterói. Disponível em: <<http://transparencia.niteroi.rj.gov.br/Portal-da-Transparencia/portal-da-transparencia.html>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Porto Alegre. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/smf/default.php?p_secao=2120. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Ribeirão Preto. Disponível em: <<https://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/portal/transparencia/balanco-geral-do-municipio>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/web/contasrio>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Santos. Disponível em: <<https://www.santos.sp.gov.br/?q=servico/prestacao-de-contas>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de São Bernardo do Campo. Disponível em: <<https://www.saobernardo.sp.gov.br/web/transparencia/relatorios-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de São José dos Campos. Disponível em: <http://servicos2.sjc.sp.gov.br/servicos/portal_da_transparencia/contas_publicas.aspx?tipo=0. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de São Paulo de 2018. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/contaspublicas/index.php?p=3212>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis de 2018 da cidade de Sorocaba. Disponível em: <<http://fazenda.sorocaba.sp.gov.br/transparencia/>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Barueri. Disponível em: <<https://www.barueri.sp.gov.br/Transparencia/Default.aspx?ent=ip>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Campo Grande. Disponível em: <<http://transparencia.campogrande.ms.gov.br/downloads/balanco-geral-2018-impceg/>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Curitiba. Disponível em: <<https://ipmc.curitiba.pr.gov.br/transparencia/10>. Acesso em: 10 out. 2020.



_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Jundiá. Disponível em: <http://iprejun.sp.gov.br/N/arquivos/atuarial/Avaliacao_Atuarial_2018-dez17.pdf>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Macaé. Disponível em: <<http://macae.rj.gov.br/macaeprev/conteudo/titulo/prestacao-de-contas>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Niterói. Disponível em: <http://niteroiprev.niteroi.rj.gov.br/?page_id=325>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Porto Alegre. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/previmpa/default.php?p_secao=210>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Ribeirão Preto. Disponível em: <<https://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/portal/ipm/balancos>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/web/previrio/demonstracoes-contabeis>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Santos. Disponível em: <<http://52.67.168.103/transparencia-e-legislacao/demonstracoes-financeiras-e-contabeis/>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de São Bernardo do Campo. Disponível em: <<https://www.saobernardo.sp.gov.br/web/sbcprev/prestando-contas>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de São José dos Campos. Disponível em: <<https://ipsmsjc.sp.gov.br/interna/subcategoria/demonstracoes-contabeis>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/gestao/iprem/acesso_a_informacao/index.php?p=292807>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Demonstrações contábeis do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de 2018 da cidade de Sorocaba. Disponível em: <<https://www.funserverocaba.sp.gov.br/administracao-e-planejamento/balancos/balanco-previdenciario/anos-anteriores>>. Acesso em: 10 out. 2020.



_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Produto Interno Bruto dos Municípios em 2017. Contas Nacionais n. 69 • ISSN 1415-9813. Disponível em: . Acesso em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101688_informativo.pdf 1º dez 2020.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Dados sobre o município de Osasco. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/osasco/panorama>. Acesso em: 1º dez 2020.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 04 mai 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 03 mai 2020.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a Sociedade por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 dez 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 03 mai 2020.

_____. Lei n 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 06 Fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 03 mai 2020. Brasília, DF, 05 maio 2000.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Lei nº 11.941/2009, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição (...) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 mai 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 04 mai 2020.



_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. DOU de 26/08/2008. Ed. nº 164, Seção 1, pág. 24. Brasília, DF: 26 ago. 2008. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doc_1408467_PORTARIA_N_184_DE_25_DE_AGOSTO_DE_2008.aspx>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: 26 ago. 2008. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_27026235_PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015.aspx>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 7ª ed.** Brasília, DF: 2016. Válido para o exercício de 2017. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2017/26>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8ª ed.** Brasília, DF: 2018. Válido para o exercício de 2019. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais. 11ª ed.** Brasília, DF: 2020. Válido para o exercício de 2021. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. Processo nº 025.262/2016-5. Acórdão: 10699/2018. Segunda Câmara. Relator José Múcio Monteiro. Brasília, DF: 2018. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 10 out 2020.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Processo nº 849967. Segunda Câmara. Acórdão de 03/08/2017. Relator: Gilberto Diniz. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br>. Acesso em: 10 out 2020.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul. Processo nº 05191/2017. Deliberação AC - 2907/2019. Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Ronaldo Rachid. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/>>. Acesso em: 10 out 2020.

_____. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Processo nº 08315/10. Acórdão APL - TC - 02086/18. Segunda Câmara. Relator: Conselheiro Antônio Nominando Diniz Filho. Disponível em: <www.tce.pb.gov.br>. Acesso em: 10 out 2020.



_____. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Processo nº 980387/16. Acórdão 1580/18. Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares. Disponível em: <www.tce.pr.gov.br>. Acesso em: 10 out 2020.

_____. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Processo nº 916.989.16. Acórdão de 07/08/2020. Segunda Câmara Substituto de Conselheiro Auditor Márcio Martins de Camargo. Disponível em: <www.tce.sp.gov.br>. Acesso em: 10 out 2020.

CARVALHO, Antonio Leonardo de Azevedo. **O Sistema de Contabilização por fundos. A experiência atual da gestão dos estados e cidades norte-americanas.** Universidade de Brasília. Brasília, DF: 2006. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/o-sistema-de-contabilizacao-por-fundos-a-experiencia-atual-da-gestao-dos-estados-e-cidades-norte-americanos.htm>>. Acesso em: 10 out 2020.

CARDOSO, Ricardo Lopes. AQUINO, André Carlos Busanelli. de; PIGATTO, José Alexandre Magrini. **The Whole of Government Accounts in Brazil.** *Conference Paper in SSRN Electronic Journal. Research Gate.* [S.l.]. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2466494. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/272086180_The_Whole_of_Government_Accounts_in_Brazil. Acesso em: 18 mai 2020.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CHAMPOMIER, Jean-Michel. A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. *Revista do TCU, Brasília, DF, v. 130, p. 70 -81, 2014.* Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/43>. Acesso em: 04 de Out. 2020.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *United States Census Bureau. City and Town Population Totals: 2010-2019.* Disponível em: <https://www.census.gov/data/tables/time-series/demo/popest/2010s-total-cities-and-towns.html#tables>. Acesso em: 01 dez. 2020.

_____. GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statement No. 34. Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and Local Governments. No. 171-A. Norwalk, CT: 1999. Disponível em: <https://gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176160029121&d=&pagename=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Comprehensive Annual Financial Report. City of Anchorage (AK). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<http://doa.alaska.gov/dof/reports/cafr.html>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Comprehensive Annual Financial Report. City of Atlanta (GA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.atlantaga.gov/government/departments/finance/controller>>. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. Comprehensive Annual Financial Report. City of Baltimore (VA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://bbmr.baltimorecity.gov/budget-publications>>. Acesso em: 10 out. 2020.



..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Boston (MA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.boston.gov/departments/auditing>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Chicago (IL). Ano fiscal encerrado em 31 dez. 2018. Disponível em: <https://www.chicago.gov/city/en/depts/fin/supp_info/comprehensive_annualfinancialstatements.html>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Jacksonville (FL). Ano fiscal encerrado em 30 set. 2018. Disponível em: <<https://www.coj.net/departments/finance/accounting/comprehensive-annual-financial-reports>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Kansas City (MO). Ano fiscal encerrado em 30 abr. 2019. Disponível em: <<https://www.kcmo.gov/city-hall/departments/finance/financial-information-reports-and-policies>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Long Beach (CA). Ano fiscal encerrado em 30 set. 2018. Disponível em: <<http://www.longbeach.gov/finance/city-budget-and-finances/accounting/cafr/>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Los Angeles (CA). Ano fiscal encerrado em 30 set. 2018. Disponível em: <<https://lacontroller.org/financial-reports/2018-popular-financial-report/>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Nova Iorque (NY). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://comptroller.nyc.gov/reports/comprehensive-annual-financial-reports/>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Filadélfia (PA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.phila.gov/investor/Pages/reports.aspx>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of San Diego (CA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.sandiego.gov/finance/financialrpts>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of São Francisco (CA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. Disponível em: <<https://sfcontroller.org/comprehensive-annual-financial-report-cafr>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Seattle (WA). Ano fiscal encerrado em 31 dez. 2018. Disponível em: <<https://www.seattle.gov/financial-services/comprehensive-annual-financial-report>>. Acesso em: 10 out. 2020.

..... Comprehensive Annual Financial Report. City of Virginia Beach (VA). Ano fiscal encerrado em 30 jun. 2018. (VA) Disponível em: <<https://www.vbgov.com/>>



government/departments/finance/Pages/accounting-and-reporting.aspx. Acesso em: 10 out. 2020.

International Federation of Accountants (IFAC). International Standards: 2019 Global Status Report. Supporting International Standards. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global-status-report>. Acesso em: 02 dez. 2020.

LANGLEY, Adam H.; RESCHOVSKY, Andrew; CHERNICK, Howard. Lincoln Institute of Land Policy. **Fiscally Standardized Cities** (FiSC). Cambridge, MA: 2020. Disponível em: <<https://www.lincolnst.edu/research-data/data/fiscally-standardized-cities-fisc>>. Acesso em: 10 out 2020.

FERREIRA, Ivan Fecury Sydrião. A Economia Política do Endividamento Público em uma Federação: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos. São Paulo: EAESP FGV, 1998. 77p. (Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Mestrado em Administração Pública e Governo da EAESP FGV, Área de Concentração: Planejamento e Finanças Públicas). Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5298/1199802059.pdf>. Acesso em: 04 Out 2020.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil. 4ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2011 - 2ª reimpressão. ISBN 978-85-352-4384-0.

GNANARAJAH, Raj. **Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International**. [S.l.]: Congressional Research Service, 2017. R44894. Disponível em: <<https://fas.org/sgp/crs/misc/R44894.pdf>> Acesso em: 10 out 2020.

GRANOF, MICHAEL M. Government and Not-for-Profit Accounting, Concepts and Practices. 3. Ed. John Wiley & Sons Inc.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. 1ª ed. 6ª reimpressão. São Paulo, SP: Atlas, 2007. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. Título Original: Accounting Theory. ISBN: 978-85-224-2097-1.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. São Paulo, SP: Atlas, 2010. ISBN 978-85-224-5912-4.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Balanços. 11ª ed. 2ª reimpressão. São Paulo, SP: Atlas, 2018. ISBN 978-85-97-00968-2.

JORGE, Sandra Maria Machado. **Notas Explicativas e sua Importância para uma Gestão Eficiente**. Interlink. v.1, n.1, JANEIRO/JULHO DE 2010.[S.l.]. ISSN 2176-4204. Disponível em: <http://191.252.3.229/ojs3/index.php/interlink/article/download/55/42/>. Acesso em: 03 mai 2020.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. (2003). Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Atlas S.A.



MEAD, Dean Michael. **Research Brief: State and Local Government Use of Generally Accepted Accounting Principles for General Purpose External Financial Reporting.** Norwalk, CT: Governmental Accounting Standards Board, 2008. Disponível em: <https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176156726669&d=&pagename=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage>. Acesso em: 10 out 2020.

NORCROSS, Eileen; GONZALEZ, Olivia; and The Mercatus Center at George Mason University. **Ranking the States by Fiscal Condition. 2018 edition.** Arlington, VA: The Mercatus Center at George Mason University, 2018. Disponível em: <https://www.mercatus.org/system/files/norcross-fiscal-rankings-2018-mercatus-research-v1.pdf>. Acesso em: 04 fev 2020.

PIGATTO, José Alexandre Magrini. **Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais.** Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2004. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23012008-010207/pt-br.php>. Acesso em: 18 mai 2020.

RAZEK, Joseph R; HOSCH, Gordon; IVES, Martin. **Introduction to Governmental and Not-for-Profit Accounting.** Upper Saddle River: Prentice Hall, 2000. 644 p.

SCHROEDER, Richard G. *et al.* **Financial Accounting Theory and Analysis: Text Readings and Cases**, 8. ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 2005.

URBAN INSTITUTE. **State and Local Revenues.** State and local governments collected a combined \$3.1 trillion of general revenues in fiscal year 2017. Disponível em: <<https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/state-and-local-finance-initiative/state-and-local-backgrounders/state-and-local-revenues#:~:text=Local%20governments%20collected%20%241.7%20trillion,30%20percent%20from%20property%20taxes>>. Acesso em: 10 out 2020.

VATTER, William J. **The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports.** Chicago: University of Chicago Press, 1947. 141 p.

VOLPATO, Gilson. **Bases Teóricas para Redação Científica.** 3ª reimpressão. Vinhedo, SP: Scripta, 2007. ISBN 978-85-98605-15-9.

ZHU, T. J. uni; LARREY, Yago Aranda; SANTOS, Valerie-Joy. **Competitive cities for Jobs and growth. Companion Paper 5. What do multinational firms want from cities.** Dez 2015. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/514271468198531158/pdf/101716-WP-PUBLIC-Box394819B-CP5-Final-2-series-Competitive-cities-for-jobs-and-growth.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2020.

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





Tribunais de Contas e Jurimetria: Contas rejeitadas e seus possíveis reflexos eleitorais

Gilson Piqueras Garcia

Coordenador Técnico da Escola de Gestão e Contas e Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Doutor em Ciência e Tecnologia pela UNESP, Engenheiro Civil e Mestre em Engenharia pela USP.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é descrever a lista de responsáveis por contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais entregue pelo Tribunal de Contas da União (TCU) ao Tribunal Superior Eleitoral (TSE), em 2020, em função das variáveis do processo. O problema de pesquisa ou pergunta de partida é: como se distribui essa lista em função das variáveis?. Este é um estudo exploratório, descritivo e quantitativo que utiliza a Jurimetria. Jurimetria é a Estatística aplicada ao Direito. A pesquisa se justifica na medida em que é necessário conhecer a aplicação concreta da lei, para aperfeiçoar o processo legislativo e melhorar a eficiência e eficácia dos Tribunais de Contas a partir da utilização de matrizes de risco baseadas em dados no planejamento de auditorias. As distribuições da lista de responsáveis em função das variáveis são apresentadas por meio da Estatística Descritiva (Análise Exploratória de Dados), e, portanto, o objetivo do trabalho é cumprido.

Palavras-chave: Inelegibilidade. Tribunal de Contas. Jurimetria. Contas Irregulares. Eleições. TCU. TSE.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to describe the list of officials with accounts judged to be irregular with possible electoral reflexes delivered by the Federal Court of Accounts (TCU) to the Superior Electoral Court (TSE) in 2020, according to the process variables. The research problem or starting question is: how is this list distributed according to the variables?. This is an exploratory, descriptive and quantitative study that uses Jurimetrics. Jurimetrics is Statistics applied to Law. The research is justified insofar as it is necessary to know the concrete application of the law, to improve the legislative process and the efficiency and effectiveness of the Courts of Accounts



through the use of risk matrices based on data in the planning of audits. Distributions of the list of officials according to the variables are presented through Descriptive Statistics (Exploratory Data Analysis), and therefore, the objective of the work is accomplished.

Keywords: Ineligibility. Court of Accounts. Jurimetrics. Irregular Accounts. Elections. TCU. TSE.

1. INTRODUÇÃO

No ano de 2020, apesar da pandemia da Covid-19, as eleições municipais no Brasil foram mantidas, e, por isso, o Tribunal de Contas da União (TCU), como o faz em todo ano eleitoral, enviou ao Tribunal Superior Eleitoral (TSE) a lista de responsáveis por contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais. Essa lista é função da nova redação que a Lei da Ficha Limpa (BRASIL, 2010) deu à Lei de Inelegibilidade (BRASIL, 1990), determinando que aqueles que tiverem suas contas julgadas irregulares com dolo serão inelegíveis por um prazo de oito anos a partir do trânsito em julgado. Tal competência dos Tribunais de Contas deriva do artigo 71, inciso II, combinado com o artigo 49, inciso IX, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Segundo a Lei Eleitoral (BRASIL, 1997), a relação de responsáveis por contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais deve ser entregue pelos Tribunais de Contas à Justiça Eleitoral até o dia 15 de agosto dos anos eleitorais. Em 2020, em função da pandemia da Covid-19, a entrega foi prorrogada para até 26 de setembro. A lista foi entregue pelo TCU ao TSE dia 14 de setembro e contém todos os responsáveis que tiveram suas contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais e trânsito em julgado a partir de 15 de novembro de 2012. Depois de disponibilizada, a relação tem sido atualizada diariamente. (BRASIL, 2020a).

O objetivo deste estudo é descrever a lista de contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais em função de variáveis como região do país, unidade da Federação e município de origem das contas, função das pessoas responsáveis, ano do trânsito em julgado, ano de abertura do processo, duração do processo, tipo de processo, atuação do Ministério Público, aplicação de multa, imputação de débito e pedido de recursos.

Essa descrição será feita a partir da Jurimetria, que é a Estatística aplicada ao Direito. As distribuições das contas irregulares em função das variáveis serão apresentadas utilizando a Estatística Descritiva (Análise Exploratória de Dados). A Jurimetria é o polo quantitativo dos Estudos Empíricos do Direito, ligado ao Realismo Jurídico, corrente originária do Estados Unidos e que se preocupa com a aplicação concreta da lei, o campo do ser, em oposição ao Positivismo, predominante na Europa Continental, que foca em aspectos mais abstratos, o campo do **dever ser**. Este trabalho justifica-se na medida em que existem poucos estudos sobre a aplicação da Jurimetria aos Tribunais de Contas no Brasil. Luvizotto e Garcia (2020a, 2020b) relatam diversos usos da Jurimetria no país. Oliveira (2016) e Oliveira-Castro, Oliveira e Aguiar (2018) conduziram uma pesquisa jurimétrica sobre a lista de responsáveis com contas irregulares com implicação eleitoral enviada pelo TCU ao TSE em 2014, enquanto Garcia (2020) utilizou a Jurimetria para detalhar a aplicação da lei de responsabilidade fiscal pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP).



A pesquisa justifica-se ainda pela necessidade do conhecimento da aplicação concreta da lei para o aperfeiçoamento do processo legislativo e para a melhoria da eficácia e eficiência dos Tribunais de Contas por meio do uso de matrizes de risco baseadas em evidências no planejamento de suas auditorias.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A Lei da Ficha Limpa (BRASIL, 2010) deu nova redação ao artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar nº 64/1990:

Art. 1º São inelegíveis:

I - para qualquer cargo:

[...]

os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição; (BRASIL, 1990, grifos do autor).

Essa competência do TCU é dada pelo artigo 71, inciso II, da Constituição Federal (CF):

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

[...]

II - 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 público; (BRASIL, 1988).

Aos outros Tribunais de Contas, atribui-se também essa competência por força do artigo 75 da CF:

Art. 75. As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados



e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Segundo a Lei Eleitoral (Lei nº 9.504/1997), a relação de responsáveis por contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais deve ser entregue pelos Tribunais de Contas à Justiça Eleitoral até o dia 15 de agosto dos anos eleitorais:

Art. 11. Os partidos e coligações solicitarão à Justiça Eleitoral o registro de seus candidatos até as dezenove horas do dia 15 de agosto do ano em que se realizarem as eleições.

[...]

§ 5º Até a data a que se refere este artigo, os Tribunais e Conselhos de Contas deverão tornar disponíveis à Justiça Eleitoral relação dos que tiveram suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente, ressalvados os casos em que a questão estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário, ou que haja sentença judicial favorável ao interessado. (BRASIL, 1997).

De acordo com Andrada e Barros (2010), a competência atribuída pelo inciso II do artigo 71 da CF aos Tribunais de Contas difere daquela do inciso I. As contas julgadas baseadas no inciso II referem-se às contas de gestão, e os responsáveis são os ordenadores de despesa, podendo atingir os chefes de executivo quando estes assumem tal papel. Isso normalmente se restringe aos Prefeitos de pequenos municípios, uma vez que a União, estados e grandes municípios têm estruturas administrativas de tal forma que os chefes de executivo raramente atuam como ordenadores de despesa. Ao exercer a competência dada pelo inciso I, os Tribunais de Contas enviam Parecer Prévio sobre as **contas de governo**, do chefe do executivo, ao poder legislativo, para que sejam julgadas. O Parecer Prévio é um documento elaborado pelos Tribunais de Contas, que contém a análise técnica formal da prestação de contas anuais dos chefes do Poder Executivo, para orientar o Poder Legislativo no julgamento dessas contas.

Conforme Bier e Assing (2019), a Lei da Ficha Limpa tem sua eficácia limitada, uma vez que, segundo entendimento do Superior Tribunal Federal (STF), os chefes do poder executivo, se não forem ordenadores de despesa, somente serão considerados inelegíveis se, após a entrega do Parecer Prévio pelo Tribunal de Contas, tiverem suas contas julgadas irregulares pelo poder legislativo.

Segundo Furtado (2007), um tipo particularmente importante de **conta de gestão** é a **conta de gestão de convênio**. A obrigação de prestar essas contas é baseada no parágrafo único do artigo 70 da CF (“Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais

a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”), a competência do TCU para fiscalizar essas contas vem do inciso VI do artigo 71 da CF (“fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”) e a competência para julgamento está contemplada no inciso II do artigo 71 da CF.

O órgão ou entidade repassador de recursos (conveniente) e o conveniado têm responsabilidade solidária. Os valores transferidos voluntariamente não se incorporam ao patrimônio do conveniado quando a conta do convênio é julgada regular pelo conveniente, mas somente quando o TCU emitir um julgamento pela regularidade. O conveniado não presta contas diretamente ao TCU, mas sim ao conveniente, e este presta conta ao TCU. No caso de omissão ou irregularidades, esgotadas as vias administrativas, será instaurada uma tomada de contas especial pelo conveniente ou pelo TCU, que será julgada pelo tribunal.

Oliveira (2016) estudou a relação com 10.512 contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais entregue pelo TCU ao TSE em 2014. Dessa relação foram selecionadas duas amostras aleatórias de 371 contas cada, de modo a fazer inferências sobre as proporções da população (10.512 contas) com 95% de confiança e uma margem de erro de 5%.

A lista de contas julgadas irregulares com possíveis reflexos eleitorais, objeto deste estudo, é produto do julgamento das contas de gestão, competência atribuída aos Tribunais de Contas pelo inciso II do artigo 71 da CF. A Tabela 1 apresenta um modelo de análise para a inelegibilidade por contas julgadas irregulares:

Tabela 1 – Modelo de Análise

| Conceito | Dimensão | Indicadores |
|---|--------------------------|---|
| Inelegibilidade por contas julgadas irregulares | Espacial | Pessoas/100.000 habitantes |
| | | Contas/100.00 habitantes |
| | Função do responsável | Percentual por função |
| | Temporal | - |
| | | - |
| | - | - |
| | Tipo de processo | Percentual por tipo de processo |
| | Ministério Público | Percentual por atuação do Ministério Público |
| | Motivo da irregularidade | Percentual por alínea do art. 16, III, da LOTCU |
| | Sanção | Percentagem da aplicação de multa |
| | Indenização | Percentagem da imputação de débito |
| | Recursos | Percentagem do pedido de recursos |
| | Convênios | Percentagem de convênios |

Fonte: o autor.



3. MÉTODOS

Este é um estudo exploratório e descritivo, que utiliza técnica de pesquisa documental. Tem uma abordagem quantitativa e utiliza a Jurimetria, que é a Estatística aplicada ao Direito. Utilizou-se também a Ciência de Dados, para coleta, tratamento, seleção, filtragem e análise de dados, através do software estatístico livre R versão 4.0.0.

O primeiro conjunto de dados coletado foi a planilha disponibilizada na seção Lista Eleitoral do Sistema de Contas Irregulares do TCU, que traz a lista de responsáveis com contas julgadas irregulares com implicação eleitoral (CJIE). O sistema permite a atualização diária da lista até 31 de dezembro de 2020. Os dados foram coletados no dia 25 de outubro de 2020, resultando numa lista de 11.491 contas irregulares (BRASIL, 2020b).

A planilha coletada tem apenas 10 variáveis ou colunas (Ficha, Nome, CPF, UF, Município, Processo, Deliberações, Trânsito em julgado, Data final e Função). Por isso, foi feita outra coleta na sessão de jurisprudência do sítio eletrônico do TCU para poder dispor de um maior número de variáveis para a análise (BRASIL, 2020c). Assim, também no dia 24 de outubro de 2020, foram pesquisados os acórdãos de todos os tipos de processo, com datas entre primeiro de janeiro de 2010 e 24 de outubro de 2020, e os julgados de processos dos tipos Tomada de Contas e Prestação de Contas entre primeiro de janeiro de 2000 e 24 de outubro de 2020, com um resultado de 64.971 acórdãos. Essa nova planilha tem 14 variáveis (Tipo, Título, Data, Relator, Sumário, Processo, Tipo de processo, Interessado / Responsável / Recorrente, Entidade, Representante do Ministério Público, Unidade Técnica, Representante Legal, Assunto, Endereço do Arquivo).

Nessa planilha foi aplicado um filtro, através do pacote *data.table* do *software* estatístico R, para deixar para cada processo apenas a linha referente ao acórdão mais recente, uma vez que um mesmo processo dá origem a vários julgados, e para o nosso estudo interessa apenas o último julgado, resultando em 45.410 acórdãos. Os dois conjuntos de dados foram unidos através da função *inner_join* do pacote *tidyverse* do *software* R, resultando numa nova planilha de 11.484 linhas e 23 colunas ou variáveis, com a diferença de sete linhas em relação à lista original. Essas linhas referem-se a acórdãos de relação, que não trazem sumários na busca, e por isso são de pouco interesse para o estudo. A diferença (sete linhas em 11.491) representa 0,06% da população e, portanto, não é significativa.

Para conduzir as análises com indicadores e proporções populacionais, foram coletadas as planilhas eletrônicas “Estimativas da população residente no Brasil e unidades da federação” e “Estimativas da população residente nos municípios brasileiros”, com data de referência em 1º de julho de 2020, no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2020d). Essas planilhas foram unidas à planilha anterior de 23 colunas através da função *inner join*.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na lista de 11.491 contas julgadas irregulares com implicação eleitoral (CJIE), foi aplicado um filtro, através da função *duplicate*, na coluna CPF, para eliminar as linhas com CPF repetido,



uma vez que uma mesma pessoa pode ter mais de uma CJIE, chegando-se a uma quantidade de 7.314 pessoas com CJIE. Na Tabela 2 podemos observar que um quarto das pessoas tem mais de uma CJIE. Uma única pessoa tem 35 CJIE.

Tabela 2 – Pessoas com mais de uma conta irregular com implicação eleitoral (CJIE)

| Número de CJIE superior a | Quantidade de pessoas | % |
|---------------------------|-----------------------|-------|
| 30 | 1 | 0,01 |
| 20 | 8 | 0,11 |
| 10 | 46 | 0,63 |
| 5 | 170 | 2,32 |
| 4 | 269 | 3,68 |
| 3 | 454 | 6,12 |
| 2 | 846 | 11,57 |
| 1 | 1.833 | 25,06 |

Fonte: o autor.

4.1 DIMENSÃO ESPACIAL

A Tabela 3 mostra as quantidades de pessoas com contas julgadas irregulares com implicação eleitoral (PCJIE) e de contas (CJIE), além da razão de PCJIE e CJIE para cada 100.000 habitantes (PCJIE/100kha e CJIE/100kha), ordenadas segundo valor decrescente deste último indicador, para as Unidades da Federação. A média nacional de PCJIE/100kha é 3,5, e a média de CLIE/100kha é 5,5.

Tabela 3 – Pessoas (PCJIE) e Contas Julgadas Irregulares com Implicação Eleitoral (CJIE) por Unidade da Federação

| Unidade da Federação | Pessoas (PCJIE) | Contas (CJIE) | População Estimada* | Pessoas para cada 100.000 habitantes | Contas para cada 100.000 habitantes |
|----------------------|-----------------|---------------|---------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Roraima | 105 | 204 | 631.181 | 16,6 | 33,7 |
| Amapá | 114 | 173 | 861.773 | 13,2 | 20,5 |
| Maranhão | 652 | 1337 | 7.114.598 | 9,2 | 18,9 |
| Acre | 90 | 156 | 894.470 | 10,1 | 17,7 |
| Distrito Federal | 315 | 495 | 3.055.149 | 10,3 | 16,4 |
| Tocantins | 179 | 231 | 1.590.248 | 11,3 | 14,7 |



| Unidade da Federação | Pessoas (PCJIE) | Contas (CJIE) | População Estimada* | Pessoas para cada 100.000 habitantes | Contas para cada 100.000 habitantes |
|----------------------|-----------------|---------------|---------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Paraíba | 325 | 574 | 4.039.277 | 8,0 | 14,3 |
| Amazonas | 262 | 481 | 4.207.714 | 6,2 | 11,6 |
| Piauí | 241 | 346 | 3.281.480 | 7,3 | 10,6 |
| Rondônia | 142 | 187 | 1.796.460 | 7,9 | 10,5 |
| Sergipe | 166 | 224 | 2.318.822 | 7,2 | 9,7 |
| Pará | 417 | 788 | 8.690.745 | 4,8 | 9,2 |
| Ceará | 435 | 714 | 9.187.103 | 4,7 | 7,8 |
| Alagoas | 135 | 249 | 3.351.543 | 4,0 | 7,5 |
| Mato Grosso | 196 | 250 | 3.526.220 | 5,6 | 7,2 |
| Rio Grande do Norte | 168 | 248 | 3.534.165 | 4,8 | 7,1 |
| Pernambuco | 322 | 530 | 9.616.621 | 3,3 | 5,5 |
| Goiás | 228 | 346 | 7.113.540 | 3,2 | 4,9 |
| Rio de Janeiro | 528 | 797 | 17.366.189 | 3,0 | 4,6 |
| Bahia | 454 | 662 | 14.930.634 | 3,0 | 4,5 |
| Mato Grosso do Sul | 83 | 114 | 2.809.394 | 3,0 | 4,1 |
| Paraná | 273 | 365 | 11.516.840 | 2,4 | 3,2 |
| Minas Gerais | 476 | 651 | 21.292.666 | 2,2 | 3,1 |
| Espírito Santo | 87 | 94 | 4.064.052 | 2,1 | 2,3 |
| Santa Catarina | 133 | 163 | 7.252.502 | 1,8 | 2,3 |
| Rio Grande do Sul | 178 | 244 | 11.422.973 | 1,6 | 2,1 |
| São Paulo | 591 | 848 | 46.289.333 | 1,3 | 1,8 |
| Exterior | 19 | 20 | | | |
| Total | 7.314 | 11.491 | 211.755.692 | 3,5 | 5,5 |

*BRASIL (2020d).

Fonte: o autor.



A Tabela 4 apresenta as quantidades de pessoas (PCJIE) e de contas (CJIE), além da razão de PCJIE e CJIE para cada 100.000 habitantes (PCJIE/100kha e CJIE/100kha), para as Regiões do país. Nota-se a grande polarização dos indicadores por habitante entre, de um lado, as Regiões Sul e Sudeste, e, do outro, as Regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste.

Tabela 4 – Pessoas (PCJIE) e Contas Julgadas Irregulares com Implicação Eleitoral (CJIE) por Região

| Região | Pessoas (PCJIE) | Contas (CJIE) | População Estimada* | Pessoas para cada 100.000 habitantes | Contas para cada 100.000 habitantes |
|---------------------|-----------------|---------------|---------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Região Norte | 1.309 | 2.220 | 18.672.591 | 7,0 | 11,9 |
| Região Nordeste | 2.898 | 4.884 | 57.374.243 | 5,1 | 8,5 |
| Região Centro-Oeste | 822 | 1.205 | 16.504.303 | 5,0 | 7,3 |
| Região Sudeste | 1.682 | 2.390 | 89.012.240 | 1,9 | 2,7 |
| Região Sul | 584 | 772 | 30.192.315 | 1,9 | 2,6 |
| Exterior | 19 | 20 | | | |
| Total | 7.314 | 11.491 | 211.755.692 | 3,5 | 5,5 |

*BRASIL (2020d).

Fonte: o autor.

Na Tabela 5 podem ser observados os indicadores para os municípios com mais de 20 pessoas (PCJIE).

Tabela 5 – Pessoas (PCJIE) e Contas Julgadas Irregulares com Implicação Eleitoral (CJIE) por Município com mais de 20 PCJIE

| Município | UF | Pessoas (PCJIE) | Contas (CJIE) | População Estimada* | Pessoas para cada 100.000 habitantes | Contas para cada 100.000 habitantes |
|----------------|----|-----------------|---------------|---------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| São Luís | MA | 214 | 466 | 1.108.975 | 19,3 | 42,0 |
| Boa Vista | RR | 72 | 136 | 419.652 | 17,2 | 32,4 |
| Campina Grande | PB | 35 | 108 | 411.807 | 8,5 | 26,2 |
| Belém | PA | 163 | 366 | 1.499.641 | 10,9 | 24,4 |
| Macapá | AP | 83 | 120 | 512.902 | 16,2 | 23,4 |
| Aracaju | SE | 103 | 139 | 664.908 | 15,5 | 20,9 |



| Município | UF | Pessoas (PCJIIE) | Contas (CJIIE) | População Estimada* | Pessoas para cada 100.000 habitantes | Contas para cada 100.000 habitantes |
|----------------|----|------------------|----------------|---------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| João Pessoa | PB | 94 | 156 | 817.511 | 11,5 | 19,1 |
| Palmas | TO | 46 | 55 | 306.296 | 15,0 | 18,0 |
| Porto Velho | RO | 70 | 92 | 539.354 | 13,0 | 17,1 |
| Rio Branco | AC | 47 | 69 | 413.418 | 11,4 | 16,7 |
| Cuiabá | MT | 74 | 103 | 618.124 | 12,0 | 16,7 |
| Brasília | DF | 315 | 495 | 3.055.149 | 10,3 | 16,2 |
| Natal | RN | 69 | 110 | 890.480 | 7,7 | 12,4 |
| Teresina | PI | 69 | 107 | 868.075 | 7,9 | 12,3 |
| Maceió | AL | 71 | 121 | 1.025.360 | 6,9 | 11,8 |
| Fortaleza | CE | 190 | 286 | 2.686.612 | 7,1 | 10,6 |
| Manaus | AM | 127 | 232 | 2.219.580 | 5,7 | 10,5 |
| Goiânia | GO | 80 | 145 | 1.536.097 | 5,2 | 9,4 |
| Recife | PE | 89 | 140 | 1.653.461 | 5,4 | 8,5 |
| Curitiba | PR | 104 | 154 | 1.948.626 | 5,3 | 7,9 |
| Rio de Janeiro | RJ | 332 | 510 | 6.747.815 | 4,9 | 7,6 |
| Porto Alegre | RS | 65 | 107 | 1.488.252 | 4,4 | 7,2 |
| Campo Grande | MS | 40 | 56 | 906.092 | 4,4 | 6,2 |
| Belo Horizonte | MG | 75 | 121 | 2.521.564 | 3,0 | 4,8 |
| Salvador | BA | 78 | 103 | 2.886.698 | 2,7 | 3,6 |
| São Paulo | SP | 232 | 363 | 12.325.232 | 1,9 | 2,9 |

*BRASIL (2020d).

Fonte: o autor.

A Tabela 6 mostra as contas por tamanho do município. Considerou-se município pequeno aquele com até 50.000 habitantes, médio com população entre 50.000 e 500.000, e grande acima de 500.000 habitantes. Dos 5.586 municípios brasileiros (BRASIL, 2020d), 2.155 (38,6%) têm contas julgadas irregulares (CJIIE) na lista de 2020. Pode-se observar que o percentual aumenta com o tamanho do município e que todos os municípios grandes têm contas irregulares.



Tabela 6 – Frequência Absoluta e Relativa de Municípios com Contas Irregulares (CJIIE) por Tamanho do Município

| Município | População (habitantes) | Frequência | Com contas irregulares (CJIIE) | % |
|-----------|------------------------|------------|--------------------------------|-------|
| Pequeno | Menor que 50.000 | 4.912 | 1646 | 33,5 |
| Médio | Entre 50.000 e 500.000 | 626 | 461 | 73,6 |
| Grande | Maior que 500.000 | 48 | 48 | 100,0 |
| Total | | 5.586 | 2.155 | 38,6 |

Fonte: o autor.

A Tabela 7 apresenta as pessoas (PCJIIE) e contas julgadas irregulares com implicação eleitoral (CJIIE) por tamanho do município. Observa-se que o valor dos indicadores dos municípios médios é cerca de metade dos municípios pequenos e grandes.

Tabela 7 – Pessoas (PCJIIE) e Contas Julgadas Irregulares com Implicação Eleitoral (CJIIE) por Tamanho do Município

| Município | Pessoas (PCJIIE) | Contas (CJIIE) | População total (habitantes) | Pessoas para cada 100.000 habitantes | Contas para cada 100.000 habitantes |
|--------------|------------------|----------------|------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Pequeno | 2.660 | 4.162 | 66.392.768 | 4,0 | 6,3 |
| Médio | 1.705 | 2.565 | 78.380.500 | 2,2 | 3,3 |
| Grande | 2.949 | 4.764 | 66.982.424 | 4,4 | 7,1 |
| Total | | 11.491 | 211.755.692 | 3,5 | 5,5 |

4.2 FUNÇÃO DO RESPONSÁVEL

A Tabela 8 mostra as pessoas (PCJIIE) e as contas (CJIIE), discriminando o percentual por tamanho do município e por função do responsável. Esses julgados são de contas de governo, competência atribuída aos Tribunais de Contas pelo inciso II do artigo 71 da CF. Nesse caso, os chefes do executivo (prefeitos, governadores e presidentes da República) somente são responsabilizados quando são ordenadores de despesa. Na coluna total, pode-se observar que os prefeitos respondem por cerca 40% das pessoas e contas, enquanto na lista constam apenas dois governadores e nenhum presidente da República. Oliveira (2016) estudou a lista que o TCU entregou ao TSE em 2014, com 10.512 contas (CJIIE), e, a partir de duas amostras aleatórias, fez inferências sobre as proporções de diferentes funções, com margem de erro de 5%. As proporções para prefeito encontradas foram de 44,7% e 41, 2%, o que está bastante próximo do resultado deste estudo, e é um indício de relativa estabilidade dessa proporção ao longo do tempo.



Na Tabela 8, pode-se observar as frequências absolutas e relativas de contas por função de acordo com o tamanho do município. Nota-se que o prefeito é o responsável por três quartos das contas nos municípios pequenos, mas essa proporção cai para um quinto nos municípios grandes, o que confirma a hipótese de que os prefeitos atuam predominantemente como ordenadores de despesas nos municípios pequenos (ANDRADA e BARROS, 2010). Observa-se também que a proporção de contas de prefeitos nos municípios médios é metade da dos municípios pequenos. Isso faz com que os chefes do executivo dos municípios pequenos estejam mais expostos ao disposto no inciso II do artigo 71 da CF. Nos municípios médios e grandes, pode-se notar proporções maiores de diversos níveis hierárquicos, o que demonstra que esses municípios têm estruturas administrativas mais complexas, com maior delegação de responsabilidades.

Tabela 8 – Frequências Absolutas e Relativas (%) das Funções dos Responsáveis por Contas Julgadas Irregulares com Implicação Eleitoral (CJIE)

| Função | Pequenos | | Médios | | Grandes | | Total | |
|-------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|
| | Freq. | % | Freq. | % | Freq. | % | Freq. | % |
| Prefeito | 2.939 | 75,1 | 939 | 37,8 | 962 | 20,8 | 4.854 | 42,4 |
| Secretário municipal ou estadual | 245 | 6,3 | 254 | 10,2 | 347 | 7,5 | 857 | 7,5 |
| Presidente de entidade beneficiária | 239 | 6,1 | 360 | 14,5 | 711 | 15,4 | 1.324 | 11,6 |
| Servidor | 105 | 2,7 | 133 | 5,4 | 359 | 7,8 | 603 | 5,3 |
| Membro de comissão de licitação | 101 | 2,6 | 58 | 2,3 | 117 | 2,5 | 281 | 2,5 |
| Diretor | 50 | 1,3 | 114 | 4,6 | 510 | 11,0 | 694 | 6,1 |
| Sócio | 43 | 1,1 | 102 | 4,1 | 234 | 5,1 | 379 | 3,3 |
| Coordenador | 29 | 0,7 | 63 | 2,5 | 177 | 3,8 | 271 | 2,4 |
| Gerente | 27 | 0,7 | 27 | 1,1 | 78 | 1,7 | 134 | 1,2 |
| Empregado | 23 | 0,6 | 51 | 2,1 | 67 | 1,5 | 143 | 1,2 |
| Tesoureiro | 20 | 0,5 | 28 | 1,1 | 59 | 1,3 | 108 | 0,9 |
| Beneficiário dos recursos | 18 | 0,5 | 36 | 1,4 | 96 | 2,1 | 150 | 1,3 |
| Representante | 11 | 0,3 | 16 | 0,6 | 30 | 0,6 | 63 | 0,6 |
| Outros | 65 | 1,7 | 302 | 12,2 | 869 | 18,8 | 1.582 | 13,8 |
| Total | 3.915 | 100,0 | 2.483 | 100,0 | 4.616 | 100,0 | 11.443 | 100,0 |

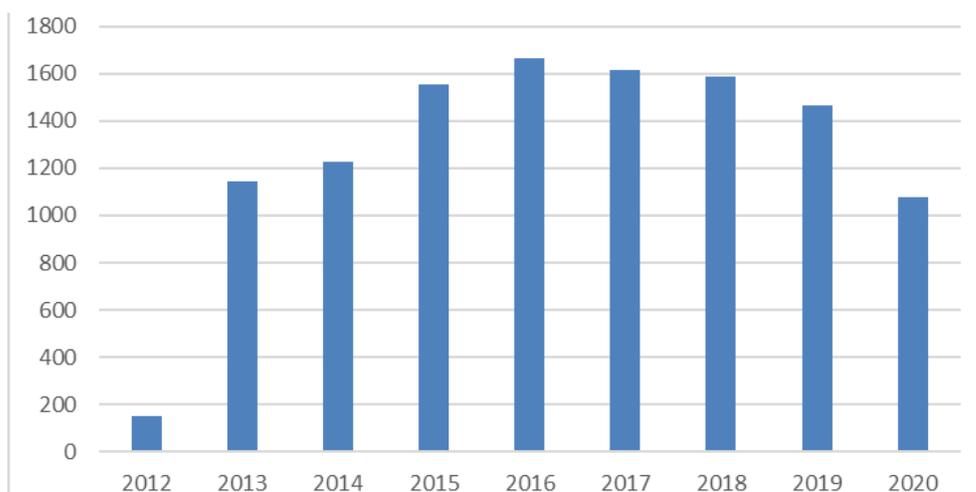
Fonte: o autor



4.3 DIMENSÃO TEMPORAL

O Gráfico 1 exibe as contas (CJIIIE) por ano de trânsito em julgado. Como, para o ano de 2012, constam somente os julgados a partir de 15 de novembro, e, para o ano de 2020, os julgados até 24 de outubro, conclui-se que existe uma relativa estabilidade na quantidade de julgados por ano no período observado.

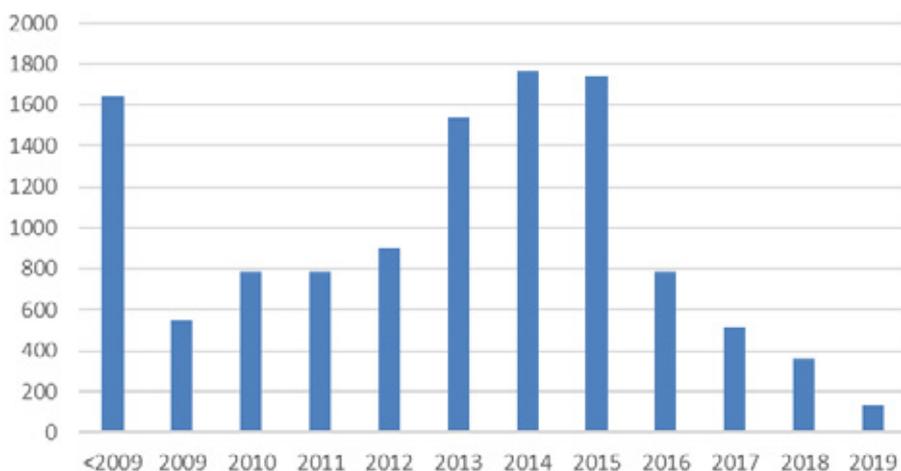
Gráfico 1 – Quantidade de Contas (CJIIIE) por Ano de Trânsito em Julgado



Fonte: o autor

O Gráfico 2 apresenta as quantidades de pessoas (PCJIIIE) e contas (CJIIIE) por ano de abertura do processo. Observa-se que as quantidades são menos estáveis que no gráfico anterior. Há um crescimento acentuado até 2015, quando ocorre um pico, seguido de um decréscimo também acentuado até o ano de 2019. Nota-se ainda um considerável número de contas cujo processo foi aberto antes de 2009 e que tiveram trânsito em julgado apenas no período entre 2012 e 2020.

Gráfico 2 – Quantidade de Contas (CJIIIE) por Ano de Abertura do Processo

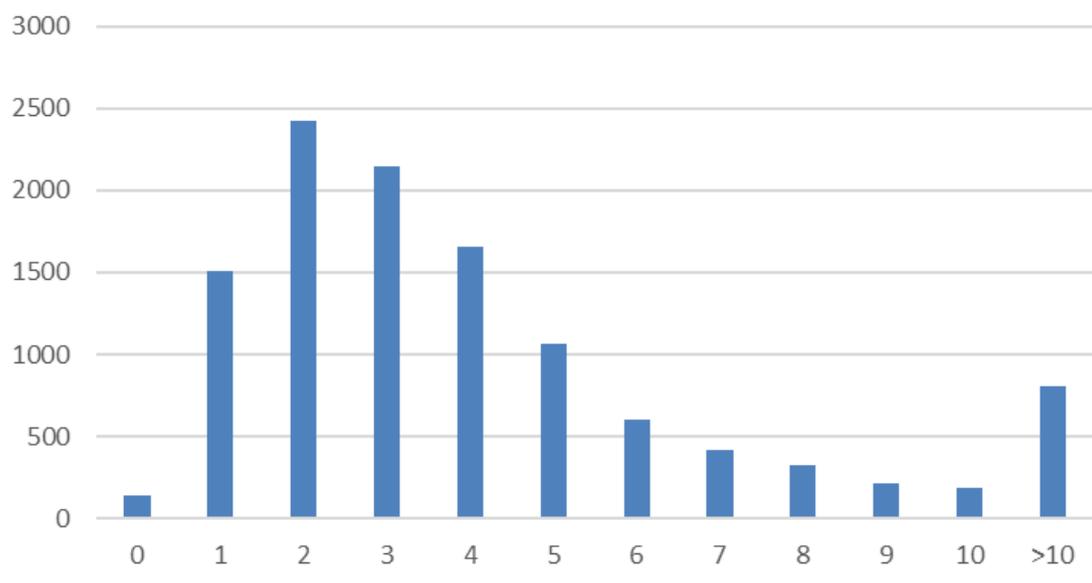


Fonte: o autor



O Gráfico 3 apresenta as frequências absolutas de contas (CJIE) por duração do processo. A duração foi calculada subtraindo o ano de abertura do processo do ano do trânsito em julgado e, por isso, é apresentada em número inteiro de anos. A duração zero significa que o trânsito em julgado se deu no mesmo ano de abertura do processo.

Gráfico 3 – Frequências Absolutas e Relativas de Contas (CJIE) por Duração do Processo



Fonte: o autor

A Tabela 9 mostra as medidas estatísticas de tendência central e de dispersão da duração dos processos e as compara com o estudo de Oliveira (2016). Pode-se observar, assim como no estudo da função dos responsáveis, valores bem próximos entre as duas listas, o que pode indicar uma relativa estabilidade na variável duração do processo.

Tabela 9 – Medidas Estatísticas de Tendência Central e de Dispersão da Duração dos Processos

| | 2020 | 2014 * |
|------------------|------|--------|
| Mínimo | 0 | 1 |
| Primeiro quartil | 2 | 2 |
| Mediana | 3 | 3 |
| Média | 4,25 | 4,03 |
| Terceiro quartil | 5 | 6 |
| Máximo | 25 | 18 |
| Desvio padrão | 3,44 | 2,92 |

*Oliveira (2016)

Fonte: o autor

4.4 TIPO DE PROCESSO

De acordo com o artigo oitavo da LOTCU (BRASIL, 1992), a tomada de contas especial para apurar irregularidades poderá ser instaurada tanto pela autoridade administrativa competente quanto pelo próprio TCU. Se o dano ao erário for inferior à quantia fixada anualmente pelo TCU para esse fim, a tomada de contas especial será anexada ao processo da respectiva tomada ou prestação de contas. A Tabela 10 apresenta as frequências absoluta e relativa por tipo de processo, em que é possível observar que mais de 90% dos processos é, provavelmente, o percentual de processos com o valor do dano ao erário superior ao limite estabelecido anualmente pelo TCU.

Tabela 10 – Tipo de Processo

| Tipo de processo | Frequência | % |
|---------------------------------|------------|--------|
| TOMADA DE CONTAS ESPECIAL (TCE) | 10.663 | 92,85 |
| PRESTAÇÃO DE CONTAS (PC) | 550 | 4,78 |
| TOMADA DE CONTAS (TC) | 227 | 1,98 |
| SIGILOSO | 42 | 0,37 |
| REPRESENTAÇÃO (REPR) | 2 | 0,02 |
| Total | 11.484 | 100,00 |

Fonte: o autor

4.5 ATUAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

O art. 81 da LOTCU trata das atribuições do procurador geral junto ao TCU nas tomadas e prestação de contas:

II - comparecer às sessões do Tribunal e dizer de direito, verbalmente ou por escrito, em todos os assuntos sujeitos à decisão do Tribunal, sendo obrigatória sua audiência nos processos de tomada ou prestação de contas e nos concernentes aos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões; (BRASIL, 1992).

A Tabela 11 exhibe as frequências absoluta e relativa conforme a atuação do Ministério Público (MP) junto ao TCU, em que nota-se que o MP deixou de atuar em quase 5% dos casos, o que é um resultado não esperado, uma vez que a LOTCU determina que a atuação do MP é obrigatória nos processos de tomada ou prestação de contas.



Tabela 11 – Atuação do Ministério Público junto ao TCU

| Atuação do Ministério Público | Frequência | % |
|-------------------------------|------------|-------|
| Atuou | 10.960 | 95,4 |
| Não atuou | 524 | 4,6 |
| Total | 11.484 | 100,0 |

Fonte: o autor

4.6 MOTIVO DAS IRREGULARIDADES

O inciso III do artigo 16 da LOTCU (BRASIL, 1992) lista as ocorrências que podem ser a causa de um julgamento pela irregularidade das contas:

Art. 16. As contas serão julgadas:

[...]

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. (BRASIL, 1992, grifos do autor).

Das 11.484 contas julgadas irregulares (CJIIIE), apenas 4.667 contêm o motivo do julgamento pela irregularidade no sumário. A Tabela 12 mostra as frequências absoluta e relativa por ocorrência, ou seja, a alínea ou combinação de alíneas do inciso I do artigo 16 do LOTCU infringidas.

Tabela 12 – Motivo do Julgado pela Irregularidade

| Ocorrência (alíneas do art. 16, III, da LOTCU) | Frequência | % |
|--|------------|-------|
| a | 2.472 | 52,97 |
| b | 867 | 18,58 |
| c | 272 | 5,83 |
| d | 315 | 6,75 |
| a, b | 319 | 6,84 |
| a, b, c | 28 | 0,60 |



| Ocorrência (alíneas do art. 16, III, da LOTCU) | Frequência | % |
|--|------------|--------|
| a, b, c, d | 5 | 0,11 |
| a, b, d | 27 | 0,58 |
| a, c | 92 | 1,97 |
| a, c, d | 1 | 0,02 |
| a, d | 68 | 1,46 |
| b, c | 123 | 2,64 |
| b, c, d | 26 | 0,56 |
| b, d | 32 | 0,69 |
| c, d | 20 | 0,43 |
| Total | 4.667 | 100,00 |

Fonte: o autor

4.7 DIMENSÃO INDENIZATÓRIA

Furtado (2007, p.81) discute as dimensões dos processos de contas:

as dimensões do processo de contas produzem efeitos que são independentes. Isso significa que, por exemplo, o pagamento da multa (dimensão sancionatória) não exime o responsável da reparação do dano patrimonial pela quitação do débito imputado (dimensão indenizatória), nem impede a inclusão do responsável na lista dos inelegíveis (dimensão política).

A LOTCU trata, no seu art. 19, das indenizações nos julgados pela irregularidade das contas (CJIE):

Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução. (BRASIL, 1992).

A responsabilidade solidária está contemplada no inciso I do artigo 12 da LOTCU: “Verificada irregularidade nas contas, o Relator ou o Tribunal: I - definirá a responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão inquinado.” (BRASIL, 1992). A Tabela 13 apresenta a frequência absoluta da imputação de débito no julgado das contas (CJIE).



Tabela 13 – Débito

| Decisão | Frequência | % |
|------------------|------------|-------|
| Débito | 9.645 | 84,0 |
| Débito solidário | 899 | 7,8 |
| Total | 11.484 | 100,0 |

Fonte: o autor

4.8 DIMENSÃO SANCIONATÓRIA

As multas são tratadas nos artigos 57 e 58 da LOTCU:

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

Art. 58. O Tribunal poderá aplicar multa [...] aos responsáveis por:

- I - contas julgadas irregulares de que não resulte débito, nos termos do parágrafo único do art. 19 desta Lei;
- II - ato praticado com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;
- III - ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao Erário;
- IV - não atendimento, no prazo fixado, sem causa justificada, à diligência do Relator ou a decisão do Tribunal;
- V - obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinadas;
- VI - sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal;
- VII - reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal. (BRASIL, 1992).

Além das multas, a LOTCU prevê a sanção de inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança:

Art. 60. Sem prejuízo das sanções previstas na Seção anterior e das penalidades administrativas, aplicáveis pelas autoridades competentes, por irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas da União, sempre que este, por maioria absoluta de seus membros, considerar grave a infração cometida, o responsável ficará inabilitado, por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública. (BRASIL, 1992, grifo do autor).

A Tabela 14 expõe as frequências absolutas e relativas das multas e inabilitações.



Tabela 14 – Multas e Inabilitações

| Decisão | Frequência | % |
|--------------|------------|-------|
| Multa | 9.153 | 79,7 |
| Inabilitação | 916 | 8,0 |
| Total | 11.484 | 100,0 |

Fonte: o autor

4.9 RECURSOS

Os recursos são tratados no artigo 32 da LOTCU:

Recursos

[...]

Art. 32. De decisão proferida em processo de tomada ou prestação de contas cabem recursos de:

I - reconsideração;

II - embargos de declaração;

III - revisão. (BRASIL, 1992).

A Tabela 15 expõe as frequências absoluta e relativa dos recursos ou combinação de recursos. Nota-se que mais de um quarto das contas (CJIE) foram objeto de recurso.

Tabela 15 – Recursos

| Recurso | Frequência | % |
|--|------------|------|
| Reconsideração | 1.859 | 16,2 |
| Embargos de declaração | 570 | 5,0 |
| Revisão | 202 | 1,8 |
| Reconsideração e embargos de declaração | 363 | 3,2 |
| Reconsideração e revisão | 51 | 0,4 |
| Reconsideração, embargos de declaração e revisão | 26 | 0,2 |
| Embargos de declaração e revisão | 16 | 0,1 |
| Total recursos | 3.087 | 26,9 |
| Sem recursos | 8.397 | 73,1 |
| Total | 11.484 | 100 |

Fonte: o autor



4.10 CONVÊNIO

A competência para controlar as contas de gestão de convênio é dada pelo inciso VI do artigo 71 da CF:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

[...]

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; (BRASIL, 1988, grifo do autor).

A Tabela 16 apresenta as frequências absoluta e relativa das contas de gestão de convênio. Nota-se que cerca de 40% das contas (CJIIIE) são de convênio.

Tabela 16 – Convênio

| Decisão | Frequência | % |
|----------|------------|-------|
| Convênio | 4.480 | 39,0 |
| Total | 11.484 | 100,0 |

Fonte: o autor

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As contas julgadas irregulares com implicação eleitoral foram descritas, apresentando suas distribuições segundo as variáveis do processo: unidade da federação, município, região do país, tamanho do município, função do responsável, ano do trânsito em julgado, ano de autuação do processo, duração do processo, tipo de processo, atuação do ministério público junto ao TCU, motivo de abertura do processo, indenização e sanção. Foram ainda desenvolvidos indicadores, o que possibilita comparações entre os diferentes níveis das variáveis do processo.

Os indicadores de pessoas (PCJIIIE) ou contas (CJIIIE) por cem mil habitantes são mais adequados que as frequências absolutas ou relativas, para se fazer comparações dentro da dimensão espacial. Um achado importante é a grande polarização dos indicadores populacionais entre as regiões e suas unidades da federação e municípios. Temos as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de um lado, com altos índices, e as regiões Sul e Sudeste, do outro, com baixos índices. Outro achado importante é que os valores dos indicadores para os municípios médios são aproximadamente metade dos valores para os municípios pequenos e grandes. Sugere-se que estudos posteriores sejam conduzidos de forma explicar essas significativas diferenças entre indicadores por município, unidade da Federação e região do país, e por porte do município.



Outro achado importante é a grande diferença entre as frequências relativas de prefeito na função do responsável pelas contas irregulares, por porte do município (75,1% nos municípios pequenos, 37,8% nos médios e 20,8% nos grandes). Esse resultado confirma a hipótese, levantada no referencial teórico, de que o julgamento das contas de gestão, competência atribuída ao TCU pelo inciso II do artigo 71 da CF, tem alcance muito maior entre os chefes de executivo de municípios pequenos. A análise da dimensão temporal mostrou que a distribuição de contas por ano de trânsito em julgado é mais uniforme que a por ano de abertura do processo, quando se tem um pico acentuado em 2014, provavelmente porque o TCU tem mais controle sobre o fluxo de julgados, que é função da sua capacidade de processamento e julgamento, do que sobre o fluxo de abertura de processos. A duração média dos processos é de 4,25 anos, valor próximo ao encontrado por Oliveira (2016) para a lista de 2014 (4,03 anos).

Os objetivos do trabalho foram, portanto, cumpridos. A limitação do trabalho é que ele é quantitativo. Ele responde a perguntas do tipo “como?”, mas não responde a perguntas do tipo “por quê?”. Essa limitação aponta para a sugestão de trabalhos futuros. Sugere-se que sejam conduzidos estudos para explicar os achados desta pesquisa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADA, A. C. D.; BARROS, L. C. O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, v. 77, n. 4, p. 53-75, out/dez. 2010 |

BIER, C. A.; ASSING, T. M. O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas e a aplicabilidade da Lei da Ficha Limpa para fins de inelegibilidade dos prefeitos municipais. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17, n.2, p. 46-73, jul./dez. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 nov. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 64, de 18 de maio de 1990**. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. Brasília, Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp64.htm. Acesso em: 22 nov. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 135, de 4 de junho de 2010**. Altera a Lei Complementar no 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. Presidência da República. Brasília, Presidência da República, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp135.htm#art2. Acesso em: 22 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Presidente do TCU entrega ao presidente do TSE a lista dos gestores com contas julgadas irregulares**. Brasília, TCU, 2020a. Disponível em:



<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/presidente-do-tcu-entrega-ao-presidente-do-tse-a-lista-dos-gestores-com-contas-julgadas-irregulares.htm>. Acesso em: 22 nov. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Sistema de Contas Irregulares**. Disponível em: <https://contasirregulares.tcu.gov.br/ordsext/f?p=105:2:::NO:1>. Brasília, TCU, 2020b. Acesso em: 25 out 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/acordao-completo>. Brasília 2020c. Acesso em: 24 out. 2020.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estimativas da população**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=downloads>. Brasília, IBGE, 2020d. Acesso em: 25 out. 2020.

GARCIA, G. P. Vigência e desafios da Lei de Responsabilidade Fiscal, Jurimetria e Tribunais de Contas: um estudo quantitativo sobre o Tribunal de Contas do Município de São Paulo. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**. São Paulo: v. 1, n. 5, p. 49-64, 1 sem 2020. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/issue/view/8/Cadernos%205>. Acesso em: 01 ago 2020.

FURTADO, J. R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**. Brasília, n. 109, p. 61-89, 2007.

LUVIZOTTO; C. L.; GARCIA, G. P. A Jurimetria e os tribunais de contas. **Anais do I Congresso Internacional dos Tribunais de Contas; V Congresso Internacional de Controle e Políticas Públicas e XXX Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil**, 11-14 nov. 2019 / coordenado por Instituto Rui Barbosa. Curitiba: IRB, p. 366-380, 2020a. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/08/Anais_CITC-final.pdf. Acesso em: 06 ago 2020.

LUVIZOTTO; C. L.; GARCIA, G. P. A Jurimetria e sua aplicação nos tribunais de contas: análise de estudo sobre o Tribunal de Contas da União (TCU). **Revista Controle**. Fortaleza, v. 18, n. 1, p. 46-73, jan./jun. 2020b. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/585>. Acesso em: 01 ago 2020.

OLIVEIRA, A. Comportamento de gestores de recursos públicos: identificação de contingências previstas e vigentes relativas à prestação de contas. 2016. Tese (Doutorado em Ciências do Comportamento) – Instituto de Psicologia, Universidade de Brasília, 2016.

OLIVEIRA-CASTRO, J. M.; OLIVEIRA, A.; AGUIAR, J. C. Análise comportamental do direito: aplicação de sanções pelo Tribunal de Contas da União a gestores com contas irregulares. *Revista de Estudos Empíricos em Direito*, São Paulo, v. 5, n. 2, 2018. p. 146-161.

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





Aspectos penais da Lei Anticorrupção

Júlio Marcelo da Silva Matias

Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Campo Grande/MS e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Especialista em Direito Administrativo e Contabilidade Financeira e Auditoria.

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar os principais aspectos penais da Lei 12.846, publicada no Diário Oficial da União de 02 de agosto de 2013, também conhecida como Lei Anticorrupção ou Lei da Empresa Limpa. O trabalho faz uma breve contextualização sobre os impactos da corrupção na gestão governamental e no ambiente de negócio e suas implicações para o desenvolvimento sustentável. Também aborda as principais inovações trazidas pela norma, as condutas passíveis de punição e o seu caráter de norma penal encoberta. Baseia-se principalmente na doutrina especializada e na legislação de regência que com ela se relaciona.

Palavras-chave: Lei Anticorrupção nº. 12.846/2013. Programas de Integridade. Compliance anticorrupção.

ABSTRACT

This study aims to analyze the main criminal aspects of Law 12,846, published in the Federal Official Gazette of August 2nd, 2013, also known as anti-corruption law or clean company law. The work provides a brief contextualization about the impacts of corruption on government management, the business environment and sustainable development. It also addresses the main innovations brought by the rule, the punishable conduct and its character as a hidden criminal rule. It is mainly based on specialized doctrine and the governing legislation that relates to it.

Keywords: Law n. 12,846/2013. Anti-Corruption Act. Integrity programs. Anti-corruption compliance.

1. INTRODUÇÃO

A corrupção é um fenômeno complexo de natureza multidisciplinar, que vem sendo objeto de estudo por diversos ramos da ciência, como a sociologia, a economia e especialmente o direito, já que as práticas corruptivas afetam inevitavelmente o desenvolvimento econômico, reconhecido como um direito humano, consagrado na Declaração da Organização das Nações Unidas (ONU) sobre o Direito ao Desenvolvimento, de 1986.



Trata-se de ocorrência indesejável que devasta a gestão governamental/empresarial e prejudica a sociedade, pois impede que os recursos sejam aplicados em seus reais propósitos, causando assim grandes obstáculos ao progresso e às três dimensões do desenvolvimento sustentável do país, constante do preâmbulo da Agenda 2030 da ONU: social, econômica e ambiental.

O impacto da corrupção para o desenvolvimento dos países é desastroso, pois provoca efeitos negativos nas áreas política, social, econômica, cultural e ambiental, além de comprometer o próprio Estado Democrático de Direito.

Estudo elaborado em 2012 pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp) estimou que em torno de 2,3% do Produto Interno Bruto (PIB) anual seja desperdiçado com corrupção, mensuração que pode estar subestimada dada a natureza oculta da FC (fraude e corrupção). Essa estimativa é feita com base nos casos descobertos, e, a partir deles, tenta-se inferir o montante não descoberto.

Os efeitos danosos decorrentes dos casos de corrupção são diversos e não se limitam a prejuízos financeiros, pois afetam o campo reputacional, impactando, além da credibilidade e prestígio perante a sociedade, o cumprimento dos objetivos organizacionais.

Diante disso, a ONU (2015) lançou a campanha: “Quebre a Corrente da Corrupção”, com o objetivo de incentivar os governos e a população em geral a mudarem suas atitudes diante dessa disfunção social.

Trata-se de um problema que tem chamado a atenção da comunidade internacional, e o seu combate é essencial, já que essa prática prejudica diretamente os programas e os investimentos direcionados para a educação, a geração de emprego e renda e a diminuição das diferenças sociais, para que se consiga um Desenvolvimento Sustentável voltado à erradicação da pobreza, à proteção do planeta e à garantia de prosperidade para todos, conforme consubstanciado no Objetivo 16.5 da Agenda 2030 da ONU sobre Desenvolvimento Sustentável (ODS), que dispõe sobre a redução substancial da corrupção e suborno em todas as suas formas.

O Brasil possui em seu ordenamento jurídico diversas normas de combate à fraude e à corrupção, tanto de natureza administrativa quanto penal, dentre as quais se destacam os Decretos Federais 9.203/17 (Política de Governança da Administração Pública Federal) e 8.420/15 (regulamenta a Lei Anticorrupção); as cartilhas e os manuais de referências da Controladoria Geral da União e do Tribunal de Contas da União; as Leis 9.613/98 (lavagem de dinheiro), 12.813/13 (conflito de interesses), 12.529/2011 (defesa da concorrência), 12.850/11 (organização criminosa e delação premiada), 13.303/16 (lei das estatais) e a mais conhecida delas, que é a Lei 12.846/13, Lei Anticorrupção Brasileira, também conhecida como a Lei da Empresa Limpa, que foi promulgada em 1º de agosto de 2013, entrou em vigor em 29 de janeiro de 2014 e somente foi regulamentada em 18 de março de 2015 com a edição do Decreto 8.420/15.

O anteprojeto da Lei Anticorrupção brasileira foi apresentado ao Presidente da República em 23 de outubro de 2009, conforme a EMI nº. 00011 2009 – CGU/MJ/AGU, assinada pelo Ministro de



Estado do Controle e da Transparência, pelo Ministro de Estado da Justiça e pela Advocacia-Geral da União.

Posteriormente, por meio da Mensagem Presidencial nº 52, de 08/02/2010, o texto do Projeto de Lei (PL) foi apresentado à Câmara dos Deputados em 18/02/2010, passando a ser intitulado de PL 6.826/2010, cuja redação final foi aprovada em 11/06/2013 pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara (CCJC).

Na sequência, o PL 6.826/2010 foi encaminhado ao Senado Federal (SF) em 19/06/2013 por meio do Ofício 171/13/PS-GSE, tendo sido aprovado naquela casa, após um curto período de tramitação, sem nenhuma alteração.

Em 12/07/2013, a Mesa Diretora da Câmara dos Deputados recebeu o Ofício 1.611/13/SF, comunicando a remessa do PL 6.826/2010 para sanção presidencial.

Finalmente, em 01/08/2013, o PL foi transformado na Lei Ordinária 12.846/13, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 02/08/2013, que, conforme comentado antes, somente passou a vigorar no país em 29/01/2015.

2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE A LEI ANTICORRUPÇÃO BRASILEIRA

A Lei Anticorrupção brasileira é uma norma inovadora que dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas (PJs) pela prática de atos ilícitos, lesivos à Administração Pública (AP), nacional ou estrangeira.

Essa norma supre lacunas importantes, até então existentes no ordenamento jurídico pátrio, de responsabilizar adequadamente pessoas jurídicas pela prática de atos ilícitos contra a Administração Pública, especialmente aqueles relacionados à corrupção e fraude em licitações e contratos administrativos.

Essas lacunas, conforme expressamente declarado na Mensagem Interministerial nº 11/2009-CGU/MJ/AGU, dizem respeito à ausência de meios específicos para atingir o patrimônio das pessoas jurídicas e obter o efetivo ressarcimento dos prejuízos causados por atos que as beneficiam ou interessam, direta ou indiretamente, e à necessidade de ampliar condutas puníveis, notadamente aquelas lesivas à AP, para as quais ainda não havia previsão legal própria.

Portanto, ainda que a responsabilização de pessoas jurídicas na esfera administrativa ou penal não fosse novidade em nosso sistema jurídico nacional, havia hiatos importantes na legislação de regência que precisavam ser preenchidos.

Segundo Jurado (2013), antes da edição da edição da Lei da Empresa Limpa, os ilícitos praticados pelas pessoas jurídicas que se relacionavam com o poder público eram tratados por normativos esparsos, tais como a Lei nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), a Lei 8.666/93 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), a Lei 9.613/98 (crimes de lavagem



ou ocultação de bens, direitos e valores), dentre outros. Observa a autora que na esfera administrativa somente era possível sancionar a pessoa jurídica por atos de corrupção mediante a aplicação da Lei nº 8.666/93, desde que tais atos estivessem diretamente relacionados ao processo licitatório ou à execução contratual.

Cumpra observar que, nos casos citados, à exceção da Lei 8.666/93, a responsabilização pelos ilícitos praticados atingia as pessoas físicas que praticavam o ato, e não as pessoas jurídicas, ainda que aquelas agissem em nome destas. Por outro lado, as condutas mais graves da Lei 8.666/93, tratadas na seção sobre crimes não se aplicam à pessoa jurídica beneficiária da conduta ou que determina a prática do delito, tampouco atingem o seu patrimônio de forma eficaz ou possibilitam o ressarcimento dos danos causados à Administração Pública.

Ademais, nenhuma das leis mencionadas contempla condutas praticadas contra a Administração Pública estrangeira, situação alterada a partir da edição da lei 12.846/13.

Destarte, optou o legislador pela responsabilização administrativa e civil da pessoa jurídica, sob o argumento de que o Direito Penal não oferece mecanismos efetivos ou céleres para punir as sociedades empresárias, muitas vezes as reais interessadas ou beneficiadas pelos atos de corrupção.

Segundo Veríssimo (2018, p. 178), essa escolha merece reflexão, uma vez que a Lei Anticorrupção pretende responsabilizar pessoas jurídicas pela prática de crimes de corrupção previstos em convenções internacionais. Para a autora, não há como contestar a natureza penal da corrupção. Trata-se, portanto, de responsabilidade em face de crimes, razão pela qual indaga se a imposição de sanções administrativas e civis seriam suficientemente dissuasivas para coibir a prática dessas condutas.

A propósito, Jesus (2002, p. 161) ensina que cabe ao legislador, tendo em vista a valoração jurídica dos interesses da comunidade, estabelecer se a sanção civil ou administrativa se apresenta eficaz para a proteção da ordem legal. Ao citar Néelson Hungria, o autor explica que o legislador, considerando as circunstâncias do momento, analisando o dano objetivo, o alarma social, a forma de lesão, a reiteração, a reparabilidade ou irreparabilidade da lesão e a insuficiência da sanção civil, deve estabelecer se um fato determinado precisa ou não ser erigido à categoria de crime.

Da análise da exposição de motivos constante da Mensagem Interministerial nº 11/2009 – CGU/MJ/AG, que acompanhou o Projeto de Lei nº 6.826-A, de 2010, que deu origem à Lei Anticorrupção, verifica-se que o legislador não sopesou tais circunstâncias, uma vez que declara expressamente que optou pela via de responsabilização civil administrativa, por entender ser esta mais célere e efetiva que a do Direito Penal.

Cabe destacar que no Brasil, por força do princípio da reserva legal, disposto no art. 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal (CF/88), eventual criminalização de determinada conduta se dá sempre por meio de lei em sentido estrito, visto que o país adota o aspecto formal para fins de tipificação penal. Dessa forma, somente o fato típico, ou seja, o fato previsto na norma penal incriminadora, e antijurídico é considerado crime.



Para Bottini (2014), a Lei Anticorrupção brasileira é uma lei penal encoberta, pois a qualidade e a quantidade das sanções, os contornos dos ilícitos e o bem jurídico tutelado revelam que a lei trata – em verdade – de crimes e impõe penas, sendo, portanto, vedado o recurso à responsabilidade objetiva.

Nada obstante, com a inovadora possibilidade de responsabilização objetiva das pessoas jurídicas, restou afastada a discussão sobre a culpa do agente responsável pela infração, visto que a responsabilização passou a recair sobre a pessoa jurídica, uma vez comprovados o fato, o resultado e o nexo causal entre eles, gerando assim maior celeridade ao processo de punição das pessoas jurídicas responsáveis.

Por outro lado, a Lei Anticorrupção representa uma resposta às manifestações que tomaram as ruas em junho de 2013, em protesto aos escândalos de corrupção noticiados pela mídia, bem como a compromissos internacionais de combate à corrupção assumidos pelo Brasil junto a organismos internacionais, de punir de forma efetiva as pessoas jurídicas que praticam atos de corrupção, em especial o denominado suborno transnacional, caracterizado pela corrupção ativa de funcionários públicos estrangeiros e de organizações internacionais.

Dentre os compromissos firmados, destacam-se a Convenção das Nações Unidas contra Corrupção (ONU), a Convenção Interamericana de Combate à Corrupção (OEA) e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Ainda que essas normas internacionais não definam a esfera em que deve ocorrer a responsabilização (civil, administrativa ou penal), optou o Brasil pela esfera civil administrativa.

Essa escolha fundamentou-se no argumento de que o Direito Penal não oferece mecanismos efetivos e céleres para punir as sociedades empresárias, ao passo que a responsabilização civil é a que melhor se coaduna com os objetivos sancionatórios aplicáveis às pessoas jurídicas, e o processo administrativo tem-se revelado mais célere e efetivo na repressão de desvios em contratos administrativos e procedimentos licitatórios, demonstrando melhor capacidade de proporcionar respostas rápidas à sociedade.

3. DAS CONDUTAS PASSÍVEIS DE SANÇÃO. TIPICIDADE ADMINISTRATIVA E PENAL

A Lei Anticorrupção brasileira é uma norma inovadora que dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas (PJs) pela prática de atos ilícitos lesivos à Administração Pública (AP), nacional ou estrangeira.

As condutas passíveis de sanção em face da Lei Anticorrupção são aquelas que atentam contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da Administração Pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil e encontram-se dispostas no rol do art. 5º da citada lei sob a denominação “atos lesivos à administração pública nacional ou estrangeira”.



Essas condutas, embora consideradas atos de corrupção para fins de responsabilização em face da Lei Anticorrupção, não correspondem necessariamente a um tipo penal, já que referida norma buscou definir a corrupção de maneira ampla, a exemplo do conceito adotado no Guia de Avaliação de Risco de Corrupção da ONU.

Dessa forma, a corrupção pode ser definida de maneira ampla como abuso de poder delegado conferido para benefício particular – é um problema traiçoeiro que afeta as vidas de milhões de pessoas em todo o mundo.

Para Veríssimo (2018, p. 193), embora esses atos lesivos sejam considerados ilícitos administrativos para fins de responsabilização em face da Lei Anticorrupção, uma vez que passíveis de sanções administrativas pela própria Administração Pública, verifica-se que muitas dessas condutas, a exemplo das descritas na tabela 1 abaixo, também são tipificadas como ilícitos penais pelo Código Penal Brasileiro (CP) ou pela legislação extravagante, havendo ainda situações que podem caracterizar igualmente improbidade administrativa, como é o caso da alínea “d” do inciso IV, que corresponde à conduta descrita na primeira parte do inciso VIII da Lei 8.429/92.

Observam-se, ainda, condutas com estreita semelhança a alguns tipos penais, conforme tabela 1 a seguir.

Tabela 1 – Semelhanças entre os ilícitos administrativos e tipos penais

| Art. 5º da lei 12.846/13 | Norma Penal |
|--|--|
| I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada. | Código Penal Corrupção Ativa. Art. 333 – Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício. |
| Inciso IV: a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público. | Lei 8.666/93: Art. 90. Frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo do procedimento licitatório, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem decorrente da adjudicação do objeto da licitação. |
| Inciso IV: b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público. | Lei 8.666/93: Art. 93. Impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório. |
| Inciso IV: c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo. | Lei 8.666/93: Art. 95. Afastar ou procurar afastar licitante, por meio de violência, grave ameaça, fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo. |

Fonte: Legislação brasileira. Organização dos dados: autor do trabalho, 2020.



Portanto, determinadas condutas descritas na Lei Anticorrupção podem ao mesmo tempo ter reflexos nas esferas civil, administrativa e penal. Trata-se, por conseguinte, de condutas contrárias ao ordenamento jurídico em geral (conglobado), e não apenas ao ordenamento penal.

Poder-se-ia aplicar ao presente caso a teoria da tipicidade conglobante, segundo a qual a tipicidade ocorre quando a conduta é anormal perante o ordenamento como um todo, e não apenas perante o direito penal. Referida teoria não se aplica ao direito penal pátrio, visto que este adotou o princípio da reserva legal, consoante art. 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal (CF/88).

Para os defensores da teoria da tipicidade conglobante, dentre os quais, segundo CAPEZ (2020), destacam-se os penalistas Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangelli, a tipicidade pode ser definida da seguinte forma:

A tipicidade, portanto, exige para a ocorrência do fato típico: (a) a correspondência formal entre o que está escrito no tipo e o que foi praticado pelo agente no caso concreto (tipicidade legal ou formal) + (b) que a conduta seja anormal, ou seja, violadora da norma, entendida esta como o ordenamento jurídico como um todo, ou seja, o civil, o administrativo, o trabalhista etc.

É certo que a escolha pela forma de responsabilização das pessoas jurídicas por práticas delituosas varia de acordo com o país. Entretanto, as sanções civis e administrativas, ainda que extremamente graves, não se comparam com uma sanção penal, que se revela muito mais gravosa.

De outro giro, há determinadas condutas na Lei Anticorrupção consideradas delituosas, que não correspondem a um tipo penal específico, todavia dão ensejo à aplicação do instituto denominado concurso de pessoas, previsto no art. 29 do Código Penal. De acordo com esse instituto, quem de qualquer modo concorre para o crime incide nas penas a este cominadas na medida da sua culpabilidade.

Segundo Jesus (2002, p. 405), quando várias pessoas concorrem para a realização da infração penal, fala-se em codelinquência, concurso de pessoas, coautoria, participação, coparticipação ou concurso de delinquentes. Todavia, explica que o CP emprega a expressão “concurso de pessoas”.

Com efeito, verifica-se que as condutas descritas nos incisos II e III do art. 5º da Lei 12.846/13, descritas na tabela comparativa 2, não correspondem a tipos penais. Todavia, amoldam-se ao instituto do concurso de pessoas do art. 29 do CP, pois nesses casos há um ou mais agentes atuando por intermédio de terceira pessoa, com o propósito de praticar atos lesivos à Administração Pública descritos nos demais incisos do art. 5º da citada Lei, que eventualmente também podem ser considerados crimes, conforme comentado acima.



Tabela 2 – Comparação entre o art. 5º da lei 12.846/13 e o Código Penal

| Art. 5º da lei 12.846/13 | Norma Penal |
|--|--|
| II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei. | Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade. |
| III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados. | Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade. |

Fonte: Legislação brasileira. Organização dos dados: autor do trabalho, 2020.

4. RELAÇÃO DE CAUSALIDADE PARA EFEITOS PENAIIS

Riscos de fraude e corrupção existem em qualquer organização e são inerentes à atividade organizacional.

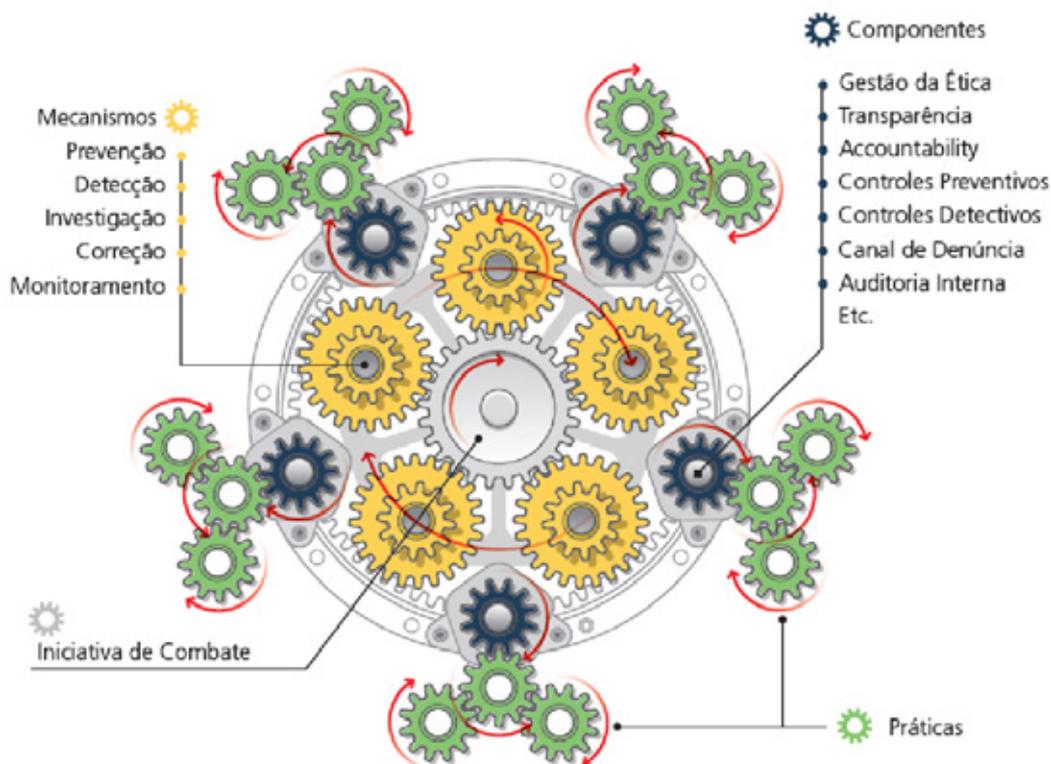
Ademais, são influenciados por situações do ambiente interno ou externo denominadas fatores de risco, revelando-se mais elevados quando não são adotadas medidas consistentes para o seu enfrentamento.

Portanto, esses riscos são mitigados com a implementação de programas anticorrupção, de integridade e de *compliance*, que são mecanismos, procedimentos internos e controles específicos voltados ao combate à corrupção, tais como: comprometimento da alta administração, estabelecimento de padrões éticos e de conduta, políticas de integridade, treinamentos periódicos, canais de denúncia, auditoria interna, dentre outros, conforme preconiza o art. 41 do Decreto 8.420/15, que regulamenta a Lei 12.846/13, Lei Anticorrupção brasileira, *in verbis*:

Art. 41. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

A obrigação de implementar esses programas de integridade compete aos responsáveis pela organização, ou seja, seus dirigentes ou administradores. Somente estes têm esse poder-dever, conforme representado pela engrenagem maior (iniciativa e combate) da figura 1 abaixo.

Figura 1 – Mecanismos, componentes e práticas de combate à fraude e à corrupção



Fonte: Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial de Combate à fraude e à corrupção aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Brasília: TCU, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste (Coestado), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2017.

Quando esses responsáveis se omitem e não instituem controles internos específicos voltados a mitigar riscos de corrupção, principalmente em relação a organizações com alto grau de interação com o poder público, favorecem a materialização do resultado indesejável, ou seja, a ocorrência de corrupção.

É bem verdade que esses controles não eliminam por completo a ocorrência de corrupção, tampouco são obrigatórios para todas as organizações. Todavia, quanto menor o nível de aderência a esses controles, maior é o grau de susceptibilidade à corrupção.

Portanto, a omissão dos dirigentes é relevante do ponto de vista penal para fins de avaliação do nexo de causalidade, com vistas à responsabilização, principalmente quando deviam e podiam agir para evitar o resultado, no caso em comento, a fraude ou a corrupção.

É essa a inteligência do art. 13, § 2º, alíneas “a” e “c” do Código Penal in verbis:

Art. 13 – O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.



§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem:

a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;

(...);

c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado

A primeira hipótese de omissão penalmente relevante, constante da alínea “a” supra, aplica-se às chamadas pessoas obrigadas, ou seja, pessoas físicas e jurídicas que, em função das atividades desempenhadas, têm o dever de implementar medidas de prevenção a atos de corrupção por expressa disposição legal. Nesse sentido temos as Leis 9.613/98, 13.260/16, 13.303/16 (lei das estatais), dentre outras.

No caso da alínea “c”, a responsabilidade pela omissão pode decorrer do fato de o agente responsável não implementar nenhuma medida anticorrupção, mesmo sabendo do elevado risco da sua ocorrência, principalmente se atua em organização com alto grau de interação com o setor público. Aplica-se ao caso o instituto do “erro grosseiro”, consubstanciado no art. 28 da “Lindb”, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei 4.657/42), uma vez que a deliberada negligência na implantação de programas de integridade emana de grave inobservância do dever de cuidado do agente.

Nesse último caso, vislumbra-se, ainda, a possibilidade de aplicação da teoria da cegueira deliberada, também conhecida como teoria do avestruz, ignorância deliberada, cegueira intencional ou provocada, pois o agente, de forma deliberada, consciente e voluntária, ignora o óbvio, ou seja, o alto risco de ocorrência de corrupção a que a organização está exposta, e deixa de implantar os controles anticorrupção necessários, com vistas a mitigar esse risco.

De outro giro, a demonstração inequívoca de que o agente procurou implementar programas de integridade na organização pode isentá-lo de responsabilização na esfera penal, com base no instituto da excludente de culpabilidade, caso ocorram atos de corrupção na organização que dirige, para os quais efetivamente havia controles pré-estabelecidos.

4.1 O SUJEITO ATIVO

Para efeitos de responsabilização, o sujeito ativo das práticas consideradas lesivas à Administração Pública em face da Lei Anticorrupção é sempre a pessoa jurídica, ainda que a atuação desta ocorra invariavelmente por intermédio de terceiros, no caso, pessoas físicas.

Essa previsão legal encontra-se no parágrafo único do art. 1º da lei 12.846/13, in verbis:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.



Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, bem como a quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

Portanto, optou o legislador pátrio por atribuir à pessoa jurídica a condição de sujeito ativo, apesar de tais ilícitos serem perpetrados por pessoas físicas, que por tal motivo acabam não sendo responsabilizadas perante a referida lei, haja vista essa escolha do legislador.

Nada obstante, é possível a responsabilização na esfera penal da pessoa física responsável pelo ato que tenha agido em nome da pessoa jurídica, desde que a conduta também esteja caracterizada como tipo penal e tenha a pessoa física concorrido para a infração.

4.2 O SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo da relação decorrente dos atos ilícitos da Lei Anticorrupção, seja na esfera cível, administrativa ou penal, é sempre o Estado.

No campo cível/administrativo isso acontece por ser o Estado o prejudicado pelos atos lesivos à Administração Pública previstos no art. 5º da Lei Anticorrupção.

Já na esfera penal, essa condição de sujeito passivo deriva do fato de o Estado ser o titular do interesse jurídico violado, bem como de o mandamento proibitivo não observado pelo sujeito ativo. Trata-se, portanto, de um sujeito passivo formal, decorrente do simples fato de o crime ter sido praticado, consoante ensinamentos de Jesus (2002, p. 171).

5. DA RESPONSABILIZAÇÃO PELA PRÁTICA DE ATOS LESIVOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As condutas tipificadas como ilícitas pela Lei Anticorrupção dão ensejo à responsabilização em três esferas distintas: administrativa, cível e penal (ou criminal), haja vista o princípio da independência de instâncias consagrado no direito pátrio.

Na esfera administrativa, essa responsabilização é precedida da instauração de um Processo Administrativo Disciplinar (PAR), cujo objetivo é apurar a responsabilidade da pessoa jurídica, caracterizada apenas com a comprovação do nexos causal, ou seja, dá-se de maneira objetiva, também chamada de responsabilidade pelo risco, e independe da comprovação de dolo ou culpa.

Nos termos do art. 6º da Lei Anticorrupção, na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções:



I - multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e

II - publicação extraordinária da decisão condenatória.

§ 1º As sanções serão aplicadas fundamentadamente, isolada ou cumulativamente, de acordo com as peculiaridades do caso concreto e com a gravidade e natureza das infrações.

§ 2º A aplicação das sanções previstas neste artigo será precedida da manifestação jurídica elaborada pela Advocacia Pública ou pelo órgão de assistência jurídica, ou equivalente, do ente público.

§ 3º A aplicação das sanções previstas neste artigo não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado.

§ 4º Na hipótese do inciso I do caput, caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

§ 5º A publicação extraordinária da decisão condenatória ocorrerá na forma de extrato de sentença, a expensas da pessoa jurídica, em meios de comunicação de grande circulação na área da prática da infração e de atuação da pessoa jurídica ou, na sua falta, em publicação de circulação nacional, bem como por meio de afixação de edital, pelo prazo mínimo de 30 (trinta) dias, no próprio estabelecimento ou no local de exercício da atividade, de modo visível ao público, e no sítio eletrônico na rede mundial de computadores.

Por outro lado, a responsabilização na esfera cível/penal dá-se perante o Poder Judiciário, por meio de processos específicos, uma vez que a punição administrativa da pessoa jurídica não impede que seus dirigentes respondam na esfera cível ou criminal, neste último caso em particular, quando as condutas praticadas também estejam tipificadas como ilícitos penais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei Anticorrupção dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos ilícitos, lesivos à Administração Pública, nacional ou estrangeira. Embora se apresente como uma norma administrativa do ponto de vista formal, possui uma série de aspectos, tais como condutas e consequências, que se revelam substancialmente de caráter penal.



Grande parte dessas condutas, embora consideradas ilícitos administrativos para fins de responsabilização em face da Lei Anticorrupção, também são tipificadas como ilícitos penais pelo Código Penal Brasileiro ou pela legislação extravagante.

Com relação às consequências/sanções, muitas delas, dada a sua extensão e gravidade, aproximam-se ou equiparam-se a reprimendas penais. É o caso, por exemplo, das penas de multa e das restritivas de direitos.

Dessa forma, ainda que o legislador tenha optado pela responsabilização administrativa e civil da pessoa jurídica, sob o argumento de que Direito Penal não oferece mecanismos efetivos ou céleres para punir as sociedades empresárias, muitas vezes as reais interessadas ou beneficiadas pelos atos de corrupção, há um claro caráter de norma penal encoberta na Lei Anticorrupção brasileira, principalmente porque não há como contestar a natureza penal da corrupção.

Por outro lado, essa escolha merece reflexão, pois a Lei Anticorrupção pretende responsabilizar civil e administrativamente pessoas jurídicas por condutas tipificadas como crimes de corrupção, previstos tanto em acordos internacionais firmados, como na própria legislação pátria, gerando dúvidas acerca da eficácia das medidas dissuasivas.

Da mesma forma, a não elevação dessas condutas à categoria de crime revela uma preocupação do legislador em dar uma resposta rápida à sociedade e à comunidade internacional acerca do seu compromisso no combate à corrupção, sem sopesar importantes questões técnicas que envolvem essa escolha.

Nada obstante, a Lei Anticorrupção pode funcionar como um importante instrumento de promoção do compliance nas organizações, cuja adoção tende a mitigar os riscos de corrupção nas corporações, melhorando o ambiente de negócios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAPEZ, Fernando. **As Teorias do Direito Penal - O que é a “teoria da tipicidade conglobante”?** Disponível em <http://www.lfg.com.br>. Acesso em 22/06/2020

GG Silva Jurado. **Comentários à Lei Anticorrupção brasileira nº 12.846 de 1º de agosto de 2013**. Revista: Conceito Jurídico, 2018, nº 24b. Disponível em <http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/sites/biblioteca/wp-content/uploads/2019/07/Revista-Conceito-Juridico-2018-24-b.pdf>. Acesso em 20/06/2020

JESUS, Damásio de. **Direito penal, volume 1: parte geral** / Damásio de. Jesus. — 32. ed. — São Paulo: Saraiva, 2011. Disponível em <https://direitounininvest.files.wordpress.com/2016/08/damasio-de-jesus-direito-penal-1-parte-geral-32c2aa-edic3a7c3a3o.pdf> Acesso em 20/06/2020

ONU. **Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável**. Disponível em <https://nacoesunidas.org/secao/desenvolvimento-sustentavel/> acesso em 18/06/2020



PC Bottini. **A Lei Anticorrupção como lei penal encoberta**. Disponível em <http://www.btadvogados.com.br/pt/artigo/a-lei-anticorruptcao-como-lei-penal-encoberta/>. Acesso em 20/06/2020.

DE CARLI, Carla Veríssimo. **Anticorrupção e compliance: a (in)capacidade da lei 12.846/2013 para motivar as empresas brasileiras à adoção de programas e medidas de compliance**. Disponível em <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/149239/001005078.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 22/06/2020

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





Limite de contratos por empresas em licitações públicas: uma análise sob a ótica da teoria dos leilões

ADRIANA CUOCO PORTUGAL

Bacharel em Engenharia Civil (1993), Mestre em Economia do Setor Público (2000) e Doutora em Economia (2006) pela Universidade de Brasília, participando do programa de doutorado da Universidade de Illinois (2005). Auditora de controle externo do TCDF (desde 1996), onde exerceu o cargo de diretora do então Núcleo de Fiscalização de Obras e Serviços de Engenharia, especializado no acompanhamento de obras de grande porte no DF (entre 2010 e 2018). Coordenou a implantação do Laboratório de Controle Externo de Obras Públicas – LabTCDF do TCDF (2016), voltado à análise da qualidade do pavimento urbano e das rodovias no DF. Recebeu o Prêmio Tesouro Nacional de Finanças Públicas em 2001 e o de melhor artigo técnico do III Congresso Internacional de Controle e Políticas Públicas (IRB e TCE/PR, 2017). É pesquisadora associada do grupo de pesquisa do CNPq “Economics and Politics Research Group” (2017). Diretora do Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas – IBRAOP (desde 2010), onde exerce a coordenação do Grupo de Trabalho que elabora os Procedimentos Nacionais para Auditorias em Obras Rodoviárias.

MAURÍCIO SOARES BUGARIN

Bacharel (1983) e Mestre em Matemática (1988) pela Universidade de Brasília; Master of Science (1994) e PhD in Economics (1997) pela University of Illinois, é professor titular da UnB. Pós-doutor nas universidades de Illinois, Rochester, Tsukuba, Kobe, Yohohama, IDE, Vanderbilt, recebeu: o Prêmio Haralambos Simeonides de melhor artigo em Economia (2002); o Prêmio Tesouro Nacional de Finanças Públicas (1º. lugar em 2012, 2004, 2001 e 1999); o Robert Cooter Award for Scholarship in Law and Economics (2012) entre outros prêmios. Co-organizou o International Workshop of the Game Theory Society (2014) e é membro permanente da comissão organizadora do Latin American Workshop in Law and Economics. É pesquisador do CNPq e líder fundador do grupo de pesquisa do CNPq “Economics and Politics Research Group”.

RESUMO

Este trabalho estuda o efeito da limitação do número de contratos firmados por uma mesma empresa em uma licitação pública. A teoria dos leilões mostra que esse condicionante prévio induz uma redução da competitividade do certame, aumentando o custo de um contrato. Simulações sugerem que essa restrição não é, em geral, vantajosa. A restrição poderá ser vantajosa somente se o fato de assumir mais de um lote acarretar aumento muito significativo da probabilidade de abandono do projeto, e o contrato estabelecer elevados percentuais de desembolso financeiro nas etapas iniciais de execução. O artigo mostra a importância



do cuidado com o cronograma de desembolso em projetos públicos de forma a se coibir o incentivo adverso do abandono do projeto inconcluso.

Palavras-chave: Licitação. Teoria dos leilões. Restrições à participação. Abandono de execução de um projeto público.

ABSTRACT

This paper analyzes the effect of limiting the number of contracts that one single firm can win in a procurement. An auction theoretic modeling approach reveals that this impediment reduces overall competition in the contest, which increases the cost of the procurement. Simulations suggest this restriction is not, in general, beneficial to the government. Participation restrictions may be suitable only if winning more than one contract significantly increases the probability that the firm will abandon the project unfinished, and if the government makes important payments in the initial stages of a project's implementation. The paper shows that the government needs to be especially careful in designing the procurement contract's payment schedule to avoid the adverse incentive of project abandonment.

Keywords: Procurements. Auction theory. Participation restriction. Abandonment of public projects.

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública possui o encargo de prestar bons serviços públicos de maneira continuada, ou seja, sem interrupções prejudiciais ao bem-estar social, a partir de contratações de terceiros ao menor preço possível. Essa obrigação, por vezes, causa dúvidas quanto aos elementos restritivos nesse processo de contratação que possam garantir minimamente a gestão quanto a essas interrupções.

O prejuízo social relativo ao abandono de um contrato quando seu objeto está inconcluso é potencializado quando uma única empresa é responsável por um projeto muito abrangente, pois, em caso de abandono, todo o projeto fica comprometido. Tal situação de fato ocorreu no Distrito Federal em 2008 quando a empresa GHF Comercial International Trading Ltda., contratada para o corte de grama e poda de árvores em todo o DF¹, perdeu a sua capacidade operativa, gerando a posterior total descontinuidade dos serviços e, em última instância, um risco para a saúde pública com o contínuo crescimento da grama e a demora para a realização de nova contratação. Em 2012², essa problemática voltou a ocorrer na contratação dos serviços de limpeza das bocas de lobo, com a empresa Quattro Construtora Ltda.

1 Vide <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/6717214/pg-30-secao-03-diario-oficial-do-distrito-federal-dodf-de-30-01-2008>, acesso em 06/08/2020.

2 Vide https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/cidades/2011/01/28/interna_cidadesdf,234675/gdf-contratara-mais-empresas-para-reforçar-poda-do-mato.shtml, acesso em 06/08/2020.



Uma estratégia que tem sido utilizada pelo governo do Distrito Federal para evitar que situações como essas se repitam é a de restringir a quantidade de lotes (partes) de uma licitação para os quais uma mesma empresa seja declarada vencedora. Com isso, a Administração poderia esperar não se tornar refém das prestadoras de serviços públicos quando da efetiva contratação, diversificando as empresas.

A adoção dessa estratégia tem sido muito frequente nos últimos anos em licitações relevantes no Distrito Federal, mesmo na ausência de suporte legal nas normas brasileiras referentes a contratações públicas, uma vez que estabelecer restrições dessa natureza não se enquadra nas restrições de habilitação das licitantes definidas no ordenamento jurídico brasileiro.

A experiência do governo em contratações de serviços que podem ocorrer por toda a região do DF, como a roçagem, a limpeza de bocas de lobo, a manutenção das redes de água e esgoto, o “tapa-buraco”³, a reabilitação de vias urbanas e a manutenção do sistema de iluminação pública, tem apresentado esse tipo de restrição.

Com essa linha de argumentação, em 2013 foram lançadas no DF licitações para a conservação de vias urbanas no âmbito do então denominado Programa Asfalto Novo⁴. Foram três etapas de licitação que representavam a realização de diferentes serviços de pavimentação urbana em todo o DF⁵. Cada etapa possuía a restrição de não ser permitido à Administração Pública firmar mais do que três contratos com uma mesma empresa, sendo previsto no edital que:

Caso uma licitante seja julgada vencedora em 03 (três) lotes, as propostas apresentadas para os demais lotes será(ão) devolvida(s) devidamente lacrada(s). Os envelopes das propostas serão abertos sequencialmente.

O resultado da licitação referente à primeira etapa do programa, cujos contratos totalizavam cerca de R\$ 154 milhões (cento e cinquenta e quatro milhões de reais), demonstra a influência dessa solução sobre a competição entre as empresas do mercado da construção civil no DF. Em um universo em que mais de 60 (sessenta) empresas manifestaram interesse no edital e 22 (vinte e duas) apresentaram propostas para a licitação, um percentual expressivo de empresas licitantes (77%) apresentou proposta para até 4 (quatro) dos 14 (quatorze) lotes, e os 4 (quatro) últimos lotes (11, 12, 13 e 14), licitados em sequência, foram os que receberam o maior número de propostas.

Nos últimos dois lotes (13 e 14), duas propostas foram devolvidas lacradas para a licitante que já havia sido sagrada vencedora em outros três lotes precedentes, reduzindo a quantidade de propostas para esses lotes. Ademais, dos 14 lotes da licitação, 57% tiveram disputa de, no

3 Serviço de engenharia para o preenchimento de um buraco em via urbana.

4 Vide <https://www.agenciabrasilia.df.gov.br/2013/02/07/primeiro-edital-do-programa-asfalto-novo/>, acesso em 06/08/2020.

5 Concorrências Públicas n.º 02, 22 e 45/2013 da Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil (NOVACAP), sendo que esta última foi descontinuada pela Novacap, não gerando contratos.



máximo, 3 (três) empresas, o que pode indicar uma redução da concorrência nos primeiros lotes possivelmente devido ao receio das empresas de ficar precocemente fora do processo licitatório.

Já o resultado da licitação referente à segunda etapa do programa, cujos contratos totalizavam cerca de R\$ 245 milhões (duzentos e quarenta e cinco milhões de reais), apresentou diferentes características, mas que também demonstram a influência da solução na disputa pelos lotes. O universo de empresas, em verdade, caiu bastante, passando a apenas 14 (quatorze) empresas proponentes para os 16 (dezesesseis) lotes de licitação. Todos os lotes tiveram até 4 (quatro) propostas apenas, sendo que 88% deles (14 dos 16) foram alvo de até 2 (duas) propostas.

Também é digno de destaque o fato de nenhuma proposta ter sido devolvida lacrada para as empresas interessadas, sendo que 71% (setenta e um por cento) delas foram declaradas vencedoras em algum lote. Nesse caso, o efeito adverso de redução da concorrência se mostrou com uma drástica redução do grau de competitividade do certame, sugerindo que a exigência possa inclusive ter estimulado certa concertação implícita entre as empresas participantes sobre em que lotes cada uma deveria concentrar seus lances.

Uma característica importante nos dois procedimentos licitatórios (primeira e segunda etapas do Programa Asfalto Novo) foi que, embora os lotes apresentassem heterogeneidade entre eles, representando diferença entre os maiores e menores valores estimados da ordem de R\$ 6 (seis) e 13 (treze) milhões, respectivamente, os descontos referentes aos preços estimados pela Administração foram próximos e bem pequenos. Em média, as licitantes ofereceram de 3 (três) a 5% (cinco por cento) de desconto em relação aos valores orçados pela Administração, respectivamente, indicando que não houve uma disputa muito acirrada quanto aos valores propostos na licitação.

Uma curiosidade também chama a atenção nesse conjunto de licitações. Embora a primeira e a segunda etapas do programa tivessem sido lançadas com uma divisão em lotes relativamente similar na área do DF, uma vez que contavam com 14 e 16 lotes, respectivamente, a terceira etapa foi licitada com a área do DF dividida em 29 (vinte e nove) lotes, sem, no entanto, ser afetada a restrição referente à contratação das empresas, uma vez que se manteve a condição de que somente três contratos poderiam ser firmados com uma mesma empresa também nessa última etapa de licitação. Essa licitação, lançada também em 2013, acabou não prosperando, não sendo conhecidas as propostas das empresas licitantes.

Em 2015, nova licitação na área de urbanização pública, dessa vez referente aos serviços de “tapa-buraco”⁶, foi lançada também com uma restrição quanto à assinatura de contratos com licitantes vencedoras. Nesse caso, toda a região do DF foi dividida em 16 (dezesesseis) lotes, restringindo-se a 2 (dois) a quantidade de contratos que poderiam ser firmados por uma mesma empresa e estabelecendo-se uma novidade:

Os envelopes das propostas serão abertos de acordo com a sequência dos lotes estabelecidos por meio de sorteio realizado no instante da abertura da

6 Concorrência Pública nº 18/2015 da Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil (NOVACAP).



sessão respectiva. A fim de que os serviços sejam executados dentro do cronograma previsto, a licitante somente poderá ser declarada vencedora em até 02 (dois) lotes.

Nesse certame, cujos contratos totalizavam cerca de R\$ 112 milhões (cento e doze milhões de reais), previa-se também que, caso algum lote não tivesse vencedor devido ao fato de as proponentes desse lote já terem sido declaradas vencedoras em outros dois lotes anteriores, poderiam ser abertas eventuais propostas dessas empresas para esse lote, situação em que uma delas seria declarada vencedora em um terceiro lote. Ao final, para operacionalizar essa condição, a comissão de licitação decidiu que abriria todas as propostas de preços existentes para todos os lotes já no início da licitação.

Foram, então, abertas todas as propostas, e na sequência a comissão iniciou o sorteio dos lotes. As empresas com propostas de menor valor eram declaradas vencedoras no lote sorteado, mas aquelas que já tinham sido declaradas vencedoras por duas vezes não tinham suas propostas validadas para os lotes seguintes. Nessa licitação, prevaleceu a condição restritiva de dois lotes para uma mesma empresa, uma vez que todos os lotes tinham propostas suficientes para evitar que um terceiro lote recaísse sobre uma empresa já declarada vencedora em outros dois anteriormente sorteados.

Essa condição, como era de se esperar, levou a sagrar vencedoras licitantes que não tinham efetivamente oferecido o menor valor para alguns lotes. No caso específico deste certame, um número muito maior de propostas foi desconsiderado (19 (dezenove) propostas num total de 77 (setenta e sete), representando 25% das propostas apresentadas) e foi possível obter exatamente o custo da restrição à competição, uma vez que foram conhecidas as propostas de todas as licitantes para todos os lotes.

Em 8 (oito) dos 16 (dezesseis) lotes, portanto, na metade dos lotes em licitação, as vencedoras não haviam apresentado proposta de menor valor, de maneira que, ao final, a Administração contratou os serviços nesses lotes por um montante R\$ 2,6 milhões superior ao que seria contratado caso não houvesse a restrição de as empresas firmarem até dois contratos.

Uma empresa licitante chegou a se insurgir quanto à restrição, argumentando a diminuição da concorrência, e quanto à aleatoriedade do certame, já que houve sorteio de lotes bastante heterogêneos entre si. Quanto a isso, a empresa ressaltou que os lotes tinham diferenças significativas entre eles, chegando a uma diferença máxima de quase R\$ 6 milhões.

Nesse caso, no entanto, os descontos médios foram muito mais elevados. As empresas licitantes chegaram a propor até 21% (vinte e um por cento) de desconto em relação ao valor estimado pela Administração Pública, sendo em média 17% (dezessete por cento) o valor do desconto nos 16 (dezesseis) lotes licitados. Uma possível explicação para esse elevado desconto pode estar associado ao sorteio, que pode ser visto até como uma medida de mitigação do efeito da restrição puramente experimentada antes pela Administração⁷.

7 A análise do efeito referente ao sorteio será objeto de uma extensão futura deste trabalho.



Nesse contexto, é importante destacar que o Tribunal de Contas do DF (TCDF) aprovou a primeira etapa do programa com essa restrição de contratos sob a perspectiva de os serviços serem feitos antes da realização da Copa do Mundo de 2014 no Brasil, de que Brasília (DF) foi uma das sedes, conferindo urgência na prestação dos serviços. As demais etapas acabaram sendo aprovadas pela Corte com a mesma característica restritiva, uma vez que a primeira etapa foi utilizada como jurisprudência prévia.

Destarte, essa previsão, que vinha sendo tolerada pelo Tribunal de Contas apenas em casos excepcionais, em que aquela Corte entendia que estavam demonstradas situações de urgência e essencialidade, passou a constar também em licitações em que não se identificavam quaisquer excepcionalidades (como a licitação da prestação de serviço de leitura de hidrômetros para a emissão das respectivas faturas aos consumidores⁸), tendo sido observado, ao longo do tempo, até um aumento na exigência restritiva, passando de 3 para 2 lotes o máximo que poderia receber uma mesma empresa, como o ocorrido com a licitação do tapa-buraco, demonstrando que uma arriscada jurisprudência acerca do tema tem efetivamente se firmado com o tempo.

Para tratar do assunto, inicialmente será estabelecido um jogo entre duas empresas idênticas e independentes que concorrem em uma licitação de um projeto público dividido em duas partes iguais, licitadas em ordem sequencial. No primeiro cenário, o certame pode resultar na prestação de serviços a cargo de uma única empresa vencedora, desde que sua proposta de preços, apresentada simultaneamente entre os participantes, represente o menor preço para a execução do serviço, atingindo, portanto, a única condição necessária e suficiente para a assinatura do contrato de prestação com a Administração Pública.

Na sequência, um segundo cenário é analisado, em que é estabelecido que, se uma empresa propuser o menor preço para prestar o serviço de um lote, adquirindo a condição para a assinatura de um contrato, essa mesma empresa não poderá apresentar proposta para o outro lote, ou, caso apresente outra proposta e seja a de menor valor também no outro lote, o contrato não poderá ser assinado para se evitar que toda a prestação do serviço fique a cargo de uma mesma empresa.

Uma primeira análise mostra que, se não houver aumento da probabilidade de uma empresa abandonar o projeto inacabado quando essa empresa for responsável por mais de um lote, fator esse exogenamente considerado, então não se justifica a imposição da restrição de contratação. Avaliam-se em seguida as condições que possam, eventualmente, justificar a inserção dessa condição restritiva, abordando-se o caso de a probabilidade de abandono de um projeto ser maior se uma mesma empresa assumir os dois contratos sob licitação.

Para melhor visualizar o impacto dessa condição na vantajosidade dos contratos assumidos pela Administração com essa restrição, exemplos numéricos e simulações foram realizados para indicar a perda de benefícios decorrente da regra. Foi também considerado na análise o efeito do grau de avanço nos pagamentos dos contratos, abordando-se a interação entre a

8 Concorrência Pública nº 03/2016 da Companhia de Saneamento Ambiental do DF (CAESB).



probabilidade de abandono e o impacto de um significativo desembolso financeiro antes de o projeto efetivamente terminar.

O principal resultado obtido na simulação numérica realizada no presente trabalho é que é desejável incluir-se a restrição de contratação apenas em situações muito específicas, em que há um aumento muito grande na probabilidade de abandono de um projeto, de pelo menos 20 pontos percentuais, quando uma mesma empresa é responsável pelos dois lotes, em comparação com a situação em que ela é responsável por apenas um dos lotes. Mesmo nesse caso bem específico, ainda é necessário que haja significativo desembolso financeiro nas etapas iniciais do projeto, por vezes na faixa de 70% do valor total do contrato, para que seja aconselhável ao governo introduzir nas regras da licitação a restrição de contratação. Portanto, as condições que legitimariam o uso da restrição em estudo se mostram muito peculiares, não justificando essa prática sob o ponto de vista da gestão pública em geral.

Portanto, a regra do limite de contratação deve ser vista como a exceção, a ser usada apenas em casos muito particulares, não sendo vantajoso para a administração pública seu uso generalizado. Mais vantajoso será, sim, investir nas regras de qualificação para uma empresa ser selecionada e em práticas de coibição do jogo de cronograma⁹, de forma a garantir ex-ante uma menor probabilidade de abandono do contrato antes de finalizado seu objeto.

Dessa forma, este estudo estará dividido em mais três seções. Nas seções 2 e 3, serão analisadas as soluções do problema e apresentados exemplos numéricos nos casos em que não há restrições de contratação e em que há tais restrições, respectivamente. Já na seção 4, será apresentada uma simulação para analisar o efeito da restrição sobre a probabilidade de conclusão do projeto. Na conclusão, além dos principais resultados, também serão propostas extensões para trabalhos futuros.

2. O MODELO BÁSICO

Inicia-se o estudo considerando um modelo de licitação de um projeto público dividido em duas partes iguais e independentes, denominadas lotes, sem qualquer restrição à contratação da mesma empresa para os dois lotes. Por simplicidade, supõe-se que a concorrência é formada por duas empresas¹⁰. A licitação é modelada como um jogo bayesiano estático na forma normal (ou estratégica) e com informação incompleta, entre as duas empresas concorrentes. No jogo, as empresas fazem seus lances pelas duas partes do projeto simultaneamente e o governo implementa a licitação na forma sequencial, abrindo inicialmente as propostas para um lote, depois as propostas para o outro.

9 Que ocorre quando uma empresa vence uma licitação com um cronograma manipulado, de sorte a receber rapidamente no início da execução do projeto um elevado percentual do total acordado, para então abandoná-lo incompleto quando da execução da parte não vantajosa a ela.

10 A modelagem desenvolvida pretende analisar o caso da forma mais simples, para permitir entender as estratégias essenciais dos agentes envolvidos. Por essa razão, a eventual influência no comportamento estratégico das licitantes quando há mais de duas concorrentes é uma extensão futura do trabalho.



A solução desse jogo será, em seguida, comparada com a situação em que o governo estabelece uma restrição quanto à contratação das empresas no sentido de que, se uma empresa ganhar a licitação do primeiro lote, essa mesma empresa não poderá contratar também o segundo. Como no modelo básico inicialmente analisado não existe essa restrição, as empresas consideram cada lote como uma licitação independente, ou seja, um jogo independente. Ademais, não há restrição de capacidade das empresas, de forma que uma mesma empresa tem condições técnicas de executar as duas partes (os dois lotes) do projeto.

Em um período inicial, para que as empresas possam avaliar os respectivos custos de realização dos lotes dos projetos, elas tomam conhecimento do projeto, dos lotes e da estimativa de gastos, $b > 0$, feita pelo governo para a realização de cada lote. Essa estimativa é considerada acurada no sentido de que o gasto real não poderá ultrapassar esse teto. No entanto, empresas mais eficientes poderão, possivelmente, gastar menos para a realização de cada lote.

Caso as duas empresas façam a mesma oferta para um lote do projeto, o governo desempata a disputa. Supõe-se também que o gasto mínimo exequível para a realização de um lote é a , $a < b$. Considerando a hipótese de que os dois lotes são idênticos, uma empresa terá o mesmo custo para executar cada parte do projeto. Em seguida, cada empresa define o quanto cobrará para a realização de cada lote do projeto, apresentando propostas sigilosas ao governo. Finalmente, o governo avalia as propostas e concede o direito à realização de cada lote do projeto à empresa que tiver proposto o menor valor para a execução dos lotes (o que representa o maior desconto em relação ao valor estimado pelo governo), de forma que a emp

Caso as duas empresas façam a mesma oferta para um lote do projeto, o governo desempata a disputa lançando uma moeda. Se for par, o governo atribui a realização daquele lote do projeto para a empresa 1, ao passo que, se for ímpar, o faz para a empresa 2.

Postula-se que as empresas são idênticas ex-ante, assim como os lotes e a respectiva estimativa de custos realizada pelo governo. Cada empresa i , para $i = 1, 2$, consegue executar cada lote do projeto do governo a um custo c_i que lhe é próprio, independentemente uma da outra. Ademais, não há qualquer tipo de sinergia quando uma mesma empresa adquire os dois lotes¹¹. Assim, uma empresa i executa cada lote ao custo c_i . Esse custo privado de cada empresa representa o respectivo tipo do agente, estabelecendo-se que esse valor será no mínimo c_i e no máximo $c_i + b$ e adotando-se que ele está uniformemente distribuído no intervalo $[c_i, c_i + b]$. Ao longo deste estudo, serão exemplificadas numericamente as soluções obtidas usando o intervalo $[1, 2]$ ou seja, o custo mínimo de execução de cada lote é de uma unidade monetária (por exemplo, 1 corresponde a 100 milhões de reais) e o máximo é de duas unidades monetárias (por exemplo, 2 corresponde a 200 milhões de reais).

11 Mais uma vez, é importante ressaltar que a modelagem desenvolvida pretende analisar o caso da forma mais simples, para permitir entender as estratégias essenciais dos agentes envolvidos. Por essa razão, embora a sinergia entre os lotes seja uma premissa bastante razoável, dada a possibilidade de haver, por exemplo, estruturas compartilháveis entre os lotes de um mesmo projeto, não se considerou sinergia entre os lotes de um projeto, até porque a perspectiva com essa característica seria uma perda econômica ainda maior com o uso de cláusula restritiva de contratos.



Assim, os conjuntos de tipos dos agentes são dados por $T_1 = T_2 = C_1 = C_2 = [a, b]$ em que $c_i \in C_i$ é o custo real de realização de cada lote do projeto para a empresa $i = 1, 2$.

Cada licitante $i = 1, 2$ sabe o respectivo custo real de executar o serviço que o governo está licitando, mas, em relação ao concorrente $-i = 2, 1$, conhece apenas a distribuição de probabilidades ex-ante de seu tipo. Como, por hipótese, considera-se que os custos de cada empresa são privados e independentes, a probabilidade conjunta de os tipos serem c_i , para $i = 1, 2$, é dada pela função densidade de probabilidade $f(c_1, c_2) = f_1(c_1) f_2(c_2)$, em que $f_i(c_i) = 1$.

Considerando a independência entre as duas licitações, bem como o fato de os dois lotes serem idênticos, a resolução desse jogo equivale à resolução da licitação de um único lote, replicada duas vezes.

Analisando esse jogo de licitação de um lote, uma ação de uma empresa é a demanda de pagamento que ela faz, no processo licitatório, para aceitar executar o projeto. Esse leilão admite um único equilíbrio de Nash simétrico, estritamente crescente e diferenciável, dado por¹²:

$$l(c_i) = [(b + c_i) / 2] \cdot i = 1, 2$$

Assim, cada empresa fará como lance a média entre seu verdadeiro custo de execução do contrato e o custo máximo estimado corretamente pelo governo. Essa solução indica que a empresa que tiver menor custo real será a vencedora em cada lote da licitação na situação em que não ocorrer qualquer restrição relativa à contratação no segundo lote da licitação, mostrando-se, portanto, como um resultado eficiente. É importante ressaltar que, nessa situação, o resultado é eficiente nos dois lotes porque se supôs que ambos os lotes são idênticos e não há sinergias na execução dos lotes por uma mesma empresa. Também é de se destacar que há livre concorrência entre as licitantes pelo fato de não haver restrição na apresentação das propostas de preço.

No entanto, há uma perda econômica decorrente da informação incompleta acerca dos tipos das empresas, o que pode ser estimado por meio do cálculo do custo do projeto para o governo. De fato, se o governo pudesse observar o custo real para cada firma, e oferecer o projeto à firma de menor custo pagando por ele exatamente esse custo, então, os gastos decorrentes da implantação dos dois lotes do projeto para o governo, quando não há restrição de contratação das empresas, G_{sr} , seriam:

$$G_{sr} = 2 \left[2 \int_a^b \int_{c_1}^b c_1 f_2(c_2) dc_2 f_1(c_1) dc_1 \right] = (2/3) [1/(b-a)^2] [b^3 - a^2(3b-2a)] = 2/3 (b+2a)$$

Porém, o governo não conhece os custos reais. Então, os gastos para a implantação do projeto, ainda sem restrição de contratação no segundo lote, g_{sr} , serão os definidos a partir dos lances estratégicos dos jogadores:

$$g_{sr} = 2 \left[2 \int_a^b \int_{c_1}^b l(c_i) f_2(c_2) dc_2 f_1(c_1) dc_1 \right] = (2/3) \{ [1/(b-a)] [2b^2 - ab - a^2] \} = 2/3 (2b + a)$$

12 Vide resolução detalhada no Apêndice.



Portanto, como $b > a$, os gastos do governo para a execução completa do objeto dos dois lotes serão maiores, $g_{sr} > G_{sr}$, devido à ausência de informação sobre as empresas envolvidas no certame, sendo de $[2/3 (b-a)]$ o custo adicional da informação incompleta, ou seja, $2/3$ da diferença entre o maior e o menor custo possível para a execução de um lote do projeto¹³.

Essa perda, no entanto, não pode ser evitada e reflete a vantagem informacional que as empresas têm sobre o governo ao conhecerem suas próprias estruturas de custo, enquanto o governo conhece apenas a distribuição de probabilidades desse custo sobre o intervalo.

Para exemplificar a situação, considere o caso $[a,b]=[1,2]$. Então, as concorrentes $i=1,2$ farão o lance $l(c_i) = (2+c_i)/2 = 1 + c_i/2$, e o custo esperado do projeto para o governo será $10/3$. Caso o governo pudesse observar exatamente o custo real das empresas, esse custo esperado seria de $8/3$. Caso uma unidade monetária correspondesse a R\$ 100.000.000,00, o projeto custaria ao governo R\$ 333.333.333,33 para os dois lotes, sendo que o custo mínimo possível seria de R\$ 200.000.000,00, enquanto o custo máximo possível seria de R\$ 400.000.000,00.

3. O EQUILÍBRIO EM PRESENÇA DE RESTRIÇÕES DE CONTRATAÇÃO

Os resultados do jogo são totalmente alterados, no entanto, caso haja restrição de contratação na licitação do segundo lote. Se o governo impuser uma restrição no sentido de a empresa vencedora do primeiro lote não poder ser contratada para o segundo lote, de antemão se verifica que as empresas se comportarão diferentemente no que tange aos valores propostos¹⁴.

Isso, porque o que se espera é que as licitantes, sabendo que não haverá qualquer concorrência no segundo lote, antecipem essa perspectiva e apresentem propostas no valor máximo já no primeiro lote, o que se verificará também no segundo lote. Assim, é uma estratégia (fracamente) dominante para as empresas propor o valor máximo para a execução de cada lote, ou seja, $l_i = \lambda_i = b$, para $i = 1,2$, garantindo um lote para cada ao máximo preço.

Observe que nesse equilíbrio parece haver uma institucionalização do conluio entre empresas. No entanto, não é necessário qualquer tipo de negociação entre as empresas para que esse equilíbrio seja atingido. As “regras do jogo”, ou seja, as exigências institucionais de uma empresa não poder concorrer a ambos os lotes, induz naturalmente esses lances. Vale notar que existe ainda um equilíbrio de Nash desse jogo em que cada empresa faz lance em apenas um lote, sendo esse lance b . Por exemplo, a concorrente 1 pode fazer o lance b apenas no lote

13 Note que ambos os valores, g_{sr} e G_{sr} , são maiores que o custo mínimo. Agradecemos um parecerista anônimo por esse comentário.

14 Nesse ponto, é importante destacar que não faz parte do modelo a consideração acerca da dificuldade de retomada de uma obra, ou seja, não se está avaliando a influência dessa variável na decisão do governo em impor essa restrição. Isso ocorre porque o principal objetivo do modelo é o foco no comportamento estratégico das licitantes em relação a uma licitação que contenha essa restrição e não na decisão estratégica da Administração em utilizar esse instrumento. No entanto, esse fator pode ser objeto de inserção na modelagem em futura extensão.

1 e a concorrente 2 faz o mesmo lance apenas no lote 2, resultando no mesmo custo total para o governo: $2b$.

Assim, se houver a restrição de propostas para o segundo lote, o gasto total (dos dois lotes) esperado para a implantação do projeto, g_{cr} , aumentará para $g_{cr} = 2b$, ampliando o custo do governo de $g_{cr} - g_{sr}$, que corresponde a mais $2/3$ ($b-a$).

Voltando à exemplificação anterior, o caso $[a,b]=[1,2]$, em que uma unidade monetária corresponde a R\$ 100.000.000,00, há uma perda financeira, correspondendo ao aumento do custo de implantação para o governo, de R\$ 400.000.000,00 - R\$ 333.333.333,33 = R\$ 66.666.666,67, o que corresponde a um aumento percentual de aproximadamente $(g_{cr} - g_{sr}) / g_{sr} = 20\%$.

Portanto, do ponto de vista estrito do custo do projeto, é clara a perda para o governo associada à restrição. Essa perda, no entanto, poderia se justificar caso houvesse um ganho com um aumento na probabilidade de conclusão do projeto. Analisa-se, pois, essa questão a seguir.

4. EFEITO DA RESTRIÇÃO SOBRE A PROBABILIDADE DE CONCLUSÃO DO PROJETO

Para se analisar o efeito da restrição de contratação sobre a probabilidade de conclusão do projeto, supõe-se que exista uma probabilidade e $X_i \in [0,1]$, $X_i \neq 1$, de a empresa licitante $i = 1, 2$ descontinuar a realização do projeto nos lotes para os quais foi contratada, seja por falência ou por qualquer outro impedimento. Caso a empresa tenha sido contratada para um único lote, então existe uma probabilidade X_i de a empresa abandonar esse projeto. Caso tenha sido contratada para os dois lotes, então a probabilidade X_i se aplica ao abandono desses dois lotes conjuntamente. Em outras palavras, não se admite a possibilidade de que uma mesma empresa conclua um lote e abandone o outro.

Por simplicidade, mas sem perda de generalidade, supõe-se que um lote abandonado tem seu benefício social inteiramente perdido, devido à necessidade de novo processo licitatório. Já quanto aos custos, estima-se que uma proporção α do custo total é paga antes do abandono, de forma que, mesmo que o lote não seja finalizado, haverá um custo correspondendo à proporção α do custo inicial contratado. Ademais, também por simplicidade, supõe-se simetria nessas probabilidades entre os licitantes, i.e., $X_1 = X_2 = \pi$, uma vez que se pode supor tratar-se de empresas de um mesmo ramo e que apresentam mesmas condições econômicas de abandono de um projeto.

Assim, sendo B o benefício bruto para o governo de ter o projeto como um todo (os dois lotes) finalizado e sendo dado g_{sr} , pode-se obter o benefício esperado líquido total do projeto no caso de a licitação não conter nenhuma restrição, B_{sr} , qual seja:

$$B_{sr}(\pi) = (1 - \pi)(B - g_{sr}) + \pi(0 - \alpha g_{sr}) = (1 - \pi)B - (1 - (1 - \alpha)\pi)g_{sr}$$

Na situação de haver a restrição de contratação na licitação do segundo lote, em que $g_{cs} = 2b$, cada empresa fica com uma parte do projeto, ou seja, com um lote. Como as probabilidades



de abandono são independentes, tem-se a seguinte distribuição de probabilidade para o abandono dos lotes:

- a. probabilidade de ambas as empresas abandonarem o projeto, ou seja, os dois lotes não serem concluídos: π^2 ;
- b. probabilidade de apenas uma empresa abandonar o projeto, ou seja, uma empresa conclui seu lote e a outra abandona seu lote: $2(1 - \pi) \pi$, com o benefício de implantação do projeto atingindo apenas $b/2$; e
- c. probabilidade de nenhuma empresa abandonar o projeto, ou seja, os dois lotes serem concluídos: $(1 - \pi)^2$.

Com relação ao benefício bruto da conclusão do projeto, a conclusão dos dois lotes gera um benefício bruto B , enquanto inexistente benefício social se os dois lotes forem abandonados. No caso em que apenas um lote é concluído, postula-se linearidade no benefício, de forma que a conclusão de apenas um lote gera o benefício social $B/2$.

Assim, o benefício líquido esperado total do projeto no caso de a licitação conter restrição na contratação do segundo lote, B_{cr} , será dado por:

$$B_{cr}(\pi) = [(1 - \pi)^2 (B - 2b)] + 2(1 - \pi)\pi [B/2 - b - ab] + \pi^2 (0 - 2ab) = (1 - \pi)B - (1 - (1 - \alpha)\pi) 2b$$

(π)

A partir dessas expressões, conclui-se que nunca será benéfico ao erário incluir as restrições se o fato de vencer em mais de um lote não aumentar a probabilidade de falência da empresa, uma vez que, como $g_{sr} > 2b$, necessariamente $B_{sr}(\pi) > B_{cr}(\pi)$. Portanto, para que haja qualquer justificativa para a inclusão da restrição de contratação, é necessário que, ao assumir mais de um lote, a empresa veja aumentar a probabilidade de não concluir o projeto. Modela-se essa situação a seguir.

Suponha, pois, que, se vencer em dois lotes, o que acontece no caso de licitações sem restrições, a probabilidade de abandonar o projeto aumenta de π para $\pi' > \pi$. Então, para que seja vantajoso para o governo incluir a restrição de contratação, será necessário que $B_{sr}(\pi') < B_{cr}(\pi)$, o que equivale a: $(1 - \alpha)(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr}) < (\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})$.

Para prosseguir a comparação, é preciso dividir a análise em dois casos.

Em primeiro lugar, suponha que $\pi'g_{sr} > \pi 2b$. Nesse caso, a condição acima se reescreve como:

$$\alpha > 1 - [(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})] / (\pi'g_{sr} - \pi g_{cr}) \quad (1)$$

Em segundo lugar, suponha que $\pi'g_{sr} < \pi 2b$. Nesse caso, a desigualdade se inverte e a condição para a otimalidade da imposição da restrição é:

$$\alpha < 1 - \frac{[(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})]}{(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr})} \quad (2)$$

Observe que, no caso (1), se $\frac{[(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})]}{(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr})} > 1$, então será ótimo impor a restrição, qualquer que seja o valor de $\alpha \in [0,1]$. Por outro lado, se $\frac{[(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})]}{(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr})} > 0$, então sempre será ótimo NÃO restringir o número de contratos por empresa.

Já no caso (2), se $\frac{[(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})]}{(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr})} > 1$, então para qualquer valor de α é desaconselhável impor a restrição, ou seja, o benefício bruto da restrição não compensa seu custo. Já se $\frac{[(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})]}{(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr})} > 0$, então sempre será ótimo restringir o número de contratos por empresa independentemente do valor de α .

Nos casos intermediários, em que $0 < \frac{[(\pi' - \pi)B - (g_{cr} - g_{sr})]}{(\pi'g_{sr} - \pi g_{cr})} < 1$, haverá uma gama de valores de α para os quais compensa introduzir a restrição. Considere, por exemplo, o caso (1). Nesse caso, quanto maior for o aumento da probabilidade de abandono do projeto quando uma empresa assume os dois lotes comparativamente à situação em que assume apenas um deles (a diferença $\pi' - \pi$), e quanto maior o benefício bruto do projeto, B, maiores serão as situações em que é vantajoso incluir a restrição nas regras da licitação.

A Tabela 1 a seguir apresenta uma simulação numérica dessas situações, tomando como base os seguintes parâmetros: custo máximo possível de execução de cada lote do projeto: $b = R\$ 200.000.000$; custo mínimo: $a = R\$ 100.000.000$; e o benefício social bruto do projeto: $B = R\$ 400.000.000$. Consideram-se diferentes valores para a probabilidade de abandono do projeto, π , quando a restrição é requerida, e a probabilidade maior, $\pi' > \pi$, quando não há restrição, sendo determinado se existe um intervalo de valores de pagamento em caso de abandono, α , que garante a otimalidade da imposição da restrição.

Todos os resultados encontrados e apresentados na tabela correspondem a valores de α a partir dos quais é vantajosa a imposição de limites de contratação. Uma letra “X” em alguma entrada significa que o cálculo não se aplica nesse caso, pois $\pi' \leq \pi$. Já uma letra “N” em alguma entrada significa que a imposição de limite de contratação é prejudicial para a administração qualquer que seja o valor do pagamento α em caso de abandono.

A simulação mostra que o caso (2) nunca se realiza, ainda que, para alguns poucos valores dos parâmetros, tenhamos $\pi' g_{sr} < \pi g_{cr}$. Verifica-se, a partir dos dados da Tabela 1, que é necessário que a probabilidade de abandono do projeto aumente muito quando inexistente restrição de contrato por empresa, em comparação com a situação em que vale a restrição, ou seja, π' deve ser muito maior que π para que exista algum valor de α que torne desejável o uso da restrição. A diferença entre π' e π para que isso aconteça ficou sempre em 20 pontos percentuais, ou seja, a probabilidade de abandono quando uma empresa vence nos dois lotes deve ser pelo menos 20% a mais que a probabilidade de abandono quando essa empresa executa apenas um lote para que seja desejável a imposição do limite de contratos na licitação.

Ademais, mesmo quando essa diferença de probabilidade é suficientemente elevada para se justificar a imposição da restrição, é necessário que o percentual de pagamento em caso de abandono do projeto seja suficientemente elevado para que realmente seja melhor impor tal limite. Por exemplo, quando a probabilidade de abandono sem restrições é de 50%, um



percentual já bastante elevado, e esse percentual se reduz para 30% se somente uma empresa puder assumir um dos dois lotes, então é necessário que a empresa receba pelo menos 71% do valor total do projeto em caso de abandono para que seja vantajoso para o governo impor o limite de contratação. Esse percentual aumenta para 75% quando $\pi' = 40\%$ e $\pi = 20\%$ e para 78% quando $\pi' = 30\%$ e $\pi = 10\%$.

Portanto, se o governo conseguir, já na etapa de elaboração da licitação, limitar o montante a ser desembolsado nas etapas iniciais do projeto, então conseguirá manter o projeto na região em que não é vantajoso impor a limitação de participação.

Tabela 1: Valores mínimos para o percentual de pagamento em caso de abandono (α) para que seja vantajoso incluir a restrição de contratos em licitações – Simulação

| π | 0,05 | 0,1 | 0,2 | 0,3 | 0,4 | 0,5 | 0,6 | 0,7 | 0,8 | 0,9 |
|--------|------|------|------|------|------|------|------|------|-----|-----|
| π' | | | | | | | | | | |
| 0,10 | N | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| 0,15 | N | N | X | X | X | X | X | X | X | X |
| 0,20 | N | N | X | X | X | X | X | X | X | X |
| 0,25 | 0,79 | N | N | X | X | X | X | X | X | X |
| 0,30 | 0,58 | 0,78 | N | X | X | X | X | X | X | X |
| 0,35 | 0,45 | 0,57 | N | N | X | X | X | X | X | X |
| 0,40 | 0,35 | 0,43 | 0,75 | N | X | X | X | X | X | X |
| 0,45 | 0,28 | 0,33 | 0,52 | N | N | X | X | X | X | X |
| 0,50 | 0,23 | 0,26 | 0,38 | 0,71 | N | X | X | X | X | X |
| 0,55 | 0,18 | 0,21 | 0,29 | 0,47 | N | N | X | X | X | X |
| 0,60 | 0,15 | 0,17 | 0,22 | 0,33 | 0,67 | N | X | X | X | X |
| 0,65 | 0,12 | 0,13 | 0,17 | 0,24 | 0,41 | N | N | X | X | X |
| 0,70 | 0,09 | 0,10 | 0,13 | 0,18 | 0,27 | 0,60 | N | X | X | X |
| 0,75 | 0,07 | 0,08 | 0,10 | 0,13 | 0,19 | 0,33 | N | N | X | X |
| 0,80 | 0,05 | 0,06 | 0,07 | 0,09 | 0,13 | 0,20 | 0,50 | N | X | X |
| 0,85 | 0,04 | 0,04 | 0,05 | 0,06 | 0,08 | 0,12 | 0,23 | N | N | X |
| 0,90 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,04 | 0,05 | 0,07 | 0,11 | 0,33 | N | X |
| 0,95 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,04 | 0,09 | N | N |

Fonte: Elaboração própria. X: Não se aplica; N: A restrição é inadequada para qualquer valor de $\alpha \in [0,1]$.

Reforça-se que essa simulação foi estabelecida não para que se faça uma mensuração da probabilidade de abandono de um projeto, e sim para permitir uma percepção acerca da interação entre esse fator e o percentual de pagamento no momento do abandono, que claramente influencia a escolha estratégica dos agentes em abandonar ou não um determinado



contrato. Essa interação poderia, eventualmente, explicar a estratégia da Administração em adotar a restrição em análise, trazendo uma explicação econômica para essa premissa na licitação. A mensuração da probabilidade de abandono, por sua vez, dependerá de uma série de outros fatores, relativos, por exemplo, a características do setor em que se insere o projeto, porte das empresas envolvidas, valor dos empreendimentos etc., o que foi considerado como exógeno ao modelo.

O resultado da simulação indica a importância de a Administração Pública e os órgãos de controle se esforçarem para controlar previamente a ocorrência de uma circunstância que leva à situação simulada, chamada de “jogo de cronograma”. Nesse jogo¹⁵, uma empresa que vence uma licitação para execução de um projeto manipula o seu cronograma de execução de forma a receber rapidamente um elevado percentual do total acordado do projeto, para então abandoná-lo incompleto. Caso o jogo de cronograma não possa ser controlado e a empresa consiga receber elevados percentuais do total do projeto em caso de abandono, então a restrição de contratos em um procedimento licitatório seria uma alternativa atraente, mas estaria diante de um problema anterior, relativo ao jogo de cronograma em si, mais uma vez não justificando a escolha de restringir os contratos.

A partir desses resultados, é possível indicar que, se o governo conseguir controlar adequadamente o jogo de cronograma, então será vantajoso para a administração não impor limites ao número de lotes que podem ser vencidos por uma única empresa.

Em resumo, a simulação indica que somente será ótimo para o governo impor limites aos contratos firmados por uma mesma empresa se: (i) a probabilidade de abandono do projeto aumente em pelo menos 20 pontos percentuais quando essa mesma empresa é responsável pelos dois lotes; e (ii) conjuntamente a empresa tenha ainda condições de receber um percentual bastante elevado do total do custo do projeto caso a abandone, nunca menor que 60% se $\pi' \leq 60\%$ e $\pi' - \pi = 20\%$.

Em suma, a simulação apresentada sugere que as condições para que seja ótimo impor restrições à contratação por empresa são muito limitadas e que, portanto, deve-se ver o instituto da restrição de contratos como uma situação muito particular, e não como uma regra geral a ser aplicada para qualquer projeto público.

Esse resultado indica, portanto, que é preciso avaliar para qual tipo de projeto e em que tipo de mercado estão inseridas as empresas licitantes e o momento econômico vivenciado para se decidir pelo uso desse mecanismo de restrição de contratos. Em contratações de empreitada na construção civil, por exemplo, em que as falências e pedidos de recuperação fiscal têm crescido em vários estados¹⁶, esse mecanismo poderia até se justificar em momentos

15 O jogo de cronograma em si não faz parte do modelo, tendo sido mencionado apenas como uma das possibilidades de ocorrência da antecipação de pagamentos.

16 Vide <http://fenacon.org.br/noticias/recuperacao-judicial-e-falencia-em-construtoras-avancam-25-1142/>, acesso em 06/08/2020, e <https://www.nsctotal.com.br/noticias/em-tres-anos-numero-de-pedidos-de-falencia-e-recuperacao-judicial-dobra-na-construcao>, acesso em 06/08/2020.



de elevada crise econômica, mas é claramente indesejável em situações de crescimento econômico devido ao seu efeito redutor da competitividade do certame.

A análise também chama a atenção para o papel de quanto é pago nas etapas iniciais de execução de um projeto. Caso seja possível controlar e limitar esse pagamento, então se tem um valor reduzido para , tornando desnecessária a limitação de contratos.

Ademais, deve-se considerar uma eventual decisão estratégica das empresas em continuar ou abandonar um projeto público. Caso a opção pelo abandono levasse em conta uma penalização mais severa das empresas, cuja consequência efetiva fosse não mais contratar com a Administração Pública, poder-se-ia verificar de maneira mais contundente ainda que não há benefícios em restringir a licitação na forma aqui tratada, já que essa penalização poderia se materializar numa considerável redução da probabilidade de abandono dos projetos, reduzindo a diferença entre e . Nesse caso, novamente conclui-se que esse mecanismo de restringir o número de contratos firmados com uma empresa não gera necessariamente os incentivos e os benefícios esperados.

5. CONCLUSÃO

O presente artigo analisou situação comum na atual Administração Pública, que promove constantes licitações para firmar contratos em que terceiros realizam um projeto público. Nesse contexto, além da tradicional preocupação com os custos resultantes para o governo, há uma crescente preocupação também com os custos sociais resultantes do abandono do projeto pela empresa contratada sem conclusão.

O jogo que representa esse processo é similar ao leilão selado de primeiro preço, em que os agentes são detentores de informação secreta sobre os reais custos que incorrem na concretização do projeto, o que, por si só, já representa um aumento dos custos incorridos na implantação do projeto por parte da Administração Pública. Sob o ponto de vista público, então, o gasto referente ao projeto não se mostra, naturalmente, o menor possível, pois foi verificada uma perda informacional pelo fato de o governo não conhecer os custos efetivos das empresas.

Outra perda, no entanto, foi identificada à medida que o modelo se enriqueceu com a inserção de restrição na contratação de uma mesma empresa para todos os lotes em licitação. Embora a solução do jogo proposto tenha se mostrado eficiente sem nenhuma restrição na licitação (a licitante de menor custo terá condições de propor o menor valor para o projeto), a análise da restrição no processo licitatório mostrou que aquele resultado eficiente desaparece e as empresas tendem a propor os maiores valores possíveis para a realização do projeto (usualmente o valor estimado pelo governo, tido como “teto” para as propostas), garantindo que cada uma ficará com uma parte do projeto ao maior custo possível para o governo. Essa situação acaba por se assemelhar a um conluio cujas bases são as próprias definições das regras do certame, o que conferiria a essa negociação um caráter institucional indesejado.

Considerando na modelagem que a probabilidade de abandonar o projeto aumenta quando uma empresa ganha mais lotes, foi possível avaliar o efeito da restrição na contratação a



partir da interação entre o percentual já desembolsado pelo projeto e aquela diferença de probabilidade (entre a probabilidade de abandono com dois lotes e a de abandono tendo vencido apenas um lote). Verificou-se que é necessário que a probabilidade de abandono do projeto aumente muito quando inexistir restrição de contrato por empresa, em comparação com a situação em que vale a restrição, para que seja justificável a imposição do limite de contratos na licitação.

Ademais, mesmo quando essa diferença de probabilidade é suficientemente elevada para se tentar legitimar a imposição da restrição, é necessário que o percentual de pagamento em caso de abandono do projeto seja suficientemente elevado para que realmente seja melhor impor tal limite.

O resultado da simulação indica a importância de a Administração Pública e os órgãos de controle se esforçarem para controlar situações em que promovam pagamentos antecipados, como, por exemplo, o “jogo de cronograma”. Caso o jogo de cronograma não possa ser controlado e a empresa consiga receber elevados percentuais do total do projeto nas etapas iniciais de execução, então a restrição de contratos em um procedimento licitatório seria uma alternativa atraente, mas estar-se-ia diante de um problema anterior, relativo ao jogo de cronograma em si, mais uma vez não justificando a escolha de restringir os contratos.

Dessa forma, conclui-se que, se o governo conseguir controlar o jogo de cronograma ou outras formas de uma empresa conseguir elevado percentual de desembolso em etapa inicial de implementação do projeto, então será vantajoso para a administração não impor limites ao número de lotes que podem ser vencidos por uma única empresa para evitar o aumento dos custos decorrentes de uma eventual restrição nas contratações.

Em suma, a simulação apresentada sugere que as condições para que seja ótimo impor limites de contratação por empresa são muito fortes e que, portanto, deve-se ver o instituto da restrição de contratos como uma situação muito particular, e não como uma regra geral a ser aplicada para qualquer projeto público.

Esse resultado sugere que é preciso avaliar para qual tipo de projeto e em que tipo de mercado estão inseridas as empresas licitantes e o momento econômico vivenciado para se decidir pelo eventual uso desse mecanismo de restrição de contratos sob a ótica da capacidade operativa das empresas. Em contratações de empreitada na construção civil, por exemplo, em que as falências e pedidos de recuperação fiscal têm crescido em vários estados¹⁷, esse mecanismo poderia se justificar em momentos de elevada crise econômica, mas é claramente indesejável em situações de crescimento econômico.

Se essas situações extremas puderem ser evitadas, por meio de uma avaliação mais criteriosa da situação financeira das empresas participantes e por meio de regras que inibam o conhecido “jogo de cronograma”, então será melhor para o governo não impor a restrição de contratação.

17 Vide <http://fenacon.org.br/noticias/recuperacao-judicial-e-falencia-em-construtoras-avancam-25-1142/>, acesso em 06/08/2020, e <https://www.nsctotal.com.br/noticias/em-tres-anos-numero-de-pedidos-de-falencia-e-recuperacao-judicial-dobra-na-construcao>, acesso em 06/08/2020.



Como futura extensão do trabalho, vislumbra-se inicialmente a análise de maiores números de lotes e de participantes: o que ocorre quando se aumenta o número de participantes? E o número de lotes ofertados? E o efeito do sorteio, como se dará nessas condições?

Espera-se que, à medida que cresce o número de participantes, o prejuízo do governo em impor a restrição de contratação se torne menor, pois a competição aumenta pelo simples aumento do número de interessados, conforme prediz a teoria dos leilões. No entanto, espera-se que ainda assim a situação com restrições aumente o custo do projeto para o governo, *ceteris paribus*, i.e. com o mesmo número de participantes.

Pode-se também estender no modelo a previsão de lotes que sejam assimétricos entre si, o que pode modificar o comportamento estratégico das empresas interessadas no certame e, por consequência, os resultados obtidos em relação à restrição de contratação de lotes.

Outra extensão seria explicitar uma externalidade associada à não-finalização de um projeto público, ou seja, uma previsão no modelo de que, se um lote do projeto ou o projeto todo fosse inacabado, a sociedade teria uma perda adicional sob o ponto de vista social, como na suspensão de um serviço na área de saneamento público que causa problemas de saúde à população. Ou ainda, poder-se-ia ponderar na modelagem a influência de uma variável que representasse uma dificuldade de retomada de um projeto abandonado, de maneira a identificar os incentivos da Administração Pública em relação à adoção da restrição de contratos.

Finalmente, há de se explorar como a existência da restrição de contratação poderia ou não facilitar a formação de conluios entre os principais participantes, uma vez que a impossibilidade de vencer em todos os lotes tem o potencial de favorecer um acordo tácito sobre quem vence quais lotes, ou quem concorre por quais lotes, acordo esse que seria mais difícil se todas as empresas pudessem vencer todos os lotes.

Essas extensões são apresentadas como sugestão de pesquisas futuras.

REFERÊNCIAS

ASHENFELTER, O. **How Auctions Work for Wine and Art**. Journal of Economic Perspectives, 3(3), p. 23-36, 1989.

AUSUBEL, L. M. **An Efficient Ascending-Bid Auction for Multiple Objects**. American Economic Review, 94(5), p. 1452-1475, 2004.

AUSUBEL, L. M. e CRAMTON, P. **Demand Reduction and Inefficiency in Multi-Unit Auctions**. Working Paper. University of Maryland, 2002.

AUSUBEL, L. M., CRAMTON, P. e McAfee, P. **Synergy in Wireless Telephony: Evidence from the Broadband PCS Auctions**. Journal of Economics and Management Strategy, nº 06, p. 497-527, 1997.



- BACK, K. e ZENDER, J. F. **Auctions of divisible goods: on the rationale for the Treasury experiment.** *Review of Financial Studies* 6, p. 733–764, 1993.
- CLARKE, E. H. **Multipart Pricing of Public Goods.** *Public Choice*, 2, p. 19- 33, 1971. Disponível em: <http://bbs.cenet.org.cn/UploadImages/200642020355785817.pdf>.
- COLNAGO Jr, e ESTEVES, P. **PROES: Um modelo de leilão híbrido.** Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia, Universidade de Brasília, 2004.
- DASGUPTA, P. S. e MASKIN, E. **Efficient Auctions.** *Quarterly Journal of Economics*, 115, p. 341-388, 2000.
- GROVES, T. **Incentives in Teams.** *Econometrica*, 41, p. 617-631, 1973.
- JEHIEL, P., MOLDOVANU, B. e STACCHETTI, E. **How (not) to Sell Nuclear Weapons,** *American Economic Review* 86, 814-829, 1996.
- JEHIEL, P., MOLDOVANU, B. e STACCHETTI. **Multidimensional Mechanism Design for Auctions with Externalities,** *Journal of Economic Theory* 85, 258-293, 1999.
- KATZMAN, B. A. **Two Stage Sequential Auction with Multi-unit Demands.** *Journal of Economic Theory*, 86(1), p. 77-99, 1999.
- KLEMPERER, P. **What Really Matters in Auction Design.** *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 16, nº 1, p. 169–189, 2002.
- KLEMPERER, P. **Using and Abusing Auction Theory.** Working Paper, University of Oxford, 2002. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=379242.
- KRISHNA, V. **Auction Theory.** 2ª Ed., Pennsylvania State University, Ed. Elsevier, 2010.
- KRISHNA, V. e PERRY, M. **Efficient Mechanism Design.** The Hebrew University of Jerusalem, 2000. Disponível em: <http://econ.la.psu.edu/~vkrishna/papers/vcg20.pdf>.
- MASKIN, E. e RILEY, J. **Optimal Multi-unit Auctions.** *The Economics of Missing Markets, Information and Games*, Oxford University Press, p. 312-335, 1990.
- McAFFE, P. e VINCENT, D. **The Declining Price Anomaly.** *Journal of Economic Theory*, 60(1), p. 191-212, 1993.
- MENEZES, F. M. e MONTEIRO, P. K. **An Introduction to Auction Theory.** Oxford University Press, 2005.
- MENEZES, F. M. e DUTRA, J. C. **Hybrid auctions I: theory.** The Australian National University, Working Paper Nº 393, 25p, abr, 2001.



MILGROM, P. e WEBER, R. **A Theory of Auctions and Competitive Bidding**. *Econometrica*, 50, p. 1089-1122, 1982.

MILGROM, P. e WEBER, R. **A Theory of Auctions and Competitive Bidding, II**, em *The Economic Theory of Auctions*, ed. por P. Klemperer. Cheltenham, U.K.: Edward Elgar, 1999.

MYERSON, R. B. **Optimal Auction Design**. *Mathematics of Operations Research*, Vol. 6, nº. 1. p. 58-73, 1981.

PALFREY, T. R. **Bundling Decisions by a Multiproduct Monopolist with Incomplete Information**. *Econometrica*, Vol. 51, nº 2. P. 463-483, 1983.

RILEY, J.G. e SAMUELSON, W. F. **Optimal Auctions**. *The American Economic Review*, Vol. 71, nº 3, p. 381-392, 1981.

SOTOMAYOR, M. e BUGARIN, M. **Lições de Teoria dos Jogos**, 2007. Monografia não publicada.

VICKREY, W. Counterspeculation, **Auctions and Competitive Sealed Tenders**. *Journal of Finance*, 16(1), p. 8-37, 1961.

VICKREY, W. **Auctions and Bidding in Games**, em *Recent Advances in Game Theory*, Princeton Conference Series 29, 15-27. Princeton: Princeton University Press, 1962.

WEBER, R. J. **Multiple-object Auctions**. Working Paper, Northwestern University, 1981.

XU, X., LEVIN, D. e YE, L. **Auctions with Synergy and Resale**. The Ohio State University, 2010.

ZHAN, R. L. **Optimality and efficiency in auctions design: a survey**. (English) Chinchuluun, Altannar (ed.) et al., *Pareto optimality, game theory and equilibria*. New York, NY: Springer. *Springer Optimization and Its Applications* 17, p. 437-459, 2008.



APÊNDICE

Cálculo do equilíbrio de Nash do leilão sem restrições.

A utilidade *ex-post* da empresa i quando ela é do tipo c_i e escolhe fazer o lance λ e a outra empresa, $-i$, é do tipo c_{-i} e escolhe a estratégia l_{-i} é dada por:

$$u_i(\lambda_i; l_{-i}(\cdot); c_i) = \begin{cases} \lambda_i - c_i & \text{se } \lambda_i < l_{-i}(c_i) \\ (\lambda_i - c_i)/2 & \text{se } \lambda_i = l_{-i}(c_i) \\ 0 & \text{se } \lambda_i > l_{-i}(c_i) \end{cases}$$

Conhecendo o seu tipo, ou seja, o real custo de realizar um lote do projeto do governo, a empresa 1 vai procurar maximizar a sua utilidade esperada no estágio ínterim, atualizando a respectiva crença sobre a empresa 2, de maneira que se obtenha um equilíbrio de Nash bayesiano, que é um par de estratégias (l_1, l_2) satisfazendo:

- para a realização c_1 do custo da empresa 1, $l_1(c_1)$ é a solução (λ_1) do seguinte problema de maximização:

$$(\lambda_1 - c_1) \Pr \{ \lambda_1 < l_2(c_2) \} + 1/2 (\lambda_1 - c_1) \Pr \{ \lambda_1 = l_2(c_2) \}$$

- para a realização c_2 do custo da empresa 2, $l_2(c_2)$ é a solução (λ_2) do seguinte problema de maximização:

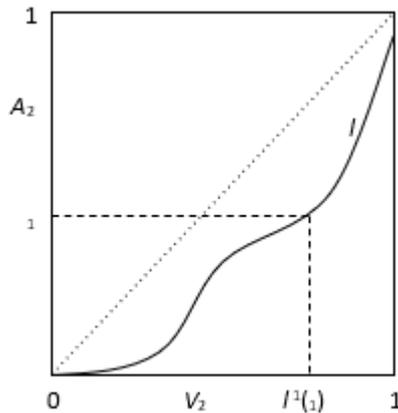
$$(\lambda_2 - c_2) \Pr \{ \lambda_2 < l_1(c_1) \} + 1/2 (\lambda_2 - c_2) \Pr \{ \lambda_2 = l_1(c_1) \}$$

Para resolver o problema, foi considerado que, pela simetria do jogo com relação às empresas, o equilíbrio buscado deve ser também simétrico, de forma que as duas empresas escolhem a mesma função estratégia: $l_1 = l_2 = l$. Além disso, há a suposição de que, quanto maior for o valor c_i , ou seja, quanto mais valor a empresa i atribuir a um lote do projeto do governo, maior será seu lance em equilíbrio, ou seja, a função l é estritamente crescente. Por fim, também foi considerado que l é diferenciável.

Como o lance l é estritamente crescente, dado o valor λ_i , para $i = 1, 2$, tem-se que $\Pr \{ l_2(c_2) = \lambda_1 \} = \Pr \{ l_1(c_1) = \lambda_2 \} = 0$. Isso acontece porque essa igualdade ocorre em no máximo um ponto, um conjunto de medida (de probabilidade) zero, conforme ilustrado na Figura 1.



Figura 1: Estratégia I Estritamente Crescente



Fonte: elaboração própria.

Portanto, os problemas de maximização anteriores podem ser reduzidos a:

$$(\lambda_1 - c_1) \Pr \{ \lambda_1 < I_2(c_2) \} ; (\lambda_2 - c_2) \Pr \{ \lambda_2 < I_1(c_1) \}$$

Sendo a função $I: [a, b] \rightarrow [a, b]$ e focando na solução do problema da empresa 1, para um dado valor de proposta λ_1 , a empresa ganhará um lote do projeto se propuser um valor para o lote tal que $\lambda_1 < I(c_2)$, em que $I(c_2)$ é o valor proposto pela empresa 2. Assim, tem-se que:

$$\lambda_1 < I(c_2) \Leftrightarrow I^{-1}(\lambda_1) < c_2 \Leftrightarrow c_2 > I^{-1}(\lambda_1)$$

O problema da empresa 1 é, então, maximizar a respectiva utilidade ao propor para um lote o valor λ_1 , dado $I(c_2)$ e o custo real c_1 desse mesmo lote para a empresa 1. Representa-se da seguinte forma o problema:

$$U_1(\lambda_1, I(c_2); c_1) = \left\{ \int_a^{I^{-1}(\lambda_1)} 0 \cdot f_2(c_2) \cdot dc_2 + \int_{I^{-1}(\lambda_1)}^b (\lambda_1 - c_1) \cdot f_2(c_2) \cdot dc_2 \right\}$$

Considerando que $f_2(c_2) = 1/(b-a)$, como apresentado anteriormente, obtém-se o seguinte problema de maximização da empresa 1:

$$[1/(b - a) (\lambda_1 - c_1)] (b - I^{-1}(\lambda_1))$$

Pela suposição de que a função objetivo acima é côncava, pode-se calcular a condição de primeira ordem para encontrar a solução desse problema. Sabendo-se que $I^{-1}(\lambda_1) = I^{-1}(I(c_1)) = c_1$, pela aplicação da regra da cadeia, chega-se à conclusão de que a solução desse problema será: $I(c_1) = (b+c_1)/2$, sendo esse o mesmo resultado para a empresa 2, ou seja: $I(c_2) = (b+c_2)/2$.

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





Finanças públicas em movimento: reflexões acerca da controversa destinação do superávit financeiro dos Poderes estaduais

Gabriel Romualdo Santos

Assessor Jurídico do Ministério Público de Contas do Rio Grande do Norte. Especialista em Prática Judicial pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte e pela Escola da Magistratura do Rio Grande do Norte. Graduado em Direito pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

RESUMO

Tendo como bússola a necessidade de alocação eficiente dos recursos públicos para atender às exigências mínimas da coletividade, o presente estudo debruça-se sobre os critérios que viabilizam a devolução de eventuais superávits financeiros dos Poderes e órgãos com autonomia orçamentário-financeira assegurada pelo artigo 168 da Constituição Federal à conta única do Tesouro Estadual, gerida pelo Poder Executivo, avaliando a possibilidade de utilização do importe para abertura de créditos adicionais disciplinados na Lei nº 4.320/1964. Debate-se, também, a hipótese de as sobras financeiras permanecerem com o órgão superavitário, quando o montante em disponibilidade, desde que livre e desvinculado de destinação legal específica, poderá ser considerado como antecipação de receita autorizada para o exercício imediatamente posterior, devendo ser deduzido da importância a ser repassada via sistemática de duodécimos. Independentemente da adoção de quaisquer dos modelos abordados, as verbas estatais não podem ser entendidas como de propriedade dos Poderes ou órgãos constitucionalmente autônomos integrantes dos entes subnacionais, mas como riqueza pública a ser racionalmente alocada com vistas à concretização, em grau ótimo, das aspirações da comunidade.

Palavras-chave: Eficiência alocativa. Repasse de duodécimos. Execução orçamentária. Superávit financeiro. Destinação dos recursos.

ABSTRACT

Craving the need for efficient allocation of public resources to meet the minimum requirements of the community, this paper focuses on the criteria that make possible the return of eventual financial surpluses of the Powers and State agencies with budgetary-financial autonomy



ensured by the article 168 of the Federal Constitution of Brazil to the single account of the State Treasury, managed by the Executive Power. Considering the possibility of using the import to open additional credits disciplined in Law n. 4,320/1964. There is also a debate on the hypothesis that financial surpluses will remain with the surplus state agency, in cases where the amount in availability, as long as it is free and unlinked from a specific legal allocation, can be considered as an anticipation of authorized revenue for the immediately subsequent year, and should be deducted from the amount to be transferred via systematic twelfths. Regardless of the adoption of any of the aforementioned models, state funds cannot be understood as belonging to the Powers or constitutionally autonomous agencies that are part of subnational entities, but as public wealth to be rationally allocated with a view to achieving the aspirations of the community to an optimum degree.

Keywords: Allocative efficiency. Transfer of twelfths. Budget execution. Financial surplus. Allocation of resources.

1. INTRODUÇÃO

Devendo conduzir sua atuação para o atendimento das demandas requeridas pelos mais diferentes grupos societários, a Administração Pública, quase sempre, acaba se deparando com um impasse de complexa resolução: as ilimitáveis necessidades coletivas e a escassez de recursos disponíveis para acolhimento de todos os reclames sociais.

Solucionar o conflito tem se tornado tarefa cada vez mais árdua, seja pela crescente multiplicação das reivindicações comunitárias, seja pela crise nacionalmente instalada nas finanças públicas.

Nos últimos tempos, inclusive, são diversos os relatos de entidades federadas com dificuldades em honrar os seus compromissos. As complicações atingem desde a manutenção de vários serviços públicos até os atrasos no pagamento dos vencimentos e proventos ao funcionalismo estatal – sua face mais visível pelo inegável e cediço caráter alimentar dessas verbas. A questão tornou-se tão séria que levou à edição de decretos de calamidade financeira em diversos locais.

Em um cenário como esse, o correto estudo e a alocação eficiente dos recursos públicos passa a ser não apenas recomendável, mas também uma necessidade inadiável.

Apesar de o fator conjuntural ter o condão de potencializar o quadro traçado, a histórica ausência de uma gestão assertiva na alocação das riquezas públicas não colabora para o

1 Rio de Janeiro (Decreto nº 45.692, de 19 de junho de 2016), Rio Grande do Sul (Decreto nº 53.303, de 22 de novembro de 2016), Minas Gerais (Decreto nº 47.101, de 5 de dezembro de 2016), Roraima (Decreto nº 26.404, de 28 de dezembro de 2018), Rio Grande do Norte (Decreto nº 28.689, de 2 de janeiro de 2019), Mato Grosso (Decreto nº 7, de 17 de janeiro de 2019) e Goiás (Decreto nº 9.392, de 21 de janeiro de 2019) são exemplos de entidades federativas que decretaram calamidade financeira no âmbito da administração pública estadual.



equacionamento da controvérsia inicialmente assinalada. Ao contrário, aprofunda o embaraço ao não definir escala de priorização para a oferta de bens e serviços finais à comunidade.

A escolha socialmente eficaz pressupõe a observância da obrigação governamental de aplicar racionalmente as somas arrecadadas. O princípio da eficiência impõe que o Poder Público busque alcançar o bem-estar coletivo minorando o desperdício de verbas estatais para que seja possível garantir maior rentabilidade social.

Nesse horizonte, o debate acerca da destinação de eventuais reservas de recursos públicos porventura existentes ganha ainda mais relevância e tende a atrair a atenção da população e da mídia que outrora não existia ou era profundamente tímida. Do mesmo modo, o debate acadêmico, que não pode ficar alheio à realidade, também deve debruçar-se sobre tais questões.

Nessa toada, o objeto da pesquisa delimita-se ao campo investigatório da controvérsia que existe, especialmente nos estados da federação, acerca da (re)alocação do superávit financeiro dos Poderes e órgãos constitucionais autônomos, eventualmente verificado no fim do exercício, oriundo das verbas devidamente transferidas a título de duodécimos, em virtude da execução parcial do orçamento legalmente consignado.

É preciso assentar que a disciplina que rege a dinâmica dos duodécimos normatizada na Constituição Federal de 1988 estabelece competir ao Poder Executivo, enquanto gestor do orçamento público, a obrigação inescusável de transferência de dotações orçamentárias aos demais Poderes, ao Ministério Público e à Defensoria Pública, entidades igualmente legítimas para a percepção de receitas provenientes da regular arrecadação estatal, em cotas a serem repassadas até o dia 20 de cada mês, cabendo, por conseguinte, aos destinatários sua execução conforme previamente designado em lei.

Nessa quadra, pretende-se avaliar se o fenômeno das sobras orçamentárias, quando consumado, tem o condão de transmutar a disponibilidade financeira em importe passível de devolução à conta única do Tesouro estadual, gerido pelo Poder Executivo, e se a este cabe autorização a empregá-la para abertura de créditos adicionais à conta de superávit financeiro, tendo como fundamento o artigo 43, parágrafo 1º, inciso I, da Lei nº 4.320/1964.

Diante desse contexto, o trabalho busca responder sobre a aplicabilidade ou não aos estados-membros da prática consolidada na esfera do Poder Executivo federal, que, na hipótese de verbas duodecimais destinadas aos demais Poderes e órgãos autônomos eventualmente não utilizadas no exercício antecedente, finda por fazer permanecer na posse do seu destinatário natural, mas na forma de antecipação de receita. Esses recursos são então deduzidos do montante financeiro a ser repassado pelo Poder Executivo ao outro Poder ou órgão no exercício em curso, conforme adiante será detalhado.

O artigo também tenciona problematizar a interpretação de que estaria no âmbito legislativo dos estados-membros o livre disciplinamento sobre o tema, por entender que estaria dentro de sua competência típica de deliberação, abordando, nessa mesma senda, entendimento contrário, que reside na compreensão de se tratar a matéria norma geral de direito financeiro, logo, de observância obrigatória pelos entes subnacionais. Nesse contorno, busca-se apreciar,



ainda, a (im)possibilidade de sua veiculação na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), em razão da natureza anual e, portanto, periódica desta.

Sobre o tema em questão, o Supremo Tribunal Federal (STF) recentemente se pronunciou no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6045, ajuizada pelo Governo do Estado de Roraima. Em sessão virtual realizada entre os dias 12 e 19 de junho de 2020, o Plenário converteu a apreciação da medida cautelar em exame de mérito, julgando a matéria questionada. No processo, adiante examinado e cujo Acórdão foi publicado no Diário de Justiça eletrônico (DJe) na data de 17 de julho de 2020, o Poder Executivo daquele estado defendeu que compete ao Executivo decidir a destinação das sobras orçamentárias, o que obrigaria o Tribunal de Justiça local à devolução do superávit ao Tesouro estadual.

Noutro pórtico, quanto à ocorrência do fenômeno aqui estudado e considerando que essa realidade é estrutural em algumas unidades da federação, busca-se ponderar, ao fim do trabalho, se existe amparo jurídico, independentemente da modalidade de conformação das sobras orçamentárias eventualmente adotada, de o ajustamento a ser implementado passar a incidir sobre os valores apurados após o encerramento do balanço patrimonial realizado a partir do fim do exercício financeiro caracterizado pelo marco de realinhamento.

2. ELEMENTOS CONSTITUCIONAIS DE BASE DAS FINANÇAS PÚBLICAS

De início, antes de adentrar de modo mais aprofundado na matéria objeto do presente trabalho, é oportuno discorrer acerca de temas correlatos que tangenciam o cenário de sobras financeiras durante a execução orçamentária e a sistemática de repasse dos duodécimos estabelecida constitucionalmente, realçando elementos e conceitos básicos que incidem de forma perene sobre a questão em foco.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, dispõe sobre as leis orçamentárias nas quais as atividades financeiras da Administração Pública terão seu planejamento consignado, sendo elas: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, todas de iniciativa do Poder Executivo.

O Plano Plurianual (PPA), de caráter poroso e programático, é, pois, um diploma legal que delineia a estratégia de ação financeira do Estado, sempre com vistas aos desideratos sociais constitucionalmente preconizados. Traça as diretrizes, objetivos e metas governamentais, definindo o planejamento das atividades estatais (OLIVEIRA, 2014, p. 600) para as despesas de capital, as quais podem se constituir em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Como exemplo desse tipo de despesa, tem-se a aquisição de máquinas, equipamentos, realização de obras, aquisição de participações acionárias de empresas, aquisição de imóveis e concessão de empréstimos para investimento. Via de regra, tal espécie de despesa concorre para a formação de um bem de capital, assim como para a expansão das atividades do órgão (BRASIL, 2017). Noutro giro, as despesas correntes são realizadas com a manutenção da máquina administrativa. São exemplos: as despesas com pessoal, aquisição de bens de consumo, manutenção de equipamentos entre outras.



A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), por sua vez, concebe regras gerais de aplicabilidade do PPA ao mesmo tempo em que projeta um esboço prévio para a edificação da Lei Orçamentária Anual (LOA), considerando as circunstâncias econômicas e sociais (TORRES, 2008, p. 85) que irão influir na produção de seus efeitos.

Já a Lei Orçamentária Anual (LOA), de natureza mais concreta e finalística, estabelece as dotações cabíveis ao Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e aos demais órgãos constitucionalmente autônomos (Ministério Público e Defensoria Pública), prevendo as receitas e fixando as despesas do exercício financeiro subsequente. Seu bojo carrega de maneira mais precisa as ações que deverão ser executadas pelo Estado, delimitando, ainda, o montante dos recursos a serem despendidos, bem como o limite dos gastos públicos.

Nessa toada, Conti (2012, p. 28) afiança que:

A existência dessas três leis de natureza orçamentária tem por função estabelecer um sistema planejado e coordenado de ações governamentais, em consonância com a tendência de utilizar os orçamentos como instrumentos para atingir os objetivos de interesse público.

Após a aprovação pelo Parlamento da LDO e da LOA, diplomas normativos elaborados anualmente, aquela com forte teor qualitativo e esta com um viés marcadamente quantitativo, com o escopo de instrumentalizar a gestão fiscal, a Constituição da República instituiu, no caput do artigo 168, a sistemática de repasses dos recursos públicos pelo Poder Executivo, responsável pela gerência do orçamento, aos demais Poderes e órgãos autônomos por meio do regime duodecimal. Tal prática “[...] procurou garantir todos os meses a entrega dos recursos correspondentes aos demais Poderes e ao Ministério Público, e mais recentemente – EC nº 45/04 – à Defensoria Pública, reforçando-lhes [sic] a independência e autonomia.” (PISCITELLI e TIMBÓ, 2010, p. 90).

A dinâmica dos duodécimos consiste na transferência mensal das dotações até o dia 20, com alicerce em um cronograma previamente disposto. Mendonça (2010, p. 142-143) explana que:

Definido o quinhão de cada Poder, faz-se necessária a sua liberação efetiva. Lembre-se, novamente, que o Executivo detém o aparato de arrecadação e gestão das receitas. A retenção de recursos destinados a um Poder seria uma forma evidente de asfixia política, por isso mesmo vedada pela ordem constitucional. O art. 168 da Carta determina que as verbas de cada Poder, do Ministério Público e da Defensoria Pública lhes sejam incondicionalmente entregues, a despeito de eventuais tensões políticas. Trata-se da chamada regra do duodécimo, que impõe a liberação mensal, em cotas de 1/12 do montante referente ao exercício.

Tendo havido a autorização legislativa conferida na LOA e os respectivos repasses em forma de duodécimos pelo Executivo aos igualmente legítimos destinatários das receitas públicas, o ciclo orçamentário tem continuidade com a incorporação dos valores aos orçamentos próprios dos Poderes e órgãos autônomos com a posterior programação e execução do orçamento.



Aqui, faz-se mister esclarecer que o orçamento é executado em duas dimensões distintas, quais sejam, a execução orçamentária e a execução financeira, que, apesar de possuírem traços próprios, conglobam-se em um fenômeno prático uno, concomitante e indissociável: a concretização do orçamento público.

Entende-se por execução orçamentária o comprometimento dos créditos repassados de forma duodecimal com a operacionalização da dotação antevista na LOA, concretizando o projeto idealizado no mencionado diploma legal, sendo efetivada por intermédio do cumprimento de três estágios da despesa pública: o empenho, a liquidação e o pagamento. Noutro pórtico, a execução financeira é a utilização do saldo em disponibilidade no caixa do Poder ou do órgão autônomo com o escopo de atender às ações previstas com alicerce nas dotações anteriormente autorizadas (FURTADO JÚNIOR, 2010, p. 133).

Por conta disso, a dependência das execuções orçamentária e financeira se evidencia nas circunstanciais situações em que se tem dotação assegurada (disponibilidade orçamentária), mas a despesa é vedada por ausência de recursos financeiros suficientes para sua realização; ou ainda quando há valores disponíveis para serem aplicados (disponibilidade financeira), contudo a verba não é passível de ser implementada por inexistência de previsão autorizativa, ou seja, de dotação que a tivesse estimado.

Giacomoni (2010, p. 295), fazendo um paralelo entre as funcionalidades do orçamento e sua execução nas searas pública e privada, assim esmiúça a questão:

As organizações privadas, como regra geral, mantêm a execução financeira – receitas e despesas – de forma autônoma em relação ao orçamento. Este, quando existe, cumpre o papel de orientador geral, andando, porém, num circuito paralelo. Nesse sentido, é naturalmente aceito que o orçamento da organização sofra mudanças de rumo, acompanhando, por assim dizer, o comportamento real das finanças. Na finança governamental, não há semelhante flexibilidade, pelo menos no que diz respeito aos gastos. O orçamento de despesa não é apenas uma peça de orientação; **a execução financeira das despesas deve ter sempre como marco definidor as autorizações constantes do orçamento. O comportamento financeiro da instituição pública é produto da execução de determinada programação, a qual se reveste da forma orçamentária.** (grifos nossos).

Consistindo, portanto, a execução orçamentária na previsão de receita e fixação da despesa, e a execução financeira na própria movimentação de entrada e saída (fluxo de caixa) de valores que as entidades acima mencionadas detêm para o exercício financeiro estabelecido nas leis que regem o orçamento público, as finanças estatais consubstanciam, em última análise, a conjunção do interesse coletivo na oferta de bens e serviços com vistas à consecução das necessidades públicas visando ao bem-estar social.



3. O FENÔMENO DAS SOBRAS ORÇAMENTÁRIAS E A PROBLEMÁTICA DE SUA (RE)ALOCAÇÃO NA DINÂMICA FINANCEIRA DOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

Sabe-se que é apenas na execução do orçamento estatal que se observará a implementação dos atos propensos à operacionalização e à consumação dos programas previstos nas leis orçamentárias (DALLAVERDE, 2013, p. 114-115).

Em um contexto de contrariedade ao apregoado constitucionalmente, impende destacar que a execução parcial do orçamento público pelos Poderes e órgãos autônomos revela a ausência de emprego racional e eficiente dos recursos financeiros arrecadados pelo Estado e regularmente repassados por meio dos duodécimos. Partindo desse fato, a problemática da presente pesquisa recai no questionamento alusivo à (re)alocação desse importe que, por algum motivo, deixou de ser aplicado.

Nessa conjuntura, a disponibilidade de verbas em caixa que não foram executadas, não obstante a previsibilidade e autorização legal para a realização da despesa pública pelos órgãos legitimados no exercício de suas atividades financeiras, faz aflorar o fenômeno das sobras orçamentárias, também chamadas de superávit financeiro, legalmente previstas no artigo 43, § 2º, da Lei Federal nº 4.320/1964², abaixo transcrito:

Art. 43.

[...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

De acordo com o artigo 40 da mesma legislação tratada, “[s]ão créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.” (BRASIL, 2020). Eles se subdividem, conforme dicção do dispositivo legal subsequente, em suplementares, que são os destinados a reforço de dotação orçamentária; especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Reforçando o entendimento da disposição normativa, Reis e Machado Júnior (2010, p. 106, grifos no original) apregoam que “[o] § 2º trata do **superávit financeiro** (suficiência financeira, que é a mesma coisa), resultante da diferença positiva entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro, que são os elementos constitutivos do Patrimônio Financeiro [...]”. Aduzem, ainda, que:

2 Faz-se mister salientar que esse diploma normativo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar, conforme estatuído pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1726-MC/DF.



O superávit financeiro é uma espécie de capital de trabalho próprio que as entidades governamentais utilizam nas suas atividades correntes. Significa que é formado por recursos financeiros líquidos oriundos das suas atividades ou fontes próprias e que estão sendo aplicados no desenvolvimento quer de atividades-meio quer de atividades-fim. (REIS e MACHADO JÚNIOR, 2010, p. 107). (grifos no original).

Importa registrar que a citada Lei Federal nº 4.320/1964 dispõe sobre as normas gerais de Direito Financeiro e que, junto com a Lei Complementar Federal nº 101/2000, compõe um subsistema normativo que rege a atividade fiscal do Estado, fornecendo o substrato jurídico necessário para instrumentalização fática da administração financeira e orçamentária.

Frisa-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) tonificou a dinâmica do orçamento público (arrecadação da receita estimada e processamento da despesa fixada) com a noção de *accountability* na gestão pública nacional, realçando o sentimento de equilíbrio das finanças governamentais e de contenção da despesa estatal, fortificando os traços da transparência e da responsabilização como elementos centrais da governança na seara pública.

Sobre o conceito de *accountability*, característico do sistema anglo-saxão, diz-se que muito se aproxima da ideia de responsabilidade fiscal, embora com ela não se confunda. “Responsabilidade pela prestação de contas” ou “responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos” são outras definições possíveis do referido termo. O certo é que, somente com “[...] o desenvolvimento de uma filosofia da responsabilidade fiscal, no Brasil, [é que surgirá] um conceito sólido de *accountability* [...]” em nosso país. (MARTINS e NASCIMENTO, 2012, p. 335-336).

Nessa perspectiva, é necessário apregoar que não é apenas em contexto de ausência de recursos para sanar as demandas de interesse coletivo que as disposições sobre Direito Financeiro e responsabilidade fiscal protagonizarão a incidência de seu arcabouço de regras para disciplinamento do sistema de finanças. Isso, porque elas também integrarão esse enredo, mesmo na conjuntura de superávit financeiro, uma vez que a existência de sobras orçamentárias pode ser um sintoma, em tese, da ausência de implantação eficiente da riqueza pública, que, acaso tivesse sido racionalmente alocada, poderia garantir o atendimento de necessidades minimamente exigíveis.

Nesse viés, havendo o fenômeno das sobras orçamentárias, conceituado como a diferença entre o financeiro disponibilizado pelos duodécimos e os compromissos assumidos pelos Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos (Ministério Público e Defensoria Pública) por meio de empenho, é nítida a existência do descompasso entre o planejamento e a concretização da gestão fiscal pelos órgãos legitimados, o que induz à necessidade de aplicação dos mecanismos de controle da atividade financeira do Estado.

Mendonça (2010, p. 85-86) observa que o problema aparece na hora da execução. As reservas podem ser aumentadas por decisão administrativa informal, não motivada, ao passo que as outras dotações estão sujeitas a limites e só podem ser aumentadas por meio de crédito adicional. Quando o dinheiro não é gasto, constitui-se em uma em reserva. Os recursos



que sobram continuam “[...] sendo dinheiro público e haveria uma infinidade de destinações possíveis. A inércia caracteriza a escolha por uma delas, justamente a constituição de reservas inominadas [...]” (MENDONÇA, 2010, p. 87).

Em regra, aqueles recursos arrecadados e que, por algum motivo, deixaram de ser utilizados na oferta de bens e/ou serviços públicos no curso de um exercício financeiro comporão sobras não comprometidas que podem ser empregadas, conforme estatui o artigo 43, § 1º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/1964, na abertura de créditos adicionais. Nesse caso, estando os recursos livres de qualquer vinculação legal, a aplicação dos valores é regulada pelo orçamento, existindo lastro normativo válido para o órgão público redirecionar o importe com a finalidade de suprir suas necessidades prementes.

Caso exista vinculação legal, o entendimento deve ser diverso, conforme julgado paradigma no âmbito do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), assim ementado:

PEDIDO DE PROVIDÊNCIAS. FUNDO ESPECIAL DE REAPARELHAMENTO E MODERNIZAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. REPASSES DE VALORES AO PODER EXECUTIVO LOCAL. IRREGULARIDADE. RECURSOS COM DESTINAÇÃO ESPECÍFICA. INOBSERVÂNCIA DA FINALIDADE INSTITUÍDA EM LEI. **1. Os recursos de fundos especiais, a exemplo do Fundo Especial de Reparelhamento e Modernização do Poder Judiciário, possuem destinação específica ou estão vinculados à finalidade definida na lei que o institui. 2. Diante disso, dar outra destinação aos recursos desse fundo, ou usar tais recursos com objetivos outros,** como para pagamento de despesas públicas ordinárias do Poder Executivo Estadual, configura **desvio de finalidade** e viola a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Federal n. 4.320/1964 e a Lei Estadual n. 12.986/1996. 3. A atuação deste Conselho na espécie destina-se, precipuamente, a orientar, sob o prisma da legalidade, o comportamento futuro do tribunal à gestão dos recursos financeiros do Fundo Especial de Reparelhamento e Modernização do Poder Judiciário, a fim de evitar que atos dessa natureza voltem a ocorrer. 4. Os recursos repassados foram devolvidos ao fundo, com exceção daquele objeto de remissão concretizada por Lei Estadual, razão pela qual a adoção de medidas para a recuperação desse valor está fora das atribuições do CNJ, porquanto importaria na necessidade de formalmente desconstituir ato emanado de outro Poder. 5. Pedido de Providências julgado parcialmente procedente. (CNJ. Processo nº 0004331-64.2014.2.00.0000. Pedido de Providência (1199). Rel. Min. Carlos Eduardo Oliveira Dias, Plenário, 6ª Sessão Virtual (16/02/2016 a 23/02/2016). (grifos nossos).

Ademais, considerando as competências da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF) como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e como órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal, mostra-se imprescindível salientar, noutro giro, que:



[...] a prática consolidada no âmbito do Poder Executivo Federal possibilita que, no caso de duodécimos destinados aos demais poderes, **os recursos não utilizados no exercício anterior continuem de posse do poder, mas na forma de antecipação. Estes recursos são então deduzidos do montante financeiro a ser repassado pelo Poder Executivo Federal ao outro poder no exercício seguinte.** Destaca-se que há suporte orçamentário apenas para o valor previsto na LOA, de modo que se o poder continuasse de posse da sobra do exercício anterior e recebesse a integralidade do financeiro para o exercício corrente, não haveria orçamento para a utilização do montante total de recursos (BRASIL, 2019a, p. 2). (grifos nossos).

Nesse momento, cabe ressaltar, por oportuno e necessário, que a Secretaria do Tesouro Nacional, de acordo com o artigo 17, inciso I, da Lei nº 10.180/2001, é o órgão central de contabilidade da União e tem, dentre outras atribuições, a de consolidar os balanços da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, conforme afiançado pelo artigo 18, inciso VII, do mesmo diploma normativo. Nessa condição, também possui competência descrita pela LRF, que apregoa o seguinte:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao **órgão central de contabilidade da União**, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67³. (grifos nossos).

Portanto, pode-se compreender que, consoante afirmação de Viccari Júnior *et al.* (2000, p. 192-193),:

Normas nesse tema, continuam a ser geridas pelo órgão central de contabilidade da União, que está encarregado da edição de normas gerais para consolidação das contas públicas. Porém, tão logo seja efetivamente criado ou implantado o conselho de que trata o art. 67 dessa Lei, caberá a este o disciplinamento.

3 O Conselho de Gestão Fiscal, previsto no artigo 67 da Lei Complementar Federal nº 101/2000, – até então não instituído – encontra-se regulamentado pelo Projeto de Lei nº 3744/2000, aprovado em caráter conclusivo pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) da Câmara dos Deputados em 27 de novembro de 2018, estando, até a data de 08 de agosto de 2020, aguardando apreciação pelo Senado Federal (vide: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20145>). O Conselho tem como função acompanhar, coordenar e avaliar a gestão fiscal do país, sendo integrado por representantes da União, dos estados, Distrito Federal e municípios, além do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Responsabiliza-se, também, pela padronização das normas gerais de consolidação das contas públicas.



À vista disso, muito embora a STN tenha atribuição legalmente apregoada para tratar de normas de consolidação das finanças públicas, deve-se esclarecer que a valência do Poder Legislativo local sobre a matéria não resta integralmente suplantada. Isso, porque a Constituição da República garantiu aos entes federados, no artigo 24, incisos I e II, do seu texto, competência para que os próprios, no exercício da sua autonomia, dispusessem, concorrentemente, sobre assuntos relacionados ao direito financeiro e orçamentário.

Com efeito, impõe elucidar que o legislador local preserva apta margem para dispor sobre a execução financeira no âmbito dos entes subnacionais. A propósito, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento de planejamento da atividade financeira, editada anualmente para o exercício vindouro das entidades federativas, não necessariamente deve manter simetria, no tocante ao fenômeno ora estudado, em relação ao proceder da União, em que pese dever observância às diretrizes estabelecidas pelas normas gerais de Direito Financeiro.

Por ser assim, o detalhamento da regulamentação acerca do destino de eventual superávit financeiro – como, por exemplo, a previsão das sobras na qualidade de recursos diferidos – permanece albergado ao Poder Legislativo dos estados e municípios, conquanto circunstancialmente demande esforço político de frequência anual para inclusão desse objeto na LDO. Tal concepção é interpretada, sob a ótica em exame, como fato absolutamente desarrazoado, especialmente se considerada a regência normativa do tema em apreço no plano federal, conforme adiante se averiguará.

De fato, afere-se que a praxe no contorno da União indica que o saldo financeiro resultante da execução parcial do orçamento (diferença entre o total da despesa orçamentária autorizada para o exercício e o total da despesa efetivamente empenhada no mesmo período) compreende sobras orçamentárias a serem contabilizadas como recursos diferidos⁴. Esses valores são apurados somente no balanço patrimonial quando do encerramento do mencionado exercício financeiro, ficando o importe disponível como concessão de suporte ao orçamento do exercício subsequente, mediante descontos dos duodécimos. Esse entendimento encontra-se gravado no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), de observância obrigatória por todos os entes da federação, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Vale salientar, nessa altura, que não é factível impor aos duodécimos a sistemática federal de cota, repasse e sub-repasse, sendo certa a sua existência nesse âmbito governativo apenas como ferramenta de descentralização financeira de natureza orçamentária. Nesse caso, a finalidade é o adimplemento das despesas orçamentárias regularmente empenhadas e liquidadas por meio da movimentação de recursos do órgão central de programação financeira para as unidades gestoras, sendo aplicáveis – tão somente – na esfera intrapoder. (FEIJÓ, 2006).

4 Em consonância com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), entende-se por recursos diferidos as sobras de recursos financeiros constatadas ao final do exercício, que a priori deveriam ser devolvidas à conta única, todavia, ao invés disso, essas sobras são liberadas para uso (apenas no exercício seguinte) por meio de descontos das transferências financeiras (cota, repasse e sub-repasse) do exercício vindouro, até por questões de racionalidade administrativa.



Posto isso, faz-se mister reconhecer que o mencionado PCASP confere sustentáculo técnico suficiente à prática do regime de sobras orçamentárias na esfera do Poder Executivo da União, sendo patente o lastro certificatório para eventual utilização dos recursos na forma de superávit financeiro.

Abalizado nessa inteligência, considerando que os estados também possuem dever de observância do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, as sobras orçamentárias de cada exercício financeiro ensejam a devolução pelos Poderes e órgãos autônomos superavitários às contas únicas dos tesouros estaduais, gerenciadas pelo Poder Executivo do estado. De acordo com o Departamento de Acompanhamento Orçamentário do Conselho Nacional de Justiça (DAO/CNJ), é oportuno esclarecer que a devolução de recursos ao Tesouro é realizada com a entrega ao Poder Executivo, gestor da conta única, o que não implica a possibilidade de utilização direta dos aportes financeiros por ele. Cada Poder ou órgão necessita de dotação aprovada no orçamento ou em créditos adicionais para executar despesas pretendidas. (BRASIL, 2019b).

Buscando, todavia, racionalizar a execução da programação financeira, a sistemática em nível federal acima discorrida adota como regime a Conta Única do Tesouro Nacional, mantida no Banco Central do Brasil, para o fluxo financeiro entre os Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos.

Pensando simetricamente, tal dinâmica aplicada aos demais entes da federação, no caso do foco do presente trabalho, ao campo estadual, conduz ao entendimento de que o saldo positivo em caixa não constitui propriedade de nenhum Poder ou órgão superavitário, independentemente de haver conta bancária específica de uma ou outra entidade (o que, vale frisar, desobedece ao regime de unidade de caixa), mas recursos que fornecerão supedâneo financeiro ao orçamento do ano seguinte, mediante abatimento dos duodécimos.

Essa compreensão mostra-se válida apenas nos casos em que não se trate de eventuais recursos próprios dos Poderes constituídos, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ou seja, aqueles que decorrem do próprio esforço destes em arrecadá-los, mas de valores originados do Tesouro estadual e direcionados aos legitimados via sistemática duodecimal com o objetivo de honrar as previsões orçamentárias que acabaram não sendo efetivadas, fazendo com que constituam sobras.

4. A EDIFICAÇÃO DO PENSAMENTO ADMINISTRATIVO-JUDICIAL DA MATÉRIA *IN CASU*

Cabe ressaltar, nesse momento, casos práticos envolvendo os estados do Rio Grande do Norte e de Roraima que se assemelham à hipótese ora tratada e que fornecem à presente pesquisa substrato administrativo-judicial afeto à espécie. Os precedentes adiante traçados sinalizam, ainda que não dotados da definitividade do trânsito em julgado, patente cognição voltada aos atributos aqui esposados.



Nesse lume, torna-se importante acentuar que tramita no Conselho Nacional de Justiça (CNJ) o Procedimento de Controle Administrativo (PCA) nº 0006293-54.2016.2.00.0000 – estando, até o fechamento deste artigo, com julgamento em curso na instância recursal –, instaurado pela Associação dos Magistrados do Rio Grande do Norte (AMARN) em face do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN), no qual a Conselheira Relatora do feito, Daldice Maria Santana de Almeida, em decisão final de mérito, assim concluiu:

Diante do exposto, com fundamento no artigo 25, X e XII, do Regimento Interno, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE os pedidos formulados para estabelecer que os recursos decorrentes de sobras orçamentárias do TJRN, livres de compromisso e não vinculados aos Fundos administrados pelo Tribunal, constituem-se recursos diferidos e pertencentes ao **Tesouro do Estado** e não ao Poder Executivo, **devendo ser devolvidos** ao Tesouro **ou deduzidos dos duodécimos** do exercício seguinte, desde que haja, nesse exercício, recursos a receber na mesma fonte. (CNJ. Processo nº 0006293-54.2016.2.00.0000. Procedimento de Controle Administrativo. Rel. Min. Daldice Maria Santana de Almeida). (grifos no original).

Em sentido convergente, o Supremo Tribunal Federal (STF), na Medida Cautelar em Mandado de Segurança nº 34.567/DF, impetrado pelo Estado do Rio Grande do Norte em face da Relatora do PCA, com decisão acima colacionada e do Presidente do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN), consignou, por meio do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, o que segue:

O excedente orçamentário, livre e desvinculado de destinação legal específica, **uma vez não restituído aos cofres do Tesouro, deveria ter sido deduzido da importância a ser repassada, ao Poder Judiciário, na forma de duodécimos. Essa é a prática no Executivo federal**, consoante consignado pela Secretaria do Tesouro Nacional, em Nota Técnica juntada ao processo. **O saldo mantido com o Poder superavitário é tratado como antecipação de repasse.** (STF. Mandado de Segurança nº 34.567/DF. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF). (grifos nossos).

Também de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, a Corte de Vértice, em julgamento de mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6045, ajuizada pelo Governo do Estado de Roraima contra dispositivos da Lei Estadual nº 297/2001, que instituiu o Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado de Roraima (FUNDEJURR), decidiu sobre a temática em voga – que, mesmo de forma reflexa, permeou a discussão – na mesma vertente da ação mandamental acima referida.

Nessa ação, o Poder Executivo sustentou que a legislação que implementou o referido fundo vincularia verbas orçamentárias destinadas ao Judiciário estadual pela LDO e que os mencionados recursos foram lançados para o exercício financeiro seguinte independentemente de previsão orçamentária. A ação concentrada proposta defendeu que o dispositivo impugnado trata, em verdade, de efetivos remanejamento, transposição e transferência de recursos públicos de uma dotação orçamentária para outra, demandando, pela própria natureza, lei



específica para modificação do diploma normativo orçamentário. Argumentou que cabe ao Executivo, na qualidade de gestor do orçamento, conferir tratamento legal às sobras orçamentárias, devendo recair ao Tribunal de Justiça o dever de devolução do superávit ao Tesouro estadual.

Após converter a apreciação da medida cautelar pleiteada em exame de mérito, o STF, por maioria – vencido apenas o Ministro Ricardo Lewandowski –, assentou a inconstitucionalidade de um dos dispositivos impugnados. No voto do Relator da matéria, restou consignado o seguinte:

Considerada a questão atinente aos denominados “superávits financeiros”, **a legislação federal de regência não abre margem a dúvidas quanto à necessidade de o Judiciário restituir à conta única do Tesouro os saldos positivos – livres e desvinculados de obrigações legais – apurados ao final do exercício financeiro**, viabilizando aos Poderes Executivo, responsável pela contabilidade das receitas, e Legislativo o gerenciamento do orçamento estadual, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes – artigo 2º da Constituição Federal.

[...].

À luz das normas veiculadas na legislação de regência e da diretriz consagrada constitucionalmente, surge com extravagância ímpar a destinação, ao Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado de Roraima, em caráter automático, direto e compulsório, dos “saldos financeiros resultantes da execução orçamentária do Poder Judiciário, disponíveis ao final de cada exercício”, ausente prévia indicação na peça orçamentária anual mediante a abertura de créditos suplementares e especiais.

Ao fazê-lo, o ato questionado promove verdadeiro drible às regras orçamentárias, cujo conteúdo deve ser submetido ao escrutínio do Legislativo, ante o papel central desempenhado, no regime democrático, pela atividade de alocação de recursos escassos. **Pior: autoriza, por via transversa, vinculação, sem autorização legislativa, de receitas anteriormente direcionadas ao Judiciário em benefício do mencionado Fundo, à margem do previsto na Lei Maior.**

[...].

A conclusão é única: eventual superávit financeiro alcançado ao fim de determinado exercício, no âmbito do Judiciário local, há de ser incorporado à previsão orçamentária corrente mediante a abertura de créditos adicionais, cuja formalização repousa na esfera de atribuições dos demais Poderes – enfoque a autorizar a glosa pelo Supremo, guarda maior da Constituição Federal, do inciso V do artigo 3º da Lei nº 297/2001. (STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6045/RR. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF). (grifos nossos).



Extrai-se dos pronunciamentos administrativos e jurisdicionais acima, portanto, que o saldo financeiro em relação à execução orçamentária não integralizada de qualquer Poder ou órgão constitucionalmente autônomo, por se constituir em recursos pertencentes ao erário estadual, não se perfectibiliza em propriedade de quaisquer dos Poderes acima referidos. Deve, por conseguinte, ser restituído à conta única do Tesouro do estado ou, acaso mantido na posse do recebedor, que seja na forma de antecipação de receita do exercício financeiro corrente.

Acompanhar os desdobramentos do feito em grau recursal no Conselho Nacional de Justiça e colocar no radar a análise de demandas que tragam à baila essa pauta, ou mesmo que tenham a problematização desse objeto como pano de fundo, é essencial para se obter uma ótica administrativo-judicial mais consolidada da temática, ainda em incipiente construtivismo. A difusão de casos concretos, advindos de controvérsias jurídico-normativas nos entes subnacionais, em decorrência de sua enraizada prática cultural, aliada ao que se observa na praxe federal, poderá conduzir ao desfecho definitivo sobre o assunto.

5. CONCLUSÃO

Abalizado na correlação dos domínios normativos, doutrinários e jurisprudenciais alusivos à matéria, o deslinde do enredo esgrimido nesta pesquisa foi dotado de expressivas lições na interface do orçamento público e do Direito Financeiro, que, sob a égide do organograma bilateral que caracteriza a temática versada, reforça a relevância de se conglobar os mais diversos campos do saber, sempre possuindo como aparato orientador as diretrizes constitucionais que incidem como força motora do sistema de finanças públicas.

Nessa contextura, examinou-se a importância medular no disciplinamento do regime duodecimal pela Constituição Federal de 1988, discutindo a sistemática de transferências que concretiza o equilíbrio entre os Poderes e os órgãos autônomos e que se encontra alicerçada no bojo das leis orçamentárias responsáveis pela regência da atividade fiscal do Estado. Evidenciou-se, igualmente, a tangibilidade social que caracteriza a execução do orçamento público e os efeitos colaterais que atingem a coletividade quando não consumada de forma integral, racional e eficiente pelos destinatários da receita.

Discutiu-se, como pedra angular da controvérsia aqui arguida, o fenômeno das sobras orçamentárias, problema estrutural verificado em alguns estados da federação, e o debate que o cerca, aquilatando com elementos legais, teóricos e práticos a possibilidade de incorporação dos recursos pelos órgãos receptores ou a sua recondução ao estágio originário por meio de duas modalidades congêneres.

Calcada nisso, a pesquisa conduziu à compreensão de que as sobras orçamentárias de quaisquer dos Poderes que compõem a unidade federativa, do Ministério Público e da Defensoria Pública, na qualidade de recursos diferidos que não constituem propriedade dos Poderes superavitários, enseja a devolução à conta única do Tesouro estadual, gerida pelo Poder Executivo. Esses valores podem, com esteio no artigo 43, § 1º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/1964, ser utilizados para abertura de novos créditos orçamentários à conta de superávit financeiro, conforme acima evidenciado. Tais recursos devem ficar disponíveis para aplicação



em qualquer esfera da atividade estatal, suprindo, dessa maneira, as suas necessidades mais prementes.

Outra alternativa examinada para o cumprimento dos mandamentos normativos que subsidiam a tônica do assunto é fazer com que os saldos financeiros em disponibilidade permaneçam sob a posse dos Poderes e órgãos autônomos superavitários, desde que não circunscritos por destinação legal específica e que forem resultantes da ausência de execução integral do orçamento, devendo considerá-los como antecipação de cota do duodécimo orçamentário autorizado para o exercício imediatamente subsequente. Isso com fulcro nos regramentos dispostos nas normas gerais de consolidação das contas públicas editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, órgão central de contabilidade da União, conforme disposto no artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal e artigos 17, inciso I, e 18, inciso VII, da Lei nº 10.180/2001. Essa afirmação é válida com ainda mais ênfase nas situações dos estados em que inexistente qualquer disciplina legal a respeito do tema. Tudo isso sem olvidar, realce-se, a competência concorrente do legislador local para dispor sobre o detalhamento de regras alusivas à destinação do superávit nas respectivas entidades federativas.

Isso posto, cumpre registrar, por conseguinte, que, em razão do vultoso volume de recursos que tal disciplinamento potencialmente é capaz de envolver na conjuntura dos mais variados entes da federação, com influência direta no funcionamento dos serviços prestados pelos órgãos superavitários, é recomendável o estabelecimento conjunto, pelo Poder Executivo estadual e pelos demais Poderes e órgãos constitucionalmente autônomos, do modo pelo qual se dará a concretização do comando devolutivo ou da antecipação de repasse no curso da dinâmica duodecimal, sem que isso represente, contudo, condicionante para adoção das providências atinentes às sobras orçamentárias explanadas no presente artigo.

Necessário preconizar, ainda, que, em qualquer que seja a categoria eleita para conformação no tratamento dado às sobras orçamentárias, com alicerce no princípio da segurança jurídica e em decorrência da complexidade operacional intrínseca ao conteúdo debatido, é razoável que ela passe a surtir efeitos tão somente sobre o importe apurado no encerramento do balanço patrimonial instrumentalizado ao fim do exercício financeiro marcado pelo ajustamento, ainda que eventuais sobras remontem a valores acumulados em exercícios financeiros pretéritos, enquanto performance prudente de conciliação temporal dos efeitos atinentes à matéria.

Faz-se necessário esclarecer, por fim, que o trabalho ora descrito não se pautou na pretensão de esgotar as discussões que envolvem a matéria, de complexo teor material e qualitativo e reconhecidos obstáculos operacionais e burocráticos, mas, pelo contrário, de oferecer ao debate contribuição válida ao aperfeiçoamento da questão, parametrizando modelos de controle do movimento das finanças públicas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 3744/2000**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20145>>. Acesso em: 21 jul. 2020.



_____. Conselho Nacional de Justiça. **Processo nº 0004331-64.2014.2.00.0000**. Pedido de Providência (1199). Rel. Min. Carlos Eduardo Oliveira Dias, Plenário, 6ª Sessão Virtual (16/02/2016 a 23/02/2016).

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Processo nº 0006293-54.2016.2.00.0000**. Procedimento de Controle Administrativo. Rel. Min. Daldice Maria Santana de Almeida. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pjecnj/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?nd=17052920260357100000002111758>>. Acesso em: 13 fev. 2019b.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Processo nº 0006293-54.2016.2.00.0000**. Procedimento de Controle Administrativo. Rel. Min. Daldice Maria Santana de Almeida. Nota Técnica Conjunta nº 2/2017/SUCON/SURIN/SUPOF/STN/MF-DF. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pjecnj/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?nd=17020617501921200000002036649>>. Acesso em: 13 fev. 2019a.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2015.

_____. Congresso Nacional. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 jul. 2020.

_____. Congresso Nacional. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 jul. 2020.

_____. Congresso Nacional. **Lei Federal nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 23 jul. 2020.

_____. Presidência da República. **Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal**. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/glossario/1/glossario_view?letra=D>. Acesso em: 15 ago. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucional (ADI) nº 6045**. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5600150>>. Acesso em: 23 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 34.567/DF**. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília/DF. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/portal/autenticacao>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CONTI, José Mauricio. A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a autonomia financeira do Poder Judiciário. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 27-37, mar./ago. 2012.

DALLAVERDE, Alexandra Katia. **As relações entre os Poderes na Gestão das Finanças Públicas**. Nuria Fabris: Porto Alegre, 2013.



FEIJÓ, Paulo Henrique. (Org.). **Descentralização de Recursos Financeiros no SIAFI. III Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas do Governo Federal.** 2006. Disponível em: <http://www.gestaopublica2000.xpg.com.br/material_paulo/Apostila-Descentralizacao-de-recursos-eProgramacao.pdf>. Acesso em: 24 out. 2018.

FURTADO JÚNIOR, Caldas. **Elementos de Direito Financeiro.** Sistema Orçamentário (PPA, LDO e LOA), Despesa e Receita Pública, Crédito Público, Responsabilidade Fiscal e Controle da Execução Orçamentária. 2. ed. Fórum: Belo Horizonte, 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 15. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, Eduardo Furtado de. **A Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil.** Devido Processo Orçamentário e Democracia. Renovar: Rio de Janeiro, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública.** Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 11. ed. rev. amp. atual. Atlas: São Paulo, 2010.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. **A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2010.

TORRES, Ricardo Lobos. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.** Volume V. O Orçamento na Constituição. 3. ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2008.

VICCARI JÚNIOR, Aduino; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. In: CRUZ, Flávio da. (Coord.) **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.** Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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





A premência da ação estatal a fim de garantir que os benefícios advindos da inteligência artificial alcancem toda a sociedade

Francisco Assis de Lima

Aluno do Programa de Mestrado em Direito das Relações Sociais e Trabalhistas, promovido pelo UDF-Centro Universitário do Distrito Federal, especialista em Ensino de Redação, Gramática e Literatura pelo Centro Universitário, Claretiano/BAT, Brasil e graduado em Direito pelo Centro Universitário do Distrito. Graduado também em Letras pela Universidade Estadual de Goiás. Escritor dos livros de cunho literário: O Habitante das Nuvens (2011) e Serseu (2016). Lattes disponível em <http://lattes.cnpq.br/0453933925749502>.

RESUMO

O presente artigo tende a analisar as consequências, positivas e negativas, da Inteligência Artificial e de outras novas tecnologias da Indústria 4.0 na vida do trabalhador brasileiro, quer no seu trabalho, quer nas relações econômicas e sociais. Apresenta-se também um fluxo histórico da indústria brasileira e o mercado de trabalho em concomitância com as construções normativas que originaram e corroboraram para a seguridade social nos dias atuais.

Palavras-chave: Trabalho, Inteligência Artificial, Indústria 4.0, Seguridade Social

ABSTRACT

This article presents an analysis of positive and negative consequences of artificial intelligence and other new technologies of Industry 4.0 in the life of Brazilian workers, both in their work and their economic and social relationships. It also presents a historical flow of Brazilian industry and the labor market in concomitance with normative constructions that originated and corroborated social security nowadays.

Keywords: Work, Artificial Intelligence, Industry 4.0, Social Security.



1. INTRODUÇÃO

Este é um daqueles artigos em que as exposições técnicas se intercalam com exames históricos constitutivos e críticos do objeto em análise. Nesse viés, busca-se trazer à tona uma síntese fulcral da história das transformações da indústria no Brasil junto com os seus respectivos ordenamentos de proteção de seguro e de assistência social. Para que, no fim, em mar aberto, possamos visualizar o quadro atual que se forma nos ambientes de produção e consumo a partir da expansão das novas tecnologias da indústria 4.0, dando certo destaque para a Inteligência Artificial (IA), que já está presente no dia a dia do trabalhador e da sociedade em geral.

Apointa-se algumas prospecções para o futuro, no que tange à proteção do labor humano e às consequências advindas das transformações tecnológicas para o mercado de trabalho e para a seguridade social. Descreve-se, ao longo do percurso, as suas características e os obstáculos para sua inserção na sociedade brasileira. Bem como rediscute-se o papel dos poderes políticos e econômicos para a regulação e criação de políticas públicas nesta área.

Trata-se também de um evocativo à reflexão sobre o futuro do trabalhador brasileiro e o seu papel na produção de bens de consumo; sua dispensabilidade e seu enquadramento na grande massa social já excluída e descartada dos direitos sociais conceitualmente formulados na Constituição de 1988. Nesse percurso, depende-se dados relativos a sua inserção e a sua exclusão do ambiente fabril em contextos de transmutações das relações de emprego e de mutações de dispositivos normativos de cunho regulatório.

A máquina e o homem, a indústria e o trabalho, a história pretérita de disparidades e o contar de um agora sem o archote de uma esperança vazia.

2. FATOS E CONSEQUÊNCIAS

Antes de chegarmos ao intento que move este trabalho, faz-se necessário um punhado de momentos históricos sobre o desenvolvimento industrial em paralelo com as políticas de seguridade social ocorridas no Brasil ao longo dos séculos XX e XXI, dos fenômenos que caminharam juntos na evolutiva consolidação das normas de proteção social do trabalho e do trabalhador. Proteção que hoje, diante do desemprego, do quadro precário e flexível do mercado de trabalho e suas novas leis regulatórias, do indubitável crescimento da população brasileira que requer e precisa de alguma assistência ou seguro e, sobretudo, diante do efeito das transformações tecnológicas advindos da Indústria 4.0, encontra-se em um processo de incapacitação e logo não poderá assegurar holisticamente os direitos sociais a quem deles necessitar.

É inquestionável lembrar a importância histórica que teve a inauguração da primeira Santa Casa de Misericórdia, em 1543, por Brás Cubas – não o ingênuo personagem realista de Machado de Assis¹ –, um nobre explorador português. Como também, que essa casa não

1 Faço alusão ao maior escritor de nossa literatura e ao seu livro “Memórias Póstumas de Brás Cubas”, que, lançado em 1881, inaugurou o Realismo no Brasil.



atendeu efetivamente os inúmeros índios doentes e órfãos do sistema colonialista. A mais antiga instituição assistencial e hospitalar, ainda existente, compõe um traço de incidência formal do ideal de solidariedade desde seu início, já que na prática o atendimento “gratuito” pelo Sistema Único de Saúde depende de leitos direcionados para esta categoria.

O Brasil colônia se destacou, principalmente, pela extração de bens naturais; o trabalhador escravo (negro ou índio), posto como uma ferramenta de uso, era o responsável pelo labor que consistia, entre outros, em minerar ouro e produzir açúcar para a exportação. Para esse tipo de trabalhador, as correntes e a servidão até o fim de suas forças. Era impensável para os grandes senhores de escravos a retribuição pelo seu trabalho ou a proteção contra sua incapacidade.

Com a independência do Brasil ou ato de cessão de direito familiar, surge o nosso império que, em suas últimas décadas, despertou-se para as novas tecnologias (uso do aço, da energia elétrica, de combustíveis derivados do petróleo, a invenção do motor a explosão, da locomotiva a vapor e a produção de produtos químicos) advindas e difundidas pela Segunda Revolução Industrial (1860 – 1900). Já nos idos dos anos 80 do século XIX, o número de estabelecimentos fabris de tecidos no Brasil chegava a 44, que já empregavam 3.000 operários. Tivemos ainda, no último ano da Monarquia, mais de 636 estabelecimentos industriais, totalizando 54.169 operários².

Em paralelo à história do nosso império, temos na Alemanha em 1883 a Lei do Seguro-Doença, inaugurando, na teia histórica do tempo, a construção da seguridade social como hoje é conhecida. O chanceler Otto Bismarck foi o introdutor desse sistema, adotando a técnica do contrato do seguro, na forma do seguro privado, de teor obrigatório e sob gestão do Estado³. Nesse modelo o Estado responde pela devida proteção dos trabalhadores quando de sua incapacidade e morte. Ainda que pelo interesse do governo alemão em conter os ideais filosóficos do socialismo e dos direitos sociais propagados na Europa e em seu próprio país, o operariado tinha, naquele momento, alcançado algum amparo na escalada da evolução industrial.

Em relação ao nosso país, durante o século XIX, temos o surgimento dos montepios⁴ de iniciativa estatal: montepio para guarda pessoal de D. João VI (1808), montepio do Exército (1827), montepio dos servidores do Estado – militares e civis (1835), caixa de socorro para os trabalhadores das estradas de ferro do Estado (1888), montepio para os empregados dos correios (1889) e caixa de pensão dos operários da Imprensa Nacional (1889). Esse montepio era um tipo de previdência paga, em que o funcionário público conquistava o direito de usufruir de alguma renda em razão de doença incapacitante ou de assegurar uma pensão pós-morte para algum membro familiar.

2 SIMONSEN, Roberto C. *Evolução Industrial do Brasil e outros estudos*. Vol. 349. São Paulo: Companhia Editora Nacional. 1973. Pág. 27.

3 BALERA, Wagner; MUSSI, Cristiane M. *Direito Previdenciário*. 10 Ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 29.

4 SOUZA, Gláucio Diniz de. *Direito Previdenciário: Abordagem Prática*. 2ª ed. Brasília: Alumnus, 2015.



Como podemos notar, a proteção citada anteriormente adquire um caráter específico, direcionado a categorias de interesse do império. Categorias que garantiam a proteção, o desenvolvimento e a manutenção global do regime imperialista. Tal política ainda continuará na República Velha, via surgimento do Decreto nº 3.724, de 15 de janeiro de 1919, que em suma responsabilizava extensivamente, por força do seu art. 4º, União, Estados e Municípios pela indenização por acidentes de trabalho aos operários das construções, reparações e demolições de qualquer natureza e àqueles responsáveis pela preservação do patrimônio público.

Nesse mesmo percurso, o Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923, instituiu uma caixa de aposentadoria e pensões para os empregados de cada empresa de estrada de ferro do país. Chamada de Lei Eloy Chaves (deputado federal por São Paulo, autor do projeto), essa lei inaugurou a Previdência Social em nível nacional e estava formalmente consubstanciada a uma gestão em que o operário tinha ciência dos valores deduzidos para a caixa de assistência, como também, nos termos do art. 41, participava do conselho administrativo junto com os representantes da empresa, resultando em uma maior participação e controle. Além disso, impulsionou outras legislações de proteção futura para o trabalhador, como a criação do Departamento Nacional do Trabalho, que já tinha previsão no seu próprio texto, art. 32 da lei.

As grandes estradas de ferro eram responsáveis, por exemplo, pelo transporte do café até o porto de Santos, e suas construções atendiam ao interesse da indústria cafeeira paulista. Uma grande parte da mão de obra era direcionada para o campo e de suma importância para a manutenção da política de poder dos governadores, ou a chamada política do “Café com Leite”.⁵

Em 1920, segundo Simonsen⁶, a produção fabril era caracterizada pelas indústrias de alimentação (40%), têxtil (27,6%), de vestuário e objetos de tocador (8,2%), de produtos químicos propriamente ditos e análogos (7,9%) e outros grupos de indústrias (16,1%). Todavia o quadro que se formava até aquele momento era de uma grande massa aglutinada, formada, de um lado, por imigrantes e trabalhadores livres explorados nos grandes centros de produção de bens, e, de outro, em sertões e cidades espalhadas por todo o Brasil, por pobres sertanejos e por antigos escravos que morriam à míngua, sem assistência social e sem empregos. A liberdade dos escravos brasileiros não foi acompanhada de um direito básico para sua sobrevivência: o trabalho.

Assim, configuraram-se os três primeiros momentos históricos (Colônia, Império e República Velha) em que de um lado temos uma proteção previdenciária marcadamente restrita aos trabalhadores que produziam, construíam e mantinham bens de natureza pública, em detrimento de uma massa maior de trabalhadores do campo e de um gradativo número de operários que se formava nos grandes centros urbanos de São Paulo, Minas Gerais, Bahia, Pernambuco, Maranhão, Alagoas, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro, sem proteção contra riscos do labor diário. Mas as leis e decretos posteriores à República Velha trouxeram de forma gradual e mais abrangente alguns benefícios que objetivavam atender a um número maior de categorias.

5 A política do café com leite era conhecida pela alternância de presidentes entre as oligarquias do café de São Paulo e os advindos de Minas Gerais, este último era na época o maior colégio eleitoral do país.

6 Idem. p. 29.



2.1 DE GETÚLIO AO ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A era dos governos de Getúlio Vargas (1930-1945) foi marcada por uma política desenvolvimentista de cunho nacional e teve, em suas fases iniciais, a predominância da produção de bens para consumo imediato, por meio de uma variedade de fábricas de pequeno e médio porte, e em, seus últimos anos, o surgimento das grandes companhias nacionais, com destaque para: Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em 1941; Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), em 1942; Fábrica Nacional de Motores (FNM), em 1942; e Companhia Hidro Elétrica do São Francisco (CHESF), em 1945. Para esse período, há uma legislação mais acentuada, mais rica em garantias e direitos previdenciários para o trabalhador, os quais são sintetizadas magnificamente pelo professor Wagner Balera, a saber:

1933- Decreto 22. 872 – Criação do IAPM (Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Marítimos).

1934 – Decreto 24.273 – criação do IAPC (Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Comerciantes).

1934 – Decreto 24.615 – criação do IAPB (Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Bancários)

EM 1934 – Constituição Federal – previa “assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta o descanso, antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes do trabalho e de morte” (art. 121 § 1º, alínea h).

1936 – Lei 367 – criação do IAPI (Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Industriários).

1937 – Constituição Federal -emprega a expressão seguro social, em vez de previdência social. Ademais, estabeleceu “a instituição de seguros de velhice, de invalidez, de vida e para os casos de acidente do trabalho” (art. 137, m).

1938 – Dec. – Lei 288 – criação do IPASE (Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado).

1938 – Criação do IAPETC (Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Trabalhadores em Transporte de Cargas).

1945 – Dec. – Lei 7.526, Lei Orgânica dos Serviços Sociais. Primeiro diploma unificador da legislação previdenciária que, no entanto, não foi objeto de regulamentação.⁷

7 Idem. Pág. 30.



Como podemos notar, o nobre professor traz a quebra da especificidade da proteção que havia sido dada nos três momentos anteriores, visto que pensões e aposentadorias foram estendidas aos industriários, comerciários, bancários e trabalhadores em transporte de cargas. Traz-nos, também, importantes destaques de dignificação humana, pois reproduz a incidência da preocupação estatal em prever, na ordem constitucional e infraconstitucional, a assistência médica e sanitária para o trabalhador e para a trabalhadora gestante, e o seguro social em decorrência do acidente do trabalho.

Ressalva-se nesse período a Consolidação das Leis do Trabalho, via Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, em que, de forma imperativa e axiológica, institucionalizou-se direitos e garantias, embora sua práxis decorresse, dentre outras, da luta e das reivindicações do proletariado e da influência ideológica de sistemas de proteção social. O termo “Previdência”, para termos uma ideia de sua pungência material, aparece 220 vezes ao longo de seu corpo normativo.

Após o governo de Getúlio, foi promulgada, em 18 de setembro de 1946, uma nova Constituição Federal e, com ela, a previsão conjunta de uma legislação do trabalho e da previdência social, art. 157, incisos e parágrafos, para a melhoria da condição do trabalhador. Nela também o termo “Seguro Social” será substituído por “Previdência Social” e terá sua forma de custeio, inciso XVI, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado.

Nesse percurso histórico, ainda temos em 1960 a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS), a criação do Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador rural (FUNRURAL) em 1963, o surgimento do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) em 1966 e a estatização do Seguro contra Acidente de Trabalho (SAT) em 1967. Já em 1977, surge, em decorrência da Lei 6.439, o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (SINPAS), tendo em sua composição o Instituto de Administração Financeira de Previdência e Assistência Social (IAPAS) e o Instituto Nacional de assistência Médica da Previdência Social (INAMPS). Por meio deste, também surgiu o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), a Empresa de Processamento de Dados (DATAPREV), a Fundação Legião Brasileira de Assistência (LBA), a Central de Medicamentos (CEME) e a Fundação Nacional de Assistência e Bem-Estar do Menor (FUNABEM).

Do período que compreende os anos de 1945 a 1970, podemos tirar algumas conclusões a partir de Celia Lessa Kerstenetzky:

Há uma quase unanimidade na literatura especializada em considerar os 30 anos seguintes ao segundo pós-guerra, entre 1945 e meados dos anos 1970, como de franca expansão, os anos dourados do estado do bem-estar. Esse período pode ser caracterizado como a fase universalista, em contraste com a precedente ênfase nos trabalhadores e nos pobres. De fato, no período ocorre um aprofundamento vertical (cobertura, tamanho dos benefícios, envolvimento público) e ampliação horizontal de programas e políticas (políticas de terceira geração, como os benefícios monetários para as famílias), além de maior e crescente comprometimento do produto, visível na elevação do patamar de gasto do intervalo de 10%-20% do início dos anos 1950 para 25%-33% de meados dos anos 1970. Contribuiu para isso uma mudança decisiva que já vinha se operando nos anos 1940 no



paradigma internacional da política social em direção à advocacia de direitos sociais, influenciada por orientações normativas como o Atlantic Charter (celebrado por Churchill e Roosevelt em 1941), o State of the Union Address, de Roosevelt (1941), a Philadelphia Declaration, da Organização Internacional do Trabalho (OIT, 1944), e a Declaração Universal dos Direitos Humanos, das Nações Unidas (1948).⁸

É possível notar que as exposições da nobre autora convergem para as políticas desenvolvidas no Brasil nos 30 anos seguintes ao fim do Estado Novo no Brasil. Os anos dourados do Estado de bem-estar social estiveram representados nas várias leis de proteção ao trabalhador; é o caso, por exemplo, da criação da FUNRURAL e do SINPAS, que atendiam o operário do campo e o da indústria em nível de previdência e assistência social, além da assistência médica pelo INAMPS. Embora toda a força repressiva do regime militar (1964-1985) suprimisse as ideias democráticas, a liberdade de ir e vir, a liberdade de expressão, principalmente dos grupos artísticos, dentre outros, havia uma confluência, um afloramento presente desde a Constituição de 1946, no que tange à valorização do trabalho e à proteção social do trabalhador no âmbito da seguridade social.

Em outra análise, também fica claro que, com a entrada das multinacionais, em forma de filiais, em um primeiro momento de 1956 a 1960, e a sua implantação incisiva desde 1964, ocorre no Brasil a internacionalização da produção industrial, construindo novos e produtivos ambientes de trabalho marcadamente afetados por novas tecnologias da chamada 3ª Revolução Industrial. Essa revolução, desde o seu espraiamento no mundo, sofreu diversas transformações, que vão, dentre outras, desde a compactação das linhas produtivas, desenvolvimento da robótica, engenharia genética, biotecnologia até a produção de energia atômica.

A automação fordista e os ideais de produtividade do modelo taylorista e o toyotismo no Brasil se desenvolveram ao seu tempo, delineando e fortalecendo o sistema capitalista pela produção barata, pelo ganho volumoso e pelo aumento do consumo interno. O trabalhador brasileiro teve, por outro lado, por todo esse tempo, muitas ofertas de emprego na indústria, o barateamento do seu salário e da sua mão de obra.

Após o término do “Milagre Econômico”⁹ (1968 a 1973), das crises do petróleo, ao longo das décadas de 70, 80 e 90, da alta concentração de renda de pequenos grupos econômicos em detrimento de uma massa flagelada e sem recursos, da sujeição às políticas capitalistas de outros países, da crescente dívida externa, dentre outros, a fomentação de produção de bens e de uma empregabilidade mais aguda no Brasil sofreu grandes quedas. Em função desses

8 KERSTENETZKY, Celia Lessa. O estado do bem-estar social na idade da razão: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pág. 40.

9 Período de pleno desenvolvimento industrial e econômico ocorrido no regime militar.



fenômenos e, principalmente, da falta de políticas públicas de emprego e de especialização de massa, um novo mercado de trabalho foi se formando e se evidenciou nas palavras de Ricardo Antunes, a saber:

Paralelamente a esta tendência se acrescenta outra, dada pela desqualificação de inúmeros setores operários, atingidos por uma gama diversa de transformações que levaram, de um lado, à desespecialização do operário industrial oriundo do fordismo e, por outro, à massa de trabalhadores que oscila entre os temporários (que não têm nenhuma garantia no emprego), aos parciais (integrados precariamente às empresas), aos subcontratados, terceirizados (embora se saiba que há, também, terceirização em segmentos ultraqualificados), aos trabalhadores da “economia informal”, enfim, a este enorme contingente que chega até a faixa de 50% da população trabalhadora dos países avançados, quando nele se incluem também os desempregados, que alguns chamam de proletariado pós-industrial e que preferimos denominar de subproletariado moderno.¹⁰

Embora o autor faça uma configuração de um contingente de trabalhadores no âmbito dos países mais avançados, as características citadas por ele refletiram também na progressiva construção de nossa realidade nos diversos setores da indústria e do comércio, haja vista o grande número de trabalhadores autônomos que vivem na informalidade, no emprego sem vínculo, na intermitência e na terceirização de sua mão de obra.

Essas transformações resultaram em um novo mundo do trabalho marcadamente fragmentado e corroído pela baixa temporalidade dos vínculos e pela desqualificação do labor humano. Além disso, essas mutações, em outrora ou no presente, caminham na contramão do viés contributivo do trabalho, porquanto há pouca ou nenhuma efetividade dos descontos na folha de pagamento dessas classes para a caixa previdenciária. Tais fenômenos contribuíram para que o legislador viesse a fazer novas regulamentações nas relações de trabalho em nosso século XXI por meio das várias flexibilizações extremamente nocivas ao corpo das normas protetivas do trabalho constitucional e infraconstitucional, via edição de novas leis e medidas provisórias, em face do enfrentamento da pandemia mundial do coronavírus (Covid-19).

Os trabalhadores que migraram, em todo o século XX, a partir do êxodo das regiões mais pobres do país, concentraram-se nos grandes centros de produção das grandes capitais e formaram um mercado de trabalho extremamente vulnerável na ordem econômica de produção capitalista, que podia variar de acordo com as crises do mercado financeiro. Sua qualificação esteve a cargo de políticas ínfimas de capacitação profissional e de um ensino básico sem condições de integrar estratégias aptas de aprendizagem humana e técnica. Grande parte dos trabalhadores não tinha acesso ao ensino profissional técnico capaz de acompanhar as transformações dentro das linhas de produção, o que gerou a desespecialização e o desemprego. Esse quadro permanece quase imutável no tempo atual. Para termos ideia, em 2018, segundo a Pesquisa Nacional Por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua), tínhamos que, dos 9,3

10 ANTUNES, Ricardo. Adeus ao Trabalho? : ensaio sobre as metamorfoses e a centralidade do mundo do trabalho. 16. Ed. São Paulo: Cortez, 2015. Pág. 73.



milhões de estudantes do ensino médio (regular ou ensino de jovens e adultos), apenas 6,2% frequentaram o curso técnico de nível médio, equivalente a 580 mil pessoas.

São esses trabalhadores os responsáveis pelo progresso capitalista em nossa terra amada e são eles os excluídos dos bens de consumo e dos direitos sociais fundamentais do trabalho. Sim, são eles a compor esta triste realidade de morros e favelas nos nossos grandes centros urbanos, desempregados em sua grande maioria, mas, na sua gênese, há a necessidade do trabalho para uma vida melhor.

2.2 TEMPOS DE SEGURIDADE SOCIAL

A Constituição Federal de 1988 consagrou os direitos sociais em suas eminentes linhas, seja no capítulo II, Dos Direitos Sociais, em que há uma preocupação veemente a favor da condição social do trabalhador, ou, pela seguridade social presente no título VIII, Da Ordem Social, em que, no art. 194, caput, tem-se uma integralidade de ações por parte da sociedade e dos Poderes Públicos em prol de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Chamado por Wagner Balera¹¹ de “5º Período da Seguridade social”, fazendo alusão aos outros 4 períodos (implantação, via Lei Eloy Chaves; expansão, decorrida de 1933 a 1959; período da unificação, que vai de 1960 a 1977; e período da reestruturação, ocorrido de 1977 a 1988), chegamos ao ponto final de nosso cotejo histórico, que, a partir de agora, será balizado por uma seguridade social afetada por novas transmutações no mercado de trabalho, não obstante as suas características institucionais e multidimensionais que tornam efetiva a participação da sociedade em geral, dos trabalhadores, das empresas e do próprio Estado na sua consecução.

Em suma, no que tange à seguridade contributiva, podemos citar a Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990, que regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT); a Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o Plano de Custeio; e a Lei 8.213, de 24 de julho 1991, que dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social. Ainda tivemos, de 1988 para cá, muitas alterações nos textos infraconstitucionais e tentativas de reforma previdenciária para enfrentar as transformações econômicas e sociais de nossa sociedade; tais fenômenos culminaram na Emenda Constitucional nº103, que instituiu novas regras ao sistema previdenciário brasileiro. Esse novo regramento alterou o sistema de previdência social, incluindo novas idades de aposentadoria, novo tempo mínimo de contribuição e regras de transição. Tal emenda já tem sofrido Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 6254, 6255, 6256, 6258 etc.), contrárias a vários dos seus dispositivos. No entanto, até sua configuração, não se observou a manifestação maciça dos movimentos sindicais e dos grupos políticos contra sua instituição.

Na função de assistir o cidadão em sua saúde, a lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, trouxe amparo àqueles que não têm condições de suportar todos os seus gastos, além de

11 Ibidem. Pág. 33.



disponibilizar a proteção, promoção, a recuperação, a organização e o funcionamento desse instituto em prol da solidariedade instituída no veio do texto constitucional; enquanto a lei 8.742, de 7 de dezembro de 1993, esteve a par da política de Seguridade Social não contributiva no sentido de garantir ao cidadão o atendimento às suas necessidades básicas.

3. DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE DIREITOS SOCIAIS À REALIDADE VINCULANTE DA INDÚSTRIA 4.0

Em nosso século XXI, desde o governo de Fernando Henrique Cardoso, do Partido da Social Democracia Brasileira, e dos governos de Luiz Inácio Lula da Silva e Dilma Vana Rousseff, ambos do Partido dos Trabalhadores, o Brasil passou por algumas transformações econômicas, políticas e sociais importantes. Tivemos o fortalecimento de nossa moeda e o início de grandes programas de assistência social já no governo de Fernando Henrique Cardoso e que se perpetuou nos governos seguintes de Luiz Inácio Lula da Silva. Neste último, algumas políticas sociais, como o Bolsa Família e o Minha Casa Minha Vida, ajudaram milhões de pessoas, no Nordeste e em outras regiões do país, a saírem da extrema miséria e a obterem casa própria. Acrescente-se a isso o aumento do emprego na construção civil e no comércio, contribuindo para a diminuição dos altos índices de desemprego e para o crescimento da economia. Para fortalecer a proteção social já existente via Lei Orgânica da Assistência Social, foi instituído em 2005 o Sistema Único de Assistência Social (SUAS), que objetivava atender mais especificamente aos problemas sociofamiliares, identificando e reconhecendo as necessidades e direitos nucleares do seio da família no âmbito das singularidades dos seus membros. Tais objetivos foram consolidados na Lei nº12.435, de 6 de julho de 2011, que dispõe sobre a Organização da Assistência Social.

Para a qualificação do trabalhador e para a indústria, o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (PRONATEC), instituído pela Lei nº12.513, de 26 de outubro de 2011, foi criado com objetivos claros de ampliação da oferta de educação profissional e tecnológica, sob o viés do ensino médio público, articulado com a Educação Profissional, e, sobretudo, sua criação teve o objetivo de preparar o estudante e o trabalhador para o mercado de trabalho extremamente afetado pelo avanço de novas tecnologias. Infelizmente esse programa se apresentou sem condições de atender, totalmente, às novas transformações dentro da fábrica. Acrescente-se a isso a ausência de estudos técnicos que aferissem a relação dos formandos desses cursos com a entrada no mercado de emprego. Hoje esse programa recebe o nome de Novos Caminhos, mas seus sistemas de formação humana continuam os mesmos.

Após esse período, e também por consequência dele, as políticas de emprego e de educação profissional declinaram. As empresas pouco investiram para o crescimento do mercado, sob a alegação do pouco lucro e dos muitos deveres trabalhistas, embora ficasse claro que as suas grandes riquezas e lucros adornavam os registros bancários dos grandes bancos brasileiros e internacionais. Lembrando ainda o assolamento dos governos do partido trabalhista na grande lama histórica de nossa corrupção *ab eterno* e a fuligem que impregnou o seu fim, quer pelo *impeachment* construído, quer pelo jogo de interesses nas relações políticas e econômicas dos grupos dominantes.



Segundo a PNAD Contínua 2012-2019, a cargo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a taxa de desocupação no Brasil (de 2014 para 2019) foi de 12,6 milhões de pessoas, fechando o ano de 2019 com a taxa de 11,9%. Essas informações nos trazem um panorama lastimável de milhões de pessoas desempregadas, por vários fatores que vão desde a deficitária formação educacional à discriminação de gênero e raça no mercado de trabalho. Vários são os motivos que não podem ser dirimidos e esgotados neste íncrito artigo; porém uma mudança que aos poucos está se aglutinando nos setores de produção de novos produtos e serviços, que não foi citada na pesquisa e merece nossa atenção, é o efeito dos avanços tecnológicos recorrentes na atualidade e seu prospecto para o futuro; como essas transformações incidirão na criação e na perda empregos e quais serão os seus efeitos na formatação organizacional do trabalho nos setores da indústria, serviço e no meio agrícola, seja na pecuária, agricultura ou na extração de recursos.

3.1 O SER SOCIAL E SUA MANUFATURA EM TEMPOS DE NOVAS INTELIGÊNCIAS

A histórica luta entre o proletariado e a burguesia (industrial, comercial e agrícola) toma novas formas diante do incremento da máquina em labores que, antes, dependiam da energia humana. A substituição de vários postos de trabalho por mecanismos digitais e robóticos aliados à Inteligência Artificial (IA) de aprendizagem e execução de tarefas já é uma realidade. E não estamos falando do tão batido e velho produto ficcional de mídias cinematográficas americanas, pelo contrário, trata-se de uma realidade que já atinge o mercado de trabalho brasileiro. Vejamos a definição dessa inteligência artificial pelos professores Denis Gimenez e Anselmo dos Santos:

A inteligência artificial, processo também associado ao aprendizado das máquinas e à “internet das coisas”, pode ser definida como a articulação de sistemas – de processamento de um enorme conjunto de informações, por meio de avançados sistemas de programação com a utilização de algoritmos – a equipamentos, máquinas, robôs, e diversos tipos de dispositivos, que passam a operar a partir do que tem sido chamado de sistemas cognitivos, permitindo que eles possam desenvolver atividades similares àquelas encontradas na cognição humana, como as de “enxergar”, “ler”, “captar sensações” (temperatura, som, distância, movimento), “reconhecer imagens”, “entender”, “raciocinar”, “gerar e testar hipóteses”, e com isso poder “decidir ou não”, atuar de uma forma ou de outra, corrigir ou reprogramar procedimentos, evitar erros e paradas de máquinas ou processos, de uma maneira ainda tutorada.¹²

Os autores descrevem um processo integrado a programas de execução e respostas em que a máquina tem sua funcionalidade a partir dos comandos do homem ou daqueles já inseridos no seu sistema. Nesse sentido, a máquina é desenvolvida para responder e, ao mesmo tempo,

12 GIMENEZ, Denis Maracci; SANTOS, Anselmo Luís dos. Indústria 4.0, manufatura avançada e seus impactos sobre o trabalho. Texto para Discussão, Unicamp. IE, Campinas, n.371, nov. 2019. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/TD/TD371.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020.



assimilar condutas e agir tal qual a mente humana. Assim, as máquinas são construídas e programadas para executar diferentes tarefas em diferentes contextos sociais, resultando na dispensabilidade da ação humana.

Esses fenômenos já podem ser encontrados em nosso dia a dia, seja no trabalho, no comércio ou em casa. Hoje, quando ligamos para nossa operadora de telefonia, quem nos atende é um programa de perguntas e respostas planejado para atender às nossas necessidades, construído por algoritmos de interação humana. A atendente humana e o técnico que eventualmente poderiam dar suporte na resolução de algum problema na conta ou na instalação do telefone e internet estão, em um ritmo acelerado, sendo trocados pela Inteligência Artificial. Acrescente-se a isso os caixas autônomos nas grandes redes de supermercados que não precisam do ser humano para passar as compras, pois basta o cliente apontar o código de barra para o leitor dos seus produtos que a compra será contabilizada. Sem contar o avanço dos braços robóticos nas grandes indústrias de carros, eletrônicos e hospitais. Neste último, ajudando em diagnósticos e em cirurgias.

Outros exemplos emblemáticos da substituição do homem pelas novas tecnologias estão na tradução instantânea realizada gratuitamente em smartphones ou computadores conectados à internet, dispensando o serviço de tradução humana; as reportagens, artigos e notícias em geral (dentre elas a produção de notícias falsas) que não precisam mais envolver um jornalista ou pessoas aventureiras, devido ao fato de os algoritmos serem capazes de estabelecer uma comunicação digital próxima e até melhor do que à humana; além dos gerentes virtuais e os caixas eletrônicos cada vez mais funcionais.

As ideias inovadoras da Revolução 4.0 estão vindo de onde menos esperamos, dos quartos de muitos adolescentes, equipados com jogos e microprocessadores de última geração, que estão criando aplicativos e programas capazes de atender às necessidades humanas. Seja para o transporte mais barato (Uber, 99 etc.), para a comodidade de receber uma refeição em casa (iFood, Rappi, Delivery On etc.), para o direcionamento correto de um endereço desconhecido (Waze, Here Maps, HERE WeGo etc.), para aprendizagem online de um novo idioma (Duolingo, Simpler, SounterInc etc.) ou para a compra rápida de um produto (AliExpress, Wish, Shoptime etc), as inovações estão em todo lugar. Dessa vez, muitos dos trabalhos científicos, praticados nos laboratórios das grandes universidades, estão sendo desenvolvidos no ambiente familiar daqueles que detêm os recursos técnicos, sendo muitos alunos medianos, sem pretensões de entrar na academia. Parte dos grandes gênios da atualidade, esses indivíduos constroem um cenário de inclusão pela tecnologia e merecem o mérito de serem os produtores de um novo mercado de trabalho.

Outras mudanças são apontadas pelos nobres professores:

As transformações tecnológicas que vêm ocorrendo atualmente e que projetam avanços ainda mais significativos nas próximas décadas têm sido consideradas suficientes para provocar uma profunda mudança de paradigma na sociedade, a partir de seus impactos em termos da produção de novos produtos e serviços, sobre as diferentes formas de organização no processo produtivo e, portanto, no processo de destruição e criação de



empregos e de formas de organização do trabalho, tanto nas atividades da indústria, como nos serviços e também no setor primário (agricultura, pecuária, extração mineral e vegetal).¹³

Os visionários professores nos apresentam alguns quadros em que o padrão industrial e primário conhecido passará por uma reinvenção em suas rotinas produtivas. A infestação de humanoides nos corredores fabris constituirá mão de obra inteligente e operacional. Hoje eles são apenas um complemento. As fábricas do futuro estarão próximas do seu consumidor, pois o homem ou a mulher poderão comprar e escolher produtos com a constituição e funcionalidade desejada. Tampouco importará seu tamanho ou quantas linhas de produção terão, o fundamental é que sejam flexíveis e possuam um canal direto com o seu consumidor, sem atravessadores. A produção será por encomenda e o produto, *self service*, algo que estamos observando com o advento de grandes empresas como Amazon, Netflix e os produtos já efetivamente utilizados pela indústria aeroespacial e civil, como a impressora 3D. Nos serviços de extração e de trato agrícola, a presença do trabalhador já é rara e a tendência é sua total substituição por novas tecnologias sensoriais e de aglutinação de tarefas.

Muitas profissões, como a de motorista, empregado(a) doméstico(a), atendente, recepcionista, caixa de supermercado, guarda noturno, tradutor, dentre várias outras, serão apenas uma lembrança histórica, e, ainda que se criem novas, milhões de empregos serão perdidos. Em um país que detém um grande número de empresas estrangeiras ligadas à produção tecnológica, essa flexibilidade de produção e consumo será direcionada a uma parte privilegiada, escolhida, da totalidade populacional brasileira.

As empresas, por sua vez, imergirão em busca de uma produção ágil e barata, e, por isso, suas preocupações estarão situadas na aquisição dos novos *hardwares* e *softwares*. A preocupação de contratar, preparar e pagar os seus empregados não será mais um fardo para o seu poder econômico.

3.2 PERSPECTIVAS E AÇÕES NECESSÁRIAS

Há quem diga que nada supera a experiência humana diante dos problemas apresentados no cotidiano das relações humanas. No momento essa alegação ainda é uma argumentação plausível, porquanto no Brasil, e em países de primeiro mundo, a inteligência artificial não suplantou toda a necessidade de intervenção psicomotora do homem. Contudo é uma questão de tempo. À medida que as novas tecnologias se fundem e se aprimoram, a máquina tende a ficar melhor e apreender as respostas de acordo com o contexto de interação enfrentado. Os mecanismos de inteligência implantados nas novas tecnologias são capazes de aprender continuamente.

Em um primeiro momento, nessa Revolução 4.0, de forma apenas incipiente, o empreendedorismo e o investimento em infraestrutura ainda fomentarão o mercado de trabalho no Brasil, tendo em vista os interesses das grandes multinacionais pelo consumo local. Porém

13 Idem, não paginado.



a tendência histórica e empírica é a exploração do consumo e o correspondente lucro que naturalmente ficará em suas sedes externas, alimentando o seu mercado econômico de origem. Enquanto durarem nas terras de nosso país o consumo e a produção, esses grupos permanecerão instalados sob o viés da nova revolução, investindo os seus resíduos em nossa economia. Esta que, por sua vez, será tachada pelos membros governamentais do nosso país como promissora, quando na realidade estará submissa e manipulada pelos interesses dos grupos econômicos.

Teremos, a princípio, uma economia muito produtiva, mas que não precisará de muitos trabalhadores humanos, e administrar essa transição será o maior desafio dos nossos órgãos reguladores da relação empregado e empregador. Não é muito difícil prever que eles não terão muito o que fazer diante da superação da sua força muscular pelas máquinas de substituição. Entretanto, desde já, a Justiça do Trabalho e os institutos de seguridade social, em seus diferentes caminhos de atuação, devem trazer à superfície do comodismo estatal esse futuro certo.

É necessário também que se promova a responsabilização do Estado junto com a iniciativa privada na construção de um novo mercado de trabalho; para tanto se fazem urgentes políticas públicas e privadas de efetividade, capazes de preparar o trabalhador de hoje para o trabalho de amanhã. Governo e grupos econômicos não poderão ficar imunes às reações do ser humano ante o desemprego e o abandono.

Em um mundo de novas pandemias e desastres naturais que afetam diretamente as economias mundiais, o trabalho terá diante de si o desafio de uma nova mudança, que virá mais uma vez pela produção. O que traz apreensão é a probabilidade altíssima do despreparo de nossos trabalhadores para essa alternância histórica, pois tal despreparo não será admitido como antigamente, quando a força de trabalho do indivíduo que vinha do meio rural era absorvida pelas empresas multinacionais. Bastava uma aprendizagem behaviorista para que pudessem aprender o ofício. Todavia essa adaptação ao sistema de produção não será mais possível.

O Estado deve, caso não queira ver o desmoronamento da Democracia e do Estado de Direito, preparar programas efetivos de qualificação de mão de obra o quanto antes para esse fim. Assim como o sistema “S” (Sesi, Senai, Senac e outros) precisa de investimentos para atender a todos os grupos de trabalhadores e um órgão de fiscalização autônomo capaz de cobrar e averiguar o destino dos seus recursos, o acesso à internet e a outras tecnologias precisa chegar a todos os lares do Brasil; a segregação desse tipo de acesso também deve ter um fim. Caso contrário não será possível capturar o eventual crescimento econômico que possa advir dessas transformações, contudo, ratifica-se, este país está sob a égide do poder ideológico e econômico das forças econômicas nacionais e estrangeiras. Logo será necessária a intervenção nesses poderes para que o bem comum possa prevalecer sobre os interesses poderosos de alguns.

Países desenvolvidos, como os Estados Unidos e a China, serão os mais beneficiados nessa revolução, haja vista a previsibilidade dos mercados de países subdesenvolvidos absorvendo suas produções tecnológicas, pois, como o Brasil, que, embora tenha o desenvolvimento gradativo das novas tecnologias, sofre a pressão do livre mercado e o condicionamento de uma política voltada para a importação dos novos produtos.



O futuro com as novas tecnologias proporcionará, para a classe média e alta, mais tempo para ser aproveitado com atividades físicas e de recreação, além de recursos financeiros facilitados pelo uso da máquina. Por outro lado, uma grande maioria de desocupados surgirá e para a qual restará o vazio de uma assistência social e previdenciária, visto que a assistência social não terá recursos para atender ao aumento da população idosa, de inválidos e portadores de deficiência, e que o Regime Geral da Previdência Social, em função do grande número de benefícios que advirá, não poderá se sustentar. Acrescente-se a isso o seu saldo negativo que lhe acompanha desde 2015, chegando em 2019 com resultado primário negativo de 213.179.080 milhões de reais. A reforma suscitada neste artigo não será suficiente, mas servirá como um respiro, como uma oportunidade para o nosso Estado se planejar para o novo porvir.

Resultado comum de toda e qualquer má distribuição de renda, contemplaremos com tristeza a constituição de novas comunidades segregadas, juntando-se àquelas já existentes, marcadas pela extrema pobreza e que inevitavelmente comporão o universo da criminalidade e de toda revolta contra os grupos econômicos e estatais. O homem burguês moderno dispensará o esforço mental e físico do seu labor por uma vida posta ao risco do tédio e da violência social dos pobres. Desse modo, fica impossível a redução da desigualdade social em nosso país.

Segundo o IBGE, em 2018, tínhamos cerca de 38,3 milhões de pessoas em ocupações informais (empregados do setor privado e trabalhadores domésticos sem carteira de trabalho assinada, trabalhadores por conta própria e trabalhadores familiares auxiliares). Dado ao avanço das novas tecnologias de produção e serviços em países subdesenvolvidos, como o Brasil, esse número tende a aumentar ainda mais, pois, sem emprego formal, o cidadão deve se enveredar ainda mais nesses setores, mesmo que para isso tenha que se submeter a regimes de exploração extrema de sua mão de obra. Isso, porque nessas nações ainda subsistirão, por um tempo, vagas nesse tipo de mercado.

O quadro pós-moderno que gradativamente está se formando é de trabalhadores produtivos buscando a informalidade, quando possível, ou buscando a assistência social, como caminho mais seguro para sua sobrevivência. Sem um ou sem o outro, o que resta ao indivíduo é a submissão, a miséria e a fome, ou compor as fileiras do crime e da violência.

4. CONCLUSÃO

Todas as sociedades, ao longo da história, indubitavelmente foram modificadas pela tecnologia (máquina a vapor, máquinas industriais de produção em grande escala, automação, robotização etc.). Suas revoluções mudaram a economia e o trabalho do homem, afetaram a vida laboral e social, superaram a sua força muscular e hoje estão a passos longos, superando sua capacidade cognitiva. Elas trazem ideias que movem o homem a produzir inovação, e, se o trabalhador atual não estiver preparado para esse fato, tenderá ao fracasso e à exclusão.

Infelizmente as novas tecnologias não serão consolidadas como um bem comum e crucial para a nossa classe trabalhadora, mas serão certamente usufruto do público mais abastado de nossa população. O nosso Terceiro Estado, nossa burguesia, com suas características hereditárias presentes no cerne de sua constituição colonial, como a preguiça, o conformismo,



o individualismo e o lucro fácil, por egoísmo, não se moverá contra o aprofundamento da crise no mercado de trabalho, porquanto haverá o medo de perder a sua soberania econômica, ideológica e social.

Em outra vereda, a grande massa urbana e rural constituída pelo analfabetismo, pelo desemprego, pela desqualificação técnica, sem condições de consumir e produzir as novas tecnologias, segregada pela sua condição. O aporte que se dá ao financiamento da educação profissional e técnica enfrenta as barreiras clássicas do congelamento ou das ínfimas verbas governamentais.

Sem políticas públicas para inserção do trabalhador nos novos ambientes de trabalho, o desemprego expandirá o *deficit* previdenciário, e, com ele, a assistência social e o direito à saúde não terão recursos para atender a todos os desempregados e suas famílias. O que certamente gerará insegurança e revolta pelo grande número de excluídos. Um genocídio social, em que milhões, em sua maioria idosos, morrerão de fome ou se rebelarão pela violência em cidades abandonadas pelo governo. Cidades que serão geridas por outros sistemas de controle, como tráfico, milícia ou controladas pelas esmolas oferecidas por organismos internacionais. Criando um quadro de instabilidade, levando o governo a criar muros entre ricos e pobres. O direito sagrado à vida e os de cunho sociais serão extirpados da prática humana.

Por fim, a profunda desertificação das terras sucumbidas pela intensidade das produções agrícolas e extrações de minérios e vegetais pelo uso contínuo da máquina e, em consequência disso, o aumento de consumo de alimentos artificiais e o surgimento de novas doenças pandêmicas a partir do manuseio científico.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Ricardo. **Adeus ao Trabalho?** : ensaio sobre as metamorfoses e a centralidade do mundo do trabalho. 16. Ed. São Paulo: Cortez, 2015.

BALERA, Wagner; MUSSI, Cristiane M. **Direito Previdenciário**. 10 Ed. São Paulo: Método, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível para acesso integralizado em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 de jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 3.724, de 15 de janeiro de 1919**. Regula as obrigações resultantes dos acidentes no trabalho. Acesso disponível no respectivo link: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-3724-15-janeiro-1919-571001-publicacaooriginal-94096-pl.html>. Acesso em: 19 mai. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923**. Crea, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no paiz, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Acesso integralizado e disponível no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4682-1923.htm. Acesso em: 21 mai. 2020.



BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.** Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto_lei/del5452.htm. Acesso em: 17 mai. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.** Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. Disponível para acesso integral no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm. O acesso em: 26 mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº. 6.439, de 1 de setembro de 1977.** Institui o sistema Nacional de Previdência e Assistência Social e dá outras providências. Disponível para acesso no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6439.htm. Acesso:15 junho. 2020.

BRASIL. **Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990.** Regula o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial, institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), e dá outras providências. Disponível para acesso integral em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7998.htm. Acesso em: 17 de mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.** Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm. Acesso em: 17 de jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível para acesso integralizado no respectivo link virtual: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 11 de mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213compilado.htm. Acesso em: 17 de mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742.htm. Acesso em: 02 de jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.435, de 6 de julho de 2011.** Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que dispõe sobre a organização da Assistência Social. Disponível integralmente no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12435.htm. Acesso em: 20 de jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011.** Institui o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec). Disponível para acesso: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/Lei/12513.htm. Acesso em: 22 de mai. 2020.



GIMENEZ, Deniz Maracci; SANTOS, Anselmo Luís dos. **Indústria 4.0**, manufatura avançada e seus impactos sobre o trabalho. Texto para Discussão, Unicamp. IE, Campinas, n.371, nov. 2019. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/TD/TD371.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020

Kerstenetzky, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Pag. 40

Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) 2018. Conteúdo disponível no link: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101657_informativo.pdf. Acesso em: 18 abr. 2020.

Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) 2019. Uma Análise das Condições de Vida da População Brasileira. Conteúdo disponível no link: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/9171-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios-continua-mensal.html?=&t=downloads>. Acesso em: 18 abr. 2020.

SIMONSEN, Roberto C. **Evolução Industrial do Brasil e outros estudos**. Vol. 349. São Paulo: Companhia Editora Nacional. 1973.

SOUZA, Gláucio Diniz de. **Direito Previdenciário**: Abordagem Prática. 2ª ed. Brasília: Alumnus, 2015.

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





A relevância da atuação preventiva do controle externo na infraestrutura

Igor Pereira Oliveira

Engenheiro Civil pela Universidade Federal de Sergipe, 2004. Mestrado na Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, 2006. Foi Especialista em Regulação da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) por 8 anos. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU) desde 2015. Exerceu o cargo de Diretor em 2018 na Secretaria de Fiscalização de Infraestrutura Urbana e atualmente desempenha suas funções na Secretaria de Operações Especiais em Infraestrutura.

Bruno Martinello Lima

Engenheiro de Redes de Comunicação, pela Universidade de Brasília, 2006. Especialista em Auditoria Governamental, pela Universidade Gama Filho, 2010. Auditor Federal de Controle Externo do TCU desde 2008. Exerceu o cargo de Secretário na Secretaria de Fiscalização de Infraestrutura Urbana de 2016 a 2020 e, desde janeiro de 2021, está à frente da Secretaria de Fiscalização de Infraestrutura Portuária e Ferroviária.

RESUMO

Organizações internacionais e países desenvolvidos têm se preocupado com a gravidade dos problemas e as ameaças decorrentes da corrupção, que impactam diretamente na estabilidade e na segurança das sociedades. No Brasil, a conhecida Operação Lava Jato mostrou o grande esquema de corrupção que ocorria em contratos da Petrobras, por meio da inviabilidade da competição e do financiamento de pagamentos indevidos a partidos, políticos e outros agentes. Ocorre que mesmo essa relevante operação tem enfrentado grandes desafios para reparar os danos causados. Diante disso, a atuação preventiva, conforme indicado pela Convenção das Nações Unidas (Mérida, 2003), mostra-se como alternativa viável contra a corrupção. Este artigo, motivado pela necessidade da atuação mais efetiva do controle externo, tem por objetivo: (i) estimular a rede de controle brasileira e a própria sociedade, no âmbito de seu relevante papel de controle social, a adotar estratégias que impeçam a ocorrência de irregularidades (perspectiva preventiva); (ii) evidenciar o contraste entre a atuação preventiva e a essencialmente repressiva, valendo-se de determinada contratação bilionária da Petrobras, como exemplo; (iii) trazer à reflexão a necessidade de priorização da prevenção, tanto ao combate à corrupção quanto ao desperdício dos escassos recursos públicos, apontando para a evolução do Tribunal de Contas da União no curso de fiscalizações de obras inviáveis ou com viabilidade não comprovada; e (iv) indicar e estimular ações de controle que promovam a adoção de controles internos estritamente necessários e suficientes, com vistas a mitigar os riscos de irregularidades recorrentes.

Palavras-chave: Prevenção, Corrupção, Infraestrutura, Obras públicas, Viabilidade, Controles internos.



ABSTRACT

International organizations and more developed countries have been concerned with the severity of the problems and threats arising from corruption, which directly impact the stability and security of societies. In Brazil, the well-known Operation Car Wash “Lava Jato” revealed a great corruption scheme that occurred in Petrobras contracts, through the rigging of bids and an amount of kickbacks paid to political parties, politicians, and other officials. However, even this relevant investigation has faced great challenges to repair the damages inflicted to the corruption’s victims. Because of this, preventive action, as indicated by the United Nations Convention Against Corruption (Mérida, 2003), proves to be a viable alternative against corruption. This paper, motivated by the need for more effective action by external audit, aims to: (i) encourage the multiple Brazilian agencies in charge of fighting corruption and Brazilian society itself, considering its relevant role of public oversight, to adopt strategies that prevent the occurrence of irregularities (preventive perspective); (ii) show the contrast between preventive and essentially repressive action, using a given billionaire Petrobras contract as an example; (iii) make some reflections about the need to prioritize prevention, both in the fight against corruption and the waste of scarce public resources, signaling the evolution of the Brazilian Federal Court of Accounts in the execution of audits of unfeasible or with unproven feasibility public works; and (iv) indicate and encourage the execution of audits that promote the incorporation of strictly necessary and sufficient internal controls intended to mitigate the risks of recurrent irregularities

Keywords: Prevention, Corruption, Infrastructure, Public Works, Feasibility, Internal controls

1. INTRODUÇÃO

Há três coisas na vida que nunca voltam atrás: a flecha lançada, a palavra pronunciada e a oportunidade perdida. (Provérbio chinês)

Algo que traz angústia ao coração do ser humano é a impossibilidade de se voltar atrás e a dificuldade de corrigir danos já materializados, independentemente de sua natureza. No âmbito da coisa pública, essa correção, embora seja indispensável e necessária quando existe um dano ao erário, reveste-se de uma perspectiva retardatária no sentido de impedir o malefício.

Contudo, há outro caminho mais eficiente e efetivo, apesar de seus desafios de implementação, qual seja, o da prevenção.

There is a strong international consensus that corruption cannot be tackled with repressive actions alone and a great variety of measures is needed to eradicate conditions that lead to its occurrence. Currently the elements of prevention and awareness-raising have been firmly established in the international standards (OECD, 2015, p. 17).

No âmbito do Tribunal de Contas da União, foi iniciado há mais de 20 anos o plano anual de fiscalizações de obras públicas (Fiscobras), o qual serve como subsídio para que o Congresso Nacional tome as devidas providências em relação aos repasses federais para obras com irregularidades graves.

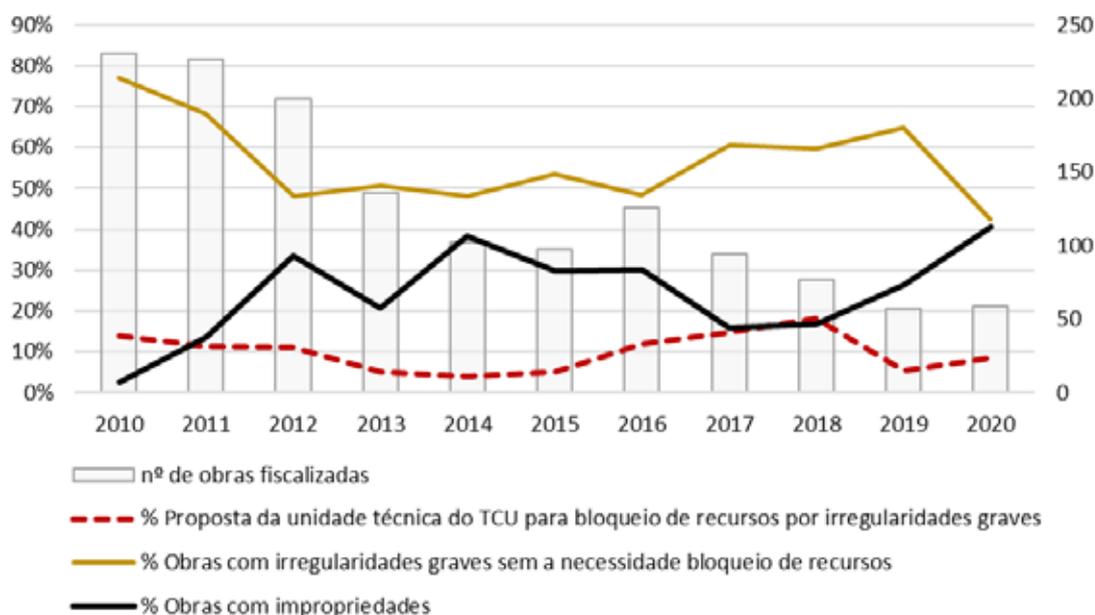
O principal foco desse tipo de fiscalização, realizada em empreendimentos individualizados, concentrava-se na avaliação da conformidade dos preços praticados e do procedimento licitatório. Em muitos casos, por não existir uma base de dados consolidada acerca dos empreendimentos financiados com recursos federais, essa avaliação se dava durante a execução dos contratos, levando à detecção de irregularidades já em estágio avançado, em que o dano já estava configurado.

Conforme mostra o gráfico a seguir, nos últimos anos, o TCU tem reduzido o registro de irregularidades graves e elevado as constatações de impropriedades, que são falhas que não resultam em danos ao erário ou que **têm o potencial** de gerar infração de normas legais e regulamentares, violar cláusulas de instrumentos de repasse e cometer abusos.

Algo que pode estar contribuindo para a redução de irregularidades graves é a atuação preventiva por meio do uso de ferramentas tecnológicas que identificam a abertura de editais licitatórios e viabilizam a atuação do Tribunal ainda nessa fase, o que, por sua vez, proporciona a correção de futuros problemas antes que eles ocorram.

Na verdade, os subsídios obtidos nos Fiscobras realizados anualmente também têm sido utilizados em auditorias de desempenho (auditorias operacionais), com o objetivo de observar como o responsável pela execução da política pública tem atuado de uma perspectiva de mitigação de riscos, por meio da adoção de controles internos adequados e suficientes e, de forma mais ampla, como tem sido a governança do jurisdicionado.

Gráfico 1 – Irregularidades identificadas pelo TCU no Fiscobras (2010 a 2020)



Fonte: Histórico de 20 anos do Fiscobras (TCU, 2016) e relatórios consolidados anuais.

Além disso, há na Corte de Contas federal um alinhamento com as melhores práticas de gestão de riscos internacionais, no sentido de que a prevenção de irregularidades, desperdícios e má administração “é sempre mais eficaz que qualquer medida corretiva ou punitiva”. (TCU, 2014, p. 6).



Se por um lado a rede de controle brasileira deve atuar integrada com o objetivo de combater irregularidades em geral, notadamente corrupção e fraudes em contratações de obras públicas, por outro, deve se concentrar, contínua e prioritariamente, em medidas de prevenção que realmente possibilitem a transformação da realidade do país.

A própria rede de controle deve ser orientada a riscos a fim de maximizar seus resultados, e, considerando a escassez dos recursos disponíveis, a priorização das ações preventivas em detrimento de repressivas tende a gerar maiores resultados, quando levados em consideração, adequadamente, indicadores de probabilidade de ocorrência de irregularidades e de impacto nos objetivos.

Nessa perspectiva, vale citar que o TCU tem mostrado à sociedade (TCU, 2020, p. 11) que parcela razoável dos benefícios das ações de controle externo tem sido proveniente de prevenção ao desperdício, de melhorias na alocação de recursos, da sugestão de aprimoramento de leis, da redução de danos ambientais e da melhoria de políticas públicas, medidas efetivas de difícil mensuração em termos financeiros, que, por sua vez, podem passar despercebidas em um olhar superficial.

Essencialmente, motivado pela dificuldade em mensurar alguns benefícios provenientes de medidas preventivas, e com o objetivo de estimular a rede de controle brasileira e a própria sociedade, no âmbito de seu relevante controle social, a acolher e a estimular a adoção de estratégias que impeçam a ocorrência de irregularidades (perspectiva preventiva), este artigo evidenciará:

- o contraste entre a atuação preventiva e essencialmente repressiva em determinada contratação bilionária pela Petrobras;
- exemplos de medidas eficazes (ou potencialmente eficazes) para prevenir repasses de recursos federais para obras inviáveis ou com viabilidade não comprovada; e
- a relevância da adoção de controles internos estritamente necessários e suficientes com vistas a mitigar os riscos de irregularidades recorrentes.

2. CONTRASTES ENTRE ESTRATÉGIAS DE PREVENÇÃO E DE REPRESSÃO À FRAUDE E À CORRUPÇÃO EM INFRAESTRUTURA – CASO DA REFINARIA RNEST DA PETROBRAS

A **sanção** não é mais vista como um fim em si mesmo, mas como meio para o alcance de finalidades específicas (prevenção de ilícitos). Por essa razão, **pode ser pragmaticamente transacionada se for vislumbrada uma hipótese de prevenção mais eficiente** (Voto do Acórdão 483/2017-Plenário).

O início das fiscalizações do TCU na Refinaria Abreu e Lima (Rnest), no estado de Pernambuco, remonta a 2008, conforme histórico detalhado do Acórdão 2.733/2017-Plenário, com recomendação de bloqueio das obras ao Congresso Nacional, o qual ratificou o entendimento do Tribunal e incluiu respectivas restrições orçamentárias ao empreendimento na Lei 12.214/2010.

Naquele momento, o Tribunal estava em sintonia com as diretrizes da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (Decreto 5.687/2006, Convenção de Mérida), por meio do estabelecimento e do fomento de práticas eficazes **para prevenir a corrupção**. No caso concreto, isso se deu por meio da indicação do bloqueio de recursos orçamentários e financeiros ao empreendimento até que as irregularidades graves fossem afastadas ou houvesse a repactuação dos contratos.

Contudo, as restrições orçamentárias deliberadas pelo Congresso Nacional foram vetadas pela Presidência da República à época, alegando-se o avanço das obras, as dificuldades no abastecimento do país com óleo diesel de baixo teor de enxofre e os prejuízos a dezenas de milhares de empregos (Casa Civil, 2010).

Apesar da legitimidade para o veto presidencial, posteriormente mantido pelo Congresso Nacional, cumpre observar que, além do valor bilionário de indício de dano identificado pelo TCU e de problemas graves relacionados à viabilidade do empreendimento, dos 4 contratos fiscalizados da Rnest em 2010 após o veto, 3 concentravam a maior parte do indício de dano e, ao mesmo tempo, execução física menor que 1% (Acórdão 3.362/2010-Plenário), ou seja, as obras praticamente não tinham iniciado e já apresentavam irregularidades graves.

Na prática, as medidas preventivas do TCU em 2009 (vetadas) e 2010 foram suplantadas por outros atores da cadeia decisória, o que proporcionou a destinação anual de vultosos recursos federais à construção da refinaria. Somente em 2014 é que as irregularidades vieram a conhecimento público, quando ocorreram prisões dos primeiros empreiteiros e novos operadores no grave esquema de desvio de recursos da Petrobras, na Operação do Ministério Público Federal (MPF) e da Polícia Federal (PF) conhecida como “Lava Jato” (OLJ).

Figura 1 - Refinaria Abreu e Lima (Rnest)



Fonte: Disponível em <https://petrobras.com.br/fatos-e-dados/julho-registra-novos-records-na-rnest.htm>, acessado em 15/2/2021.



No esquema, que durou pelo menos dez anos (2004-2014), grandes empreiteiras organizadas em cartel pagavam propina para altos executivos da Petrobras e outros agentes públicos para obter os contratos, dentre eles o da Rnest, impondo gastos adicionais às contratações, inviabilizando a competição e financiando pagamentos indevidos a partidos políticos, políticos eleitos ou outros agentes políticos (Acórdão 1.583/2016-Plenário).

Diante da complexidade e da quantidade das demandas que surgiram e do desafio de aumentar a integridade das instituições e o combate à fraude e à corrupção, o Tribunal criou, no início de 2016, a Secretaria Extraordinária de Operações Especiais em Infraestrutura (SeinfraOperações), com vistas ao fortalecimento da capacidade de atuar de forma mais efetiva e tempestiva na apuração de irregularidades graves como as ocorridas na Petrobras.

A bem da verdade, mesmo diante da falta de efetividade na fiscalização preventiva que recomendou o bloqueio tempestivo de recursos bilionários da Rnest, por motivos alheios à sua competência, o TCU não deixou de tomar medidas com o objetivo de contribuir com a rede de controle brasileira e aprimorar a administração pública no combate à corrupção, o que é digno de nota e gera, no mínimo, uma valiosa expectativa de controle.

A análise mais apurada pela SeinfraOperações dos preços das contratações vítimas da atuação de cartel de empreiteiras tem permitido constatar a elevação dos débitos calculados, a exemplo de três contratações da Rnest, em que foram identificados mais R\$ 500 milhões irregulares ao valor já calculado de R\$ 1,75 bilhão (valores com data-base de 2009. Acórdãos 2.396/2018 e 2.677/2018, ambos do Plenário), além de dezenas de processos existentes para responsabilização pelas graves irregularidades.

Nesse ponto, uma releitura superficial poderia arguir que a inviabilização das ações preventivas do TCU em 2009 e 2010 permitiu à Petrobras finalizar a construção da refinaria em Pernambuco e avançar em seu desenvolvimento e no do próprio país. Contudo, o Tribunal comprovou também a inviabilidade econômica do empreendimento (Acórdãos 3.052/2016, 1.937/2019 e 2.750/2020, todos do Plenário), que em 2010 já havia sido apontada como indício de irregularidade grave.

Para uma percepção da gravidade da inviabilidade¹, vale transcrever trecho do entendimento do TCU, em 2019, que expõe o valor presente líquido negativo **em dólares**:

1 A despeito da conjuntura desfavorável na economia mundial à época, e sem que tivessem sido aprovados os respectivos Estudos de Viabilidade Técnica e Econômica (EVTE), as obras do Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (Comperj) e da Rnest, refinarias da Petrobras, foram iniciadas em 2009. Houve um “desprezo em relação à viabilidade econômica dos projetos das refinarias, de imensa materialidade e relevância, aprovados pelo colegiado, inseridos nos planos de negócios, especialmente entre 2006 e 2011” (Acórdão 1.839/2018-Plenário). O Comperj também foi objeto do mesmo veto presidencial nº 41.



De acordo com o relatório de auditoria de avaliação da gestão da Rnest, que foi apreciado pelo Acórdão 3052/2016-TCU-Plenário, de minha relatoria, o empreendimento não apresentava viabilidade econômica. Nesse sentido, o relatório pós-EVTE do 1º semestre de 2015 demonstrou que o valor presente líquido (VPL) da refinaria era negativo em quase US\$ 20 bilhões. Com as novas informações obtidas pela presente fiscalização, o último relatório pós-EVTE, de julho de 2018, apontou que a situação econômica da Rnest se deteriorou gravemente nos últimos três anos, de forma que **o empreendimento passou a apresentar VPL negativo em cerca de US\$ 36 bilhões**. (voto do Acórdão 1.937/2019-Plenário, grifos acrescidos)

Além disso, como oportunamente apontado pelo *Parquet* federal (MPF, 2017, p. 110), nos processos da OLJ, estamos diante de casos de difícil mensuração, fraudes de monta, setores complexos, que demandam pesquisas de campo, delongada instrução, adoção de conhecimento e critérios técnicos especiais etc.

Essas considerações, aliadas (i) às dificuldades reais de restituições de valores bilionários aos cofres da Petrobras e de responsabilização de todos os agentes envolvidos; (ii) aos custos de investigação da rede de controle brasileira; (iii) aos recursos com efeito suspensivo; (iv) à necessidade de trânsito julgado administrativo; (v) à inafastável e relevante fase judicial; (vi) aos riscos de prescrição; e (vii) aos desafios de organização processual eficiente, evidenciam que a atuação preventiva teria o condão de gerar benefícios muito superiores àqueles de curto e médio prazo expostos na mensagem presidencial que vetou em janeiro de 2010 as restrições orçamentárias para a Rnest.

Ainda nesse sentido, destaca-se o entendimento do Plenário da Corte de Contas em 2017, ao tratar dos instrumentos de consensualidade denominados “acordos de leniência” e “colaboração premiada”:

O crescimento desse tipo de mecanismo é sintoma da evolução por que passa o direito sancionatório: **valoriza-se a função preventiva da pena** em face de sua concepção retributiva, a qual desconsidera sua utilidade. É dizer, **a eficiência da prevenção tem mais importância do que o sentido da pena** como castigo, como a punição que “faz justiça” ante uma conduta indevida. (voto do Acórdão 483/2017-Plenário, grifos acrescidos).

Tendo em vista que a “doença” (corrupção) enfrentada é acompanhada, por exemplo e em regra, pela elevação indevida dos preços de serviços ou de suas quantidades, com vistas a obter ganhos que possibilitem o pagamento de propina a agentes públicos e/ou lucros exorbitantes, pode-se dizer que medidas preventivas eficazes para mitigar os riscos de contratações irregulares devem ser vistas, didaticamente, como uma “vacina” contra o superfaturamento de obras públicas, e o crescimento de sua aplicação regular pelo controle externo poderá ser também considerado, essencialmente, como mais um sintoma da evolução do Estado brasileiro.



3. AVALIAÇÃO DA VIABILIDADE DOS EMPREENDIMENTOS COMO INSTRUMENTO DE ATUAÇÃO PREVENTIVA NA ÁREA DE INFRAESTRUTURA

(...) o controle externo pode desempenhar um **papel importante na mudança cultural quanto à análise e ao monitoramento da viabilidade** de projetos de infraestrutura (...). (Grubba, Berberian e Santillo, Revista do TCU, 2017)

Apesar das recomendações do TCU com vistas a bloquear recursos bilionários para a Refinaria Rnest, diante de indícios de irregularidades graves e de questionamentos à época quanto à sua viabilidade, observou-se que a atuação dessa Corte não foi suficiente, e o empreendimento, inviável economicamente, foi construído e encontra-se em operação.

Ora, mostrou-se necessário então desenvolver formas de atuação mais eficazes para evitar a construção de empreendimentos inviáveis, sem descartar, obviamente, as recomendações anuais de bloqueio de recursos federais, até mesmo porque é uma obrigação legal do Tribunal por força da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDOs).

Nesse sentido, faz-se oportuno avançar para outras temáticas de infraestrutura. Adentra-se, por exemplo, em ação de controle realizada nas políticas urbanas de habitação, mobilidade e saneamento, em que se constatou que os entes beneficiários (estados ou municípios) das transferências federais têm celebrado instrumentos de repasse (conhecidos popularmente como convênios) sem assegurar a viabilidade dos empreendimentos.

De uma perspectiva preventiva, o TCU recomendou ao Ministério responsável o aperfeiçoamento da sistemática de acesso às verbas federais, a fim de possibilitar a apresentação de projetos viáveis e tecnicamente adequados, e o desenho de programas governamentais que, de fato, maximizem o impacto dos aportes federais na melhoria dos indicadores nacionais de desenvolvimento humano, dentre outros encaminhamentos (Acórdão 2.153/2018-Plenário).

Uma das possíveis causas da inviabilidade é a dificuldade em se desenvolver bons projetos de investimento em infraestrutura devido ao descasamento entre os ciclos políticos e os ciclos do projeto, como bem pondera o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA):

A dificuldade em se desenvolver bons projetos de investimento em infraestrutura começa no descasamento entre os ciclos políticos e os ciclos do projeto. O tempo necessário para análise e desenvolvimento de um projeto até a tomada de decisão de sua implementação é demasiado longo para os ciclos político-eleitorais. **Buscando a celeridade, o efeito disso é o anúncio de projetos, obras mais especificamente, sem devido embasamento técnico para sua execução.** Não estamos argumentando aqui que a escolha dos projetos deva ser puramente técnica. Tal escolha é, e deve continuar sendo, em última instância, política. Porém, **deve estar embasada em dados e análises técnicas que a suportem.** A decisão



política, pelo menos em certa medida, está normalmente baseada em alguma avaliação de benefícios e custos para a sociedade. **Mas é comum carecer de uma análise de viabilidade robusta.** (IPEA, 2016, p. 43 e 44, grifos acrescidos)

Nesse sentido, em outro setor da infraestrutura, o Tribunal registrou que a combinação da ausência de estudos de viabilidade com a má qualidade de projetos em obras rodoviárias “é danosa aos investimentos na área, além de abrir margem para aplicação de recursos em projetos **com finalidade política, sem qualquer fundamento técnico, econômico ou ambiental**” (voto do Acórdão 1.884/2016-Plenário).

Por outro lado, não se deve perder de vista que estados e municípios mais carentes de recursos técnicos e financeiros têm maior dificuldade para apresentar estudos de viabilidade técnica e econômico-financeira para o recebimento de recursos federais, e, por isso, medidas adicionais com vistas a garantir o desenvolvimento e diminuição das desigualdades regionais devem ser estimuladas (Acórdãos 2.153/2018 e 59/2021, ambos do Plenário).

Essas medidas adicionais, além de urgentes, devem ser eficazes, com vistas a evitar que haja um aparente benefício decorrente da mera transferência de recursos federais, pois, na prática, o objetivo que se quer alcançar (de desenvolvimento e diminuição das desigualdades regionais) pode ser prejudicado devido à construção de obras inviáveis “patrocinadas” pelo governo federal com celeridade, ou seja, **equidade social e a viabilidade de obras de infraestrutura devem caminhar juntas.**

Ademais, numa estratégia de controle mais ampla, o Tribunal autorizou recentemente a avaliação de aspectos relacionados a viabilidade, sustentabilidade e otimização dos empreendimentos públicos na área de infraestrutura hídrica (Acórdão 2.103/2020-Plenário).

Quanto a obras públicas específicas, o risco da seleção de empreendimentos sem viabilidade para aporte de recursos federais na ordem de mais de R\$ 200 milhões se materializou no corredor de ônibus (BRT) de Palmas/TO. Trecho do voto do Acórdão 460/2017-Plenário mostra a gravidade do deficiente estudo de viabilidade:

18. No intuito de exemplificar a inadequação dos parâmetros adotados no EVTEA original, destaca-se a **utilização de dados estatísticos e probabilísticos colhidos nas cidades do Rio de Janeiro e São Paulo, relativamente aos anos de 1977 e de 1987, respectivamente, sem que “tenham sido trazidos aos autos qualquer tipo de correlação entre hábitos das populações daquelas cidades no passado e os hábitos dos cidadãos de Palmas/TO no presente”**, tendo a unidade técnica anotado, ainda, que a fragilidade do estudo fica estampada na generalização dos dados de apenas um dia de observação para estimar a demanda pelo BRT.

19. Não fosse o bastante, os parâmetros adotados na análise financeira, a exemplo do levantamento dos dados sobre gastos operacionais, receitas,



fluxos de caixa financeiro e valor presente, não foram devidamente contemplados no estudo, como bem apontou a unidade técnica. (grifos acrescidos)

Os problemas de viabilidade do empreendimento também foram apontados pela Controladoria Geral da União e pelo Ministério Público Federal, conforme o MPF (2016). Destaca-se, nesse caso concreto, a atuação preventiva de vários órgãos que compõem a rede de controle, a fim de resguardar a aplicação não somente regular como também efetiva dos escassos recursos públicos.

Diante disso e considerando que as obras não haviam iniciado, além da recomendação de bloqueio de recursos previstos ao Congresso Nacional, o Tribunal determinou ao Ministério responsável que se abstinhasse de liberar qualquer parcela de recursos federais para o empreendimento enquanto a Prefeitura Municipal de Palmas (TO) não cumprisse as determinações proferidas, inclusive em relação ao necessário refazimento dos estudos de viabilidade.

E, mesmo com a confecção pela prefeitura de novo estudo de viabilidade, não foram apresentados elementos aptos a evidenciar a viabilidade técnico-econômica do empreendimento; o que, por sua vez, resultou na providência eficaz de determinação para rescisão do instrumento de repasse respectivo (Acórdãos 456/2019 e 851/2020, ambos do Plenário).

A propósito, outro projeto, de implantação da navegabilidade de rios em Recife/PE, que permitiria a navegação de embarcações de transporte de passageiros (projeto de mobilidade urbana) após um gasto de mais de R\$ 200 milhões à época, não geraria benefício imediato à população da Região Metropolitana daquela capital, pois contribuiria com o transporte de apenas 0,5% dos 2,07 milhões de passageiros/dia que utilizavam o sistema de transporte público da região, além de outras irregularidades graves expostas nos Acórdãos 2.382/2016-Plenário e 11.337/2020-Segunda Câmara.

Registrou-se, inclusive, que o estudo de viabilidade teria deixado de demonstrar a existência, ou não, de outras alternativas de mobilidade, bem como de outras áreas críticas na região metropolitana do Recife a serem eventualmente atendidas pelos outros modais de transporte a partir do mesmo investimento, “ante a maior capacidade de transporte coletivo, maximizando o benefício auferido pela sociedade e a eficiência dos recursos federais aportados no empreendimento”.

Portanto, nos dois casos, o TCU adotou medidas preventivas eficazes para impedir a utilização indevida de centenas de milhões de reais, **combinando sua competência proveniente da LDO, dependente de aprovação do Congresso Nacional e sanção do Presidente da República, com sua prerrogativa de adoção de medida cautelar com vistas à suspensão imediata de repasses federais para empreendimentos sem comprovação de viabilidade** – prerrogativa reiterada pelo Supremo Tribunal Federal no Mandado de segurança 24.510-7 DF, valendo destacar:



(...) a atribuição **de poderes explícitos**, ao Tribunal de Contas, **tais como enunciados** no art. 71 da Lei Fundamental da República, **supõe** que se lhe reconheça, **ainda que por implicitude**, a titularidade de meios **destinados** a viabilizar a adoção de **medidas cautelares** vocacionadas a **conferir real efetividade às suas deliberações finais, permitindo**, assim, **que se neutralizem** situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário público. (...)

(...) a **tutela cautelar** apresenta-se como instrumento processual **necessário e compatível** com o sistema de controle externo, **em cuja concretização** o Tribunal de Contas desempenha, **como protagonista autônomo**, um dos mais **relevantes** papéis constitucionais **deferidos** aos órgãos e às instituições estatais. (STF, 2003, p. 21 e 27)

Ademais, é importante destacar que o TCU consegue aplicar as medidas cautelares necessárias por ser uma entidade fiscalizadora superior independente da entidade auditada e protegida contra influências externas, o que, por sua vez, está em sintonia com a Declaração de Lima², aprovada em 1977 pela Organização Internacional INTOSAI.

4. A IMPLEMENTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS BASEADOS NO RISCO COMO INSTRUMENTOS EFICAZES NA ATUAÇÃO PREVENTIVA EM INFRAESTRUTURA

A implementação de controles internos baseados no risco fornece garantias para que os órgãos públicos prestem **serviços de qualidade de modo eficiente e eficaz**, de conformidade com os resultados definidos; a **proteção dos recursos públicos contra atos de improbidade administrativa** e os desvios (...) (OECD, 2011, p. 46)

Segundo a Instrução Normativa SFC nº 1/2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, os controles internos administrativos implementados em uma organização **devem, prioritariamente, ter caráter preventivo**.

Já a conhecida Lei americana Sarbanes-Oxley (SOx 2002), criada para proteger investidores e demais stakeholders como resposta a uma série de escândalos financeiros em grandes corporações dos Estados Unidos, exige a eficácia dos controles e procedimentos internos. Na mesma linha é o Modelo Coso (*Committee of Sponsoring*

2 A Declaração de Lima, emitida em 1977, foi reiterada pela Resolução 69/228 da ONU, de 19/12/2014. “1. Recognizes that supreme audit institutions can accomplish their tasks objectively and effectively only if they are independent of the audited entity and are protected against outside influence” (...) 4. Also takes note with appreciation of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts of 1977 14 and the Mexico Declaration on Supreme Audit Institutions Independence of 2007,¹⁵ and encourages Member States to apply, in a manner consistent with their national institutional structures, the principles set out in those Declarations”.



Organizations of the Treadway Commission), considerado mundialmente uma evolução das questões relativas aos controles internos.

Figura 2 - Atingindo objetivos com a implementação de controles internos



Fonte: Green Book (GAO, 2014).

Segundo Robert Gielisse (CGU, 2015, p. 30 e 40), conselheiro-chefe da Diretoria-Geral de Orçamento da Comissão Europeia à época, dos 28 países-membros da União Europeia, 25 têm sistemas de controle interno de acordo com o Modelo Coso, valendo destacar trecho de sua entrevista:

2) O senhor mencionou que o modelo Coso seria aplicável ao setor privado, sendo necessário adaptá-lo para o uso de tal modelo no setor público. Que ajustes são esses?

Gielisse: Pouquíssimos. É mais uma questão de terminologia, não de essência. O modelo Coso foi desenvolvido para o setor privado americano baseado em um modelo para a administração descentralizada. É interessante, ao ouvir minha estimada colega brasileira, perceber a aplicação de tal modelo, mas operado em um nível superior. Ela destacou que as competências gerenciais primárias estão ligadas aos gestores, bem como o modelo Coso diz que são dos chefes. Pode ter uma ou outra diferença de terminologia ou jeito de serem aplicados, mas os componentes – ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento – são aplicáveis no setor público.

Nesse contexto, o TCU tem buscado disseminar³ a metodologia de gestão de riscos nos órgãos do Poder Executivo Federal e fortalecer a governança nas organizações públicas de todas as esferas, com vistas ao desenvolvimento nacional (Acórdãos 2.467/2013 e 1.273/2015, ambos do Plenário).

A propósito, buscou-se também avaliar a compatibilidade dos controles de prevenção e detecção relacionados a fraude e corrupção de órgãos e instituições do Poder Executivo Federal com seus poderes econômico e de regulação, bem como propor melhorias com o intuito de eliminar ou mitigar causas sistêmicas (Acórdão 2.604/2018-Plenário).

³ Um dos objetivos estratégicos do Tribunal é induzir o aperfeiçoamento da gestão de riscos e controles internos na administração pública federal (PET 2019-2025).



Em relação à Petrobras, em que ocorreu a atuação de cartel de empreiteiras e fraude às licitações de obras públicas bilionárias, têm sido exigidas, por exemplo:

- a. a fundamentação técnica (ou memória de cálculo), pelas licitantes, dos preços ofertados, e melhorias nas estimativas de preço da Companhia (Acórdão 3.142/2016-Plenário);
- b. a não utilização de escolhas pessoais ou subjetivas em contratações e controles associados ao cadastro de fornecedores da estatal (Acórdãos 272/2016 e 2.565/2018, ambos do Plenário); e
- c. medidas efetivas para prevenir, identificar e combater a fraude e a corrupção em licitações e contratos, conforme o item 9.4 do Acórdão 1.583/2016-Plenário.

Cumpra observar também a percepção das autoridades norte-americanas de que riscos de fraude e corrupção podem ser identificados e mitigados pelo mesmo método utilizado para os demais riscos (GAO, 2014):

*Policy makers and program managers are continually seeking ways to improve accountability in achieving an entity's mission. **A key factor in improving accountability in achieving an entity's mission is to implement an effective internal control system.** (...)*

*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) updated its internal control guidance in 2013 with the issuance of a revised Internal Control - Integrated Framework. COSO introduced the concept of principles related to the five components of internal control. **The Green Book adapts these principles for a government environment.** (...)*

*8.06 Management analyzes and responds to identified fraud risks so that they are effectively mitigated. **Fraud risks are analyzed through the same risk analysis process performed for all identified risks.** (GAO, 2014, p. 7 e 47, grifos acrescidos)*

A importância da implementação de controles internos efetivos, e as consequências de sua ausência foram devidamente evidenciadas no já mencionado trabalho sobre as transferências de recursos para projetos de saneamento básico, urbanização de favelas e mobilidade urbana, notadamente sobre as deficiências na implantação e na gestão dessas políticas públicas (Acórdão 2.153/2018-Plenário).

Nesse trabalho foi adotado o conceito de controles internos inspirado nos referenciais do Coso, que correlaciona controles internos à noção de risco, entendida esta última como o evento futuro com potencial impacto negativo nos objetivos da instituição ou da política pública, e é amplamente aplicado na administração pública de países desenvolvidos.

Constatou-se, dentre diversas irregularidades, que era possível a seleção de empreendimentos pelo Comitê Gestor do Programa de Aceleração do Crescimento (CGPAC) mesmo sem recomendação dos técnicos especializados do Ministério supervisor e sem a devida fundamentação.



Além disso, o atendimento a requisitos básicos fundamentais para evitar a paralisação das obras, como a existência de estudo de viabilidade, projeto, licenciamento ambiental, titularidade dos terrenos e reassentamento de famílias afetadas, era postergado mesmo diante dos controles já existentes, ou seja, embora o Ministério conhecesse o que era fundamental para mitigar o risco de paralisação das obras, não havia uma exigência efetiva de que aqueles requisitos fossem previamente atendidos.

A título exemplificativo, é possível citar a seleção de empreendimento sem demonstração de sua viabilidade técnica (corredor de ônibus de Palmas (TO), Acórdão 460/2017-Plenário); sem titularidade de área essencial e reassentamento tempestivo das famílias afetadas pela dragagem do rio (navegabilidade de rios em Recife (PE) para mobilidade urbana, Acórdão 2.382/2016-Plenário); e sem providências ambientais tempestivas (Ampliação do Sistema de Esgotamento Sanitário (SES) da Zona Sul de Natal (RN), Acórdão 2.558/2019-Plenário). Sobre este último, vale a pena transcrever o seguinte trecho do voto:

4. Em resumo, o trabalho identificou atrasos significativos na entrega dos benefícios à população e descompasso entre a execução das redes coletoras e das estações elevatórias e de tratamento, devido às deficiências do projeto básico.

5. As referidas deficiências decorreram da **demora na internalização nos projetos dos requisitos ambientais condicionantes da concepção da estação de tratamento**, essenciais para a funcionalidade do objeto. A Caern delongou o estudo de depuração do estuário Potengi/Jundiá e a incorporação do sistema de remoção de nutrientes no projeto da ETE, **cuja necessidade era previamente conhecida, respectivamente, nos anos de 2011 (análise da licença prévia pelo órgão ambiental) e 2013** (estudo de impacto ambiental providenciado pela própria Caern), enquanto as licitações foram realizadas somente no segundo semestre de 2014. (grifos acrescentados)

Outro caso de controles deficientes dignos de nota refere-se a procedimento definido pelo BNDES para verificar a mão de obra expatriada em financiamentos bilionários a obras no exterior. Conforme trecho abaixo (Acórdão 4.032/2020-Plenário), o próprio Banco prejudicou a asseguarção razoável dos valores da rubrica:

Dignos de nota são os **procedimentos exigidos pelo BNDES em março de 2010**, os quais definiram que a apresentação dos gastos mensais referentes à rubrica “mão de obra expatriada”, com a chancela do importador, **se faria tão somente por documento elaborado pelo departamento de recursos humanos da construtora**, prejudicando a asseguarção razoável dos valores dessa rubrica pelas empresas de auditoria independente.

Assim, verifica-se que a comprovação da mão de obra brasileira considerada como exportada era realizada com base **apenas nas informações prestadas pelo exportador e pelo importador**, sem que a auditoria adotasse outros meios com vistas a certificar a veracidade das informações



apresentadas e, conseqüentemente, dos valores declarados pelas construtoras brasileiras. (grifos originais)

Contudo, não é só a ausência de controles efetivos que gera prejuízos aos objetivos, mas também o excesso de controle. A “excessiva burocracia”, a “preocupação excessiva com a fiscalização e controle da aplicação de recursos repassados pela União” e os “excessivos controles sobre a aplicação de recursos provenientes de emendas parlamentares” destacaram-se na motivação para a Emenda Constitucional 105/2019, que possibilitou o repasse direto de recursos federais a Estados e Municípios, mesmo diante da relevância da exigência prévia de atendimento a requisitos básicos. (Congresso Nacional, 2019).

Em que pese a necessidade de fomento pela União de licitações que garantam a existência de estudo de viabilidade, projeto, licenciamento ambiental, titularidade dos terrenos e reassentamento de famílias afetadas, o excesso de controle e a conseqüente demora nos repasses levou o Congresso Nacional a rever os procedimentos para liberação dos recursos federais, afastando, na prática, os controles existentes, alguns deles fundamentais para mitigar os riscos de paralisação das obras.

Além disso, o TCU também tem ponderado, em suas análises técnicas, quanto à necessidade de controles internos equilibrados (sem ausência ou excesso), como fez, por exemplo, no tocante à exploração da atividade portuária nos portos públicos brasileiros, destacando o excesso de controle e suas conseqüências negativas (Relatório do Acórdão 2.711/2020-Plenário):

157. Entende-se que a impessoalidade, a indisponibilidade do interesse público e os demais princípios que regem a Administração **não permitem que administrações portuárias públicas sejam geridas sem controle. No entanto, é preciso reconhecer que o excesso de controle e a burocracia** são parte das causas da rigidez e morosidade do processo de arrendamento portuário, o que por sua vez pode ser contrário ao interesse público, em especial quando se trata de um setor econômico tão dinâmico quanto o de movimentação de cargas. Assim, no caso das autoridades portuárias públicas, é necessário desenvolver mecanismos que confirmem a flexibilidade e agilidade necessárias ao bom desempenho do setor, mas garantam a transparência e a preservação do interesse público, com a devida *accountability* dos gestores.

Essencialmente, a implementação de controles internos eficazes na medida certa, além de estar em sintonia com os avanços regulatórios em todo o mundo desenvolvido, com vistas a evitar irregularidades, é estratégia indispensável para mitigar riscos que possam comprometer os objetivos a serem alcançados e, por isso, deve ser sempre incentivada, especialmente em uma perspectiva preventiva.



5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde 2003 a Organização das Nações Unidas registrou sua preocupação com a gravidade dos problemas e as ameaças decorrentes da corrupção para a estabilidade e a segurança das sociedades, e estabeleceu diretrizes na Convenção de Mérida, não só para combatê-la, mas também para preveni-la.

Do ponto de vista de prestação de contas à sociedade sobre as medidas da rede de controle brasileira contra a corrupção, medidas repressivas são, em regra, mais perceptíveis (e não se pode dizer o mesmo em relação aos seus verdadeiros e tempestivos resultados), enquanto medidas preventivas eficazes são de difícil mensuração, e, por isso, sua relevância pode passar despercebida. De qualquer forma e didaticamente, é preferível proteger a residência do roubo do que ter que correr atrás do prejuízo após a invasão da propriedade.

O caso da Refinaria Rnest, da Petrobras, empreendimento comprovadamente inviável economicamente, evidenciou que a atuação preventiva iniciada pelo TCU teria o condão de gerar benefícios muito superiores àqueles de curto e médio prazo expostos na mensagem de veto da Presidência da República. Devemos generalizar essa conclusão? Obviamente, a resposta deve ser negativa. Contudo, está lançado o convite objetivo ao olhar mais preventivo nas fiscalizações sob responsabilidade do Congresso Nacional.

Além disso, trata-se de um exemplo de obra pública bilionária em setor de infraestrutura complexa que resulta, da perspectiva repressiva (pós-Operação Lava Jato), em prolongada instrução pela rede de controle brasileira, na adoção de conhecimento e critérios técnicos especiais, em dificuldades reais de restituição do dano e de responsabilização plena e efetiva, na morosidade administrativa e judicial e no conseqüente risco de prescrição, o que só reforça o convite acima.

Em relação à necessária viabilidade dos empreendimentos construídos com recursos públicos, é forçoso dizer que a Corte de Contas federal tem conferido real efetividade às suas deliberações finais ao suspender imediatamente os repasses federais para empreendimentos sem comprovação de viabilidade, neutralizando situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário público, como bem pontuou, sobre essa competência, o Ministro do STF Celso de Mello no Mandado de segurança 24.510-7 DF.

Se por um lado não se deve deixar de considerar que estados e municípios mais carentes de recursos técnicos e financeiros têm maior dificuldade para apresentar estudos de viabilidade técnica e econômico-financeira, por outro, o desenvolvimento e a diminuição das desigualdades regionais (representados pelo argumento de equidade social) e a viabilidade de obras de infraestrutura devem caminhar juntos.

Na verdade, a exigência de viabilidade está contida num horizonte maior, da implementação de controles internos com o objetivo de mitigar os riscos de obras paralisadas, de mitigar a construção de empreendimentos inviáveis e até mesmo de reduzir a corrupção.



Essa estratégia é valorizada por organizações internacionais (OCDE) e países desenvolvidos, valendo destacar a Lei americana Sarbanes-Oxley, o Modelo Coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), o *Green Book do United States Government Accountability Office (GAO)* e o fato de que 25 países da União Europeia têm sistemas de controle interno de acordo com o Modelo Coso.

Além disso, fornece garantias para que os órgãos públicos prestem serviços de qualidade de modo eficiente e eficaz, em conformidade com os resultados definidos, e protejam os recursos públicos contra atos de improbidade administrativa, dentre outras vantagens para a sociedade.

O TCU tem avançado no tema, seja por uma atuação mais ampla, disseminando a metodologia de gestão de riscos, avaliando a compatibilidade dos controles de prevenção e detecção relacionados a fraude e corrupção, exigindo controle mais eficientes da Petrobras após a Operação Lava Jato e analisando as fragilidades de programas governamentais como o PAC; seja a partir de uma perspectiva mais pontual, como foi o caso das auditorias nos financiamentos bilionários a obras no exterior pelo BNDES.

Ainda, há uma preocupação quanto ao excesso de controle e suas consequências negativas, conforme demonstrado no exemplo da auditoria recente do TCU na exploração da atividade portuária nos portos públicos brasileiros.

Essencialmente, a implementação de controles internos eficazes na medida certa, além de estar em sintonia com os avanços regulatórios em todo o mundo desenvolvido, com vistas a evitar irregularidades, é estratégia indispensável para mitigar riscos que podem comprometer os objetivos a serem alcançados, e, por isso, deve ser sempre incentivada, especialmente em uma perspectiva preventiva.

O Brasil, registre-se, vive um momento de sua história em que o modelo repressivo, a exemplo da Operação Lava Jato, tem sofrido críticas e resistências para avançar, o que não somente reforça a dificuldade de se fazer justiça corretiva, como revela a necessidade de o modelo preventivo avançar para que não ocorram as mesmas ou maiores irregularidades graves que as recentes ocorridas. Seja pela repressão, seja pela prevenção, o objetivo continua sendo o mesmo. Resta, somente, a reflexão e a definição da melhor estratégia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Casa Civil da Presidência da República (Casa Civil). **Mensagem nº 41**, de 26 de janeiro de 2010.

Congresso Nacional. **Relatório de proposta de emenda à Constituição nº 48-A, 2019**.

Controladoria Geral da União (CGU). **Auditoria e controle interno na União Europeia e no Brasil**. Palestras e discussões do Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno realizado em 2014. Brasília, 2015.



GAO (United States Government Accountability Office). **Standards for Internal Control in the Federal Government** (GAO-14-704G), 2014.

Grubba, David C. R. P.; Berberian, Cynthia de F. Queiroz; Santillo, Ivan Lucio. **Viabilidade sob suspeita: obras caras, atrasadas e com baixo retorno**. Revista do TCU, Edição nº 138, Brasília, 2017.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Condicionantes institucionais ao investimento em infraestrutura: elaboração, avaliação e seleção de projetos**. Brasília, 2016.

Ministério Público Federal (MPF). **MPF/TO: Justiça Federal declara projeto BRT Palmas ilegal**. Disponível em <http://www.mpf.mp.br/to/sala-de-imprensa/noticias-to/justica-federal-declara-projeto-brt-palmas-ilegal>, acessado em 16/2/2021. Publicado em 3 de maio de 2016

MPF. **Estudo Técnico nº 01/2017 – 5ª CCR**, 2017.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). **Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira**, 2011.

OECD. **Prevention of Corruption in the Public Sector in Eastern Europe and Central Asia**, 2015.

Supremo Tribunal Federal (STF). **Mandado de segurança 24.510-7 Distrito Federal**. Acórdão, relatório e votos disponíveis em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86146>, acessado em 16/2/2021. Publicado em 19 de novembro de 2003.

Tribunal de Contas da União (TCU). **Fiscobras 20 anos**, Brasília, 2016.

TCU. **Recomendações Básicas para a Contratação e Fiscalização de Obras de Edificações Públicas**. 4ª edição. Brasília, 2014.

TCU. **Relatório Trimestral de Atividades** (julho a setembro de 2020). Brasília, 2020.

TCU. **Acórdãos, votos e relatórios** citados no artigo. Deliberados pelo Plenário do Tribunal: 3.362/2010; 2.467/2013; 1.273/2015; 272/2016; 1.583/2016; 1.884/2016; 2.382/2016; 3.052/2016; 3.142/2016; 460/2017; 483/2017; 2.733/2017; 1.839/2018; 2.153/2018; 2.396/2018; 2.565/2018; 2.604/2018; 2.677/2018; 456/2019; 1.937/2019; 2.558/2019; 851/2020; 2.103/2020; 2.711/2020; 2.750/2020; 4.032/2020; 59/2021. E Acórdão 11.337/2020-Segunda Câmara. Disponíveis na pesquisa integrada do endereço eletrônico do TCU.

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





TCU supera metas definidas para o biênio 2019-2021

O **plano de gestão** e os **planos operacionais do TCU**, que pautaram o biênio 2019-2021, alcançaram consecução mais que satisfatória, com todas as nove **metas** pré-definidas tendo sido **atingidas ou superadas**, alcançando-se o **desempenho geral de 114%**.

| Indicador | Meta | Resultado | Resultado % |
|---|---------|-------------|-------------|
| Nível de estoque de processos | 7.150 | 6.750 | 105,6% |
| Índice de realização de ações de controle prioritárias | 80% | 98,9% | 123,6% |
| Índice de realização das ações do Coopera | 100% | 100% | 100% |
| Índice de deliberações monitoradas em trabalhos relevantes ou priorizados | 80% | 94% | 117,6% |
| Índice de deliberações monitoradas | 80% | 90,4% | 113,1% |
| Produtividade na instrução de processos | 0,4 | 0,4 | 110% |
| Índice de processos em grau de recurso aguardando instrução com até 150 dias em estoque | 80 | 82,5 | 103,1% |
| Atos de pessoal em estoque | 145.000 | 143.653 | 100,9% |
| Índice de realização de ações corporativas prioritárias | 80% | 98,3% | 122,9% |
| Resultado final do plano de gestão do Biênio 2019-2021 aferido pelo TCU | | 114% | |

A realização dos trabalhos foi marcada pela prática do **diálogo, proatividade, eficiência** e **relacionamento** com as instituições e a sociedade civil, além da busca pela simplificação e desburocratização dos processos de trabalho do Tribunal.

“APRIMORAR A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM BENEFÍCIO DA SOCIEDADE POR MEIO DO CONTROLE EXTERNO”

Por trás da missão institucional, estão associado múltiplos objetivos, como o de zelar pelas contas públicas do País, perseguir e reduzir as desigualdades regionais, combater desvios e práticas de corrupção e, ao mesmo tempo, auxiliar na construção de um Brasil mais justo solidário e fraterno.



Com o advento da **pandemia da Covid-19**, foi necessária uma revisão dos planos. Mudanças significativas no planejamento inicialmente traçado para o biênio foram necessárias. Diante do desafio que se impôs a todo cidadão e a todas as organizações brasileiras, o TCU foi capaz de confirmar a tese de que a união de esforços é capaz de fazer grandes feitos. Houve ajustes de rumos. As mudanças no ambiente se refletiram no conjunto de indicadores, metas e ações que avaliaram o desempenho do Tribunal e de nossas unidades.

O **Programa de Atuação no Enfrentamento da Crise da Covid-19**, o Coopera, foi lançado pelo TCU a partir da preocupação em fiscalizar a atuação dos gestores federais dentro das peculiaridades da situação emergencial, mas com ações de orientação, parceria e diálogo. O modelo de teletrabalho, tão incentivado e já há anos amadurecido pelo TCU, foi aplicado em mais de 90% das atividades.

A **transformação digital** pelo qual o TCU já passava foi então acelerada com a pandemia e possibilitou que o Tribunal remodelasse sua forma de atuar. Chegou-se, portanto, ao final do biênio com uma **Estratégia Digital** desenhada para guiar as futuras ações da organização. Também foi estabelecida uma estratégia para aplicação de procedimentos de fiscalização de forma digital e outra para guiar os relacionamentos institucionais.

Além dessas, diversas outras transformações se materializaram. O reflexo desse **empenho demonstrado por equipes e servidores** do Tribunal pode ser observado no desempenho aferido pelo TCU e por suas secretarias-gerais ao final do ciclo de planejamento encerrado em março de 2021.

Mesmo diante das adversidades encontradas, o Tribunal foi capaz de **alcançar ou superar as nove metas traçadas** no plano de gestão para o biênio, tendo, conforme assinalado, alcançado o resultado geral de 114%.



Jurisprudência comentada

(de janeiro a junho de 2021)

TCU CONDENOU A MONETIZAÇÃO PELO BANCO DO BRASIL DE VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO CONTRATADOS QUE DIFUNDIAM FAKE NEWS (NOTÍCIAS FALSAS)

Acórdão 1.329/2020 – TCU – Plenário e despacho de cautelar, Ministro: Bruno Dantas, Processo: TC 020.015/2020-8, Sessão de 27/5/2020

O Tribunal de Contas da União analisou representação formulada pelo Ministério Público junto ao TCU (MPTCU) sobre interferências indevidas na gestão de publicidade do Banco do Brasil, com a intermediação da Secretaria Especial de Comunicação Social da Presidência da República (Secom).

Segundo o Subprocurador-Geral do MPTCU, notícias veiculadas na mídia afirmavam que o titular da Secom teria sugerido a intervenção do governo no Banco do Brasil para que fosse revista a decisão de suspender anúncios em site condenado na Justiça pela difusão de fake news (notícias falsas).

Ao analisar a questão, o Ministro-Relator deferiu cautelar, endossada pelo Plenário, para que o BB suspendesse qualquer veiculação de publicidade em sites, blogs, portais e redes sociais, com a exceção dos veículos das delegatárias de serviço público e de jornais e revistas que existam há mais de dez anos.

A medida foi adotada tendo em vista a gravidade dos fatos, os quais transcenderam normas meramente administrativas ou do mercado de capitais e atingiram o núcleo fundamental da Constituição da República: o Estado Democrático de Direito e seus fundamentos de cidadania, dignidade humana e pluralismo político.

Em adição, considerou-se gravíssimo o fato de recursos do BB estarem sendo drenados para financiar sites, blogs e redes sociais que se dedicam a produzir conteúdo sabidamente falso e disseminar fake news e discurso de ódio, o que determinaria a pronta atuação do TCU, bem como a vigilância de toda a sociedade.

Neste processo, discutiram-se os aspectos doutrinários, filosóficos e práticos tanto do conceito de liberdade de expressão como da divulgação de fake news (notícias falsas), esta agravada por serem avalizadas e promovidas por autoridades e entidades públicas.

Nesse contexto, foi dada especial atenção ao problema de que o cidadão comum ficaria extremamente vulnerável em face da disseminação coordenada de informações inverídicas, sem



condições de checagem. E essa situação teria implicações sérias para a vida social, o processo eleitoral e, em último grau, a própria democracia.

Em decisão posterior, após analisar as ações e as medidas adotadas pelo Banco do Brasil, especialmente no sentido de evitar que fossem promovidas campanhas publicitárias em veículos não adequados, o TCU autorizou que a instituição bancária continuasse com as suas ações de publicidade digital.

A unidade técnica do TCU responsável pela fiscalização foi a Secretaria de Controle Externo do Sistema Financeiro Nacional e dos Fundos de Pensão (SecexFinanças). O relator do processo é o Ministro Bruno Dantas.

RELATÓRIO DO TCU DETALHA GASTOS DA UNIÃO COM A PANDEMIA

**Acórdão 908/2021 – Plenário, Ministro Bruno Dantas,
Processo: TC 016.873/2020-3, Sessão de 20/4/2021**

O Tribunal de Contas da União (TCU) apresentou relatório que consolida a execução orçamentária das medidas de combate à pandemia de Covid-19, os benefícios tributários concedidos e o impacto fiscal dessas medidas sobre as receitas e despesas primárias em 2020.

O trabalho levou em conta as alterações nas regras orçamentário-financeiras e os efeitos da crise e das medidas de resposta governamental. No exercício de 2020, a União alocou cerca de R\$ 635,5 bilhões em dotações orçamentárias para o combate à pandemia causada pela Covid-19. Foram repassados R\$ 113,5 bilhões aos entes subnacionais para o combate à pandemia e a seus efeitos.

As três maiores despesas em 2020 foram: Programa Auxílio Emergencial, em R\$ 292,1 bilhões; despesas autorizadas no âmbito da LC 173/2020, em R\$ 60,1 bilhões; e Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, em R\$ 38,1 bilhões.

Na função saúde, foram autorizados R\$ 64,6 bilhões, dos quais foram empenhados R\$ 42,5 bilhões e pagos R\$ 39,7 bilhões. Dos valores pagos, R\$ 32,1 bilhões foram destinados a transferências de recursos para estados, Distrito Federal e municípios, e os demais R\$ 7,6 bilhões foram executados pela própria União.

Os benefícios financeiros e creditícios instituídos como medidas de enfrentamento à Covid-19 somaram R\$ 1,36 bilhão. Em 2020, a União editou atos normativos referentes à concessão de benefícios tributários a empresas e pessoas físicas. Foram diferimentos de tributos e redução de impostos regulatórios que tiveram impacto acumulado de R\$ 172,85 bilhões.

Devido à pandemia de Covid-19 e seus desdobramentos sociais e econômicos, o déficit se elevou em R\$ 621,19 bilhões em relação à meta da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020, de R\$ 124,07



bilhões. O resultado primário do Governo Central para 2020 apresentou deficit de R\$ 745,26 bilhões, sendo que os meses de abril a setembro tiveram os piores resultados, tanto pela redução de receitas quanto pelo aumento de despesas.

Esse trabalho do TCU deve assegurar que a capacidade de financiamento do Estado esteja à altura das necessidades nacionais durante o enfrentamento da crise e após o seu término, de forma sustentável.

A unidade técnica do TCU responsável pela fiscalização foi a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag). O relator do processo é o Ministro Bruno Dantas.

EM SEDE DE CONSULTA, TCU DECIDE QUE LEIS APROVADAS SEM O RESPECTIVO ORÇAMENTO SÃO INEXEQUÍVEIS

Acórdão 1907/2019 – Plenário, Relator Ministro Raimundo Carreiro, TC 039. 853/2018-7, Sessão de 14/8/2019

Na sessão do Plenário do dia 14 de agosto de 2019, o Tribunal de Contas da União apreciou consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, relativamente à interpretação a ser dada no caso de conflito de normas decorrente da aprovação de leis sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação sobre a matéria, em especial o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), os arts. 15, 16 e 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o art. 112 da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Ao conhecer da consulta, a Corte de Contas decidiu que medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente são inexequíveis, porquanto, embora se trate de normas que, após a sua promulgação, entram no plano da existência e no plano da validade, elas não entram, ainda, no plano da eficácia, justamente por não atenderem ao disposto no art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, e na respectiva LDO.

O relator do processo, Ministro Raimundo Carreiro, destacou em seu voto que, diante de uma nova norma, cabe ao seu aplicador verificar se há no ordenamento jurídico outras normas sobre o assunto e, em caso positivo, buscar uma aplicação que harmonize as normas envolvidas, ainda que a nova norma não traga comando expresso nesse sentido, sendo este o caso da Lei nº 13.606/2018, cujo parágrafo único do art. 38 expressamente fez esse alerta quanto à necessidade de observância da LRF para a sua aplicação.

Assim, o Acórdão 1907/2019 – Plenário determinou que fosse respondido ao consulente que medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição



Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação.

É POSSÍVEL ALTERAR A ÁREA DE ATIVIDADE DE CARGOS EFETIVOS DO PODER JUDICIÁRIO

Acórdão 852/2021 – Plenário, Relator Ministro Raimundo Carreiro, TC 033.073/2020-1, Sessão de 14/4/21

Na sessão telepresencial do Plenário do último dia 14 de abril, o Tribunal de Contas da União apreciou consulta formulada pelo Presidente do Conselho da Justiça Federal (CJF) acerca da possibilidade de **modificação da área de atividade**, por meio de ato administrativo, dos cargos efetivos das carreiras dos servidores do Poder Judiciário da União.

O questionamento do consultante foi motivado pelo fato de o TCU, em assentadas anteriores, em especial no **Acórdão 1093/2010 – Plenário**, ter se posicionado no sentido de que os atos regulamentares expedidos pelo CJF sobre a matéria haviam extrapolado os limites da Lei 11.416/2006, que dispõe sobre as **carreiras dos servidores do Poder Judiciário da União**.

O relator, Ministro Raimundo Carreiro, sustentou que o entendimento expresso no citado acórdão diz respeito à impossibilidade de ato regulamentar promover alterações relativas às áreas de atividade dos cargos integrantes do quadro de pessoal do Tribunal **fora daquelas expressamente criadas pelo art. 3º, parágrafo único, da mencionada lei**, quais sejam: a) área judiciária; b) área de apoio especializado; e c) área administrativa.

Para o relator, afigura-se correta a conclusão da Sefip e do MP/TCU de que não ficou vedado o remanejamento, a migração, de cargos entre as áreas expressamente previstas pela lei. Até porque, conforme assinalado pela unidade técnica, o mais comum, no âmbito do Poder Judiciário da União, é a lei criar cargos de forma genérica, sem especificar as respectivas áreas de atividade, deixando assim para a própria Administração a tarefa de definir as áreas de atividade dos cargos.

Com efeito, as leis 10.772/2003, 11.617/2007, 11.777/2008, 12.011/2009, 12.991/2014, 13.088/2015 e 12.463/2011, que criaram cargos efetivos destinados aos quadros de pessoal do STF, do STJ, da Justiça Federal e do CNJ, apenas estabeleceram o quantitativo de cargos, sem fazer qualquer menção à quantidade destinada a cada área de atividade.

Salientou ainda o Ministro Raimundo Carreiro que, pelo paralelismo das formas, **se a lei não definiu a quantidade de cargos por área de atividade, não é de se exigir lei para a alteração desses quantitativos**, pois se foram definidos por norma infralegal poderão ser alterados pela mesma forma.



Ao final, o relator propôs, e o Plenário acolheu, por unanimidade, responder ao consulente que:

I – é possível alterar, mediante ato administrativo, as áreas de atividade dos cargos efetivos vagos das carreiras dos servidores do Poder Judiciário da União de que trata a Lei 11.416/2006 (área judiciária, área de apoio especializado e área administrativa), desde que tais áreas não tenham sido definidas nas leis de criação dos cargos; II - a possibilidade de alteração de área de atividade de um cargo vago por ato interno da Administração deve ser entendida como a migração do cargo vago de uma área de atividade para outra, dentro daquelas já previstas no art. 3º da referida lei.



Índice de autores

B

Bugarin, Maurício Soares 92

Limite de contratos por empresas em licitações públicas: uma análise sob a ótica da teoria dos leilões

C

Costa, Otoniel Arruda 20

Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos

G

Garcia, Gilson Piqueras 56

Tribunais de Contas e Jurimetria: Contas rejeitadas e seus possíveis reflexos eleitorais

J

Junior, Jones de Azevedo Pelech 20

Notas explicativas: práticas dos governos locais do Brasil e dos Estados Unidos

L

Lima, Francisco Assis de 132

A premência da ação estatal a fim de garantir que os benefícios advindos da inteligência artificial alcancem toda a sociedade

Lima, Bruno Martinello 150

A relevância da atuação preventiva do controle externo na infraestrutura

M

Matias, Júlio Marcelo da Silva 78

Aspectos penais da Lei Anticorrupção

O

Oliveira, Igor Pereira 150

A relevância da atuação preventiva do controle externo na infraestrutura

P

Portugal, Adriana Cuoco 92

Limite de contratos por empresas em licitações públicas: uma análise sob a ótica da teoria dos leilões

S

Santos, Gabriel Romualdo 114

Finanças públicas em movimento: reflexões acerca da controversa destinação do superávit financeiro dos Poderes estaduais

COMO PUBLICAR NA REVISTA DO TCU

Diretrizes para Autores - NOVAS REGRAS

SUBMISSÃO DE ARTIGOS

IDIOMA

A Revista do TCU (RTCU) é um periódico eletrônico que aceita artigos em português, espanhol e inglês. Caso seja do interesse da RTCU, artigos selecionados podem ser traduzidos com a permissão do autor. O título, o resumo e as palavras-chave devem ser informados em pelo menos duas línguas, sendo uma delas o português.

AVALIAÇÃO CEGA

Os artigos a serem publicados são selecionados pelos membros do Conselho Editorial, após a avaliação de dois pareceristas Ad hoc, que recebem os textos sem qualquer forma de identificação do autor. Para assegurar imparcialidade ao processo, é necessário que a identificação de autoria seja realizada em documento separado. As informações de autoria devem também ser removidas da opção “Propriedades”.

Devem ser enviados, portanto, dois arquivos: 1. o texto do artigo de acordo com o template e 2. os nomes e currículos dos respectivos autores.

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. A publicação resguarda os direitos autorais, na forma da Lei. Caso a revista seja impressa, cada autor receberá cinco exemplares do número da revista no qual seu trabalho tenha sido publicado.

CRITÉRIOS DE SUBMISSÃO

Os artigos devem ser encaminhados para publicação através do sistema OJS, disponível em <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/about/submissions>>. A seleção de artigos observa os seguintes critérios:

IDENTIFICAÇÃO DO AUTOR

Incluir na primeira folha do documento, separado do texto do artigo, currículo resumido com máximo de 250 caracteres, indicando nome(s) do(s) autor(es), instituição, cargo/função e formação acadêmica. Informar endereço para envio de exemplares da edição da Revista em que for publicado o artigo.

CONTEÚDO

Compatibilidade com a temática da Revista (relativa a Tribunais de Contas, Controle Externo, Administração Pública, Direito Público, Contabilidade, Finanças e Auditoria no âmbito do setor estatal). Contribuição original e inédita, que não esteja em processo de avaliação por outra publicação (PORTARIA TCU Nº 292/1995). Qualidade, objetividade e impessoalidade do texto. Linguagem adequada à norma culta da língua portuguesa.



FORMATAÇÃO

- [Template de artigos da Revista do TCU](#)
- [Arquivo para revisão cega](#)
- Formato Word (extensão.doc/docx), de até 2MB.
- Máximo de 10 mil palavras (aproximadamente 25 páginas, consideradas as referências).
- Estrutura de acordo com o template disponibilizado em <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/about/submissions>>.
- Elementos pré-textuais: a) título, e subtítulo (se houver); a.1) título, e subtítulo (se houver) em língua estrangeira (se houver); b) nome(s) do(s) autor(es); c) resumo na língua do texto; d) palavras-chave na língua do texto; e) resumo em língua estrangeira; f) palavras-chave em língua estrangeira.
- Elementos textuais: a) introdução; b) desenvolvimento; c) conclusão.
- Elementos pós-textuais: a) nota(s) explicativa(s); b) referências.
- Resumo de acordo com o template disponibilizado em <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/about/submissions>>, com até 250 palavras.
- Fonte: Arial tamanho 12.
- Títulos em Arial Bold 26pt.
- Subtítulos em Arial Bold 16pt.
- Alinhamento justificado.
- Espaçamento simples entre as linhas.
- Evitar linhas em branco entre os parágrafos.
- Formato da página: A4 (21x29,7 cm).
- Todas as margens com 2 cm.
- Destaques em negrito.
- Termos em língua estrangeira em itálico.
- Tabelas e ilustrações (mapas, diagramas, organogramas, quadros, fotografias, gráficos, fluxogramas, entre outros) preferencialmente com 300 dpi, apresentados no corpo do documento, e envio dos originais separadamente. Normas de apresentação tabular (1993) do IBGE e NBR 14724 (2011) da ABNT para ilustrações.
- Formatos e formatação de tabelas conforme previstos pelo template.

CITAÇÕES E REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Citações de acordo com a versão mais atual da NBR 10520 da ABNT, conforme os exemplos a seguir:

Citação direta

Segundo Barbosa (2007, p. 127), “entende- -se que ...”,

ou

“Entende-se que ...” (BARBOSA, 2007, p. 127).

Citação indireta

A teoria da ... (Cf. BARBOSA, 2007, p. 127),

ou,

A teoria da ... (BARBOSA, 2007, p. 127).

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. 127), ...

(BARBOSA, 2007b, p. 94).

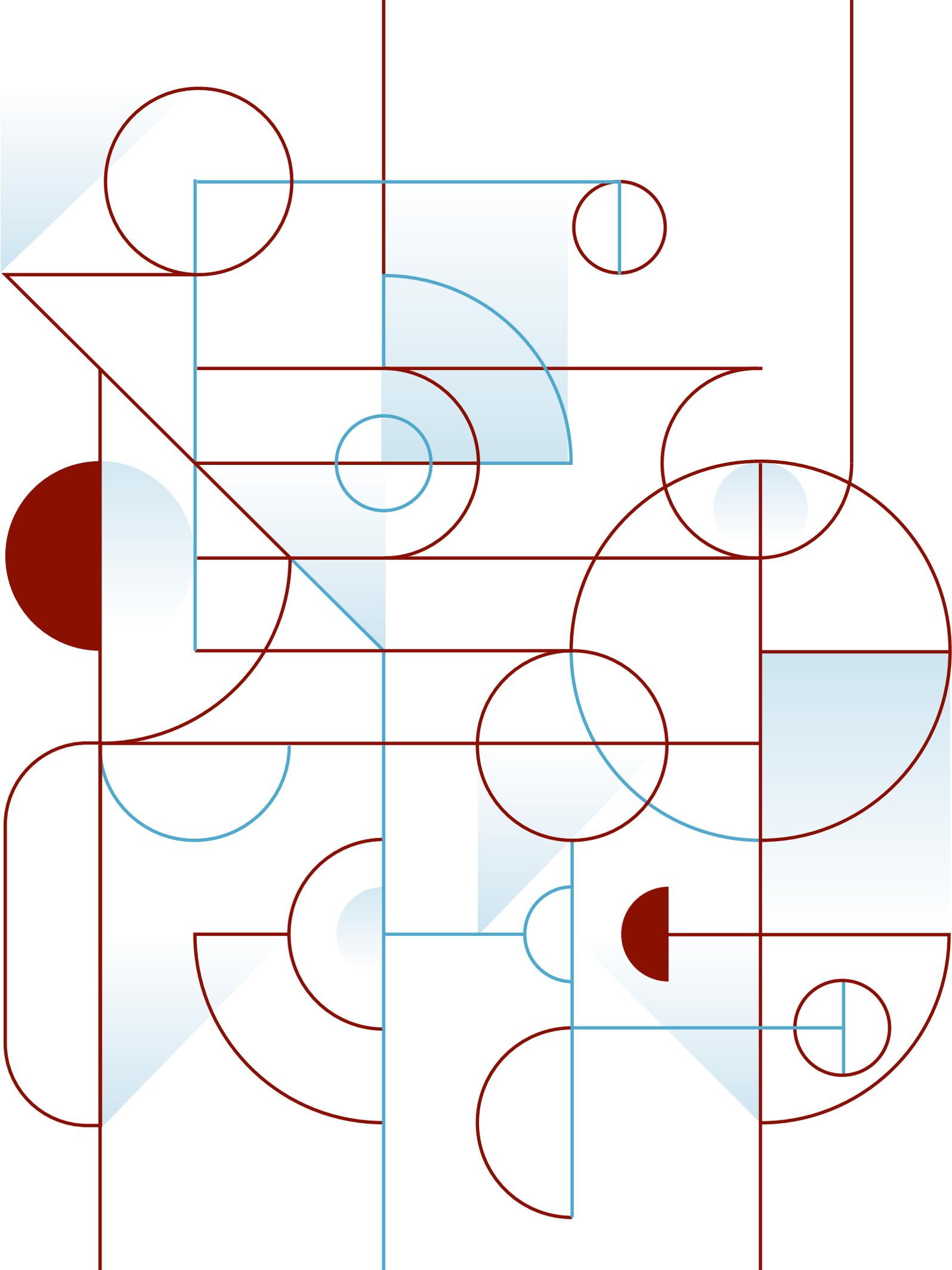
- Notas de rodapé devem ser evitadas, exceto para informações adicionais sobre trabalhos em andamento ou não publicados, ou comunicação pessoal.
- Lista de referências completas utilizadas no artigo, de acordo com a versão mais atual da NBR 6023 da ABNT. a) somente deverão ser citados na lista de referências trabalhos editados ou disponíveis para acesso público; b) as referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda; c) os artigos submetidos poderão ser referenciados em parte ou no todo, em formato impresso ou digital.

DECLARAÇÃO DE DIREITO AUTORAL

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e opiniões emitidas em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. Os artigos publicados poderão ser divulgados em outros canais, desde que citada a Revista do TCU, ano, número e data de publicação como primeiro veiculador do trabalho.

POLÍTICA DE PRIVACIDADE

Os nomes e endereços informados nesta revista serão usados exclusivamente para os serviços prestados por esta publicação, não sendo disponibilizados para outras finalidades ou a terceiros.



MISSÃO

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

VISÃO

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável.

