Fiscalização a serviço da sociedade

REVISTA do TCU

Revista do Tribunal de Contas da União • Brasil • ano 46 • número 130 • Maio/Agosto 2014

República Federativa do Brasil

Tribunal de Contas da União

MINISTROS

João Augusto Ribeiro Nardes, Presidente
Aroldo Cedraz de Oliveira, Vice-Presidente
Walton Alencar Rodrigues
Benjamin Zymler
Raimundo Carreiro
José Jorge
José Múcio Monteiro
Ana Arraes
Bruno Dantas

MINISTROS-SUBSTITUTOS

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

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Paulo Soares Bugarin, Procurador-Geral
Lucas Rocha Furtado, Subprocurador-Geral
Cristina Machado da Costa e Silva, Subprocuradora-Geral
Marinus Eduardo de Vries Marsico, Procurador
Júlio Marcelo de Oliveira, Procurador
Sérgio Ricardo Costa Caribé, Procurador

Fiscalização a serviço da sociedade

REVISTA do TCU

Revista do Tribunal de Contas da União • Brasil • ano 46 • número 130 • Maio/Agosto 2014

© Copyright 2014, Tribunal de Contas da União
Impresso no Brasil / Printed in Brazil

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

Permite-se a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

www.tcu.gov.br

Negócio
Controle externo da Administração Pública e da gestão dos recursos públicos federais

Missão
Controlar a Administração Pública para contribuir com seu aperfeiçoamento em benefício da sociedade

Visão
Ser reconhecido como instituição de excelência no controle e no aperfeiçoamento da Administração Pública

Revista do Tribunal de Contas da União. - v.1, n.1 (1970) - . – Brasília : TCU, 1970- .
v.
De 1970 a 1972, periodicidade anual; de 1973 a 1975, quadrimestral; de 1976 a 1988, semestral; 1989, quadrimestral; 1990 a 2005, trimestral; 2006, anual; a partir de 2007, quadrimestral.

ISSN 0103-1090

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

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

FUNDADOR
Ministro Iberê Gilson

SUPERVISOR
Ministro Aroldo Cedraz de Oliveira

CONSELHO EDITORIAL
Ministro-substituto Augusto Sherman Cavalcanti
Procurador-Geral Paulo Soares Bugarin
Alden Mangueira de Oliveira
Maurício de Albuquerque Wanderley
Adriano Cesar Ferreira Amorim

RESPONSABILIDADE EDITORIAL
Instituto Serzedello Corrêa
Centro de Documentação

COLABORADORES
Biblioteca Ministro Ruben Rosa
Secretaria de Comunicação Social

TRADUÇÃO
Secretaria de Relações Internacionais

Projeto Gráfico
Pablo Frioli

Diagramação, capa e fotomontagens
Núcleo de Criação e Editoração/Secom

Foto:
Pág. 10 Spnotícias - Edson Lopes Jr [Trabalhador]
Pág. 10 DER - divulgação [Rodovia]
Pág. 10 Appa - Sâmar Razzak [Cargueiro]
Pág. 10 Acervo Infraero [Aeroporto]
Pág. 11 SEED - Giuliano Gomes [Pesquisadora]
Pág. 11 USP - Marcos Santos [Previdência Social]
Pág. 11 Spnotícia - Milton Michida [Casas populares]
Pág. 11 Copel [Linha de transmissão]
Pág. 15 Robert Linder [freeimages.com]

Núcleo de Criação e Editoração/Secom
SAFS Quadra 4 Lote 1
Edifício Sede - Sala 342
Brasília-DF
70.042-900
(61) 3316-5081/7929
revista@tcu.gov.br

Impresso pela Sesap/Segedam

Carta ao Leitor

Caro leitor,

Temos a satisfação de apresentar a Edição nº 130 da Revista do Tribunal de Contas da União, referente ao segundo quadrimestre de 2014. Esta edição trata, entre outros assuntos, do impacto da governança pública para o desenvolvimento nacional - tema de destaque na análise das Contas do Governo da República realizada pelo TCU este ano.

O entrevistado Ministro Raimundo Carreiro, relator das contas do governo do exercício de 2013, destaca as condições de governança necessárias ao desenvolvimento, bem como as ressalvas e recomendações feitas pelo tribunal.

A análise das contas do governo, atribuição dada ao TCU pela Constituição Federal, é tema também da seção Destaques, que mostra os principais pontos da análise deste ano. A revista também aborda nesta edição a publicação "Dez Passos para a Boa Governança", um roteiro para auxiliar gestores a superarem os desafios da administração pública.

Outros temas de destaque são: a lista de responsáveis com contas julgadas irregulares, a primeira fiscalização realizada sobre as cavernas brasileiras e a criação da rede Latino-americana de combate à corrupção.

Na seção Artigos, são apresentados temas como a análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória, o tamanho da amostra por unidade monetária, a tentativa de disseminação conceitual da governança pública contemporânea, considerações e propostas ao PPA 2016/2019 e as competências e responsabilidades envolvidas no exercício da função de assessor jurídico. Também são tratados outros temas de grande importância, como a comparação entre a experiência do TCU e da Corte de Contas da França na função de auditoria financeira.

A Revista do TCU tem o objetivo primordial de promover o conhecimento e a reflexão sobre temas relevantes na área de controle externo e que contribuam para o aprimoramento da Gestão Pública. Nosso interesse não é apenas o de disponibilizar o conteúdo, mas também de receber suas colaborações. Por isso, caro leitor, sinta-se à vontade para enviar-nos sua opinião e suas sugestões para tornarmos este veículo sempre mais efetivo.

Boa leitura!

Bruno Spada

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

Entrevista 6

Destaques 10

Entrevista

Ministro Raimundo Carreiro

6 Governança pública para o desenvolvimento

Destaques

10 TCU analisa contas da Presidência da República

13 Dez passos para a boa governança

14 TCU entrega à Justiça Eleitoral lista de responsáveis com contas julgadas irregulares

15 TCU realiza primeiro trabalho sobre cavernas do Brasil

17 Criada a rede de combate à corrupção na América Latina e no Caribe

18 Novo ministro do TCU toma posse

Artigos

20 Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória
- *Amadeu Batista de Amorim Filho*

34 O tamanho da amostra na amostragem por unidade monetária
- *Ângelo Henrique Lopes da Silva*

42 Governança Pública Contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual
- *Humberto Falcão Martins*
- *Caio Marini*

54 Breves Considerações e Algumas Propostas ao PPA 2016/2019.
- *José Celso Cardoso Jr.*

62 O Exercício da função de Assessor Jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades
- *Luiz Cláudio de Azevedo Chaves*

70 A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França
- *Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra*
- *Jean-Michel Champomier*

Índice de Assunto 82

Índice de autor 86

Endereços 87

Governança pública para o desenvolvimento

Raimundo Carreiro
Ministro do Tribunal de Contas da União

Natural de Benedito Leite (MA), Raimundo Carreiro é ministro do Tribunal de Contas da União desde 2007. Advogado e servidor de carreira do Senado Federal, foi secretário-geral da Mesa daquela Casa. Exerceu também os cargos de secretário da Comissão Representativa do Congresso Nacional e de vice-presidente do Conselho Consultivo da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel). Foi vereador e presidente da Câmara de Vereadores de São Raimundo das Mangabeiras (MA).

1. No exame das contas do governo de 2013, o Sr. priorizou a avaliação das condições da governança pública para o desenvolvimento. Por que a escolha do tema?

A escolha do tema procurou enfatizar a importância do desenvolvimento para o país em uma perspectiva abrangente, combinando padrões perenes de crescimento econômico e melhorias na qualidade de vida das pessoas. Com esse propósito, buscamos analisar no relatório das Contas de Governo diversos temas relacionados ao ideal do desenvolvimento sustentável, incluindo políticas públicas destinadas à educação, proteção social, infraestrutura – destacando energia, telecomunicações e transportes –, pesquisa e inovação, meio ambiente e segurança pública. Além disso, foram examinadas as condições institucionais de órgãos e entidades públicas responsáveis pela entrega de bens e serviços nos padrões demandados pela sociedade. Para todas essas áreas, utilizou-se uma abordagem de auditoria destinada a avaliar as condições de governança pública de forma a direcionar a fiscalização para as questões estruturantes, que representam as causas dos problemas. Assim, buscamos evidenciar não somente os efeitos sentidos pela sociedade, mas apresentar um diagnóstico que alcançasse as raízes desses problemas, contribuindo para criar condições para a solução efetiva pelos governos.

2. Na apresentação do relatório, o Sr. fez uma série de inovações, como a apresentação do parecer prévio do TCU sobre as contas do Presidente da República já no primeiro capítulo. Por que a mudança?

Na verdade, as inovações começaram quando relatei as Contas do Governo de 2009. Em 2013, prosse-

gui, como se vê no Capítulo 1, que apresenta a primeira das inovações incorporadas ao Relatório sobre as Contas do Governo, consubstanciada no próprio parecer prévio. Até então, a opinião deste Tribunal sobre as Contas do Presidente da República era disponibilizada ao final do Relatório. Neste exercício, contudo, o parecer prévio constitui o capítulo inaugural da manifestação do TCU e apresenta uma nova estrutura e abordagem diferenciada, alinhada a uma linguagem global de governança pública. São melhorias que visam à convergência do Relatório com os padrões e as boas práticas internacionais de fiscalização governamental, em consonância com as conclusões e as recomendações oriundas dos projetos de fortalecimento das Contas do Governo, realizados em parceria com o Banco Mundial e com a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

3. O relatório registra que houve distorções generalizadas referentes às informações patrimoniais. Mesmo assim, o documento foi aprovado por unanimidade. Por quê?

De fato, há problemas muito relevantes no Balanço Geral da União. Foram feitas várias recomendações ao Governo Federal para que as inconsistências observadas fossem resolvidas. Os principais pontos estão relacionados a passivos ocultos relativos à previdência dos servidores civis e dos militares e às demandas judiciais contra a União. No geral, constatou-se que todas as distorções quantificáveis superam 28% do total de ativos e passivos reais da União. Portanto, é uma situação que afeta de forma significativa as finanças federais. Porém, conforme destacado no relatório, o Ministério da Fazenda, na pessoa do Ministro e do Secretário-Executivo, comprometeu-se a adotar as medidas necessárias e suficientes para reverter essa situação já nas Contas de 2014. Mesmo assim, foi tomada uma medida preventiva inédita ao alertar o Executivo sobre a possibilidade de o Tribunal emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União caso as recomendações não sejam implementadas.

4. O Sr. destaca também que transações atípicas e mudanças metodológicas cada vez mais complexas têm contribuído para reduzir a transparência e dificultar o entendimento sobre o superavit primário. Quais foram as recomendações feitas quanto a esse ponto?

Não há dúvida de que as operações têm sido usadas para demonstrar um resultado primário que não corresponde a um indicador que espelha a realidade das transações. Para corrigir essa assimetria de informação, o Tribunal recomendou a publicação do resultado primário ajustado, que é igual ao resultado primário publicado pela STN subtraídas as receitas, de forma a apresentar um indicador recorrente das contas públicas. Dessa forma, a Secretaria do Tesouro Nacional terá que publicar no relatório denominado "Resultado do Tesouro Nacional" o efeito fiscal decorrente de receitas extraordinárias, de quaisquer naturezas, que vierem a ser arrecadadas durante o exercício.

5. Das recomendações feitas ao governo quais o Sr. julga mais importantes?

Observamos que, apesar de ter apresentado melhorias, a transparência dos planos orçamentários do governo federal ainda necessita de ajustes que possibilitem uma melhor fiscalização e monitoramento das políticas públicas. Assim, entendo que as principais recomendações têm por objetivo preencher essas lacunas.

Constatou-se, por exemplo, a ausência do rol de prioridades da administração pública federal, com suas respectivas metas, no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2013, descumprindo o que dispõe a Constituição Federal. Por isso, recomendamos à Casa Civil e ao Ministério do Planejamento que incluam essas informações, indispensáveis ao monitoramento e à avaliação de seu desempenho ao longo da execução do orçamento a que se referem.

Notamos, também, que houve descumprimento de determinações feitas pelo TCU anteriormente para que fossem registradas, para fins de apreciação das contas prestadas anualmente, as projeções anuais dos valores correspondentes aos benefícios financeiros e creditícios decorrentes das operações de créditos realizadas a partir de 2008 pela União ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e das respectivas despesas financeiras relativas aos juros e demais encargos decorrentes da captação de recursos pelo Tesouro Nacional. A ausência dessas informações impossibilita a divulgação dos valores envolvidos, com prejuízo para a transparência de tais operações e para a adequada avaliação de seu custo ao longo do período em que serão amortizadas. Assim, recomendamos que, no prazo de 90 dias, a Secretaria de Política Econômica e a Secretaria do Tesouro Nacional elaborem e apresentem as projeções anuais para este e os próximos três exercícios, de 2014 a 2017, desses valores. A medida visa igualmente a dar mais transparência às ações de governo e contribuir para que a sociedade possa conhecer e avaliar o custo das operações realizadas.

Verificamos, ainda, a existência de distorções materiais que afas-

tam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas à consecução das metas previstas no Plano Plurianual 2012-2015. Para corrigir essas distorções, recomendamos à Controladoria-Geral da União que estabeleça procedimentos para certificar, na maior extensão possível, a exatidão das informações de desempenho constantes da prestação de contas do presidente da República, previamente ao encaminhamento desta ao Congresso Nacional. E que o Ministério do Planejamento contemple, na oportunidade da próxima alteração a ser efetivada no Plano Plurianual 2012-2015, processo de reavaliação do conjunto de informações de desempenho para as quais foi apontada alguma deficiência, com vistas ao aprimoramento do conjunto de indicadores e metas constantes do PPA.

Outra constatação foi a falta de transparência sobre a situação atuarial da União. Recomendou-se à Casa Civil da Presidência da República que defina o órgão competente para efetuar a contabilização das provisões matemáticas previdenciária do Regime Próprio de Previdência Social da União, enquanto não houver unidade gestora do regime, e tome outras providências que permitam a transparência, a prestação de contas e a responsabilização adequada pela gestão e contabilização do RPPS da União.

Também consideramos necessário um aumento da transparência e do planejamento na gestão fiscal, de modo a permitir uma melhor avaliação das contas públicas, em especial no tocante ao superavit primário. Com esse objetivo, recomendamos à Secretaria do Tesouro Nacional que aponte, em item específico, o efeito fiscal decorrente de receitas extraordinárias.

6. O relatório aponta inconsistências em relação às metas do Programa Minha Casa, Minha Vida, uma vez que os valores informados pelo Ministério das Cidades são inferiores aos apresentados na Prestação de Contas. Isso dificulta uma avaliação precisa do cumprimento das metas fixadas pelo programa?

Sem dúvida alguma. As informações prestadas à sociedade em relação ao que se fez com o dinheiro público devem ser exatas e confiáveis. Não se pode conceber que, dentro do governo, os dados de desempenho de determinado programa divirjam a depender da fonte da informação. A Prestação de Contas do Presidente da República, especialmente, sendo o principal instrumento de comunicação entre governo e sociedade, prevista constitucionalmente, inclusive, deve apresentar, com clareza e de forma objetiva, o resultado da ação governamental. Por isso, foi dado destaque à desejada confiabilidade das informações de desempenho referidas na prestação de contas.

7. No relatório, o Sr. aponta também que as renúncias tributárias estão entre as fragilidades da gestão pública, pois nos últimos anos têm superado algumas rubricas do orçamento como saúde e educação. Que medidas foram recomendadas para corrigir essa distorção?

Os principais problemas relacionados às renúncias de receitas são as fragilidades no controle das políticas públicas por elas financiadas e a ausência de avaliação dos resultados. Esses problemas e o aumento significativo dos valores renunciados ao longo dos anos causam preocupação ao Tribunal de Contas da União, conforme registrou-se no Relatório. Porém, no que tange especificamente ao montante dos recursos, esta Corte não propôs nenhuma medida corretiva por falta de base legal para propor redução de benefícios tributários. No entanto, ao inserir tais informações no Relatório das Contas do Governo, o Tribunal auxilia não somente o controle exercido pelo Congresso Nacional, como também fomenta o controle social. Além disso, no âmbito do processo TC 018.259/2013-8, de minha relatoria, que trata da isenção de IPI para automóveis e linha branca, destacaram-se as diversas fragilidades identificadas na gestão das políticas públicas relacionadas às renúncias tributárias. Essa análise resultou em recomendações com o objetivo de promover melhorias na gestão dessas políticas, como, por exemplo, a recomendação à Casa Civil da Presidência da República, para que, em conjunto com os ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda, adote providências com vistas ao aperfeiçoamento da avaliação de tais políticas, a fim de verificar se os benefícios tributários contribuem para o alcance dos fins aos quais se destinam, conforme o Acórdão 1205/2014-TCU-Plenário.

8. O relatório revela também que as desonerações tributárias não têm contribuído para a redução da carga tributária no País. Por que essa contradição?

Inicialmente, cabe ressaltar que as renúncias tributárias não devem ser entendidas como um meio para redução da carga tributária, pois elas beneficiam apenas uma parte dos contribuintes. Isso não atenderia ao princípio da igualdade tributária, constante do inciso II do art. 150 da Constituição Federal. Porém, em teoria, como efeito indireto da elevação das desonerações em percentual do PIB, a carga tributária federal deveria ser reduzida, o que não ocorreu ao longo dos últimos quatro anos.

Ocorre que diversas variáveis impactam a carga, como o aumento

da arrecadação extraordinária advinda de parcelamentos especiais, depósitos judiciais, ampliação da fiscalização tributária, arrecadação de multas, inclusive o efeito de desonerações sobre a arrecadação de outros tributos não desonerados. De qualquer forma, conclui-se que não prospera o argumento de que a elevação das desonerações tributárias se justifica pela tão desejada redução da carga tributária, já que não há uma relação direta comprovada entre o aumento das desonerações e a queda da carga tributária.

9. O Sr. critica a condução da política monetária, uma vez que as metas de inflação não têm sido cumpridas. A seu ver, o que deve ser corrigido?

Em primeiro lugar, resgatar os fundamentos da política econômica.

Esse fato decorre primordialmente do desmonte do tripé econômico que embasou os fundamentos macroeconômicos do Plano Real: cumprimento das metas fiscais, sem abusar das receitas atípicas; metas de inflação, perto do centro da meta, claro, e não perto da banda superior; e taxa de câmbio flexível.

Isso significa uma defesa intransigente de uma gestão fiscal responsável e uma perseguição implacável, por parte do Banco Central, da manutenção do poder de compra da moeda nacional mediante uma inflação máxima de 4,5% ao ano. Além disso, deveria realizar intervenção no mercado de câmbio apenas no sentido de evitar excessiva volatilidade cambial ou para evitar desvalorizações cambiais que possam redundar em mais inflação.

Em segundo lugar, resgatar a independência operacional do Banco Central. Isso significa que o Banco Central não pode ficar subordinado ao Poder Executivo ou ao Presidente da República. A independência é essencial para o exercício das atribuições da autoridade monetária. Quando se fala em independência, refiro-me ao fato de que o Presidente do Banco Central do Brasil deva ter um mandato fixo e não como está hoje, com um Presidente o Banco Central, por definição legal, Ministro de Estado. A Constituição Federal em seu art. 84, incisos I e II, diz que o Presidente da República exonera, a qualquer momento, um Ministro de Estado e que este é auxiliar do Presidente da República. Isso é uma contradição.

Atualmente o Presidente do Banco Central é indicado pelo Presidente da República, aprovado pelo Senado e nomeado pelo Presidente da República como Ministro de Estado, ou seja, do ponto de vista operacional é demissível ad nutum. Portanto, o Presidente do Banco Central deve ter independência para exercer o papel de guardião da moeda e cumprir as metas fixadas em lei.

Em terceiro lugar, deixar claro que um dos objetivos principais do Banco Central é o controle da taxa de inflação. Isso significa que é difícil conduzir a taxa de inflação para o centro da meta se o Banco Central não sinaliza claramente ao mercado uma posição firme de intolerância ao aumento das expectativas inflacionárias. Para agravar a situação, o Bacen ainda aumenta o crédito para a economia a fim de postergar um possível aumento do desemprego. Esses são objetivos de política conflitantes. A teoria econômica ensina não ser possível manter, simultaneamente, baixas taxas de inflação e economia próxima ao pleno emprego.

10.O Sr. assumiu em 2013 o cargo de Ministro Ouvidor. Quais seriam os desafios desse novo papel? Como o senhor acha que essa função pode contribuir para a transparência e o exercício do controle social?

Inicialmente, só de se ter elevado a Ouvidoria a esse status já é fato muito significativo.

Nosso grande desafio é atender às demandas, que chegam a cerca de 5 a 6 mil por ano, com qualidade e tempestividade, dado que a nossa Ouvidoria, diferentemente das demais, tem o compromisso de colaborar com o Controle Externo, ao atender, no mínimo, a 75% das solicitações a ela dirigidas, sem contar com o apoio das Unidades Técnicas do Tribunal, contando com apenas dez auditores em seu quadro instrutivo.

Com relação à contribuição para a transparência e o Controle Social, tenho para mim que a função de Ouvidor, nesse atual cenário de reivindicações da sociedade, tem um papel destacado, na medida em que, ouvindo os clamores sociais por melhorias nas políticas públicas, possa atuar como grande mediador desses conflitos, induzindo correções de rumos e ajustes no seio da Administração Pública, visando a atingir as finalidades do Estado e da governança pública. Ou seja, hoje, desse universo de demandas, o TCU instaura dezenas de processos de fiscalizações decorrentes de denúncias oriundas dos cidadãos e das organizações sociais e de representações de licitantes e, ainda, atende a mais de 900 pedidos anuais de orientação técnica, resolvendo dúvidas dos gestores nos três níveis de governo, fato que contribui para a melhoria da gestão pública. Some-se a isso o atendimento anual a 935 pedidos de acesso à informação, por força da Lei 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação, fato que demonstra clara contribuição do TCU, por meio de sua Ouvidoria, rumo à transparência e ao Controle Social da coisa pública.

TCU analisa contas da Presidência da República

Pela 79ª vez, o Tribunal de Contas da União (TCU) apreciou e emitiu parecer prévio conclusivo sobre as contas da Presidência da República em sessão realizada no dia 28 de maio. A análise técnica serve como subsídio ao Congresso Nacional, responsável pelo julgamento das contas apresentadas pela chefia do Poder Executivo, atualmente exercida pela presidente Dilma Rousseff. O relatório produzido pelo TCU também busca permitir à sociedade maior acesso às informações sobre a gestão dos recursos públicos.

O trabalho, relatado pelo ministro Raimundo Carreiro, traz análise sobre a execução orçamentária e sobre os dados contidos no Balanço Geral da União, e avalia o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual, o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do país, além do cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

PRIORIDADES E RESSALVAS

Durante o ano de 2013, o tema "Governança Pública para o Desenvolvimento" foi escolhido para orientar as análises específicas sobre políticas públicas consideradas prioritárias para a promoção do desenvolvimento nacional justo e sustentável.

Dentre as 26 ressalvas e as 48 recomendações feitas, destacam-se as que tratam da inclusão de prioridades governamentais no projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que orienta a elaboração do orçamento público federal. O TCU também recomendou medidas para que haja maior exatidão dos dados encaminhados como prestação de contas, especialmente dos que se referem ao desempenho e ao cumprimento de programas.

Em relação a distorções nas informações patrimoniais, o Ministério da Fazenda comprometeu-se a adotar medidas para evidenciar a real situação patrimonial da União. O fato gerou proposta de alerta ao Poder Executivo sobre a possibilidade de o TCU emitir opinião adversa acerca do Balanço Geral da União, caso as recomendações expedidas não sejam implementadas.

O tribunal também propôs a apresentação de projeções anuais, até 2017, dos benefícios dos empréstimos concedidos ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) desde 2008.

MONITORAMENTO

Ao longo da lista de recomendações feitas em 2012, destaca-se a recomendação à Presidência da República para não autorizar empresas estatais federais a declararem dividendos intermediários, que foi atendida. A Secretaria do Tesouro Nacional atendeu parcialmente as recomendações para evidenciar em notas explicativas registro de operações e dados contábeis que possam gerar dúvida.

A recomendação feita ao Conselho Monetário Federal, para

reforçar a transparência sobre os motivos para edição de normas de contabilidade voltadas às instituições ou ao segmentos específicos, encontra-se em atendimento.

ECONOMIA

O relatório destacou, entre outros temas, o desempenho da economia brasileira em 2013. No ano passado, o Produto Interno Bruto (PIB) foi de R$ 4,8 trilhões, com crescimento de 2,3% em relação a 2012.

A despesa de consumo das famílias cresceu 2,3%, o menor crescimento anual desde 2004. O aumento foi influenciado pela elevação de 2%, em termos reais, da massa salarial dos trabalhadores e pelo acréscimo de 8,5% do saldo de operações de crédito com recursos livres às famílias. O emprego formal, com carteira assinada, atingiu 1,12 milhão de pessoas, um crescimento de 2,8% em relação ao ano anterior.

O *superavit* comercial – exportações maiores que importações na balança comercial – sofreu redução de 86,6% em 2013 e registrou US$ 2,6 bilhões. Em 2012, o valor foi de US$ 19,4 bilhões.

Quanto à política fiscal, a despesa e a receita primárias líquidas – despesas e receitas correntes e de capital, excluídas as despesas e receitas de juros e encargos e de amortização da dívida pública – como proporção do PIB, obtiveram pequenos incrementos percentuais em relação a 2012. A receita primária líquida de transferências a estados e municípios alcançou R$ 991,1 bilhões, ou 20,5% do PIB, contra 20,1% em 2012. A despesa primária cresceu e foi de R$ 914,11 bilhões, ou 18,9% do PIB, contra 18,3% no ano anterior. Isso equivale a um resultado primário superavitário da ordem de R$ 75 bilhões (1,55% do PIB). Mais de 60% desse valor foi obtido com receitas extraordinárias, originadas em parcelamentos de créditos tributários, concessões, permissões e dividendos.

Capa do Relatório das contas do governo 2013

O relatório lembra que para atingir a meta de *superavit* primário nos últimos anos, o governo federal tem usado instrumentos pouco comuns, como a antecipação de dividendos junto a empresas estatais e a concessão de crédito subsidiado a bancos oficiais. Essas operações têm como consequência a estabilização da dívida, mesmo com a queda substantiva da taxa básica de juros.

A dívida pública, formada por empréstimos, financiamentos e títulos emitidos para custear ações governamentais é medida segundo alguns indicadores. Dentre eles está a Dívida Consolidada da União (DC) – montante total das obrigações financeiras – que foi de R$ 3.130,9 bilhões em 2013, um aumento de R$ 176,6 bilhões em relação a 2012. A Dívida Consolida Líquida – DC menos disponibilidades de caixa, aplicações financeiras e demais haveres financeiros – totalizou R$ 1.120,1 bilhões em 2013. Outro indicador, a Dívida Líquida do Setor Público (DLSP) – endividamento líquido do setor público não financeiro e do Banco Central junto ao sistema financeiro (público e privado), ao setor privado não financeiro e ao resto do mundo – atingiu R$ 1.626,3 bilhões (33,6% do PIB).

O relatório destaca ainda que a meta de inflação para 2013 foi mais uma vez ultrapassada. O Índice Nacional de Preços ao Consumidor

Amplo (IPCA) foi de 5,91% no ano passado. Desde 2006, o Banco Central persegue a meta inflacionária de 4,5% ao ano, com margem de 2%.

FALTA DE TRANSPARÊNCIA EM REGISTRO DE PASSIVOS NO BGU

Análise do Balanço Geral da União (BGU) de 2013, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), revelou que falta registro contábil de ações judiciais contra a União no balanço patrimonial, os passivos contingentes, e transparência sobre passivos de regimes da previdência, ou passivos atuariais. Falhas que podem afetar o equilíbrio das contas públicas.

O governo não tem contabilizado no Balanço provisões do Regime Geral da Previdência Social, nem do regime previdenciário dos servidores públicos civis. Não é possível saber também qual é o passivo do governo federal com despesas futuras com militares inativos. Segundo o Ministério da Defesa, essas despesas correspondem a "encargos" da União com militares ativos e inativos. Em razão disso, não é possível mensurar qual é o impacto que tem essas despesas no Balanço Geral da União.

Segundo informações do Anexo de Riscos Fiscais, apresentado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, o total previsto para as obrigações originadas em ações judiciais em que a União foi contestada e vencida, foi de aproximadamente R$ 780 bilhões, a maior parte, R$ 610 bilhões, de natureza tributária. Essas informações, contudo, não são evidenciadas no BGU.

O Ministério da Fazenda comprometeu-se a adotar medidas para evidenciar a real situação patrimonial da União. O fato gerou proposta de alerta ao Poder Executivo sobre a possibilidade de o TCU emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso as recomendações expedidas não sejam implementadas.

GOVERNANÇA DA EDUCAÇÃO E DA ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA SOCIAIS

A governança da educação básica no Brasil também foi considerada na análise das Contas do Governo do exercício de 2013. O TCU mapeou o desenvolvimento da política educacional básica e estrutura de controle de entidades federais de ensino superior. A partir dos resultados, o tribunal fez alguns apontamentos de fragilidades que comprometem a educação pública em todo o país e de casos que podem servir de exemplo.

O tribunal constatou subfinanciamento e baixo investimento público por estudante de nível médio, em comparação com a média dos países integrantes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Outra dificuldade evidenciada foi a falta de regulamentação do art. 23 da Constituição Federal para cooperação entre União, estados e municípios e a falta de aprovação do Plano Nacional de Educação.

Em parceria com a Controladoria-Geral da União, o TCU também avaliou a estrutura de unidades de auditorias internas de 32 universidades e 12 institutos federais de educação. O trabalho indicou que 57% das instituições possuem auditoria interna subordinada diretamente ao reitor, o que reduz o grau de independência de atuação e contraria o decreto 3.591/2002, que estabelece o sistema de controle interno do Poder Executivo. Somente uma elaborou norma para minimizar conflitos de interesses e favorecer a imparcialidade dos controles internos.

O TCU constatou que em nenhuma das instituições fiscalizadas, a administração realiza a gestão de riscos. Em apenas quatro de 32 entidades (12,5%), a Audin realiza tal atividade de forma a tentar suprir as lacunas deixadas pela administração.

Em contrapartida, o TCU identificou elevado grau de atendimento ao Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna para o exercício de 2013, pois apenas três instituições não atingiram 50% de cumprimento das atividades planejadas.

ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA SOCIAIS

O relatório sobre as contas do governo de 2013 traz análises sobre aspectos chaves da estrutura de governança dos Ministérios do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e da Previdência Social, especialmente no que tange aos chamados "mecanismos de porta de entrada" das políticas assistenciais e previdenciárias. A porta de entrada do cidadão ao Regime Geral de Previdência Social, por exemplo, é por meio das agências do próprio INSS.

Para o atingimento da melhoria da qualidade dos serviços prestados nas agências da previdência social, algumas deficiências devem ser superadas, como em relação à rede de atendimento e à estrutura de pessoal.

O relatório completo e o parecer prévio emitido pelo TCU sobre as contas do governo de 2013 podem ser acessados em www.tcu.gov.br/contasdogoverno.

Dez passos para a boa governança

Somando-se aos esforços do TCU para alavancar os resultados da administração pública por meio da melhoria da governança, foi lançada a cartilha Dez Passos para a Boa Governança.

Trata-se de um roteiro simplificado e prático, baseado no Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, que visa a sensibilizar os membros da alta administração para a necessidade de aprimorar a governança pública, como forma de superar os crescentes desafios da atualidade e atender as diversas demandas da sociedade.

A publicação se destina especialmente aos líderes municipais, estaduais e da União que fazem um primeiro contato com o tema governança.

Ao final da cartilha, os gestores são convidados a se aprofundar no tema, acessando a página de governança do tribunal, onde encontrarão outras fontes de informação que o auxiliarão na implantação das boas práticas apresentadas na cartilha.

Saiba mais em www.tcu.gov.br

TCU entrega à Justiça Eleitoral lista de responsáveis com contas julgadas irregulares

O Presidente do Tribunal de Contas da União, ministro Augusto Nardes, entregou, no dia 24 de junho, lista de responsáveis com contas julgadas irregulares ao Presidente do Tribunal Superior Eleitoral, ministro José Antônio Dias Toffoli. Integram a lista mais de 6.500 responsáveis.

A lista de responsáveis com contas julgadas irregulares elaborada pelo TCU não se confunde com a declaração de inelegibilidade. O TCU apenas encaminha a lista de responsáveis com contas julgadas irregulares à Justiça Eleitoral para que esta, com base em critérios definidos em lei e se entender cabível, declare a inelegibilidade da pessoa.

A lista é encaminhada à Justiça Eleitoral em anos de eleição até o dia 5 de julho. Ela contém a relação das pessoas físicas, não falecidas, que tiveram contas julgadas irregulares nos oito anos imediatamente anteriores à realização de cada eleição, caso a decisão que julgou as contas não tenha tido a eficácia prejudicada pela interposição de recurso. Não constam dessa relação os nomes dos responsáveis cujas contas julgadas irregulares dependam de recurso com efeito suspensivo ainda não apreciado pelo tribunal, bem como aqueles para os quais os acórdãos que julgaram as contas irregulares foram tornados insubsistentes por decisão do próprio TCU ou pelo Poder Judiciário.

Em 2014, o primeiro turno das eleições será no dia 5 de outubro. A lista entregue ao TSE contempla todos os responsáveis cujas contas tenham sido julgadas irregulares e que não sejam passíveis de interposição de recurso desde 5/10/2006 (últimos 8 anos). A relação é atualizada diariamente até o último dia do ano.

O pagamento do débito ou da multa decorrente da condenação do TCU não exclui o responsável da lista. O motivo para a inclusão de gestor na lista é o fato de ele ter tido contas julgadas irregulares pelo TCU nos últimos oito anos, fato que não se desfaz com o ressarcimento de dano ou o pagamento de multa. Esses apenas evitam ações de cobrança da dívida.

A lista é extraída do Cadastro de Contas Julgadas Irregulares – Cadirreg – elaborado e mantido pelo TCU. Este cadastro abrange dados de pessoas jurídicas e físicas, vivas ou falecidas, detentoras ou não de cargo ou função pública, que tiveram suas contas julgadas irregulares pelo TCU em qualquer época. O Cadirreg é, portanto, um cadastro histórico, não se restringindo ao período de oito anos compreendido pela lista enviada à Justiça Eleitoral.

O cadastro é utilizado para a geração de relatórios de interesse do próprio tribunal, do Congresso Nacional e da sociedade. Ele serve de base para a emissão de certidões, para impedimentos ao exercício de cargo público e, mais recentemente, para intercâmbio de informações entre órgãos integrantes da Rede de Controle e da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro (Enccla).

O julgamento das contas por irregularidade insanável em decisão irrecorrível de órgão competente é uma das hipóteses previstas na "Lei da Ficha Limpa" – Lei Complementar 135/2010, alínea "g" do art. 1º – para que a Justiça Eleitoral declare a inelegibilidade de uma pessoa. O órgão competente a que a lei se refere pode ser o TCU ou os tribunais de contas estaduais e municipais, por exemplo. Cada um desses órgãos elabora e encaminha sua própria lista de responsáveis com contas julgadas irregulares à Justiça Eleitoral.

A lista pode ser consultada no site do TCU, em Lista de Responsáveis com Contas Julgadas Irregulares.

TCU realiza primeiro trabalho sobre cavernas do Brasil

Estima-se que no Brasil existam 300 mil cavernas, espaços subterrâneos acessíveis pelo ser humano, formados por processos naturais, incluindo seus ambientes, conteúdos minerais e hídricos, a fauna e a flora ali encontrados e o corpo rochoso em que esses se inserem. Essas cavidades, por se constituírem patrimônio natural e cultural de grande valor, foram declaradas bens da União pela Constituição Federal. Por isso, o Tribunal de Contas da União (TCU) realizou trabalho sobre a preservação das cavernas brasileiras.

Foram feitas auditorias para avaliar as estruturas normativa, gerencial e operacional do governo federal na tarefa de conservação das cavernas. Os órgãos auditados foram o Ministério do Meio Ambiente (MMA), o Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio) e o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama).

O TCU identificou que, com a criação do ICMBio, alguns centros especializados do Ibama, dentre eles o Centro Nacional de Pesquisa e Conservação de Cavernas – Cecav, foram incorporados à estrutura organizacional do novo Instituto. Segundo o tribunal, o ICMBio possui estrutura reduzida frente à demanda potencial decorrente do seu papel institucional, como baixo número de servidores, cortes de recursos financeiros e poucas bases avançadas – unidades do instituto dentro dos diferentes biomas ou unidades de conservação, por exemplo.

Cada caverna é classificada de acordo com um grau de relevância, entre máximo, alto, médio ou baixo. A relevância é determinada por análise de atributos ecológicos, biológicos, geológicos, hidrológicos e cênicos, entre outros. No entanto, o TCU verificou dificuldade de definição desses atributos devido à existência de falhas nos normativos quanto à metodologia de definição. "Essa insegurança na classificação da caverna somada ao quadro reduzido de servidores nesta área, à fiscalização insuficiente e ao baixo conhecimento das cavernas existentes, propicia um alto risco de perda de elementos importantes do patrimônio espeleológico brasileiro", comentou o relator do processo, ministro-substituto Marcos Bemquerer Costa.

O trabalho do TCU verificou que um empreendimento causador de impacto ambiental irreversível em uma caverna de baixo, médio ou alto grau de relevância pode, ainda assim, obter licença ambiental. Para cada caverna de alta relevância impactada, a licença será expedida se houver a compensação de que outras duas cavernas serão preservadas. O relator do processo considerou que "Existe uma possibilidade de que esse instituto da compensação seja adotado por acordo entre o ICMBio e o empreendedor, em desprestígio de critérios tecnicamente objetivos de preservação das cavernas." Apenas a caverna de máxima relevância não pode sofrer impacto irreversível.

Sobre a disponibilidade de informações para o licenciamento ambiental, o ministro ponderou: "Essa carência de informações também dificulta a tomada de decisões dos órgãos responsáveis pelo licenciamento ambiental das cavernas, visto que suas análises são baseadas em estudos que podem ter um viés mais favorável ao empreendimento do que à preservação das cavernas, pois são elaborados pelo empreendedor, mediante a contratação de profissionais da área."

O TCU fez determinações ao Ministério do Meio Ambiente para revisar, junto ao Conselho Nacional do Meio Ambiente, a resolução sobre a disposição do patrimônio espeleológico para transferir a competência do plano de manejo do Ibama para o ICMBio. Ao Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade o tribunal recomendou que considere a realização de estudos para recompor ou ampliar os quadros do Centro Nacional de Pesquisa e Conservação de Cavernas (Cecav) e a possibilidade de sistematizar dados obtidos dos processos de licenciamento de empreendimentos nas áreas com ocorrências de cavernas.

Criada a rede de combate à corrupção na América Latina e no Caribe

Integrantes da Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Olacefs) criaram, em maio, em Buenos Aires, na Argentina, a Rede Latino-americana e do Caribe para o Combate à Corrupção (RLACC). A iniciativa da rede nasceu de proposta do atual presidente da Olacefs e também presidente do Tribunal de Contas da União (TCU), ministro Augusto Nardes.

Para o presidente da Olacefs e do TCU, "a proposta é não somente realizar fiscalizações para detectar a corrupção, mas acima de tudo adotar medidas para impedi-la. Isso é o mais importante, porque ajudará a melhorar a governança nos países da região". Nardes também enfatizou: "devemos estar juntos e fortalecer a troca de informações entre as Entidades de Fiscalização Superiores (EFSs) para que haja uma maior transparência e que os interesses do cidadão estejam sempre acima dos interesses privados".

A rede foi criada na reunião do Conselho Diretivo da Olacefs, que além da RLACC, também aprovou o Regulamento da Condecoração das Américas. Para a concretização da rede, o Conselho Diretivo, por meio da Resolução de Buenos Aires, prevê a assinatura de um memorando de entendimento com outras instituições para o lançamento da RLACC durante a XXIV Assembleia Geral da Olacefs, a ser realizada em novembro de 2014, em Cuzco, no Peru.

Novo ministro do TCU toma posse

O novo ministro do Tribunal de Contas da União (TCU), Bruno Dantas, tomou posse no cargo no dia 13 de agosto, em cerimônia realizada no plenário do tribunal. Dantas assumiu a vaga do ministro Valmir Campelo, aposentado em abril deste ano. A solenidade contou com a presença de autoridades dos três poderes da União.

Advogado e consultor legislativo do Senado Federal, Bruno Dantas foi também membro do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) e do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Também é professor universitário e tem especialização em direito civil, mestrado e doutorado em direito processual civil.

Com 36 anos de idade e 16 de serviço público, o baiano Bruno Dantas assume agora o desafio de ser ministro do TCU. Em seu discurso de posse, Dantas destacou que chega ao tribunal com espírito de parceria e com o compromisso de contribuir para o contínuo fortalecimento do Tribunal de Contas da União. "Com isso em mente, coloco-me à disposição de todos para o intercâmbio de ideias, de pontos de vista e de concepções, ao mesmo

tempo em que ofereço meu aprendizado pessoal como contribuição à cultura do tribunal."

O decano da Casa, ministro Walton Alencar Rodrigues, fez a saudação ao novo ministro. "O ministro Bruno Dantas reúne qualidades e virtudes que o fazem de todos nós querido e admirado. Demonstra que o valor e o mérito pessoal, longe de serem qualidades despiciendas, podem efetivamente se fazer prevalecer no Brasil", afirmou.

O procurador-geral do Ministério Público junto ao TCU, Paulo Soares Bugarin, destacou a capacitação intelectual e carreira profissional do homenageado. "O ministro Bruno Dantas com toda certeza saberá honrar e dignificar o novo cargo que ora assume, seguindo o exemplo de dedicação e capacidade profissional sempre demonstradas pelo seu ilustre antecessor, o nobre ministro Valmir Campelo".

O presidente do TCU, ministro Augusto Nardes, ressaltou que será muito bom contar com a juventude e a experiência do novo ministro. "O processo de sua escolha como ministro, doutor Bruno Dantas, é prova viva da força deste tribunal e das instituições brasileiras, que hoje buscam reinventar-se diuturnamente, impulsionadas pela benéfica atuação da sociedade, cada vez mais digital e participativa".

Compuseram à mesa da cerimônia, além do presidente Augusto Nardes e do procurador-geral Paulo Soares Bugarin, o presidente do Senado Federal, Renan Calheiros, o vice-presidente do Supremo Tribunal Federal, no exercício da Presidência, Ricardo Lewandowski, o governador da Bahia, Jaques Wagner e o presidente nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, Marcus Vinícius Furtado Coêlho.

Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória

Amadeu Batista de Amorim Filho
Servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Engenharia Civil pela Universidade de Brasília (UnB) e em Direito pelo Instituto de Educação Superior de Brasília (Iesb).

RESUMO

O aprimoramento da atuação do Estado deve sempre ser um dos objetivos de seus agentes. Nesse contexto, a análise dos instrumentos utilizados em processos judiciais e de controle dos gastos públicos pelos Tribunais de Contas contribui para que sejam aplicados de maneira adequada, bem como para a detecção de eventuais necessidades de alteração em seu regramento, harmonizando-os com a realidade fática e permitindo manifestações mais justas por parte do Poder Público. O presente estudo apresenta a análise comparativa entre duas medidas de impugnação de deliberações: a ação rescisória e o recurso de revisão, por meio do exame de suas principais particularidades. Esses dois instrumentos têm características semelhantes. Distinguem-se, grosso modo, pela natureza do processo a que pertencem. A ação rescisória pertence ao processo civil, em que há lide, duas partes em igualdade de condições e prevalece a verdade formal, pois são disponíveis os bens tutelados. Por seu turno, o recurso de revisão pertence ao processo de controle externo do Tribunal de Contas da União, em que deve sempre prevalecer o interesse público primário e a busca pela verdade real. Da avaliação pormenorizada dos institutos, conclui-se que, a rigor, nem o recurso de revisão é recurso. A ação rescisória é, como o próprio nome define, ação que tende ao proferimento de sentença desconstitutiva. Por sua vez, o recurso de revisão, a despeito de sua denominação e de ser tratada

como recurso em diversos momentos no TCU, também é ação que visa à desconstituição da decisão impugnada e que, além disso, pode resultar na reabertura das contas e no retorno do processo ao seu início, com a apreciação dos elementos novos. A maior parte dos requisitos de admissibilidade de ambos refere-se a falhas processuais graves, como erro de cálculos, falsidade de documentos, incompetência do juiz prolator da decisão ou violação de literal disposição de lei. Acrescente-se que os instrumentos devem ser apresentados em situações excepcionais, como denotam os requisitos de caráter bastante restritivo previstos na legislação e o fato de não suspenderem os efeitos do julgado em questão: apenas se confirmada uma das falhas graves estabelecidas em lei, alcança-se a coisa julgada.

Palavras-chave: ação rescisória, recurso de revisão, recurso, processo civil, Tribunal de Contas da União, coisa julgada.

1. INTRODUÇÃO

A manifestação do Estado em relação a ações judiciais cíveis, assim como sobre a administração de recursos públicos, é de extrema importância para que a estrutura de qualquer sociedade funcione de forma satisfatória, possibilitando bem-estar aos habitantes, seja pela solução pacífica de conflitos, seja pela utilização eficaz e efetiva dos valores provenientes dos tributos.

Nesse contexto, para que esse pronunciamento governamental tenda a ser mais justo e equânime, é indispensável que haja instrumentos para a correção de eventual falha, inerente a qualquer atividade humana. Por isso a relevância dos recursos e das ações impugnatórias. Com sua utilização, é possível o aperfeiçoamento de todo o sistema, produzindo resultados mais justos e condizentes com a realidade fática.

O presente trabalho pretende examinar dois desses meios de impugnação de decisões – a ação rescisória e o recurso de revisão, por meio de comparação entre suas principais características.

Trata-se de dois instrumentos com características semelhantes, cujas discrepâncias, são, grosso modo, decorrentes da natureza do processo a que pertencem. A ação rescisória insere-se no processo civil, em que há lide, duas partes em igualdade de condições e prevalece a verdade formal, pois são disponíveis os bens tutelados. Por seu turno, o recurso de revisão pertence ao processo de controle externo do Tribunal de Contas da União, em que deve sempre prevalecer o interesse público primário e a busca pela verdade real.

Para melhor entendimento do assunto a ser discutido, de início, será apresentado um breve comparativo entre os recursos e os demais meios de questionamento de deliberações. Em seguida, será realizada a análise da ação rescisória e do recurso de revisão em itens distintos. Como fechamento do presente estudo, serão comparados os elementos mais relevantes de cada instituto,

com observações a respeito de suas semelhanças e de suas diferenças. Adicionalmente, será debatida a possibilidade de que, contra um acórdão em que se deliberou a respeito de recurso de revisão, possa ser interposto recurso de reconsideração (equivalente à apelação cível).

2. INSTRUMENTOS PARA A IMPUGNAÇÃO DE DECISÕES

2.1 RECURSO

O recurso constitui um dos meios de impugnação de decisões judiciais ou extrajudiciais. Na lição do jurista Barbosa Moreira (2002, p. 207, *apud* Câmara, 2008, p. 49), é o "remédio voluntário idôneo a ensejar, dentro do mesmo processo, a reforma, invalidação, o esclarecimento ou a integração judicial que se impugna".

Dessa forma, o recurso faz parte do próprio feito. Inicia nova fase em que, na maioria dos casos, é rediscutido o mérito do pedido, seja por reavaliação do fato, seja pela apresentação de novos e relevantes argumentos jurídicos.

Outro aspecto a ser destacado da definição acima transcrita é o de que o recurso é sempre voluntário, por retratar a irresignação de seu autor em relação à decisão que se intenta modificar. Como consequência, exclui-se do referido conceito, por exemplo, a remessa necessária prevista no art. 475 do Código de Processo Civil.

Além disso, como bem assinala Diddier (2010, p. 19-20), tendo em vista que o recurso não instaura novo processo, não se incluem na aludida definição os meios de impugnação que consistem em ações independentes, ainda que acessórias, tais como a ação rescisória (um dos pontos a ser analisado mais detidamente neste trabalho), o mandado de segurança contra ato judicial, a reclamação, os embargos de terceiros, entre outros.

Conquanto haja, na atualidade, diversas críticas ao modelo recursal vigente no Brasil, é indiscutível a necessidade da existência do recurso como forma de garantir o duplo grau de jurisdição, que possibilita uma nova apreciação do caso por um colegiado formado por juízes mais experientes, o que, ao menos em tese, aproxima o provimento judicial do ideal de justiça almejado.

Como dito anteriormente, o recurso pode se prestar a alterar, invalidar, esclarecer ou a integrar a decisão questionada. Para o que interessa a este trabalho, serão examinados os que se prestam a modificar o mérito do julgado. Estas são basicamente as hipóteses em que ocorre a aludida reforma (Câmara, 2008, p. 50):

> [...] o recurso pode ter por objeto a reforma da decisão judicial impugnada. Isto se dará toda vez que o recorrente afirmar a existência, no provimento recorrido, de um *error in iudicando*, isto é, de um erro de julgamento. Ocorre *error in iudicando* quando o magistrado atribui ao direito positivo uma vontade que não é a sua verdadeira (Piero Calamandrei, 1979, p. 292), ou seja, quando o juiz profere uma declaração errônea da vontade concreta da lei.

Em outras palavras, a falha mencionada por Calamandrei refere-se ao que se considera uma interpretação equivocada da legislação. A despeito de se tratar de uma cognição pessoal quanto ao significado da lei, entende-se que, quando submetido a um Tribunal e, portanto, a um órgão colegiado (há mais de uma opinião) composto por juízes devidamente legitimados para exercer essa

revisão (mais experientes), é maior a probabilidade de a decisão se aproximar de uma exegese correta e, assim, da justiça desejada pelo legislador.

Por outro lado, o *error in procedendo* representa um desvio na condução do processo. Há uma impropriedade quanto à adoção dos procedimentos estabelecidos na lei. Via de regra, em casos como esse, não se realiza a modificação do julgado, mas sua invalidação, para que novos atos sejam praticados em conformidade com as normas adjetivas vigentes.

Quanto à classificação dos recursos, a doutrina faz a divisão entre total e parcial; de fundamentação livre ou vinculada; principal e adesivo; ordinário ou excepcional.

Como se pode inferir da própria nomenclatura, os recursos totais abrangem a íntegra do conteúdo impugnável da decisão. O objetivo é a reforma de todo o julgado. Trata-se da regra – se não há referências à extensão do recurso, entende-se que é total.

Nos parciais, o recorrente restringe-se a impugnar apenas uma das partes da decisão. Incluem-se, tacitamente, ao pedido, as deliberações acessórias à questionada.

A classificação quanto à fundamentação é assim descrita por Diddier (2010, p. 29):

> [...] Recurso de fundamentação livre é aquele em que o recorrente está livre para, nas razões do seu recurso, deduzir qualquer tipo de crítica em relação à decisão, sem que isso tenha qualquer influência na sua admissibilidade. A causa de pedir recursal não está delimitada na lei, podendo o recorrente impugnar a decisão alegando qualquer vício. Ex.: apelação, agravo, recurso ordinário e embargos infringentes.
>
> Fundamentação vinculada. Nesse caso, a lei limita o tipo de crítica que se possa fazer contra a decisão impugnada. O recurso caracteriza-se por ter fundamentação típica. É preciso 'encaixar' a fundamentação do recurso em um dos tipos legais. O recurso não pode ser utilizado para veicular qualquer espécie de crítica à decisão recorrida.

Há também a hipótese em que ocorre a sucumbência de ambas as partes e uma delas inter põe recurso, que será o principal. O art. 500 do Código de Processo Civil permite à outra parte a apresentação de recurso classificado como adesivo.

Outra classificação da doutrina divide os recursos em ordinários e excepcionais (ou extraordinários), conforme ensina Câmara (2008, p. 50). Nestes, o objeto imediato é a tutela de direitos objetivos; naqueles, é de direitos subjetivos.

2.2 AÇÃO RESCISÓRIA

A ação rescisória é o meio para impugnar decisões judiciais de mérito transitadas em julgado. Em outros termos, atacam sentenças ou acórdãos contra os quais não cabem mais recursos e, portanto, não se confunde com esses. Tem natureza jurídica de ação autônoma de impugnação, como bem define Silva (2000, p. 476):

> A ação rescisória (art. 485 do CPC), em verdade, é uma forma de ataque a uma sentença já transita em julgado, daí a razão fundamental de não se poder considerá-la um recurso. Como toda a ação, a rescisória forma uma nova relação processual, diversa daquela onde fora prolatada a sentença ou o acórdão que se busca ilidir.

Destaco que, de acordo com o art. 488, inciso I, do Código de Processo Civil, a ação rescisória tem duas funções: a de rescindir um aresto (*judicium rescindens*) e o de rejulgar a causa (*judicium rescissorium*), sempre que for possível. Como observa Theodoro Jr (2008, p. 778):

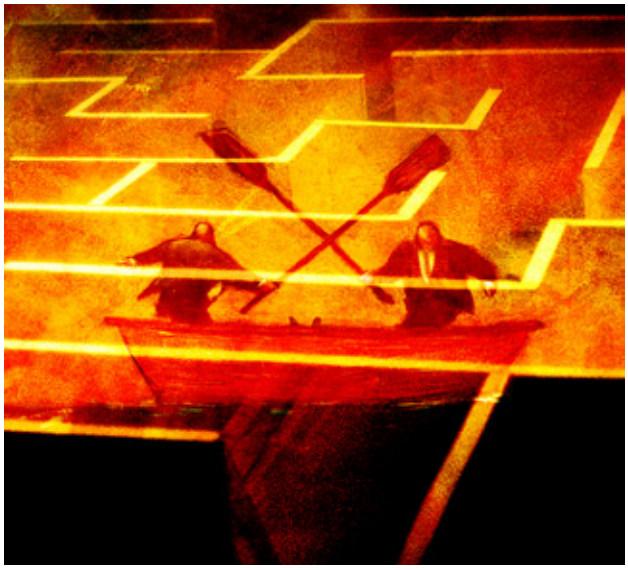
> [...] na prática, só há três hipóteses em que a cumulação [dos pedidos] não ocorrerá: a) a de ofensa à coisa julgada (art. 485, nº IV), onde a ação rescisória apenas desconstituirá a sentença impugnada; b) a de juiz peitado [corrupto] (art. 485 nº I); e c) a de juiz impedido ou absolutamente incompetente (art. 485, nº II); porque, nos dois últimos casos, toda a instrução do processo será anulada e o feito terá de ser renovado em primeira instância.

O Código de Processo Civil estabelece, em seu art. 485, as hipóteses em que pode ocorrer a rescisão de uma decisão judicial transitada em julgado, *in verbis*:

> Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:
>
> I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;
>
> II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente;

> III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
>
> IV - ofender a coisa julgada;
>
> V - violar literal disposição de lei;
>
> VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória;
>
> VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;
>
> VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença;
>
> IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa;
>
> § 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.
>
> § 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.

Percebe-se que, de forma geral, as situações previstas estão relacionadas a falhas graves que influenciaram na elaboração do *decisum*. Podem ser, por exemplo, atinentes ao juiz (prevaricação, concussão, corrupção, impedimento ou incompetência), relativas a erro de fato, violação de lei ou afronta à coisa julgada. Pode ainda se justificar pelo surgimento de documento novo relevante.



Nenhuma delas discute se a interpretação ou o entendimento adotado pelo julgador, juiz ou colegiado, foi incorreto ou equivocado diante dos elementos então presentes nos autos.

Como ressalta Souza (2009, p. 207):

> Consoante revelam as hipóteses de rescindibilidade insertas no Código de Processo Civil, a ação rescisória pode ser proposta tanto para sanar vício de juízo (*error in iudicando*), quanto vício de atividade (*error in procedendo*). O que importa para a admissibilidade da ação rescisória é a observância dos permissivos legais e não o tipo de vício apontado pelo autor.

Ademais, se as falhas não forem consideradas graves a ponto de desconstituir uma deliberação transitada em julgado, não é cabível a ação rescisória.

Ressalte-se que essa restrição explica-se pela necessidade de garantir a segurança jurídica. Caso fosse possível, a qualquer tempo, um caminho simplificado para a rediscussão do mérito, somente por inconformismo, haveria prejuízos à paz social, diante de mudanças frequentes de decisões e da dúvida a respeito da aplicação das leis pelo Judiciário. Do ponto de vista prático, isso implicaria sobrecarga de processos nos Tribunais.

Nesse sentido, é interessante apresentar a relação entre os três institutos processuais referidos acima, na lição de Theodoro Jr. (2008, p. 778):

> O recurso visa a evitar ou minimizar o risco de injustiça do julgamento único. Esgotada a possibilidade de impugnação recursal, a coisa julgada entra em cena para garantir a estabilidade das relações jurídicas, muito embora corra o risco de acobertar alguma injustiça latente no julgamento. Surge, por último, a ação rescisória, que colima reparar a injustiça da sentença transita em julgado, quando o seu grau de imperfeição é de tal grandeza que supere a necessidade de segurança tutelada pela *res iudicata*.

É importante assinalar também a diferença entre a decisão rescindível e a nula. A deliberação impugnável mediante ação rescisória produz regularmente seus efeitos enquanto válida e, por conter um dos vícios previstos na lei, pode e deve ser desconstituída por nova manifestação judicial. Quanto às decisões nulas, não há a produção de efeito algum, desde que seja reconhecida a existência de algum vício essencial (tal como a não

abertura de contraditório), podendo as questões dessa natureza serem arguidas a qualquer tempo.

Ressalte-se, contudo, que há, entre as hipóteses previstas para ajuizamento de ação ordinária, questões que geram a nulidade da decisão, sendo necessária, inclusive, nova instrução processual, como é o caso de ofensa à coisa julgada e de juiz absolutamente incompetente.

O Código de Processo Civil, art. 487, estabelece que são legitimados para propor a ação rescisória "quem foi parte no processo ou o seu sucessor a título universal ou singular", "o terceiro juridicamente interessado" e "o Ministério Público", este em situações específicas.

No art. 488 da mesma lei, são previstos a obrigatoriedade de cumulação com pedido de rejulgamento da causa, se for o caso, assim como a necessidade de o autor "depositar a importância de 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa, a título de multa, caso a ação seja, por unanimidade de votos, declarada inadmissível, ou improcedente". Segundo Theodoro Jr., essa exigência foi criada para coibir abusos na propositura da ação rescisória, tendo em vista que, em comparação com a lei anterior, houve ampliação das hipóteses de admissibilidade.

Registre-se que, ajuizada a ação rescisória, não há impedimento para que ocorra o cumprimento da sentença, ressalvadas as situações em que seja cabível o provimento de pedido de natureza liminar ou antecipatória de tutela.

Conforme o art. 494 do Código de Processo Civil, "julgando procedente a ação, o tribunal rescindirá a sentença, proferirá, se for o caso, novo julgamento e determinará a restituição do depósito; declarando inadmissível ou improcedente a ação, a importância do depósito reverterá a favor do réu, [...]".

Outra importante limitação legal é a do prazo em que é possível propor ação rescisória – dois anos contados do trânsito em julgado da decisão (art. 495 do Código de Processo Civil).

Por fim, uma questão relevante para o presente trabalho é a recorribilidade das decisões em sede de ação rescisória. Como afirma Souza (2009, p. 267/270), via de regra, são irrecorríveis. Cabem, todavia, tanto em juízo rescindendo como em rescisório, a oposição de embargos de declaração (apontando eventual omissão, obscuridade ou contradição), e de embargos infringentes (desde que não haja unanimidade na decisão colegiada), assim como a interposição de recurso especial e extraordinário, cumpridos os requisitos constitucionais.

3. CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E DA SUA PROCESSUALÍSTICA

Conforme estabelece a Constituição Federal, o Tribunal de Contas da União tem como função auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo (art. 71, *caput*). Apesar dessa aparente subordinação, possui atribuições próprias, definidas na mesma Carta da República (art. 71). Como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, "O Tribunal não é preposto do Legislativo. A função, que exerce, recebe-a diretamente da Constituição, que lhe define as atribuições" (STF, Pleno – 29/6/84, *in* RDA 158/196).

Como não se trata de órgão integrante do Judiciário, por certo, suas decisões podem ser revistas por aquele poder, em obediência ao art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. No entanto, deve-se assinalar que isso não significa a apreciação do mérito das contas, conforme entende a jurisprudência e a doutrina (como é o caso de Odete Medauar, 1993, p. 141). Analisam-se, grosso modo, somente aspectos processuais, uma vez que a própria Lei Maior conferiu exclusivamente às Cortes de Contas a prerrogativa de examinar as contas dos gestores públicos. Daí a importância das decisões desse órgão, ainda que não seja parte do Poder Judiciário brasileiro.

Os processos que tramitam no âmbito do Tribunal de Contas da União têm natureza peculiar e, dessa forma, devem compor classificação própria, a despeito de serem frequentemente classificados como administrativos, apenas por não se tratar de feitos conduzidos pelo Poder Judiciário.

Seria, portanto, mais adequado conceituá-los como "processos de controle externo" ou "de contas", como prefere Carlos Ayres Britto (*apud* Oliveira, 2008, p. 13), que baseia sua posição no fato de os julgamentos da Corte de Contas não terem como objeto questões relativas às suas próprias atividades, mas às condutas de outros órgãos, entidades ou pessoas que gerem recursos públicos. Ademais, afirma que "seu operar institucional não é propriamente um tirar competências da lei para agir, mas ver se quem tirou competências da lei para agir estava autorizado a fazê-lo e em que medida".

Como consequência, a processualística do Tribunal de Contas da União não segue as normas concernentes aos processos administrativos, exceto, por óbvio, nas situações em que decide sobre questões relativas a seu quadro de servidores ou a atos administrativos *stricto sensu*. Quanto às normas adjetivas concernentes ao Ju-

diciário, aplicam-se apenas de modo subsidiário, como prevê o art. 298 do Regimento Interno da própria Corte de Contas: "Aplicam-se subsidiariamente no Tribunal as disposições das normas processuais em vigor, no que couber e desde que compatíveis com a Lei Orgânica".

Na realidade, os processos em questão regem-se, em regra, pela Lei nº 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU), pelo Regimento Interno do TCU e por normas complementares editadas pela própria Corte.

Há uma deliberação emblemática proferida pelo Tribunal de Contas da União, que mostra bem as peculiaridades dos processos de controle externo, Decisão nº 1.020/2000-TCU-Plenário, Relator Ministro Marcos Vinícios Vilaça, da qual transcrevo, a seguir, esclarecedor excerto do voto que a acompanhou:

> 30. Por seu turno, a processualística particular do controle externo tem como objeto imediato o ato já consumado e presumidamente revisto pela Administração, atingindo direitos subjetivos por via reflexa, ao considerar legal ou ilegal determinada conduta atinente à atividade administrativa. Em outras palavras, não visa atender aos interesses individuais dos administrados nem lhes prover direta e concretamente uma ação, mas sim materializar interesses públicos amplos, de toda a coletividade.
>
> 31. Daí que abrange instrumentos como o exame de contas, a denúncia, a representação, a auditoria e outras formas de defesa do interesse público que culminam em decisões de controle externo passíveis de recursos especiais, tudo consoante dispõe a Lei nº 8.443/92, para o caso deste Tribunal. Tem-se, com efeito, um processo de natureza especial, que mesmo se considerado administrativo, tão somente por argumentação, contaria com a excepcionalidade decretada pelo artigo 69 da Lei nº 9.784/99: 'Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.'
>
> 32. No entanto, os processos administrativos de que trata o referido artigo da Lei nº 9.784/99 devem ser entendidos como aqueles que cuidam diretamente de um interesse privado, por meio de um serviço de interesse público, ou que providenciam o funcionamento de uma atividade pública concreta, a exemplo dos seguintes: o processo administrativo previsto no artigo 38 da Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666/93); o discriminatório das terras devolutas da União (Lei nº 6.383/76); o de determinação e exigência de créditos tributários da União; o estabelecido no Capítulo XVIII do Código Brasileiro de Trânsito (Lei nº 9.503/97); o disciplinar da Lei nº 8.112/90 etc.
>
> 33. Efetivamente, a Lei nº 8.443/92, que dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas da União, regulamenta parte relevante do ordenamento constitucional, concernente à fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União e suas entidades (Seção IX do Capítulo I do Título IV). Seu contexto inclui-se na organização do Poder Legislativo, segundo se depreende da articulação do corpo da Lei Maior, de tal sorte que, mais uma vez, percebe-se a intenção do constituinte de qualificar as atribuições deste Tribunal como função legislativa, em sentido amplo.
>
> 34. Portanto, assim como não seria de se admitir que tivesse aplicação sobre o controle jurisdicional do Poder Judiciário, a Lei do Processo Administrativo, estabelecendo as regras da processualística peculiar da Administração, não pode se estender ao controle externo parlamentar efetuado com o auxílio do Tribunal de Contas, sob pena de subverter a lógica da distribuição e separação dos poderes.
>
> 35. Ademais, é bom ressaltar, não poderia a lei restringir, sem o devido permissivo constitucional, uma competência entregue ao Tribunal de Contas de maneira ilimitada em sua origem, segundo a vontade nacional captada pelo constituinte.
>
> 36. Não se quer dizer, claramente, que os princípios que norteiam o processo administrativo nunca serão levados em conta fora de seu âmbito. Contudo, serão por representarem princípios constitucionais ou por consistirem em valores reconhecidos pelo direito. Quando forem apenas regras específicas do processo administrativo, não terão o condão de vincular as decisões do controle, seja judicial ou parlamentar, em que pese os processos do Tribunal de Contas poderem aproveitá-los, subsidiariamente, conforme acontece com os princípios da oficialidade, do formalismo moderado e da verdade material.

Destaque-se também que as principais competências das Cortes de Contas têm fundamento na Constituição Federal, que deu tratamento especial às atribuições de controle da utilização dos recursos públicos. Isso reforça a ideia de que seus processos têm

objetivos especiais e, por isso, demandam ritos e procedimentos específicos.

3.1 SISTEMA RECURSAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Há, na legislação pertinente, essencialmente, dois gêneros de processos que tramitam no âmbito do Tribunal de Contas da União – de fiscalização e de contas.

Os processos de fiscalização abrangem auditorias, inspeções, acompanhamentos, monitoramentos, representações, denúncias e os de natureza administrativa. Em nenhum deles, ocorre o julgamento de contas, embora, na maioria, ocorra a avaliação da legalidade da legitimidade e da eficiência de atos ou contratos relacionados aos gastos dos recursos públicos federais.

Por sua vez, nos processos de contas – do governo da República, tomada (Administração Pública Direta) e prestação de contas (Administração Pública Indireta) e tomadas de contas especiais –, são julgadas as contas de "qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária" (Constituição Federal, art. 70, parágrafo único).

Deve-se assinalar que, em tomadas de contas especiais, diferentemente do que ocorre no exame das contas anuais (em que a análise é mais abrangente, com a avaliação da gestão como um todo), examina-se uma ou algumas condutas que levaram a um prejuízo aos cofres públicos, apurando valores e apontando responsáveis.

Consoante a Lei Orgânica do TCU, esse julgamento pode ser pela regularidade, pela regularidade com ressalva e pela irregularidade. Neste último caso, os gestores podem ser condenados ao ressarcimento do dano causado ao erário, individual ou solidariamente a outra pessoa, pública ou privada, que tenha contribuído ou se beneficiado da malversação dos valores. Também é possível a aplicação de multa ao administrador público, que pode ser proporcional ao débito ou, no caso de não haver prejuízo quantificável, será aplicada conforme gradação estabelecida no Regimento Interno do TCU, de acordo com a gravidade da infração. Pode-se, ainda, em casos mais graves, inabilitar o agente público "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" (art. 60 da Lei Orgânica do TCU).

Das decisões definitivas nos processos de fiscalização, cabem pedidos de reexame para a rediscussão do mérito; das proferidas em feitos de contas, recursos de reconsideração.

Como será mostrado a seguir, há, ainda, em processos de contas, desde que cumpridos requisitos específicos, a apresentação de recurso de revisão, que, a despeito da nomenclatura utilizada, guarda semelhanças com a ação rescisória, que sequer é recurso.

3.1.1 Recurso de Revisão

O recurso de revisão tem sede na Lei nº 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU), especificamente em seu art. 35, assim redigido:

> Art. 35. De decisão definitiva caberá recurso de revisão ao Plenário, sem efeito suspensivo, interposto por escrito, uma só vez, pelo responsável, seus sucessores, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de cinco anos, contados na forma prevista no inciso III do art. 30 desta Lei, e fundar-se-á:
>
> I - em erro de cálculo nas contas;

> II - em falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado a decisão recorrida;
>
> III - na superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida.
>
> Parágrafo único. A decisão que der provimento a recurso de revisão ensejará a correção de todo e qualquer erro ou engano apurado.

Da definição legal, depreende-se, inicialmente, que o recurso de revisão deve ser utilizado apenas contra decisões definitivas. Excluem -se, por exemplo, as que determinam medidas saneadoras, como a realização de citação ou audiência, e as que convertem processo de fiscalização em tomada de contas especial.

No tocante ao colegiado que o apreciará, o legislador revela a importância que atribui ao tipo recursal, pois somente será apreciado pelo Plenário, cujas competências abrangem as questões de maior importância para o controle externo.

Destaca-se que não há efeito suspensivo pelo conhecimento do recurso de revisão. Sua interposição não representa, portanto, óbice para a regular execução da decisão.

Quanto aos legitimados para apresentá-lo estão o próprio responsável penalizado, seus sucessores, pois, conforme o art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal, não obstante a impossibilidade de a pena passar da pessoa do condenado, a obrigação de reparar o dano pode ser "estendida aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido", e o Ministério Público junto ao TCU.

O prazo para a interposição do recurso em exame é de cinco anos, contados da publicação do acórdão no Diário Oficial da União.

O recurso de revisão é classificado como de fundamentação vinculada, porquanto deve obedecer, além das condições de admissibilidade comuns, a todos os recursos – possibilidade recursal, interesse, legitimidade, tempestividade –, requisitos específicos trazidos na Lei Orgânica do TCU.

Na realidade, os três incisos do art. 35, transcrito acima, apresentam as hipóteses em que é possível a admissão do recurso de revisão. Por questão de lógica e conforme está assentado na jurisprudência do TCU, é necessário que pelo menos uma dessas situações específicas ocorram para que prospere o exame de prelibação e, assim, seja avaliado o mérito do pedido.

A primeira situação e a menos comum, na prática, é a de erro nos cálculos nas contas. Por se tratar de questão puramente objetiva, não gera controvérsias nem demanda comentários.

Pode ocorrer também a "**falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado a decisão recorrida**". A decisão, nesse caso, amparou-se em fatos irreais ou insuficientes. Nova decisão deve ser, pois, proferida tendo como base a correção relativa aos fatos e provas a serem sopesados.

A ocorrência mais comum é a "**superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida**", que normalmente se dá por levantamentos e análises realizadas em outro processo no âmbito do próprio TCU, em que são verificadas irregularidades que têm repercussão na análise das contas, e também quando o responsável traz aos autos documentos relevantes que ainda não haviam sido considerados pelo Tribunal.

Além da Lei Orgânica do TCU, o recurso de revisão é regido pelo Regimento da Corte de Contas, que, em seu art. 288, assim dispõe:

> Art. 288. De decisão definitiva em processo de prestação ou tomada de contas, inclusive especial, cabe recurso de revisão ao Plenário, de natureza similar à da ação rescisória, sem efeito suspensivo, interposto uma só vez e por escrito pelo responsável, seus sucessores, ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal, dentro do prazo de cinco anos, contados na forma prevista no inciso IV do art. 183, e fundar-se-á:
>
> I – em erro de cálculo nas contas;
>
> II – em falsidade ou insuficiência de documentos em que se tenha fundamentado o acórdão recorrido;
>
> III – na superveniência de documentos novos com eficácia sobre a prova produzida.
>
> § 1º O acórdão que der provimento a recurso de revisão ensejará a correção de todo e qualquer erro ou engano apurado.
>
> § 2º Em face de indícios de elementos eventualmente não examinados pelo Tribunal, o Ministério Público poderá interpor recurso de revisão, compreendendo o pedido de reabertura das contas e o pedido de mérito.
>
> § 3º Admitido o pedido de reabertura das contas pelo relator sorteado para o recurso de revisão, este ordenará, por despacho, sua instrução pela unidade técnica competente e a conseguinte instauração de contraditório, se apurados elementos que conduzam ao agravamento da situação do responsável ou à inclusão de novos responsáveis.

> § 4º A instrução do recurso de revisão abrange o reexame de todos os elementos constantes dos autos.
>
> § 5º A interposição de recurso de revisão pelo Ministério Público dar-se-á em petição autônoma para cada processo de contas a ser reaberto.
>
> § 6º Se os elementos que deram ensejo ao recurso de revisão referirem-se a mais de um exercício, os respectivos processos serão conduzidos por um único relator, sorteado para o recurso..

Além de repetir o texto do dispositivo legal, foram acrescidos alguns pontos, que passam a ser comentados.

O *caput* do art. 288 esclarece que o tipo recursal restringe-se a processos de contas. Excluem-se, por conseguinte, os demais: de fiscalização e administrativos, por exemplo. Deixa assente também que somente pode ser interposto uma única vez e por escrito.

Há menção expressa à semelhança em relação à ação rescisória no *caput* do art. 288 transcrito acima, assunto que será tratado com maior profundidade em item próprio deste trabalho.

Os §§ 2º e 3º são de grande relevância e apresentam características específicas do instrumento de impugnação em análise. Eles estabelecem que, caso houver indícios de elementos eventualmente não examinados pelo Tribunal, denominados de "fatos novos" pela jurisprudência, se ocorrer a interposição de recurso de revisão pelo Ministério Público, este comportará o pedido de reabertura das contas e o pedido de mérito.

A jurisprudência do TCU (esse posicionamento foi positivado no regimento) confere à expressão "documento novo", presente nos arts. 35, inciso III, da Lei nº 8.443/1992 e 288, inciso III, do Regimento Interno, uma interpretação mais ampla, incluindo também qualquer elemento, referente às contas, que não tenha sido examinado na decisão questionada.

Além disso, reabertas as contas, ocorrerá a "sua instrução pela unidade técnica competente e a conseguinte instauração de contraditório, se apurados elementos que conduzam ao agravamento da situação do responsável ou à inclusão de novos responsáveis".

Desse modo, avalia-se o fato absolutamente novo no processo, fazendo este retornar ao seu início, cumprindo, mais uma vez, todas as fases, para que os indícios de irregularidade, até então desconhecidos, sejam considerados na formação da nova convicção do julgador.

Por sua vez, o § 4º impõe o efeito devolutivo pleno, ou seja, a instrução do recurso de revisão abrange o reexame de todos os elementos constantes dos autos. Dessa forma, não apenas as questões concernentes à situação que permitiu a admissão do recurso serão reavaliadas. O termo "reabertura das contas", utilizado no regimento, é bastante apropriado, pois ocorre, de fato, uma nova apreciação de todos os pontos como se ainda não tivesse acontecido anteriormente.

Esses dois últimos pontos são bem apresentados no excerto, a seguir transcrito, do esclarecedor voto condutor da Decisão nº 146/1999-TCU-Plenário (Processo TC-014.059/1992-4, Relator Ministro Marcos Vinicios Vilaça):

> 9. Nosso ordenamento jurídico prevê que apenas nos casos de *error in procedendo* é possível a interposição de recurso com efeito meramente rescindente, ou seja, com o fito de rescindir ou eliminar a decisão atacada, o que implicará a desconstituição de todos os atos processuais a ela posteriores. Nos casos de *error in judicando*, situações às quais se destina o recurso de revisão, deve haver, necessariamente, além do efeito rescindente (*jus rescindens*), o efeito substitutivo da decisão atacada (*jus rescisorium*), ou seja, o novo julgamento sobre as questões fáticas tratadas.
>
> 10. Esse entendimento é reforçado pela inteligência do parágrafo único do artigo 35 da Lei nº 8.443/92, segundo o qual 'a decisão que der provimento a recurso de revisão ensejará a correção de todo e qualquer erro ou engano apurado'.
>
> 11. Destarte, não pode o recurso de revisão interposto pelo Ministério Público destinar-se tão somente à reabertura de contas já julgadas, devendo o Relator desse recurso, por força do disposto no citado dispositivo legal, apreciar, no mérito, os fatos, anteriormente ocultos, trazidos à tona, e que darão ensejo à procedência ou não do apelo e, no primeiro caso, implicará a expedição de nova decisão de mérito pelo Tribunal.

Além disso, conforme Henneberg (2005, p. 59/65), em que pese sua denominação, o recurso de revisão pode ser classificado como uma ação híbrida, peculiar à processualística do controle externo. É semelhante à rescisória quando tende a desconstituir uma decisão irrecorrível; quando ocorre a reabertura das contas, em razão de "fato novo" (ou como consta do Regimento: "elementos eventualmente não examinados pelo Tribunal"), há algo equivalente ao que seria um ajuizamento de uma nova ação de contas, que poderá,

inclusive, levar à instauração de contraditório em relação ao gestor já arrolado como responsável ou quanto a novos agentes envolvidos.

Trata-se, por exemplo, da hipótese em que as contas da gestão de determinado administrador público, relativas a certo exercício financeiro tenham sido julgadas regulares. Em seguida à deliberação, ainda no período de apresentação do recurso de revisão, o Ministério Público toma conhecimento de ocorrências graves cometidas pelo mencionado gestor ocorridas no mesmo ano em questão. Diante da eventual constatação dos atos indevidos, há de se desconstituir a decisão que julgara regulares as contas, determinando-se praticamente o novo início do processo, com nova instrução da secretaria do TCU, instauração de contraditório, manifestação da Procuradoria e nova apreciação das contas.

Outra característica é a impossibilidade de que seja acolhido com efeito suspensivo. A esse respeito, é esclarecedor o seguinte excerto do relatório que acompanhou o Acórdão nº 665/2009-TCU-Plenário, em que reproduziu ementa de deliberação do Supremo Tribunal Federal relativa ao tema:

> 11. Verifica-se a impossibilidade de acolhimento do pleito do responsável referente à concessão de efeito suspensivo ao presente recurso de revisão em face da ausência de amparo legal nesse sentido. (...)
>
> 12. O regime dos recursos é matéria de direito processual, e, portanto, questão de ordem pública. Diante da natureza jurídica do recurso de revisão, fica este Tribunal vinculado ao que estabelece a lei, de modo que não poderia atribuir efeito suspensivo a recurso que não o tem.
>
> 13. Nesse sentido, ementa da Decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em sede de MS 22.371/PR, da relatoria do Ministro Moreira Alves (Tribunal Pleno, DJ de 7/3/1997): 'Mandado de segurança. Efeito suspensivo a recurso de revisão interposto perante o Tribunal de Contas da União. - Pela disciplina desse recurso de revisão, faz ele as vezes, no plano administrativo, da ação rescisória no terreno jurisdicional, com relação à qual a jurisprudência desta Corte tem entendido inadmissível a outorga cautelar de eficácia suspensiva ao ajuizamento dela, para obstar os efeitos decorrentes da coisa julgada (vejam-se, a propósito, os acórdãos na RTJ 54/454 e na RTJ 117/1). Mandado de segurança indeferido'.

Enfim, o recurso de revisão constitui importante instrumento para que sejam possíveis correções de falhas específicas e relevantes nas decisões do TCU, em especial, as que incluem fatos novos à apreciação do Tribunal. Nesses casos, funda-se também nova oportunidade para que todos os elementos relevantes e anteriormente desconhecidos no processo sejam considerados no futuro julgamento.

4. SEMELHANÇAS E DISTINÇÕES ENTRE O RECURSO DE REVISÃO E A AÇÃO RESCISÓRIA

Reside em suas naturezas jurídicas a distinção mais facilmente perceptível entre o recurso de revisão, dos processos de controle conduzidos pelo Tribunal de Contas da União, e a ação rescisória, instrumento do Direito Processual Civil. O primeiro é ação híbrida, conforme explanação no subitem anterior; o segundo pode ser classificado como "ação tendente à sentença desconstitutiva", de acordo com Bueno Vidigal (*apud* Theodoro Jr., 2008, p. 778). Registre-se que, embora ambos sejam meio de impugnação de decisões, nenhum deles, a rigor, é recurso.

Não obstante, há mais características coincidentes que discrepantes, como sinaliza, de maneira expressa, o próprio Regimento Interno da Corte de Contas.

Tratarei, a seguir e de forma conjunta, de algumas características dos instrumentos, apresentando os pontos convergentes e os divergentes.

Conquanto, no recurso de revisão, não haja a exigência do trânsito em julgado da decisão questionada, a intenção, assim como ocorre na ação rescisória, é modificar a deliberação, fundamentando-se, exclusivamente, em uma das hipóteses (com caracteres bastante restritivos) previstas na legislação. Em ambos, o prazo para agir é longo e não há suspensão dos efeitos do julgado (embora, na rescisória, seja possível a adoção de medida cautelar). Tudo isso denota a excepcionalidade dos aludidos remédios jurídicos e a intenção de usá-los apenas em casos extremos.

Deve-se assinalar que, via de regra, em nenhum dos meios de impugnação analisados, concede-se à parte a prerrogativa de rediscussão ampla da matéria, com debates a respeito de questões de fato e de direito. O pedido deve estar limitado, necessariamente, ao que preceitua a lei em cada um dos casos, fazendo apenas a ressalva de que, como estabelece o art. 288, § 4°, do Regimento Interno do TCU, "a instrução do recurso de revisão abrange o reexame de todos os elementos constantes dos autos", desde que, por óbvio, seja admitido.

Como dito, a despeito de não serem os mesmos os requisitos específicos de admissibilidade, nota-se congruências quanto à natureza destes. Em ambos, a maioria das hipóteses decorre de falhas processuais graves, como erro de cálculos, falsidade de documentos, incompetência do juiz prolator da decisão ou violação de literal disposição de lei. Portanto, a ideia comum aos dois é possibilitar o reconhecimento de que há vício substancial a justificar a desconstituição da decisão.

No tocante à res judicata, não há dúvida de que a ação rescisória apenas é admissível quando não há mais recursos possíveis. Quanto ao recurso de revisão, a legislação não exige que se esgotem todos os recursos possíveis para que seja utilizado. Uma vez cumpridos os requisitos normativos, pode ser apresentado ainda no prazo previsto para outros recursos, como, por exemplo, o recurso de reconsideração, que se assemelha, no processo de controle, à apelação cível.

Acrescente-se que, dos instrumentos em exame, somente a rescisória pode ser novamente apresentada contra decisão que apreciou outra rescisória, desde que cumpram os requisitos de admissibilidade previstos no art. 485 do CPC. O mesmo raciocínio não vale para o recurso de revisão, por expressa vedação do art. 35 da Lei nº 8.443/1992 e do art. 288 do Regimento Interno do TCU.

Uma das diferenças mais relevantes entre esses dois remédios impugnativos é a possibilidade, no recurso de revisão, de reabertura de nova fase de instrução, dentro do mesmo processo, a respeito de novos elementos que são pertinentes ao exame das contas, mas que não eram de conhecimento do julgador quando do proferimento do acórdão impugnado.

Essa situação peculiar observada no processo de controle é excepcional e permite, não apenas os juízos rescindente e rescisório, como também a realização de novos procedimentos inerentes à primeira fase do processo, com o intuito de formar o convencimento do julgador a respeito dos elementos que não haviam sido objeto de exame na decisão rescindida.

Já na ação rescisória, via de regra, com a desconstituição do julgado, nova deliberação é proferida, com a correção do vício verificado. O novo acórdão normalmente se limita a escoimar a falha e supri-la, sem avaliações alheias a essa questão.

Enfim, em sua essência, os objetivos essenciais dos instrumentos são os mesmos. Decerto, o recurso de revisão foi concebido com base na ação rescisória. Porém, tendo em vista as especificidades do processo civil e do processo de controle, determinadas adaptações foram necessárias, tanto na elaboração das normas, quanto na interpretação desta, construída pela jurisprudência, decorrente de processo natural de adaptação dos institutos jurídicos as situações concretas vivenciadas nos Tribunais.

4.1 POSSIBILIDADE DE NOVO RECURSO CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO DE REVISÃO

Inserida na discussão a respeito das semelhanças e diferenças entre os instrumentos de impugnação objeto deste trabalho a possibilidade de interposição de recurso de reconsideração contra decisão alusiva a recurso de revisão. Após o tema ser sido discutido em diversos processos, a jurisprudência do TCU estava dividida até o ano de 2012, com predominância do grupo que entendia ser possível novo recurso.

No âmbito do Processo TC-009.913/2002-5, como resultado de amplos debates, com a apresentação pormenorizada dos argumentos de ambas as correntes, o Plenário do TCU decidiu, mediante o Acórdão nº 2.071/2012, ser cabível recurso de reconsideração nos casos em que o provimento do recurso de revisão adveio de fato absolutamente novo no processo, a respeito do qual a parte apenas pôde se manifestar uma vez, em sede de contrarrazões.

Por sua clareza (inclusive quanto à definição da natureza jurídica do recurso de revisão), transcre-

vo, a seguir, trecho do voto condutor do Acórdão nº 1.994/2007-TCU-Plenário (Processo TC-008.293/2001-5, Relator Ministro Benjamin Zymler):

> 4. Saliento que o recurso de revisão tem natureza similar à da ação rescisória (art. 288, *caput*, do RI/TCU) e, de acordo com as regras oriundas do Direito Processual Civil, somente é admissível a proposição de nova ação rescisória para a rescisão de decisão proferida em ação rescisória.
>
> 5. Todavia, consoante análise expendida pela Serur em exame de admissibilidade (fls. 14/15), o recurso de revisão e a ação rescisória, conquanto similares, não se tratam de institutos processuais idênticos. Enquanto a interposição do recurso de revisão poderá fundar-se em 'fatos novos', conforme preconizam o art. 288 , §§ 2º e 3º, *in fine*, do RI/TCU, o Acórdão nº 81/1997 e a Decisão nº 203/2002, ambos do Plenário, a proposição de ação rescisória é mais restrita, visto que o art. 485, inciso VII, do CPC admite somente 'documentos novos', e não 'fatos novos', como uma das causas de sua fundamentação.
>
> 6. Cumpre realçar que, no presente processo, a interposição do recurso de revisão pelo Ministério Público junto ao TCU, constante do Anexo 2, fundamentou-se em 'fatos novos' referentes à ocorrência de violações à legislação trabalhista, apuradas em processos na 4ª Vara do Trabalho de Campo Grande/TRT - 24ª Região. Por conseguinte, a impugnação do *Parquet* não se realizou à plena semelhança de uma ação rescisória existente no processo civil, pois, além de rescindir a deliberação original, julgou questões, fatos novos, que não compuseram inicialmente o processo, situação esta inexistente no instituto da ação rescisória.
>
> 7. Nesses termos, em consonância com o entendimento esposado pela unidade técnica, havendo nova decisão terminativa em processo de contas baseada em 'fatos novos' apresentados em sede de recurso de revisão, entendo ser cabível a interposição do presente Recurso de Reconsideração, com fulcro nos arts. 32, inciso I, e 33 da Lei nº 8.443/92, c/c art. 285, *caput*, do Regimento Interno/TCU.

O entendimento prevalecente no TCU é mais coerente com as peculiaridades do recurso de revisão. De fato, caso fosse adotada posição distinta, haveria prejuízos ao duplo grau de jurisdição. Uma instância seria indevidamente suprimida em relação aos elementos novos que tenham justificado a reabertura das contas e o novo julgamento danoso à parte. Portanto, como se reinicia um novo ciclo, com a instauração de contraditório e apreciação de matéria que não constava anteriormente dos autos, é legítimo ao gestor a possibilidade de requerer a reapreciação do julgamento de suas contas por meio de recurso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos instrumentos jurídicos e administrativos permite que eles sejam mais bem entendidos e utilizados de forma adequada, sempre em busca da efetividade e da eficiência da manifestação do Estado, seja na esfera administrativa, seja no âmbito do Poder Judiciário.

Os recursos e os demais meios de impugnação de decisões constituem uma forma de aperfeiçoamento dos julgados, com a possibilidade de novo exame das deliberações e a eventual correção de falhas.

Da comparação entre a ação rescisória e o recurso de revisão, conclui-se que se trata de instrumentos com características semelhantes, criados, a princípio, com a mesma finalidade e cujas diferenças básicas tiveram origem nas distinções naturais entre as processualísticas em que se inserem – respectivamente, o processo civil e o de controle, do Tribunal de Contas da União.

Ressalte-se que, na realidade, nenhum deles é recurso. A ação rescisória é, como o próprio nome define, ação que tende ao proferimento de sentença desconstitutiva. Por sua vez, o recurso de revisão, a despeito de sua denominação e de ser tratada como recurso em diversos momentos no TCU, também é ação que visa à desconstituição da decisão impugnada e que, além disso, pode resultar na reabertura das contas e no retorno do processo ao seu início, com a apreciação dos elementos novos.

Como têm origens semelhantes, as exigências para que sejam admitidos são análogas. A maior parte refere-se a falhas processuais graves, como erro de cálculos, falsidade de documentos, incompetência do juiz prolator da decisão ou violação de literal disposição de lei.

Ademais, ambos os institutos avaliados devem ser apresentados em situações excepcionais, como denotam os requisitos de caráter bastante restritivo previstos na legislação e o fato de não suspenderem os efeitos do julgado em questão: apenas se confirmada uma das falhas graves estabelecidas em lei, alcança-se a coisa julgada.

A esse respeito, a ação rescisória apenas pode ser utilizada quando expirado o prazo para a interposição de recursos. Já em relação ao recurso de revisão, essa exigência não existe.

Enfim, a principal conclusão do presente estudo foi a de que os objetivos dos instrumentos são praticamente os mesmos. Têm natureza semelhante, embora guardem características próprias dos processos a que pertencem.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição Federal da República Federativa do Brasil*. 5 de outubro de 1988.

BRASIL. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Instituiu o Código de Processo Civil. Publicada em 17 de janeiro de 1973. Brasília/DF.

BRASIL. *Lei nº 8.443, 16 de julho de 1992*. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Publicada em 17 de julho de 1992. Brasília/DF.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. Editora Lumen Juris. 16ª edição, 2008.

DIDDIER, Freddie. *Curso de Processo Civil*, vol. I. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010.

HENNEBERG, Maycon Ronald. *A Natureza Jurídica do Recurso de Revisão no Processo do Tribunal de Contas da União*. 2005. Monografia. Centro Universitário do Distrito Federal. Brasília.

MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1993.

OLIVEIRA, Odilon Cavallari de. *Diante do Princípio Federativo, seria Constitucional uma Lei Nacional de Processo dos Tribunais de Contas?* Revista do Tribunal de Contas da União nº 113, v. 40, 2008, p. 13-32.

SILVA, Ovídio A. Baptista. *Curso de Processo Civil*. 6ª Editora São Paulo. Revista dos Tribunais.

SOUZA, Bernardo Pimentel. *Introdução aos Recursos Cíveis e à Ação Rescisória*. 6ª ed. São Paulo. Saraiva. 2009.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento*. 46ª edição. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Boletim Interno do TCU*. Edição Especial. Brasília, 2 de janeiro de 2012. Ano XLV. Nº 1.

O tamanho da amostra na amostragem por unidade monetária

Ângelo Henrique Lopes da Silva
Servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Engenharia Mecânica (ITA), Mestre e Doutor em Economia (UnB).

RESUMO

Pouco empregada no âmbito das auditorias no setor público nacional, a Amostragem por Unidade Monetária possui reconhecimento internacional como técnica útil em auditorias financeiras. A literatura contábil é pródiga em apresentar procedimentos dessa técnica, sendo raros, entretanto, os trabalhos que pormenorizam os seus fundamentos. De outro lado, os estatísticos pátrios pouco compreendem a Amostragem por Unidade Monetária, em virtude de não ser uma técnica tradicional de amostragem. Visando preencher essa lacuna multidisciplinar, este artigo busca apresentar a fundamentação estatística que ampara o dimensionamento amostral da técnica. Propõe, com base em documentações contábeis internacionais e em desenvolvimentos matemáticos, um método geral de cálculo de tamanho de amostra. O método proposto também se presta a justificar a formulação tradicionalmente encontrada na literatura contábil.

Palavras-chave: Auditoria financeira. Amostragem por Unidade Monetária. Distribuições de probabilidade.

1. INTRODUÇÃO

Por ter foco na variável monetária, por dar prioridade a valores vultosos na contabilidade e por permitir menores tamanhos de amostra, a Amostragem por Uni-

dade Monetária tem-se destacado nos trabalhos de auditoria. Entretanto, a técnica possui formas de cálculo e conjunto amplo de procedimentos não convencionais, se comparados às demais técnicas de amostragem.

Investigando as raízes estatísticas da Amostragem por Unidade Monetária, esse trabalho busca apresentar, dentre os presentes na literatura, o método mais adequado e geral para dimensionamento da amostra. A compreensão de tal método de dimensionamento, apesar da demonstração envolver conhecimentos estatísticos de distribuição de probabilidade para sua demonstração, exige apenas que se aplique a função de distribuição Gama à obtenção do resultado final do tamanho da amostra, o que pode ser automatizado com facilidade. Alternativamente, constrói-se um tabelamento de tamanhos de amostra que proporciona a obtenção do dimensionamento.

A primeira seção traz as razões da Amostragem por Unidade Monetária e as informações necessárias para consecução do dimensionamento da amostra. Em seguida, submerge-se no tratamento estatístico para o desvendamento das distribuições de probabilidade relacionadas ao tema. Passa-se ao resultado principal do equacionamento final de obtenção de tamanho de amostras e do tabelamento desses tamanhos. Finalmente, comentários finais são registrados.

2. OBJETIVO E INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS

A Amostragem por Unidade Monetária (AUM)[1] objetiva verificar se um determinado balanço contábil contém valores equivocados ou fraudados em quantidade significativa estatisticamente. Como toda técnica de amostragem, é possível, observando apenas uma amostra de contas do balanço, opinar sobre o seu conjunto. Para isso, são necessários quatro informações para proceder-se ao uso da técnica: o montante registrado, a materialidade, a taxa esperada de desvios e o nível de confiança.

O montante registrado (M) é o valor total **registrado** no balanço contábil em exame. A materialidade (MA) representa o valor máximo tolerável das diferenças ou desvios entre o verificado na auditoria e o registrado no balanço, correspondendo ao valor limite de aceitação ou rejeição do exame. Se os desvios financeiros inferidos forem maiores que MA, conclui-se pela baixa fidedignidade do valor total do balanço, resultando em sua rejeição.

A título de exemplo, suponha que o valor total do balanço some M=$10.000.000,00 e que se estabeleça que o valor aceitável de desvios nesse balanço seja de, no máximo, MA=$300.000,00. Assim, procura-se, ao se verificar os desvios de uma amostra, testar se os desvios totais da população ultrapassam o limite superior de $300.000,00. Alternativamente, esse valor de aceitação pode ser expresso pela proporção de desvios em relação ao balanço, ou seja, no caso particular, pelo quociente de MA/M=0,03.

Para esse teste, deve-se escolher o **nível de confiança** (β) com o qual se necessita realizar o exame. Por fim, deve-se também estimar o total de **desvios previstos na amostra** (DP), que será a quantidade de desvios

encontrada efetivamente na amostra obtida. Importante notar que o DP não deve ser muito próximo de MA – não mais que 50% –, pois a vantagem do teste reside no fato de se poder testar a quantidade de desvios na população por meio de um número menor de desvios na amostra[2].

Acompanhando ainda o mesmo exemplo, o auditor pode estimar, por exemplo, que não se deparará com mais de DP=$25.000,00 em desvios na amostra. Comumente, os desvios da amostra também são expressos como proporção do montante registrado, no caso, de DP/M=0,0025.

Esses são os quatro parâmetros necessários para o cálculo do tamanho da amostra. A materialidade e os desvios previstos na amostra são tomados da experiência do auditor e do histórico de outros trabalhos. Perceba que, quanto maior a proporção MA/M maior a redução do tamanho da amostra, este aumenta pela maior proporção DP/M. É escolhido, tradicionalmente, como nível de confiança, o valor de 95%, podendo, em razão de levantamentos preliminares favoráveis, tais como exames de controles internos, ser ele reduzido. Quanto maior o nível de confiança, maior será o tamanho da amostra.

3. DISTRIBUIÇÕES UTILIZADAS

O dimensionamento exato da AUM baseia-se na distribuição Hipergeométrica, que modelaria perfeitamente amostragens de população finita e sem reposição. No entanto, visando a uma maior automação do cálculo, releva-se um pouco dessa exatidão, fazendo-se uso de outras distribuições de probabilidade equivalentes à Hipergeométrica, permitidas em razão das circunstâncias encontradas no contexto da AUM, em que comumente a população N é grande e a probabilidade de impropriedades espera-se que seja reduzida.

Iniciando-se por uma distribuição Hipergeométrica, seja um balanço com valor de N unidades monetárias[3], sendo K delas incorretas e N-K corretas. Retira-se, a uma só vez, uma amostra de n unidades monetárias desse balanço. A probabilidade de se encontrar x unidades monetárias incorretas nessa amostra é dada por:

$$P(X=x|N,K,n) = \frac{\binom{K}{x}\binom{N-K}{n-x}}{\binom{N}{n}}, \; x + 0, 1, ..., k$$

Assim, $\binom{K}{x}$ é a quantidade de possibilidades (combinação) de se obterem X unidades monetárias incorretas na amostra de K unidades monetárias incorretas na população, $\binom{N-K}{n-x}$ é a quantidade de possibilidades de se obterem n-x unidades monetárias corretas na amostra de N-K unidades monetárias corretas na população, e $\binom{N}{n}$ é a quantidade de possibilidades de se obterem n unidades monetárias na amostra de uma população de tamanho N. É fácil ver que a probabilidade desejada será produto e divisão das combinações apresentadas acima.

Um exercício ilustra bem qual o raciocínio da AUM com o uso da distribuição Hipergeométrica (TCU, 2002, p. 74). Suponha que uma população de N=600 unidades monetárias contenha K=18 erros, ou seja, uma proporção p=0,03. Qual a probabilidade de uma amostra de n=100 dessa população ter todos os itens perfeitos, ou seja, x=0?

$$P(X = 0) = \frac{\binom{18}{0}\binom{600-18}{100-0}}{\binom{600}{100}} \cong 0{,}05$$

Então, na retirada de uma amostra de uma população com taxa de erro de 3%, o risco de essa amostra conter apenas elementos perfeitos é de 5%. Em busca de nosso objetivo, uma interpretação mais desejável pode ser a de que, com nível de confiança deβ = 95% (=100%-5%), pode-se afirmar que essa amostra de unidades monetárias sem erros provenha de uma população com erro máximo de 3%.

O mesmo resultado pode ser alcançado pela distribuição **Binomial**. Quando o tamanho da população é suficientemente grande – o que provavelmente acontece em um balanço contábil –, uma distribuição Hipergeométrica de parâmetros (N,K,n) aproxima-se a uma Binomial de parâmetros (n,p), em que p=K/N (Apêndice A). Usando o exemplo numérico acima, podemos verificar que o resultado pela distribuição Binomial é o mesmo, ou seja, de aproximadamente 5% de probabilidade de que, em uma amostra de tamanho 100 sem erros, provenha de uma população de erro máximo de 3% (=18/600).

$$P(X = 0) = \binom{100}{0} \cdot 0{,}03^0 \cdot (1 - 0{,}03)^{100} \cong 0{,}05$$

Prosseguindo no caminho já anunciado da equivalência entre distribuições, emprega-se desta vez uma distribuição das mais utilizadas na amostragem, sobretudo em aplicativos de auditoria: a distribuição **Poisson**. Quando a taxa de erros p é pequena, como nos testes substantivos de auditoria, e **n** é suficientemente grande, de forma a que **n·p** (número esperado de erros na população) permaneça fixo, a distribuição Binomial de parâ-

metros (n,p) aproxima-se de uma Poisson de parâmetro único de valor n·p (Apêndice B). Novamente, utilizando o exemplo particular, encontra-se a mesma probabilidade calculada.

$$P(X = 0) = \frac{(100.0,03)^0 \, e^{-(100 \,.\, 0,03)}}{0!} \cong 0,05$$

Pode-se demonstrar que a distribuição de Poisson apresenta o cálculo de tamanho de amostra mais conservador. Ocorre que o tamanho de amostra da modelagem por Poisson é levemente maior do que o obtido pela Binomial, que, por sua vez, supera levemente o mesmo tamanho pela Hipergeométrica (Stewart, 2013, p.15). Essas majorações de tamanho de amostra não são significativas e ainda garantem inferências mais seguras para AUM.

A distribuição Poisson é mais fácil de se trabalhar para a obtenção do tamanho da amostra, pois apenas utiliza dois parâmetros: n e p. A distribuição Poisson seria o ponto final da sequência de distribuições, não fosse ela uma distribuição discreta. Para superar essa desvantagem, a distribuição empregada no cálculo de dimensionamento da amostra será a distribuição contínua **Gama**. A densidade de distribuição Poisson de parâmetro n·p equivale a uma Gama de parâmetro (α+1,1). Como se precisa da distribuição acumulada para se dimensionar a amostra, verifica-se a necessidade de uso da seguinte relação (Apêndice C).

$$P_{Poisson(n \,.\, p)}(X \leq \alpha) = 1 - P_{Gama\ (\alpha + 1,1)}(X \leq n \,.\, p)$$

4. TAMANHO DA AMOSTRA

Para o dimensionamento adequado da amostra na AUM, será utilizada a distribuição Gama, de variável contínua, justificada pela sequência de equivalências entre as distribuições demonstradas na seção anterior (Hipergeométrica → Binomial → Poisson → Gama). Não se olvide que o elemento amostral não são as contas do balanço *per si*, mas sim as unidades monetárias dessas contas. Portanto, n, o tamanho da amostra, não significa o número da contas a serem selecionadas, mas sim o número de unidades monetárias[4].

Perceba que, no último equacionamento, o α é o limite superior da distribuição acumulada de Poisson e está ele relacionado ao número de erros encontrados na amostra. Em outros termos, pode-se fazer $\alpha = n \cdot p_a$, em que pa é a proporção entre os erros da amostra e o tamanho de amostra n. O p_a corresponde aos desvios previstos na amostra (DP) descritos anteriormente. Já o parâmetro da distribuição de Poisson **n·p** equivale ao produto entre n, o tamanho da amostra, e p_t, a proporção de desvios máximo na população a ser testado, correspondendo este último ao quociente entre a materialidade e o montante registrado, MA/M. Substituindo p_a e p_t na última equação de equivalência, obtém-se

$$P_{Poisson(n \,.\, p_t)}(X \leq n \,.\, p_a) = 1 - P_{Gama\ (n \,.\, p_a + 1,1)}(X \leq n \,.\, p_t)$$

Como o interesse é de que:

$$P_{Poisson(n \,.\, p_t)}(X \leq n \,.\, p_a) \leq 1 - \beta$$

Tem-se que:

$$P_{Gama\ (n \,.\, p_a + 1,1)}(X \leq n \,.\, p_t) = \beta$$

em que a desigualdade é substituída pela igualdade, em razão de a distribuição Gama ser contínua e, assim, ser sempre possível obter n que atenda o último equacionamento. O tamanho da amostra n pode ser obtido pela entrada de três parâmetros: o nível de confiança (β), a proporção máxima de desvios na população (p_t) e a proporção máxima de desvios estimados a serem encontrados na amostra (p_a). O tamanho da amostra **n** é obtido por cálculo interativo, pois essa variável não é separável na formulação acima. No entanto, n pode ser obtido facilmente pelo *Microsoft Excel* por intermédio da função DISTGAMA($n \cdot p_t$;$n \cdot p_a$+1;1;1).

Resgatando os dados de entrada do exemplo da primeira seção, observa-se que p_a=DP/M=0,25%, p_t=MA/M=3% e β=95%. Portanto, n pode ser extraído, sem dificuldades, pela ferramenta "atingir meta" do Excel na fórmula "DISTGAMA($n \cdot p_t$;$n \cdot p_a$+1;1;1)=0,95". O valor obtido será de 119 unidades monetárias a serem amostradas.

Na falta de recursos computacionais para o cálculo da amostra, é salutar que sejam tabelados previamente os tamanhos de amostra n em função de p_a e p_t mais prováveis e dos níveis de confiança mais comuns, como 95 e 90% (Tabelas 1 e 2). Os tamanhos de amostra maiores que 500 unidades monetárias foram omitidos nessas tabelas. Para uso dessas tabelas, a pergunta a ser feita seria: qual o tamanho de amostra que, sendo encontrada proporção de desvios totais de, no máximo, p_a, possibilite que se conclua que, com grau de certeza β, o desvio total na população será de, no máximo, p_t? O valor de tamanho de amostra 119 do exemplo anterior pode ser visualizado na primeira tabela.

Caso as proporções pt e pa não estejam registradas nas entradas das tabelas em exato valor, toma-se, por conservadorismo, o maior tamanho amostral do intervalo em que as proporções se encontram. Como exemplo, suponha p_t=4,10% e p_a=0,75% e β=95%. Entre 103 e 113, por segurança, o tamanho de amostra dever ser de 113 unidades monetárias. Suponha agora p_t=4,25% e p_a=0,8%. Entre 103 e 119, o tamanho conservador da amostra deve ser de 119 unidades monetárias. Suponha ainda p_t=4,00% e p_a=0,8%. Entre 103, 113, 119 e 131, a amostra terá tamanho de 131 unidades. Portanto, caso não se tenha a formulação exata, a solução, por meio da tabela, será sempre a maior amostra entre as possibilidades dos extremos dos intervalos de p_t e p_a.

Intuitivamente, as tabelas fazem sentido. A primeira coluna traz tamanhos de amostra suficientes para se concluir sobre a proporção de desvios na população p_t, quando nenhum desvio é encontrado na amostra (p_a=0). Obviamente, quanto maior for p_t, mais provável de se deparar com desvios na amostra, portanto, não necessitando que amostra seja muito grande. De outro lado, dado um nível de desvios na população p_t, quanto maior for a proporção de desvios na amostra, maior será o tamanho da amostra necessária para demonstrar que a população testada não ultrapassa p_t. Finalmente, se a exigência do grau de confiança é menor, como se ver da primeira para a segunda tabela, os tamanhos de amostra reduzem-se.

A tabela também é consistente com a formulação indicada pelo manual de técnicas de amostragem para auditoria do TCU (2002, p. 73) para o caso de desvios esperados na amostra serem nulos (p_a=0). No referido documento, a formulação adotada é mais simples ($n = C_{0,95\%}/p_t = 3/p_t$ ou $n = C_{0,90\%}/p_t = 2,3 / p_t$), cujos resultados coincidem aos da primeira coluna das tabelas 1 e 2. Os índices de confiabilidade são usados também na extrapolação dos erros na fase inferencial de análise dos desvios após a seleção, não sendo necessários no dimensionamento da amostra, consoante o que buscamos neste trabalho.

Os resultados das tabelas também se coadunam com a formulação encontrada em vários documentos internacionais de auditoria financeira, como o da *European Comission* (2013, p. 117). A formulação do tamanho de amostra que permite antecipação de erros na amostra é:

$$n = \frac{M \cdot C_{0,\beta}}{MA + DP \cdot FE}$$

Em que FE é o fator de expansão, baseado no nível de confiança β e tabelado pela literatura (*European Comission*, 2013, p. 117). Para o nosso caso, de β=95%, podemos encontrar que FE=1,6. O índice de confiabilidade $C_{0,\beta}$ é igual a 3. Substituindo na fórmula, obtemos 116, que é um pouco menor do que 119, que encontramos usando a tabela 1. Isso reside no fato, como já comentado, de que o tamanho de amostra calculado pelas distribuições Gama e Poisson são mais conservadoras e, por conseguinte, mais seguras do que outras

Tabela 1
tamanho da amostra para nível de confiança β=95%

pt (%)	pa (%)												
	0	0,25	0,50	0,75	1,00	1,25	1,50	1,75	2,00	2,25	2,50	2,75	3,00
1,00	300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,25	240	370	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,50	200	285	439	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,75	172	231	330	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2,00	150	195	262	374	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2,25	134	168	217	293	418	-	-	-	-	-	-	-	-
2,50	120	147	185	240	324	462	-	-	-	-	-	-	-
2,75	109	132	161	203	263	355	-	-	-	-	-	-	-
3,00	100	**119**	143	175	220	285	385	-	-	-	-	-	-
3,25	93	108	130	154	189	237	308	416	-	-	-	-	-
3,50	86	99	116	137	165	202	255	330	446	-	-	-	-
3,75	80	92	106	124	146	176	216	272	353	476	-	-	-
4,00	75	85	98	**113**	**131**	156	187	230	289	375	-	-	-
4,25	71	80	90	**103**	**119**	139	165	198	243	306	397	-	-
4,50	67	75	84	95	109	126	147	174	209	257	323	419	-
4,75	64	71	79	89	100	115	132	155	183	220	270	340	442
5,00	60	67	74	83	93	105	120	139	162	192	231	284	357

distribuições. O cálculo da amostra pelas distribuições apresentada neste artigo, em substituição à formulação acima, é mais conservadora, desde que o quociente p_a/p_t seja pequeno e não muito próximo a 0,5.

5. COMENTÁRIOS FINAIS

A abordagem de cálculo apresentada neste artigo é baseada naquela adotada pela AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants* (Stewart, 2013) e representa a forma mais geral de dimensionamento amostral da técnica de Amostragem por Unidade Monetária, uma vez que se pode encontrar na literatura outras formulações mais simples, atendendo bem em algumas situações, mas em outras, pelo contrário, tornando o cálculo exageradamente dimensionado.

Mais uma vez, vale ressaltar que se deixam a forma de análise e a seleção amostral na Amostragem por Unidade Monetária, que possui característica ótima de ser uma amostragem que prioriza a materialidade na extração da amostra, para um próximo artigo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Tribunal de Contas da União*. Técnicas de Amostragem para Auditorias. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2002.

CARMELO, Sérgio. *Amostragem em Revisão/auditoria:* uma aplicação prática do método PPS. Disponível em: http://www.paginas.esce.ips.pt/disciplinas/Auditoria/Ficheiros%20diversos/Artigos/Amostragem.pdf. Acesso em: 01.jan.2013.

CASELLA, George; BERGER, Roger L. *Statistical Inference*. Duxbury Press, 2nd ed, 2002.

EUROPEAN COMISSION. *Guidance Note on Sampling Methods for Audit Authorities*. Disponível em: http://www.interact-eu.net/downloads/7847/COCOF_Guidelines_on_Sampling_revised_11_04_2013.pdf. Acesso em: 01.jan.2013.

OLIVEIRA, Paulo Henrique F.C. *Amostragem Básica*: aplicação em auditoria. Editora Ciência Moderna, 2004.

STEWART, Trevor. *Technical Notes on the AICPA Audit Guide: audit sampling*. Disponível em: <http://www.aicpa.org/Publications/AccountingAuditing/KeyTopics/DownloadableDocuments/Sampling_Guide_Technical_Notes.pdf>. Acesso em: 01.jan.2013.

NOTAS

1 A amostragem por unidade monetária é conhecida por *monetary unit sampling* (MUS) ou *dollar unit sampling* (DUS).

Tabela 2
tamanho da amostra para nível de confiança β=90%

pt (%)	pa (%)												
	0	0,25	0,50	0,75	1,00	1,25	1,50	1,75	2,00	2,25	2,50	2,75	3,00
0,75	308	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,00	231	383	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,25	185	273	458	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,50	154	212	315	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1,75	132	173	239	358	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2,00	116	146	192	266	400	-	-	-	-	-	-	-	-
2,25	103	126	160	211	293	442	-	-	-	-	-	-	-
2,50	93	111	137	174	229	320	483	-	-	-	-	-	-
2,75	84	99	120	147	187	248	347	-	-	-	-	-	-
3,00	77	90	106	130	158	201	267	373	-	-	-	-	-
3,25	71	82	95	113	136	169	215	285	400	-	-	-	-
3,50	66	75	87	101	120	145	179	229	304	426	-	-	-
3,75	62	70	79	91	107	127	153	190	242	322	453	-	-
4,00	58	65	73	83	96	112	133	161	200	256	341	479	-
4,25	55	61	68	77	87	101	118	140	170	211	269	359	-
4,50	52	57	63	71	80	91	105	123	147	178	221	283	378
4,75	49	54	59	66	74	84	95	110	130	153	186	231	297
5,00	47	51	56	62	69	77	87	99	115	134	160	194	242

2 Na literatura internacional, o montante registrado é conhecido por population *dollar value*; a materialidade, por *tolerable misstatement* (TR); os desvios previstos na amostra, por *expected population exception rate* (EPER); e o complemento do nível de confiança (1-β), por *acceptable risk of incorrect acceptance* (ARIA).

3 Melhor explicando, se o balanço tem valor total de $ 10.000.000,00, a unidade amostral corresponde a cada unidade monetária, sendo o tamanho da população N=10.000.000.

4 Pela Amostragem por Unidade Monetária, a rubrica contábil na qual está inserida a unidade monetária amostrada será selecionada para exame. No entanto, o elemento amostral continua sendo a unidade monetária.

APÊNDICE A

Quando o tamanho da população N aumenta, uma distribuição Hipergeométrica (N,K,n) tende a uma Binomial (n,p), em que p = K/N

$$P(X=x|N,K,n) = \frac{\binom{K}{x}\binom{N-K}{n-x}}{\binom{N}{n}} = \frac{K!}{x!\,(K-x)!} \cdot \frac{(N-K)!}{(n-x)!\,(N-K-n+x)!} \cdot \frac{n!\,(N-n)!}{N!} =$$

$$= \frac{N!}{x!\,(n-x)!} \cdot \frac{(N-K)!}{(N-K-n+x)!} \cdot \frac{K!}{K-x)!} \cdot \frac{(N-n)!}{N!} =$$

$$= \binom{n}{x} \cdot \frac{(N-K)\,(N-K-1)\ldots(N-K-n+x+1)\,.\,K(K-1)\ldots(K-x+1)}{N(N-1)\ldots(N-n+1)}$$

Dividindo por N no numerador e no denominador, tem-se que:

$$P(x) = \binom{n}{x} \cdot \frac{(1-k/N)\,(1-k/N-1/N)\ldots[1-K/N-(n+x+1)/N]\,.\,K/N\,(K/N-1/N)\ldots[K/N-(x+1)/N]}{(1-1/N)\ldots[1-(n+1)/N]} =$$

Fazendo N muito grande e p = (K/N), tem-se que:

$$P(x) = \binom{n}{x} \cdot \underbrace{(1-p)\,(1-p)\ldots(1-p)}_{(n-x)\text{ vezes}} \cdot \underbrace{p(p)\ldots(p)}_{x\text{ vezes}} =$$

$$P(x) = \binom{n}{x} \cdot p^{x} \cdot (1-p)^{n-x} =$$

APÊNDICE B

A Binomial(n,p) aproxima-se da Poisson(n·p), quando o produto n·p é constante e n é muito grande:

$$P(x) = \binom{n}{x} \cdot p^x \cdot (1 - p)^{n - x} =$$

Fazendo C=np, tem-se que p=C/n e

$$P(x) = \frac{n(n - 1) \ldots (n - x + 1)}{x!} \cdot (c/n)^x \cdot (1 - c/n)^{n-x} = \frac{n(n - 1) \ldots (n - x + 1)}{x!} \cdot c^x/n \cdot (1 - c/n)^{n-x}$$

$$= \frac{n(n - 1) \ldots (n - x + 1)}{x!} \cdot (c/n)^x \cdot (1 - c/n)^n \cdot (1 - c/n)^{-x} = \frac{n}{n} \frac{n(n - 1)}{n} \ldots \frac{(n - x + 1)}{n} \cdot \frac{c^x}{x!} \cdot (1 - c/n)^n \cdot (1 - c/n)^{-x}$$

Ocorre que, sendo **c** e **x** fixos, podendo afirmar que:

$$\lim_{n \to \infty} = \frac{n}{n} \frac{n(n - 1)}{n} \ldots \frac{(n - x + 1)}{n} \cdot (1 - c/n)^{-x} = 1 \qquad \text{e} \qquad \lim_{n \to \infty} = (1 - c/n)^n = e^{-c}$$

Logo, $P(x) = \frac{c^x e^{-c}}{x!} = \frac{np^x e^{-np}}{x!}$

APÊNDICE C

Por Casella e Berger (2002, p. 130), a função de densidade Gama(α,β) é dada por

$$P(x) = \frac{1}{\Gamma(\alpha)\beta^\alpha} x^{\alpha-1} e^{-x/\beta} \text{ , em que } 0<x<\infty,\ \alpha>0 \text{ e } \beta>0$$

Portanto, a subfamília de densidade Gama(α,1) é: $P(x) = \frac{1}{\Gamma(\alpha)} x^{\alpha-1} e^{-x}$.

A função no denominador pode ser representada por: $\Gamma(\alpha) = (\alpha - 1)!$

Então, seja X uma Gama(α+1,1) e α um inteiro positivo. Assim, integrando por partes seguidamente, obtém-se

$$P_{Gama}(X \le m) = \frac{1}{\alpha!} \int_0^m x^\alpha e^{-x} dx = - \frac{m^\alpha e^{-m}}{\alpha!} + \frac{1}{(\alpha - 1)!} \int_0^m x^{\alpha-1} e^{-x} dx =$$

$$= - P_{Poisson}(X = \alpha) + \frac{1}{(\alpha - 1)!} \int_0^m x^{\alpha-1} e^{-x} dx = \ldots = 1 - \sum_{i=0}^{\alpha} P_{Poisson}(X = i) = 1 - P_{Poisson}(X \le \alpha),$$

em que a Poisson tem parâmetro m. Fazendo m=n·p, pode-se afirmar que:

$$= - P_{Poisson(n\,.\,p)}(X \le \alpha) = 1 - P_{Gama(\alpha - 1)}(X \le n\,.\,p),$$

Governança Pública Contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual

Humberto Falcão Martins é diretor do Instituto Publix e professor da EBAPE/FGV e da Fundação Dom Cabral, Doutor em Administração e Mestre em Administração Pública pela EBAPE/FGV.

Caio Marini é diretor do Instituto Publix e professor da Fundação Dom Cabral, especialista em engenharia industrial pela PUC/RJ e administrador público pela EBAPE/FGV

RESUMO

Governança Pública é um termo do momento. Segundo Pollitt, tornou-se um "conceito mágico", atraente, com forte conotação positiva e sinalizador de um caminho a ser seguido, portador de uma nova linguagem de transformações no setor público com maior capacidade de solução de dilemas na medida em que se vale de conceitos de vários campos de conhecimento. Esta condição sujeita "governança pública" a um caleidoscópio de variações semânticas e conceituais, gerando confusão, distorção ou reduzindo-o a "governo" ou "governar". Este artigo se propõe a tentar capturar e ordenar o significado do termo a partir dos elementos constitutivos mais abordados na literatura (desenvolvimento de qualidades e capacidades institucionais; formação de redes colaborativas; gestão do desempenho e valor público). Trata-se de uma espécie de dissecação conceitual que busca ampliar a capacidade de diálogo e compreensão mútuas entre distintas significações atribuídas por diferentes agentes públicos e privados.

Palavras-chave: Governança. Redes colaborativas. Desempenho. Valor público.

1. INTRODUÇÃO

Governança Pública é um termo do momento. Tornou-se um "conceito mágico", atraente, com forte

conotação positiva e sinalizador de um caminho a ser seguido, portador de uma nova linguagem de transformações no setor público com maior capacidade de solução de dilemas na medida em que se vale de conceitos de vários campos de conhecimento. (Pollitt, 2009). Governança pública tem sido proclamada como um novo paradigma, distinto da nova gestão pública e da administração pública burocrática ortodoxa. Aplica-se em novos tempos e contextos, marcados pelo pluralismo, complexidade, ambiguidade e fragmentação, diferentemente dos contextos da velha administração pública (o nascimento e apogeu do estado do bem estar social desenvolvimentista) e da nova gestão pública (a onda neoliberal dos anos 80 e 90). Propõe escopos mais amplos, colocando-se numa perspectiva mais abrangente de governo (*whole of government*) e sociedade (redes de governança), diferentemente dos enfoques estatal da administração pública ortodoxa e intraorganizacional da nova gestão pública (com ênfase em eficiência e controle). Há uns que advogam tratar-se realmente de um novo paradigma que elabora novos ingredientes que não estavam presentes na administração burocrática ortodoxa e na nova gestão pública (Osborne, 2010). Outros defendem uma linha multiparadigmática, no sentido de que a governança pública combina elementos dos paradigmas anteriores (Aguilar, 2006). E, também, há posturas aparadigmáticas, que criticam a apressada paradigmatização da governança pública (Hood, 2011). Em todo caso, tanto na teoria quanto nas práticas emergentes, governança pública propõe uma nova síntese, uma tentativa de enxergar o governo como um processo amplo, plural e complexo da sociedade, buscando integrar política e administração, gestão e políticas públicas. Com efeito, integração, coordenação e controle político têm sido características fortemente associadas às reformas pós-nova gestão pública. (Christensen & Lægreid, 2011; Lægreid & Verhoest, 2010; Pollitt, 2003) Sobretudo, governança pública é uma promessa de uma nova compreensão abrangente e integradora, inspiradora de melhores práticas e resultados.

Não obstante, a condição de conceito mágico sujeita o termo "governança pública" a um caleidoscópio de variações semânticas e conceituais, gerando confusão, distorção ou reduzindo-o a "governo" ou "governar". Uma forma de tentar capturar o significado do termo é realizar uma abrangente revisão de literatura, de tal forma que diversas concepções e respectivos elementos que se incluem no conceito possam ser revelados e ordenados. É isSo que o presente artigo se propõe, uma espécie de dissecação conceitual do termo, de modo a ampliar a capacidade de diálogo e compreensão mútuas entre distintas elaborações. A proposta é construir uma definição ampla a partir dos elementos mais abordados na literatura: desenvolvimento de qualidades e capacidades institucionais; formação de redes colaborativas; gestão do desempenho e valor público. Estas "peças" se encaixam de forma coerente se conectadas sob a forma

de uma cadeia de governança (Martins, 2011a; 2011b), conforme ilustrada na Figura 1.

Visto desta perspectiva, governança pública é um processo de geração de valor público a partir de determinadas capacidades e qualidades institucionais; da colaboração entre agentes públicos e privados na coprodução de serviços, políticas e bens públicos e da melhoria do desempenho. Dessa forma, nenhum desses elementos pode ser pensado de forma isolada. Governança pública é capacidade de governo; é governar em rede de forma colaborativa; é governar orientado para resultados; todos estes elementos juntos para gerar valor público sustentável. Fortalecer a capacidade de governo e governar em rede não faz sentido se não estiverem a serviço de resultados e da geração de valor público, que, por sua vez, não ocorrem de forma fortuita, mas demandam o desenvolvimento de capacidades e relacionamentos interinstitucionais. As seções a seguir tratarão de detalhar estes componentes.

2. GOVERNANÇA COMO CAPACIDADE DE GOVERNO

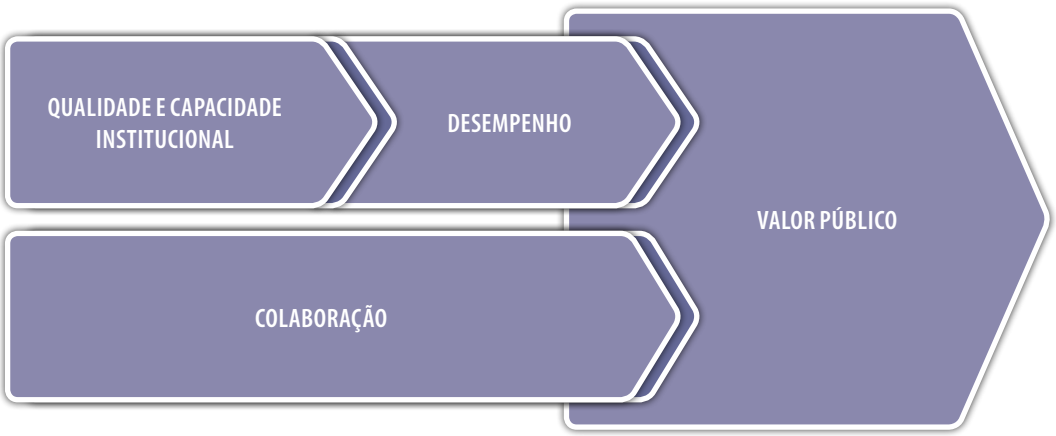
O conceito de governança na década de 90 nasceu fortemente impregnado deste significado de capacidades de governo (Hollingsworth, Schmitter&Streeck, 1993; Grindle, 1997) e assim permanece segundo abordagens atuais que ressaltam os elementos de capacidade e autonomia (Fukuyama, 2013). Estes constituem o componente de qualificação, no sentido de pré-requisitos habilitadores e facilitadores à geração de resultados e formação de redes de governança, indicando "com que" e também o "como" do processo de governança. A capacidade de governo está relacionada à liderança, ao domínio de competências, à prontidão para atuar, ao potencial de atuação e ao desenho institucional.

2.1 LIDERANÇA

Não é de forma fortuita que liderança figura como elemento número um no conjunto das qualidades e capacidades institucionais de governo – e por esta razão será aqui tratado com mais detalhes. No sentido geral, liderança é um processo grupal que envolve a influência de um indivíduo sobre os demais. "O líder é o indivíduo capaz de canalizar a atenção dos participantes e dirigi-la para ideais comuns. [...] Para isso, o líder trabalha no sentido de ajustar interesses setoriais e individuais em conformidade com os objetivos centrais da organização.[...] Sua influência é mantida por meio do reforço do comprometimento com ideais comuns." (Motta, 1991:210-211) Esta definição de liderança comporta duas dimensões essenciais: poder e visão. O líder é um elemento de integração porque é uma peça central no sentido de negociação de um projeto, uma visão. Com efeito, a função visionária e de corretagem do poder do líder tem sido muito explorada tanto por abordagens subjetivistas, quanto funcionalistas, no sentido de se explorar a alocação de recursos (Burns, 1978), o cálculo e a barganha, via, inclusive, satisfação de necessidades, deslocamento de motivações particulares para esferas públicas (Lasswell, 1966), cooperação e diminuição dos conflitos (Barnard, 1971) e os papéis e funções gerenciais (Mintzberg, 1980). "O líder é criador de um ambiente que influencia as outras pessoas de forma direta. Um líder acrescenta à organização estratégia, motivação e integração." (Hammer, 1997:117)

No sentido de liderança de governo (política e executiva), o que importa detectar é em que extensão o líder de governo contribui para a formação de uma visão de futuro e o esforço político de negociação de poder para a obtenção de adesões. Em síntese, a ques-

Figura 1: Cadeia de Governança.



tão é em que extensão a liderança executiva é ativa no sentido de fazer valer uma visão de futuro – em que tanto o "fazer valer" quanto a "visão de futuro" (sua declaração e expressão no discurso político) possuem um alto poder de convergência. "A visão do governo, para ser aceitável, tem que ser compartilhada por uma maioria clara dos atores relevantes e ir além do ciclo eleitoral e do programa do governo. Ela deve se referir a questões futuras de forma transgovernamental e ser revisada frequentemente à luz de novos conhecimentos. (...) O ciclo de vida de muitos investimentos, incluindo o investimento em capital humano, é longo e deve ser orientado por uma visão que vá além do mandato do governo. Deve também resistir a pressões políticas de curto prazo dos partidos, de grupos de interessados, da opinião pública e da mídia. [...] A maior parte dos esforços de modernização em anos recentes foi focalizada na prestação de serviços. Entretanto, está cada vez mais evidente que algumas das mudanças mais importantes na adaptação dos governos às necessidades sempre em transformação da sociedade são relacionadas à 'direção'. (...) O setor público deve poder aperfeiçoar suas capacidades estratégicas dentro da estrutura da visão desenvolvida no nível político." (OCDE, 2003:34-5)

Campbell & Peters (1988) argumentam que a forma como os principais executivos de governo (presidentes, primeiros-ministros, governadores, prefeitos etc.) exercem autoridade sobre suas administrações, seguem quatro padrões ou estilos de liderança executiva: a) prioridades e planejamento; b) corretagem política; c) política administrativa; e d) sobrevivência política. O estilo de prioridades e planejamento é típico de uma situação na qual o executivo principal se encontra fortalecido politicamente e propõe um programa de governo abrangente e ambicioso. Esse estilo fortalece ainda mais o papel das agências governamentais centrais no sentido de extrair de suas unidades subordinadas elementos para a formulação e a implementação de políticas em bases coerentes. O estilo da corretagem política ocorre quando o executivo principal detém uma posição política relativamente forte, mas escolhe propor um programa de governo modesto, tendo em vista elementos de personalidade, condições externas ou ambos. Exceto em situações críticas, esse estilo desdenha do potencial papel de agências governamentais centrais na coordenação de políticas, preferindo deixar que suas unidades busquem um entendimento independente. O estilo da política administrativa ocorre quando o executivo principal encontra-se numa delicada situação política que não só impede a proposição de um programa robusto de governo, mas impõe a contínua administração de crises. Nesse contexto, o papel das agências centrais é diminuído, exceto para gerenciar crises, e as demais unidades governamentais tendem a competir por mais atenção governamental. O estilo da sobrevivência política ocorre quando há iminente risco de substituição do executivo principal devido ao baixo desempenho de governo. Nessa circunstância, ocorre uma espécie de intervenção direta da cúpula de governo em unidades mais operacionais (que tendem ao enxugamento), sem que, no entanto, o poder decisório das agências centrais diminua. Não há dúvidas de que o estilo "prioridades e planejamento" é mais condizente com a condição de maior capacidade de governo.

2.2 COMPETÊNCIAS, PRONTIDÃO E POTENCIAL

O segundo elemento relacionado às capacidades e qualidades institucionais é o domínio de competências, entendidas no sentido usual de um conjunto de habilidades, conhecimentos e atitudes (Guimarães e Brandão, 2001). Conhecimento é o saber teórico, usualmente tácito, presente apenas na mente dos agentes públicos e privados que compõem uma rede de governança. O conhecimento é um ativo que em condições ideais deve ser explicitado e estar acessível a todos. Habilidade é o saber fazer, usualmente desenvolvida na prática mediante um processo incremental de erros e acertos. O ideal seria uma integração entre conhecimentos e habilidades de modo a maximizar o aprendizado e os resultados. Atitude é o querer fazer, usualmente relacionados a componentes pessoais (propósito pessoal, perfil etc.) e contextuais (clima organizacional, por exemplo) que influenciam o grau de motivação. O terceiro elemento relacionado às capacidades e qualidades institucionais é a prontidão para atuar. O conceito de prontidão foi tomado de empréstimo da gestão de processos para designar um estado de sensibilidade e alerta para responder às demandas no momento adequado, tendo em conta disponibilidade de recursos, legitimidade e oportunidade ou urgência. (Kaufman et all, 2003)

De forma correlata, o potencial de atuação relaciona-se ao estoque de capacidades ou os limites de atuação tendo em conta a escala do problema público em questão – no sentido de que intervenções (sejam políticas, organizações, programas, projetos, processos etc.) devem ser capazes de fazer alguma diferença significativa no problema sobre o qual atuam.

2.3 DESENHO INSTITUCIONAL

O quarto e último elemento relacionado às capacidades e qualidades institucionais é o desenho institucional, ou o conjunto das regras que definem a configuração jurídico-institucional da intervenção e seu modelo de gestão – de modo que pode potencialmente limitar ou promover seu desempenho e capacidades colaborativas. Ambos são, portanto, determinantes da capacidade organizacional, podendo ser mais ou menos conducentes a resultados satisfatórios e se coadunar com princípios cívicos e republicanos.

Aguilar (2011) distingue duas dimensões de desenho institucional: político-institucional e técnico-administrativa. Na dimensão político-institucional, estão em questão, por exemplo, a qualidade do estado democrático de direito, a capacidade da sociedade civil em atuar e exprimir-se e a qualidade das instituições regulatórias. Na dimensão técnico-administrativa, estão em questão as capacidades e qualidades das instituições que lidam com informações, conhecimento e educação; das finanças públicas; das políticas públicas e da administração pública em geral. O modelo jurídico-institucional define as competências, o mandato institucional, o conjunto de regras que se aplicam à gestão da organização e seus níveis de autonomia (decisória e gerencial) a partir da personalidade jurídica da intervenção. O modelo de gestão é um conjunto de atributos organizacionais, um composto de definições que envolve sua estratégia, estrutura, processos, quadros funcionais, recursos tecnológicos, logísticos e financeiros. Capacidades e qualidades institucionais constituem um conceito dinâmico de capacidades de instituições públicas e privadas que devem ser ampliadas, mobilizadas e ativadas para gerar resultados. Assume-se, inversamente, que instituições que apresentam atributos desqualificadores e sofrem de deficits de capacidade não conseguem gerar resultados e valor público de forma satisfatória e sustentável.

A dinâmica do processo de governança como um todo exige correspondente grau de inovação institucional no duplo sentido de aprimorar a adequação dos arranjos existentes e da criação de arranjos experimentais e alternativos.

3. GOVERNANÇA COLABORATIVA

Governança colaborativa é a governança em rede em duplo sentido: um relacionado à atuação conjunta de múltiplas instituições (governamentais e outras não/quase/neo-governamentais); outro relacionado às interações com a "sociedade em rede". Governança colaborativa, social, democrática, participativa, responsável são denominações afins. Colaboração indica o "com quem" e o "como" o processo de governança se estabelece.

3.1 REDES E GOVERNANÇA EM REDE

Governança colaborativa é a ciência e a arte de gerar valor público de forma conectada: é a governança em rede entre instituições e entre estas e a sociedade. E a governança colaborativa é um fenômeno irresistível porque os indivíduos vivem numa sociedade em rede, fazem parte de um estado em rede, e são cada vez mais partícipes da coprodução de políticas públicas.

Genericamente, redes são aqui definidas como conjuntos de nós (organizações, grupos, indivíduos), links (comando e controle, concessão e inclusão, cooperação e colaboração, competição etc.) e funções (coordenação, mobilização, compartilhamento e difusão de informação, desenvolvimento de capacidades, aprendizado e transferência de tecnologia, enunciado de problemas, desenho e planejamento de soluções, prestação serviços, regulação, avaliação, alinhamento político etc.). Redes são uma nova forma de pensamento sistêmico – que apresenta avanços expressivos em relação a concepções tais como gestáltica, cibernética, teoria geral de sistemas, sistemas complexos, paradigma da complexidade, teoria do caos etc., variando de concepções de simplicidade para outras de complexidade desorganizada e, ultimamente, de complexidade organizada. Com efeito, a atual ciência das redes procura enxergar conexões e padrões gerais presentes em fenômenos físicos, biológicos e sociais, tais como leis de potência e conexões preferenciais (Barabási, 2009), limitação dos graus de separação (Watts, 2004) e instâncias de socialização (Christakis, 2010, 2012, 2013). Segundo esta nova visão, tudo está interconectado e o que importa é entender os padrões de conexão e as conexões críticas que mantêm a integridade da rede ou cuja ruptura promove sua evolução.

Ao mesmo tempo, do ponto de vista do design institucional, redes são uma nova forma de organização, uma alternativa mais funcional às formas típicas de mercado (baseado em transações episódicas) e hierárquicas (baseado em interações pré-definidas e reguladas) (Agranof, 2007). As redes de governança aparecem como conjuntos de relacionamentos, a partir de capacidades de organizações, grupos e indivíduos

em coordenar suas atividades de alguma forma a alcançar objetivos relacionados a propósitos públicos em que padrões mistos de hierarquias, mercados e entes colaborativos operam juntos em múltiplos setores e escalas geográficas mediante múltiplos elos verticais, horizontais e diagonais. (Koliba, Meek & Zia, 2011). Formam, na expressão de Agranoff (2007), colaborarquias autogeridas, onde a colaboração advém da confiança e da interdependência (Agranoff&McGuire, 2003) e vai além da cooperação (que pode ser esporádica) porque se baseia em reciprocidade, integração, formalização, alinhamento finalístico e de longo prazo. Tais arranjos geram significativos impactos tanto do ponto de vista gerencial quanto do ponto de vista político-democrático. Do ponto de vista gerencial, redes são formas alternativas de organização, mais flexíveis e com maior capacidade de resposta em ambientes instáveis para tratar problemas públicos complexos. "Não são arranjos caóticos ou desprovidos de processos estruturados... a gestão colaborárquica é, ao mesmo tempo, similar e diferente da gestão de hierárquica" (Agranoff, 2007, p.123-4). Engendram novos padrões de organização baseados na recriação de regras, procedimentos, equipes em bases mais colaborativas e que envolvem mudanças organizacionais dos participantes da rede, principalmente em relação a padrões mais informais de interação e comunicação para fora da organização. A interdependência e interação também geram maior consciência estratégica. Governança colaborativa significa dizer que agentes públicos e privados (empresas e organizações não-governamentais de distintos tipos, setores e escalas) formam redes de governança para coproduzir e cocriar (fazer com várias partes, inclusive e principalmente com o beneficiário) serviços, políticas e bens públicos nos mais distintos domínios temáticos.

Nesse contexto, parcerias figuram como formas concretas de implementação de arranjos em rede, sejam com entes de cooperação ou com a iniciativa privada (objeto de modelos estruturados de PPP, parcerias público-privadas propriamente ditas). A OCDE (1990:18) define parceria como "sistemas formalizados de cooperação, baseados em arranjos legais de relacionamento ou entendimentos informais, de relacionamentos de trabalho cooperativo e de adoção mútua de planos entre instituições; envolvendo entendimentos programáticos, compartilhamento de responsabilidades, recursos, riscos e benefícios em determinados períodos de tempo". Parcerias são, neste sentido, uma forma de "governança por terceiros" (Salomon), envolvendo agentes mais ou menos distantes e dependentes do poder público, sejam empreendedores econômicos interessados na apropriação de valor ou empreendedores sociais com foco na criação de valor (Santos, 2009).

3.2 GOVERNANÇA NA SOCIEDADE EM REDE

No que se refere à vertente de interação com a sociedade em rede, governança colaborativa significa uma expansão, muitas vezes exacerbada, da participação, interlocução e da *accountability*, portadores de uma ancoragem democrática do conceito de governança colaborativa. Além do desafio de lidar com múltiplas instituições, há outro ainda maior de lidar com uma sociedade em rede, difusa, instável. Este é o maior desafio da governança colaborativa.

Vivemos numa sociedade em rede – o que difere grupos e redes é a conexão entre as partes: redes são grupos de indivíduos ou partes conectados. Ora, a sociedade sempre foi uma rede, mas o advento da sociedade da informação (o surgimento da internet e a vasta e rápida disseminação de instrumentos de conexão entre pessoas) intensificou a conectividade para além da imaginação. Segundo Manuel Castells (2010; 2012, 2013), sociólogo catalão que vem pioneiramente estudando este fenômeno há décadas, o que esta sociedade contemporânea superconectada tem de novo é a capacidade de se comunicar de forma "autônoma", livre do controle das instituições (empresas, igrejas, estados, mídia etc.), dando expressão a múltiplas formas de exercício do "contrapoder" (uma espécie de lei de reação ao poder exercido pelas instituições). Esta comunicação autônoma pode gerar rápidas mobilizações em torno de variadas questões, dando vazão à transmutação de sentimentos de medo e injustiça em raiva e ação concreta (ocupação, manifestações etc.), com múltiplas consequências possíveis em termos de posicionamento e transformação politica e social. O que Castells denomina "redes de indignação e esperança" são um padrão de emergência do contrapoder pela sociedade civil desorganizada, fora das regras de representação de interesse definidas pelas instituições (ONGs, parlamentos, organismos internacionais, organizações governamentais etc.). Este padrão converte de forma difusa e instável o medo e a indignação em raiva e ação, resultando na ocupação de lugares e na geração de consequências políticas de uma forma segundo a qual o processo de significação (as demandas, as pautas...) se constrói ao longo do desenrolar dos acontecimentos. Esta sociedade em rede – que embora

ainda não abranja a maior parte do planeta, mas certamente afeta todo o planeta – traz algumas novidades impactantes para o conceito e a prática da governança colaborativa: está além da colaboração multi-institucional; e trata-se de conexões com a sociedade desorganizada, sem a intermediação de instituições. Logo, engendra formas altamente instáveis de participação, coprodução e *accountability*.

Este novo padrão de interação com a sociedade em rede traz um novo modelo de *accountability*. O termo *accountability* está sendo utilizado no duplo sentido de controle e aprimoramento, tanto exigindo o alcance de metas e conformidade a regras definidas ex ante quanto a detecção de problemas ex post e sua correção (Peters, 2010). O dilema é que, por um lado, a governança em rede (policêntrica, em contraste com a *accountability* hierárquica tipo agente-principal) gera uma responsabilização difusa. Por outro lado, promove múltiplos regimes de *accountability* a partir dos eixos democrático (eleitos, cidadãos, lei, tribunais); de mercado (acionista, consumidor); e administrativo (superiores hierárquicos, profissionais especialistas, parceiros). Estes eixos se combinam e sobrepõem em distintas "narrativas de *accountability*" (Koliba, Meek & Zia, 2011), promovendo, na expressão de Aguilar (2006), uma "responsabilidade pública de modo integral". Daí, a importância da gestão para resultados, de instrumentos quase-legais (*soft law*), confiança e valores, vigilância anti-*moralhazzard*, constituindo-se uma espécie de metagovernança, ou a "governança da governança". (Peters, 2010; Goldsmith & Eggers, 2004)

Colaboração é, portanto, um elemento que também confere legitimidade à governança pública, tornando-a mais transparente e democrática, sem prejuízo da atuação integrada das instituições políticas e da atuação mais autônoma da sociedade civil, diminuindo-se os riscos de insulamento e captura. Colaboração também promove eficiência na medida em que permite a composição de arranjos organizacionais mistos que minimizam desvantagens e maximizam vantagens das esferas envolvidas.

4. GOVERNANÇA PARA RESULTADOS: DESEMPENHO PARA GERAÇÃO DE VALOR PÚBLICO

Esta seção tratará os elementos "desempenho" e "valor público" da cadeia de governança de forma integrada, na medida em que ambos constituem o caráter direcionador da governança para resultados.

4.1 VALOR PÚBLICO

Valor público constitui em última análise o componente mais direcionador do processo de governança, indicando o "que" deve ser gerado, "para que" e "para quem". Analogamente à governança, valor público também se tornou um termo altamente elástico do momento. Notabilizou-se a partir do (reduzido) sentido atribuído por Moore (1994 e 1995) nos anos 90, de valor atribuído pelo público beneficiário ao que recebe do poder público, uma espécie de retorno sobre o "investimento" (os impostos pagos) feito pelo cidadão. Mas, contabilizando-se contribuições posteriores e mesmo a recente reedição que o próprio Moore e outros (2011) fizeram do conceito, valor público pode adquirir significações axiológicas (de valores cívicos e republicanos); de percepções de satisfação e qualidade (o que o público valora e consequentemente daria algo em troca); de excedente de valor agregado mediante processos de inovação; de ativo, patrimônio imaterial representado pelas instituições públicas; e, que mais interessa ressaltar, de resultados de políticas públicas formuladas em função de preferências refinadas – por meio de mecanismos dos processos político e gerencial atuando como reguladores de uma "lei" da oferta (públicos dispostos a ofertar) e da demanda (públicos dispostos a pagar) de bens públicos e semipúblicos.

O que o conceito carrega por trás das categorias de políticas e bens púbicos é a contribuição para solução de problemas públicos complexos. Problemas públicos complexos afetam muitos atores, senão todos de forma mais ou menos direta, num determinado contexto multiescalar (local, regional, global); suas causas e efeitos não são lineares e requerem a consideração de uma grande quantidade de fatores; implicam enunciados, objetivos e prioridades ambíguos e conflitantes; engendram relações de poder, padrões decisórios e ações colaborativas que emergem segundo padrões instáveis. Frequentemente são considerados problemas incompletos (*wickedproblems*), contraditórios e com requisitos mutáveis, com soluções difíceis de reconhecer por conta de sua interdependência. Nessa perspectiva, uma cadeia de valor público não pode se restringir ao conceito de desempenho nem reproduzir apenas a lógica da produção (numa cadeia linear de insumos, atividades, produtos e impactos). Isto implica a consideração de variáveis mais subjetivas relacionadas às expectativas, satisfação, confiança e requisitos valorativos referentes ao processo de governança como um todo, paralelamente à consideração de variáveis mais

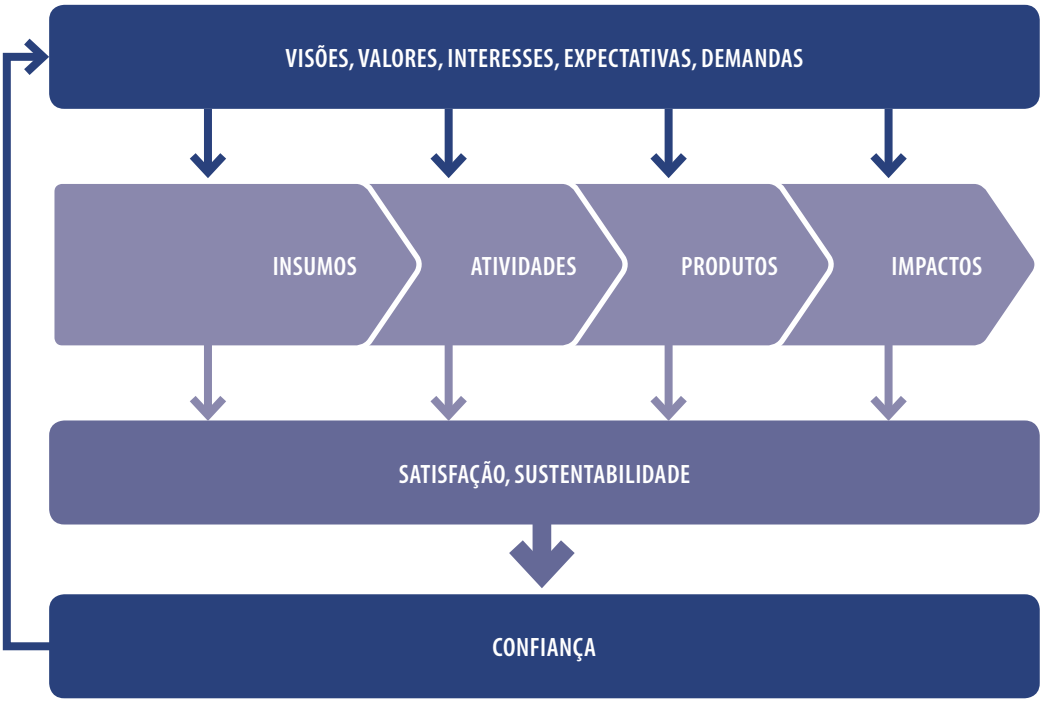


Figura 2: Modelo de cadeia de valor público.

objetivas relacionadas ao desempenho (inputs, atividades, outputs e *outcomes*), conforme ilustra a Figura 2.

Valor público é, portanto, uma combinação equilibrada de meios e fins, esforços e resultados, requisitos e aspirações, racionalidade instrumental e substantiva. O "sustentável" possui duplo significado: da sustentabilidade dos pontos de vista econômico, social e ambiental (derivados do conceito de *triple bottom line* de Elkinton), postos como desafio integrador, não no sentido de *trade offs*; e em termos da capacidade de manter e perdurar seus efeitos ao longo do tempo. Valor público é, portanto, um elemento que confere direcionamento, mas também legitimidade à governança pública: baixo valor público promove a quebra do contrato social porque contribui para gerar penúria, espoliação e perdularismo.

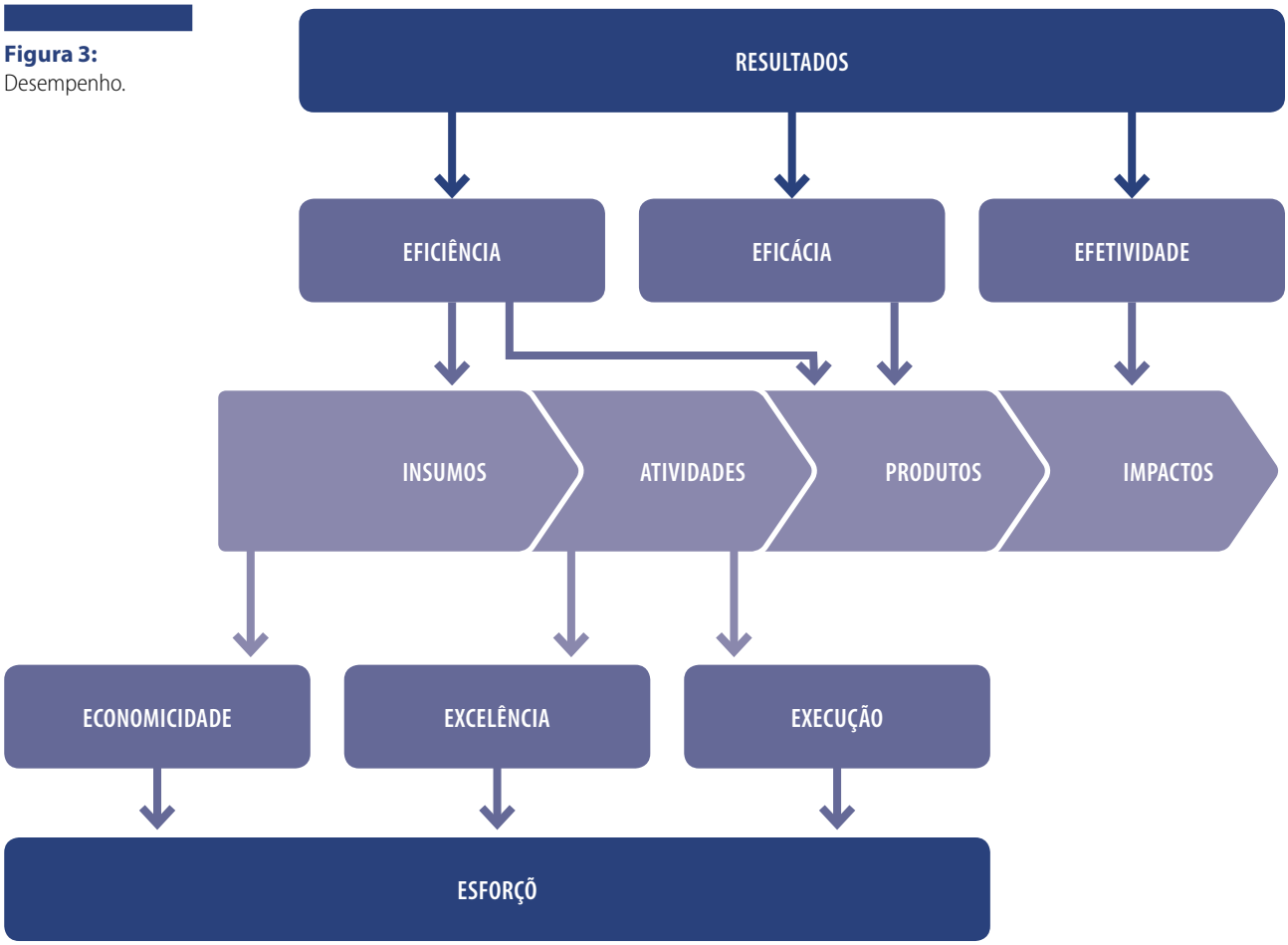
4.2 DESEMPENHO

Desempenho, por sua vez, é um termo sujeito a inúmeras variações semânticas e conceituais, embora existam alguns consensos majoritários em torno de uma definição. Segundo uma abordagem abrangente, o desempenho pode ser compreendido como esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados. (Bouckaert & Halachmi, 1996; Neely, 2007; Bouckaert & Haligan, 2008; Boyne et al., 2006). A equação simplificada é: desempenho = esforços + resultados; ou desempenho = esforços ® resultados. Considerar o conceito de desempenho como parte de uma cadeia de governança cujo elemento mais a montante é o valor público, este deveria ser assim enunciado: desempenho = esforços ® resultados ® valor público. Dessa forma, a definição sintética e ao mesmo tempo ampla para o desempenho é estabelecida pela atuação de uma intervenção (uma organização, projeto, processo, tarefa etc.) para se alcançar um resultado que gere valor público. Logo, desempenho é um conceito peculiar para cada intervenção.

O modelo da Cadeia de Valor (Bennett, 1976; Wholey, 1979) e os 6Es do Desempenho (Martins & Marini, 2010) permite a construção das definições específicas de desempenho para cada intervenção de modo a explicitar as dimensões dos resultados (mais a montante da cadeia de valor) e dos esforços (mais a jusante da cadeia de valor), além de sugerir o necessário alinhamento entre ambas as perspectivas. O modelo da Cadeia de Valor e dos 6Es do Desempenho constitui-se das dimensões de esforço e de resultado desdobradas em outras dimensões do desempenho. As dimensões de esforço são economicidade, execução e excelência; e as dimensões de resultado são eficiência, eficácia e efetividade, conforme ilustra a figura 3.

A seguir uma breve definição de cada dimensão: efetividade está relacionada aos impactos (primários, secundários ou finais) no contexto da intervenção; eficácia

Figura 3:
Desempenho.



está relacionada aos produtos entregues aos beneficiários diretos no que se refere a sua quantidade, qualidade e cobertura; eficiência é a relação entre os produtos gerados (outputs) e os insumos empregados, usualmente sob a forma de custos ou produtividade; execução refere-se à realização das atividades programadas, quer sob a forma de processos, projetos ou eventos; excelência é a conformidade a critérios e padrões de qualidade para a realização dos processos, atividades e projetos; economicidade está relacionada à aquisição vantajosa e uso racional de recursos, dentro dos requisitos de qualidade exigidos.

O desempenho ótimo, condição muito difícil de ser obtida, implica ser econômico, excelente, executar plenamente, eficiente, eficaz e efetivo. Certamente há muitas combinações sub-ótimas que podem ser consideradas satisfatórias.

5. GOVERNANÇA TRANSFORMACIONAL

As quatro dimensões abordadas formam um composto de governança, não são estanques e em boa extensão se sobrepõem, como é próprio dos modelos heurísticos que se propõem a organizar as dimensões de um conceito. Logo, muitos predicados comumente atribuídos à governança fazem todo sentido: governança é para resultados, porque se orienta para o desempenho e valor público; governança é colaborativa porque requer interações multi-institucionais e entre múltiplas instituições e a sociedade. Governança é capacidades institucionais para resultados.

Numa perspectiva pragmática e transformacional, governança é um processo. Como todo processo pode e deve ser otimizado para gerar mais valor público com menos recursos. A melhoria da governança, por sua vez, também é um processo – que deve ser pensado de forma escalar: no macro, aplicando-se às instituições em geral e numa perspectiva de Estado, de longo prazo; no meso, como parte de um agenda de governo temporalmente demarcada; e no micro, objeto de intervenções circunscritas ao âmbito de organizações, programas, políticas, projetos etc. A melhoria da governança deve ser o propósito maior das políticas de gestão pública,

embora não se limite a estas – há relevantes questões de natureza política e econômica que permeiam as políticas de gestão pública mas não se resolvem em seus âmbitos.

As políticas de gestão pública englobam temas tais como planejamento, organização, otimização de processos, gestão de pessoas, de suprimento, de orçamento etc. Lidam com questões e elementos essenciais para que as políticas públicas finalísticas sejam efetivas, redundando em desenvolvimento, na sua ampla acepção econômica, social e ambiental. Além de possuírem consistência e coerência entre si, é essencial que as políticas de gestão pública tenham uma clara orientação para o desenvolvimento.

Políticas de gestão pública podem se configurar de múltiplas formas. Há orientações mais conservadoras e outras mais inovadoras, imbuídas de alto caráter transformacional que evocam complexos processos de mudança. Há motivações relacionadas à eficiência e ao controle, tanto do ponto de vista fiscal, quanto do ponto de vista da promoção da transparência e responsabilização, do aprendizado, da melhoria dos serviços, do desenvolvimento, enfim. Há formas de implementação gradualistas e seletivas, e outras instantâneas e amplas – usualmente denominadas "reformas", mas que acabam combinando elementos de ruptura com outros de inovação continuada. Seja de que forma for, o fato é que cada vez mais os governos serão pressionados a colocarem em prática efetivas políticas de gestão pública para melhorar sua governança.

Nesse sentido, a governança transformacional possui um engajamento no sentido de superar e melhorar o status quo, está pautada pelos efeitos que busca gerar sobre o contexto, é inspiradora de altos ideais de bem estar; estimuladora de comportamentos de elevação cívica e profissional; instiladora de otimismo e confiança ao mesmo tempo em que; e, sobretudo, promotora das capacidades da sociedade em ampliar a consciência sobre problemas e soluções.

REFERÊNCIAS

Agranoff, R. 2007. Managing within networks. Georgetown University Press.

— & McGuire, M. 2003. Collaborative Public Management. Georgetown University Press.

Aguilar, L. F. 2006. Gobernanza y Gestión Pública. Fondo de Cultura Económica.

— . 2011. Public governance for results: a conceptual and operational framework. United Nations Economic and Social Council, Committee of Experts on Public Administration, Tenth session New York, 4-8 April 2011.

Ansoff, H. Igor. 1979. Strategic management. Wiley.

Barabási, Albert-László. 2009. Linked: A Nova Ciência dos Networks - Como Tudo Está Conectado a Tudo e o que Isso Significa para os Negócios, as Relações Sociais e a Ciência. Hemus.

Bennett, C. F. 1976. Analyzing Impacts of Extension Programs, U.S. Dept. of Agriculture, Extension Service.

Bouckaert, Geert & Halachmi, Arie. Organizational Performance and Measurement in the Public Sector. Quorum. 1996.

Bouckaert, Geert & Halligan, John. Managing Performance: International Comparisons. Routledge. 2008.

Boyne, George et al. Public Service Performance: Perspectives on Measurement and Management. Cambridge University Press. 2006.

Campolina, C. 2009. Qual desenvolvimento regional: policentrismo, reordenamento territorial e coesão. Seminário Desenvolvimento Regional: Desafios e oportunidades para o Brasil. Rio de Janeiro, 31/8 a 2/9 de 2009.

Castells, Manuel. 2013. Redes de indignação e esperança – movimentos sociais na era da internet. Zahar.

—. 2012. Sociedade em rede - era da informação, economia, sociedade e cultura. Paz e Terra.

—. 2010. The Power of Identity: The Information Age: Economy, Society, and Culture Volume II. Willey & Blackwell

—. 2010. End of Millennium: The Information Age: Economy, Society, and Culture Volume III. Willey & Blackwell.

Christensen, Tom & Lægreid, Per. 2011. POST-NPM REFORMS: WHOLE OF GOVERNMENT APPROACHES AS A NEW TREND. In: Groeneveld, Sandra & Van De Walle, Steven (Eds.), Research in Public Policy Analysis and Management. Emerald.

Elkington, John. 1997. Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business. Capstone, 1994.

Fontes Filho, Joaquim Rubens. 2003. Estruturas de propriedade, governança corporativa e estratégia empresarial. Enanpad.

Fukuyama, francis. 2013. What is governance? Governance, volume 26, Issue 3, pages 347–368, July 2013

Goldsmith, S. & Eggers, W. 2004. Governing by network. Brookings Institution.

Grindle, M. 1997. Getting Good Government: Capacity Building in the Public Sectors of Developing Countries. Cambridge, MA: Harvard University Press for Harvard Institute for International Development, 1997.

Hollingsworth, J.R., Schmitter, P. & Streeck, W. (eds.). 1993. Comparing capitalist economies: variations in the governance of sectors. Oxford University Press.

Hood, C. 2011. Notas da conferência de abertura da 17a Conferência do International Public management Network. Moscou.

Lægreid, Per & Verhoest, Koen. 2010. Governance of Public Sector Organizations: Proliferation, Autonomy, and Performance. Palgrave Macmillan.

Knop, G. & Alcoforado. F. 2010. Governança social, intersetorialidade e territorialidade em políticas públicas: o caso da OSCIP Centro Mineiro de Alianças Intersetoriais (CEMAIS). III Congresso do CONSAD.

Koliba, C., Meek, J. & Zia, A. 2011. Governance Networks in Public Administration and Public Policy. CRC.

Kooiman, J. 1993. Modern Governance. New Government-Society Interactions. Sage.

Martins, Humberto & Marini, Caio. 2010. Um Guia de Governança para Resultados na Administração Pública". Publix.

Martins, Humberto Falcão. 2011a. "Um composto de governança pública". Revista Governança Social IGS, ano 4, ed. 10, maio-julho 2011.

Martins, Humberto Falcão. 2011b. "Governance Challenges in Contemporary and Future Brazil", Russian National Academy of Economics and Public Administration, jul 2011.

Matus, C. 1991. O plano como aposta. São Paulo em Perspectiva, São Paulo, p. 28-42, out./dez.

Moore, M. 1994. Public Value as the focus of strategy. Australian Journal of Public Administration, vol. 53, nr. 3, pp. 296-303.

— 1995. Creating Public Value. Harvard.

— & Benington, J. 2011. Public Value Theory and Practice. Palgrave MacMillan.

Neely, Andy. Business Performance Measurement: unifying theory and integrating practice.2ed. Cambridge University Press. 2007.

Pollitt, Christopher & Hupe, Peter. 2009. Talking Governance: The Role of Magic Concepts. EGPA.

OECD (Organisation for Economic Development and Co-operation). 1990. Partnerships for rural development, Paris: OECD.

Offe, C. 1997. The Present Historical Transition and Some Basic Design Options for Societal Institutions. MARE, Brasília.

Osborne, S. 2010. The New Public Governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance. Routledge.

Pollitt, Christopher. 2003. The essential public manager. Open University.

Salamon, Lester M. 1987. "Of Market Failure, Voluntary Failure, and Third-Party Government: Toward a Theory of Government-Nonprofit Relations in the Modern Welfare State," Journal of Voluntary Action Research 16 (1-2): 29-49.

Santos, Filipe. 2009. A Positive Theory of Social Entrepreneurship, working paper in the INSEAD Working Paper Series.

Wholey, J. S. 1979. Evaluation: Promise and Performance, Urban Institute.

NOTA

1 Contém excertos de Martins, Humberto "Governança Pública", Apostila da Disciplina Governança Colaborativa, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, 2014; de Martins, Humberto "Uma teoria da fragmentação de políticas públicas: desenvolvimento e aplicação na análise de três casos de políticas de gestão pública", Tese de Doutorado, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação getulio Vargas, 2003; de Marini, Caio & Martins, Humberto Falcão, "Dez anos de Governo Matricial", in: Governança em Ação, vol. 5, Publix, 2014; de Martins, Humberto falcão, "Governança Colaborativa", Revista Gestão Pública PE, nr. 3; e de Governo do estado de Minas Gerais, BDMG & PUBLIX, "Do Choque de Gestão à Gestão para a Cidadania – 10 anos de desenvolvimento em Minas Gerais", BDMG, 2014.

Breves Considerações e Algumas Propostas ao PPA 2016/2019.

José Celso Cardoso Jr.
é Técnico de Planejamento e Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), graduado pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), mestre em Teoria Econômica e doutor em Economia Social e do Trabalho, ambos pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (IE/UNICAMP).

RESUMO

Este texto realiza balanço sucinto acerca da função planejamento governamental no Brasil, buscando identificar elementos teóricos e empíricos a justificar – quiçá – a sua retomada desde princípios do novo milênio, como função intrínseca, indelegável e estratégica do Estado brasileiro contemporâneo. Nesta toada, lança propostas para um processo de reorganização institucional e política desta importante função governamental no país, e o faz a partir das perspectivas que se abrem ao Brasil com as eleições presidenciais de 2014 e a chegada de um novo ciclo de formulação e implementação de políticas públicas, por exigência constitucional do PPA 2016-2019.

Palavras-chaves: Estado. Planejamento Governamental. PPA 2016-2019. IPEA. Brasil.

1. APRESENTAÇÃO.

Este texto realiza breve balanço a respeito do planejamento governamental no Brasil, buscando identificar elementos teóricos e empíricos a justificar – quiçá – a sua retomada desde princípios do novo milênio, como função intrínseca, indelegável e estratégica do Estado brasileiro contemporâneo.

Nesta toada, lança propostas concretas para um processo de reorganização institucional e política des-

ta importante função governamental no país, e o faz a partir das perspectivas que se abrem ao Brasil com as eleições presidenciais de 2014 e a chegada de um novo ciclo de formulação e implementação de políticas públicas por exigência constitucional do PPA 2016-2019.

2. A RETOMADA DO PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL NO BRASIL NOS ANOS 2000.[1]

Em 2014, o Brasil realiza sua sétima eleição direta consecutiva para presidente da República. Ao longo de praticamente trinta anos (1984 a 2014), o país conformou uma das maiores e mais intensas democracias do mundo, por meio da qual conseguiu proclamar nova Constituição Federal em 1988, estabilizar e legitimar nova moeda nacional desde 1994 e testar satisfatoriamente a alternância de poder, tanto no Executivo e Legislativo em âmbito federal, como nos executivos e legislativos subnacionais, em processo contínuo, coletivo e cumulativo de aperfeiçoamento institucional geral do país.

Não obstante a presença de tensões e recuos de várias ordens, é possível avaliar como positiva a ainda incipiente e incompleta experiência democrática brasileira; indicação clara de que a dimensão de aprendizado político e social que lhe é inerente – e que apenas se faz possível em decorrência do seu exercício persistente ao longo do tempo – constitui-se na mais importante característica deste que já é o mais duradouro período de vigência democrática do país em regime republicano.

Com isso, quer-se dizer que não parece descabido relacionar positivamente alguns auspiciosos fatos recentes, com o exercício – mais uma vez – contínuo, coletivo e cumulativo de vigência democrática no Brasil, cujo sentido de permanência aponta não somente para processos de amadurecimento crescente das instituições, como também para grandes desafios que ainda pairam sobre a sociedade brasileira.

No plano dos avanços nacionais, destaque-se a ampliação e a complexificação da atuação estatal – por meio de seu arco de políticas públicas – sobre dimensões cruciais da vida social e econômica do país. Especialmente interessante é constatar a relativa rapidez – em termos histórico-comparativos – com que processos de aparelhamento e sofisticação institucional do Estado têm se dado no país.

Aproximadamente, desde a década de 1980, quando se instaurou, no Brasil, o seu processo (lento, gradual e seguro) de redemocratização, tem-se observado – não sem embates e tensões políticas e ideológicas de vários níveis – movimento praticamente permanente de amadurecimento institucional no interior do Estado brasileiro. Em tese, hoje, o Estado brasileiro – sobretudo na esfera federal – possui recursos fiscais, humanos, tecnológicos e logísticos bastante potentes para estruturar e implementar políticas em âmbitos amplos da economia e da sociedade nacional. É claro que restam

ainda inúmeras questões e problemas a enfrentar, estes também de dimensões consideráveis.

Coloca-se, então, outra ordem de conclusões gerais deste capítulo. Trata-se de mobilizar esforços de compreensão e de atuação, em linhas gerais, acerca de três conjuntos de desafios, a saber:

- incremento de qualidade dos bens e serviços públicos disponibilizados à sociedade;
- equacionamento dos esquemas de financiamento para diversas políticas públicas de orientação federal; e
- aperfeiçoamentos institucionais-legais no espectro amplo do planejamento governamental para a execução adequada (vale dizer: eficiente, eficaz e efetiva) e aderente (às realidades socioeconômicas) das diversas políticas públicas em ação pelo país.

Com relação à qualidade dos bens e serviços ofertados à sociedade, é patente e antiga a baixa qualidade geral destes e, a despeito do movimento relativamente rápido de ampliação da cobertura em vários casos (vejam-se, por exemplo, as áreas de saúde, educação, previdência e assistência social etc.), nada justifica o adiamento desta agenda da melhoria da qualidade com vistas à legitimação política e à preservação social das conquistas obtidas até agora. A agenda da qualidade, por sua vez, guarda estreita relação com as duas outras mencionadas anteriormente: as dimensões do financiamento e da gestão.

No caso do financiamento, é preciso enfrentar tanto a questão dos montantes a disponibilizar para determinadas políticas – ainda claramente insuficientes em vários casos –, como a difícil questão da relação entre arrecadação tributária e gastos públicos. Vale dizer, do perfil específico de financiamento que liga os circuitos de arrecadação aos gastos em cada caso concreto de política pública. Há já muitas evidências empíricas e muita justificação teórica acerca dos malefícios que estruturas tributárias altamente regressivas trazem para o resultado final das políticas públicas e para a própria distribuição de renda e riqueza no país.

Em outras palavras, o impacto agregado destas, quando considerado em termos dos objetivos que pretendem alcançar, tem sido negativamente compensado, no Brasil, pelo perfil regressivo da arrecadação, que tem penalizado proporcionalmente mais os pobres que os ricos. Se esta situação não mudar, rumo a uma estrutura tributária mais progressiva, tanto em termos dos fluxos de renda como dos estoques de riquezas (físicas e financeiras) existentes no país, dificilmente haverá espaço adicional robusto para a redução das desigualdades econômicas, sociais e regionais, que clamam, há tempos, por soluções mais rápidas e eficazes.

Por fim, no caso da "função planejamento governamental", tratar-se-ia não só de promover aperfeiçoamentos legais relativos aos diversos marcos institucionais que regulam a operacionalização cotidiana das políticas públicas, mas também de estimular e difundir novas técnicas, instrumentos e práticas de formulação, implementação e gestão de políticas, programas e ações governamentais. Em ambos os casos, salienta-se a necessidade de buscar equilíbrio maior entre os mecanismos de controle das políticas e dos gastos públicos, de um lado, e os mecanismos propriamente ditos de planejamento, implementação e gestão destas políticas, de outro.

Neste particular, a questão é que, depois de mais de duas décadas de relativa estagnação econômica (1980 a 2003) e indefinições quanto ao modelo de desenvolvimento a seguir, o Brasil retomou certa capacidade de crescimento de sua economia a partir de 2004. Tal retomada mostrou-se fundamental para a melhoria de indicadores sociais e do mercado de trabalho no período recente e, ao mesmo tempo, explicitou a necessidade da sustentação do crescimento para fazer frente aos desafios colocados para a construção de um país menos heterogêneo, desigual e injusto.

Neste ambiente de retomada do crescimento e explicitação de dificuldades para a sua sustentação, vários documentos e movimentos concretos foram produzidos pelo governo brasileiro, tratando da questão do desenvolvimento e do planejamento. É, portanto, a emergência de nova fase de crescimento econômico em anos recentes que reacende a necessidade de reativação do Estado, em meio à crise econômica internacional em curso desde 2008, particularmente a reativação de suas instituições e instrumentos de planejamento estratégico. É nesse contexto, então, que se insere hoje a discussão que visa a contribuir para o movimento de atualização e ressignificação do planejamento governamental no Brasil, tanto por se acreditar que isso seja necessário e meritório em si mesmo, como porque se defende aqui a ideia de que o momento histórico nacional esteja particularmente propício a tal empreitada[2].

3. SUGESTÕES AO PPA 2016-2019.

Para introduzir propostas concretas com vistas ao PPA 2016-2019 que se aproxima, é necessário relembrar

ao menos três premissas fundamentais do assunto ora em pauta, a saber:

- Planejamento não é panaceia, mas pode ser parte da solução...
- Planejamento não é plano; é política...
- Mecanismos tecnopolíticos reais são, muitas vezes, diferentes dos formais...

Em outras palavras, não se fala de planejamento como algo utópico (se bem que planejamento se refira também, necessariamente, a utopias...), mas sim como função precípua e indelegável do Estado, função governamental cada vez mais necessária no mundo contemporâneo. Não como panaceia, mas sim como parte de soluções condizentes com a complexidade e heterogeneidade das questões sociais e econômicas das sociedades. Recusar a alternativa planejadora, seja em nome do mercado, seja em nome das dificuldades intrínsecas de estruturação e institucionalização desta atividade, é no mínimo falta de compreensão geral de governantes sempre premidos por soluções aparentemente rápidas e fáceis no curto prazo. Situação esta que raramente será capaz de ir às raízes dos problemas, nem tampouco de aventar soluções estruturantes e perenes para eles.

Do exposto decorre que planejamento é processo cotidiano e dinâmico de condução do governo; não se confunde com documentos, livros e planos, ainda que estes, se bem elaborados, ajudem como parte necessária ao registro documental, bem como na comunicação interna e externa ao governo etc. Mas que fique claro, planejamento é antes de tudo a arte da boa política. Logo, planejamento é processo – tecnopolítico, contínuo, coletivo e cumulativo – por meio do qual se dá concretude a projetos políticos oriundos da própria sociedade, canalizados por grupos que disputam de forma legítima e democrática a condução das ações de governo. Por isso, tanto melhor, quanto mais republicanos e democráticos forem os critérios de organização institucional do Estado e os valores e normas de funcionamento das instituições e das próprias políticas públicas. Neste sentido, os planos – como documentos formais do planejamento – podem e devem ser elaborados para explicitar, ratificar e aperfeiçoar o processo geral de planificação, nos termos acima propostos.

Mas sempre tendo em conta que, até mesmo em função da cultura política brasileira, mecanismos tecnopolíticos reais são muitas vezes diferentes dos formais. Isso quer dizer que talvez haja excesso de burocratismo e formalismo, tanto no desenho como na operacionalização das ações governamentais, expressas por um conjunto amplo de políticas públicas em si mesmas heterogêneas e complexas. E a distância entre o real e o formal talvez seja ainda maior em contextos históricos marcados por postura de ativação das funções governamentais, como as que recentemente vêm caracterizando e remodelando o Estado brasileiro rumo a um perfil algo mais (neo ou social) desenvolvimentista[3]. De fato, o ideal é que tal distância fosse menor do que concretamente é, ou que fosse diminuindo ao longo do tempo, mas para tanto, se faz necessário reformar estruturas arcaicas de ossatura estatal e da própria legislação que (des)conecta o direito administrativo das funções típicas da administração pública brasileira.

Por mais complexa e intrincada que seja, tal reforma deveria estar orientada, genericamente, pelos princípios da república (busca do bem comum e dos valores da esfera pública sobre os privatismos e particularismos correntes), da democracia (respeito às diferenças, formatos e métodos mais representativos, participativos e deliberativos em torno da coisa pública) e do desenvolvimento integral da nação brasileira. E de modo específico, deveria buscar uma convergência tal entre os trâmites formais e o funcionamento real das instituições, que pudesse engendrar processos de fato mais eficientes, eficazes e efetivos da máquina pública como um todo, tendo no centro a implementação de políticas públicas transformadoras das realidades sociais e econômicas do país.

Em síntese, diante do exposto, pode-se extrair um conjunto mínimo de proposições a serem levadas em consideração pelas mais altas instâncias e escalões da República brasileira, nos âmbitos Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como pelo conjunto de atores econômicos e sociais direta ou indiretamente interessados ou afetados pelo padrão de planejamento e de desenvolvimento em curso no país, com vistas à elaboração do PPA 2016-2019. São elas:

3.1 CENTRALIDADE:

Qualquer iniciativa de planejamento, dada a sua natureza tecnopolítica crucial aos desígnios do país, apenas se fará crível se estiver institucionalmente situada e/ou fortemente referendada e amparada pelos mais altos escalões políticos e instâncias formais da República brasileira. Qualquer iniciativa de planejamento desenvolvida à margem dessa condição, porquanto exigida constitucionalmente, estará inevitavelmente fadada ao fracasso. É preciso, portanto, elevar ao máximo grau possível a centralidade dessa proposição, algo

que depende diretamente da visão de mundo, da ética da responsabilidade e da postura político-institucional ativa dos altos dirigentes públicos e demais lideranças políticas da sociedade[4].

Concretamente, propõe-se aqui o desmembramento do atual MPOG, de modo a que o novo Ministério estaria destinado apenas às tarefas clássicas e cotidianas do orçamento (por meio da SOF) e da gestão pública (por meio da SEGEP), abarcando, ademais, as atuais secretarias do patrimônio (SPU), relações de trabalho (SRT), assuntos internacionais (SEAIN) e tecnologias da informação (SLTI). Toda a atual secretaria de planejamento (SPI), mais a secretaria especialmente criada para coordenar o PAC (SEPAC), além do DEST, deslocar-se-iam (talvez não fisicamente, mas apenas institucionalmente) à estrutura da Presidência da República, e lá se juntariam à SAG, SAM e SAE dando origem a uma nova e poderosa secretaria de planejamento federativo e democrático, com status ministerial diretamente vinculada à Presidência da República. Neste novo formato, IPEA e IBGE seriam as duas entidades vinculadas à nova secretaria de planejamento. Entre outras consequências, neste novo formato, o PPA passaria a servir como referência principal para todo o governo, tanto para guiar a sua reorganização institucional como para ajuda-lo na operacionalização cotidiana das políticas públicas a ele referenciadas.

É claro que a proposta acima é apenas uma das possibilidades de reorganização institucional do planejamento governamental federal no Brasil, evidentemente sujeita a negociações e coalizões políticas e sociais, no âmbito de um novo governo democraticamente eleito no país.

3.2 TEMPORALIDADE E DIRECIONALIDADE:

O planejamento do desenvolvimento nacional é, por natureza, uma atividade de curto, médio e longo prazos. Em outras palavras: o planejamento do desenvolvimento nacional é atividade de natureza contínua, coletiva e cumulativa; é processo incremental dinâmico, sistêmico e abrangente; requer abordagem multi-inter-transdisciplinar, temporalidades de formulação e execução variadas e direcionalidade tecnopolítica estratégica. Desta maneira, restringir o seu principal instrumento formal – o PPA – a horizonte temporal apenas de curto prazo (4 anos), é a senha certa para matar, ainda no nascedouro, qualquer iniciativa de planejamento condizente com a complexidade e heterogeneidade do tempo.

É preciso, portanto, permitir que o PPA se organize e opere segundo níveis diferentes de temporalidade e de direcionalidade estratégica. As políticas públicas possuem tempos distintos de maturação, bem como priorização estratégica igualmente distinta. Ambas as coisas – temporalidade e direcionalidade estratégica – precisam estar, a cada nova rodada de PPA, devidamente expressas nos documentos e nos respectivos arranjos de planejamento e execução das políticas e programas governamentais. Tal sugestão é não só factível como indispensável para se conferir maior dose de realismo, flexibilidade e exequibilidade às (distintas fases de maturação e de priorização) das políticas públicas federais[5].

Concretamente, trata-se aqui de permitir que os horizontes temporais das diversas políticas e programas governamentais se expressem livremente dentro do mesmo PPA. Com isso, todos os planos setoriais considerados robustos e corretos do ponto de vista da política e da estratégia nacional de desenvolvimento seriam automaticamente incorporados ao PPA, independente do respectivo horizonte temporal ou do grau de maturação institucional em cada caso. As subfunções de orçamentação, monitoramento, avaliação e controle levariam em conta, para suas respectivas atividades, a especificidade e a temporalidade própria em cada caso.

No que toca propriamente ao Orçamento, há duas coisas especialmente importantes: (i) é preciso elevar o nível de agregação das unidades mínimas de execução do gasto público, idealmente para o plano estratégico dos objetivos ou metas do PPA; e (ii) é preciso aplicar tratamento diferenciado ao gasto público (em termos de planejamento, orçamentação, controle, gestão e participação), segundo a natureza efetiva e diferenciada das despesas.

3.3 SETORIALIDADE E ESPACIALIDADE:

Há certamente muita dificuldade tecnopolítica, mas não necessariamente contradições insuperáveis, nas tarefas de formulação, implementação, monitoramento e avaliação de políticas públicas que levem em justa e equivalente consideração as dimensões tanto setoriais como espaciais das políticas públicas. Durante a maior parte da história, houve quase que absoluta primazia do setorial sobre o territorial; agora, não se trata de inverter tal primazia, mas sim de estabelecer um princípio de equilíbrio (ainda que intrinsecamente instável) entre ambas as dimensões cruciais de qualquer política pública ou programa de governo. Para tanto, embora

técnica e politicamente muito custoso, talvez seja necessário rever e reformar (ainda que gradualmente) a atual estrutura setorializada/departamentalizada de atuação governamental, rumo a algum tipo de estrutura organizacional de perfil matricial.

Na configuração atual, há muita hierarquia e pouco comando. É preciso, portanto, dispender esforços institucionais, embora consideráveis, nas tarefas de articulação e coordenação em vários níveis, e simultaneamente: intra e inter políticas, programas, ministérios e órgãos; intra e inter instâncias federativas; intra e inter poderes da República... A lista é longa e complexa, mas é desta reforma profunda (de estruturas, processos e entregas) do setor público estatal de que necessita[6]. Sem ela, ou apenas com medidas cosméticas de gestão, jamais se darão saltos de qualidade no quesito desempenho institucional agregado do Estado brasileiro. Em linguajar técnico, jamais se sairá do debate pequeno sobre eficiência da gestão, para as categorias realmente relevantes da eficácia e da efetividade das políticas públicas. Desde logo, políticas públicas que transformam.

Concretamente, trata-se aqui de reduzir a fragmentação ministerial, setorial e territorial de atuação do governo. Para tanto, propõe-se uma reorganização de tipo matricial na forma de elaboração e implementação do novo PPA. Ele teria, nas colunas, três níveis de organização da política pública, a saber: grandes áreas programáticas (em torno de 10), programas temáticos (em torno de 60) e ministérios setoriais (em torno de 30). Nas linhas, haveria também três níveis: grandes regiões (ou biomas), estados, e municípios (organizados segundo agrupamento de pequenos municípios, regiões metropolitanas, consórcios intermunicipais, cidades médias etc., conforme o caso).

3.4 EXEQUIBILIDADE:

Qualquer iniciativa de governo, planejada ou não, apenas se pode medir por seu grau de exequibilidade, vale dizer, pelas condições tecnopolíticas de governabilidade (sistêmica) e governança (colaborativa) do Estado. Condições essas que tanto garantem o engajamento e o apoio político necessário à efetivação do planejamento estratégico de governo, como garantem os requisitos administrativos (ou recursos de poder: financeiros e orçamentários, humanos e logísticos, tecnológicos e normativos, simbólicos e comunicacionais etc.) necessários à implementação das diversas e heterogêneas políticas públicas pelo país.

É preciso, portanto, levar a reforma do Estado, acima mencionada, à própria sociedade, radicalizando – para usar o chavão de sempre – a própria democracia social brasileira. Hoje, radicalizar (ou substantivar) a democracia brasileira significa, em primeiro lugar, reformar (para adensar) as estruturas e formas de funcionamento da democracia representativa tradicional. Em segundo plano, mas não menos importante, abrir ainda mais o Estado à democracia participativa direta (cf. referendos, plebiscitos e iniciativas populares já previstos constitucionalmente) e semidireta, conforme inovações recentes em desenvolvimento por meio dos conselhos de políticas públicas, conferências nacionais, audiências e ouvidorias públicas, dentre outras interfaces sócio-estatais possíveis e necessárias ao contexto presente e futuro da nação.[7]

Concretamente, propõem-se experimentalismos institucionais em torno do abaixo chamado "circuito de funções intrínsecas do Estado brasileiro para a capacidade de governar", no qual a dimensão da participação social comparece com o mesmo status das demais funções contemporâneas no ciclo de arrecadação/repartição tributária – formulação/planejamento governamental – orçamentação/programação financeira – monitoramento/avaliação/controles interno e externo – administração política e gestão das políticas públicas brasileiras.

3.5 RESPONSIVIDADE:

Por fim, é preciso que a implementação das políticas públicas e a entrega efetiva de bens e serviços do Estado à população sejam os verdadeiros critérios de aferição e perseguição do desempenho institucional (setorial, territorial e agregado) do Estado brasileiro. Apenas desta maneira se poderá, de fato, calibrar as ações de planejamento no sentido dos resultados intermediários (medidos pela eficácia da ação governamental) e dos resultados finais (medidos pela efetividade transformadora da ação) das políticas públicas nacionais, rumo à consolidação de um projeto de desenvolvimento integral para o Brasil no século XXI.[8]

É claro que da assunção – pelo Estado – desta grande e complexa agenda de transformação, decorrerão inúmeros requerimentos operacionais para a sua efetivação no cotidiano prático da ação governamental. Mas estes apenas farão sentido se deflagrados sob a custódia e orientação geral das formulações acima sugeridas, sem as quais as possíveis inovações institucionais, ou novas medidas de gestão, simplesmente perderão muito em eficiência, eficácia e efetividade.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Mesmo dentro do governo, em ministérios, secretarias e órgãos supostamente existentes para pensar e aplicar o planejamento (como função precípua e indelegável do Estado), parece reinar certa descrença generalizada nesta função. Ela decorreria, basicamente, de três fontes:

- aproximadamente trinta anos de desmonte das instâncias, instrumentos e mesmo da cultura pública de planejamento;
- uma crença (equivocada) na superioridade do livre mercado como mecanismo distribuidor da renda e da riqueza produzida pela sociedade, ainda mais em contexto de domínio transnacional das grandes corporações privadas;
- uma crença (equivocada) na imensa dificuldade prática (ou mesmo em sua impossibilidade lógica) de se organizar de uma forma melhor e mais efetiva a institucionalidade atual de planejamento governamental, já que, embora considerada uma função meritória e necessária, seria algo de complexidade institucional e política para além do domínio humano.

Pois contra tais ilações, basta dizer, lembrando Carlos Matus, que

> O planejamento é uma das maiores conquistas libertárias que o homem pode almejar. Porque o plano é a tentativa do homem para criar seu futuro; é lutar contra as tendências e correntes que nos arrastam; é ganhar espaço para escolher; é mandar sobre os fatos e as coisas para impor a vontade humana; é recusar-se a aceitar o resultado social que a realidade atomizada de infinitas ações contrapostas oferece-nos anarquicamente; é rejeitar o imediatismo; é somar a inteligência individual para multiplica-la como inteligência coletiva e criadora.
>
> (...) O planejamento é, portanto, uma ferramenta das lutas permanentes do home desde o alvorecer da humanidade, para conquistar graus de liberdade cada vez maiores. (Carlos Matus, Adeus Senhor Presidente: governantes governados. São Paulo: Ed. Fundap, 1996, pg. 182 a 184).

Ademais, a importância renovada do planejamento governamental em ambientes democráticos (ambientes estes, por excelência, complexos, incertos e dinâmicos), na atualidade, reforça a crença nesta atividade do Estado, como a única realmente capaz de transformar informação em conhecimento aplicado, e este em ação concreta e objetivada de governos. É a única capaz de reduzir o mundo de incertezas radicais das sociedades a riscos minimamente calculáveis probabilisticamente. Com isso, fazendo os governos migrarem da improvisação absoluta na condução da administração pública para o mínimo de racionalização, visando à tríade eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais.

Um sistema de planejamento, em suma, é a única coisa capaz de superar a situação fragmentada e competitiva que hoje se observa dentro dos governos, permitindo uma convivência organicamente articulada e cooperativa, seja entre ministérios, órgãos e instâncias federativas, seja entre dirigentes políticos, burocracia pública e a própria sociedade civil organizada. O planejamento, por fim, quando estruturado de modo sistêmico e estratégico, é a única função de Estado capaz de conferir dinamicidade a governos inertes ou paralisados, fazendo as economias converterem especulação financeira e rentismo em investimentos produtivos socialmente úteis, e permitindo às sociedades transitarem do passado e presente a futuros menos incertos e mais condizentes com as aspirações da civilização e da coletividade.

REFERÊNCIAS

CARDOSO JR., J. C. (org.). *A Reinvenção do Planejamento Governamental no Brasil*. Brasília: IPEA, 2011.

CARDOSO JR., J. C. (org.). *Planejamento, Gestão, Controle e Participação no Brasil: contribuições ao pensamento estratégico de Estado*. São Paulo: Ed. Hucitec, 2014 (no prelo).

GARCIA, R. C. *Reorganização do Processo de Planejamento do Governo Federal: o PPA 2000-2003*. Brasília: Texto para Discussão n. 726, IPEA, 2000.

GARCIA, R. C. *PPA: o que não é e o que pode ser*. Brasília: Boletim de Políticas Sociais: acompanhamento e análise, n. 20, IPEA, 2012.

NOTA

1 Esta parte do texto é uma adaptação de trabalhos anteriores, especialmente Cardoso Jr. (2011) e Cardoso Jr. (2014). Além desses, são fontes primordiais os textos de Garcia (2000) e Garcia (2012).

2 Algumas características do momento histórico atual que se consideram importantes neste estudo para justificar esta crença são: i) depois de praticamente três décadas seguidas de crises econômica e fiscal do Estado, os anos recentes trouxeram à tona não só novas possibilidades de crescimento do produto total da economia, da renda e do emprego das famílias e da arrecadação estatal, como também novas possibilidades de atuação planejada e orientada do Estado ao desenvolvimento; e ii) ambas as possibilidades anteriores se vislumbraram e se fortaleceram sem que a estabilidade monetária fosse ameaçada e aconteceram em ambiente democrático, com funcionamento satisfatório das instituições e dos mercados.

3 No Brasil, recrudesceu o debate sobre qual padrão de desenvolvimento estaria em (re)montagem nesta entrada de século XXI. Uns advogam simplesmente pela continuidade – com novas nuances – do modelo liberal que teria predominado na década de 1990. Outros defendem teses – mais complementares que concorrentes – acerca da emergência de um novo padrão, diferenciando-se, entretanto, em função de aspectos como: (i) o "novo" protagonismo estatal na economia; (ii) as "novas" frentes de acumulação e expansão da dinâmica capitalista interna; (iii) a ênfase conferida às dimensões "social", "ambiental", "regional", "sul-americana", "democrático-participativa", "inovativa" etc. Trata-se, portanto, do confronto, linhas gerais, entre dois projetos políticos em disputa no debate corrente. De um lado, embora com força partidária aparentemente menor na conjuntura atual, coloca-se ainda em pauta – por setores conservadores da sociedade, comunidades da política (partidos, sindicatos e outras agremiações) e da própria burocracia, além da mídia e empresariado – o caminho liberal, de orientação privatista e internacionalizante, que vivenciou melhores dias na década de 1990. De outro lado, embora raramente tenha tido força política suficiente no cenário nacional, permanece como possibilidade – defendida por setores do campo progressista, dentro e fora das estruturas de governo – a via desenvolvimentista, ainda que sem delineamento claro ou definitivo. Para um aprofundamento acerca deste debate, ver o número especial da Revista Economia & Sociedade, vol. 21, dez. 2012.

4 Trata-se, em síntese, de dotar a função planejamento de forte conteúdo estratégico, vale dizer: "fazer da função planejamento governamental o campo aglutinador de propostas, diretrizes, projetos, enfim, de estratégias de ação, que anunciem, em seus conteúdos, as potencialidades implícitas e explícitas, bem como as trajetórias possíveis e/ou desejáveis para a ação ordenada e planejada do Estado, em busca do desenvolvimento nacional." (Cardoso Jr., 2011).

5 Trata-se, aqui, de dotar a função planejamento de fortes conteúdos prospectivos e propositivos: "cada vez mais, ambas as dimensões – a prospecção e a proposição – devem compor o norte das atividades e iniciativas de planejamento público. Trata-se, fundamentalmente, de dotar o planejamento de instrumentos e técnicas de apreensão e interpretação de cenários e tendências e, simultaneamente, de teor propositivo para reorientar e redirecionar, quando pertinente, as políticas, os programas e as ações de governo." (Cardoso Jr., 2011).

6 Trata-se, desta forma, de dotar a função planejamento de forte capacidade de articulação e coordenação intra e interinstitucional, pois: "grande parte das novas funções que qualquer atividade ou iniciativa de planejamento governamental deve assumir estão ligadas, de um lado, a um esforço grande e complexo de articulação (tecnopolítica) interinstitucional e, de outro lado, a outro esforço igualmente grande, de coordenação (tecnopolítica) geral das ações de planejamento. O trabalho de articulação interinstitucional aqui referido é necessariamente complexo, porque, em qualquer caso, deve envolver muitos atores, cada qual com seu cabedal de interesses diversos e com recursos diferenciados de poder. Com isso, grande parte das chances de sucesso do planejamento governamental depende, na verdade, da capacidade que políticos e gestores públicos demonstram para realizar, a contento, este esforço de articulação interinstitucional em diversos níveis. Por sua vez, exige-se, em paralelo, trabalho igualmente grande e complexo de coordenação geral das ações e iniciativas de planejamento, mas que, neste caso, porquanto não desprezível em termos de esforço e dedicação institucional, é algo que soa factível ao Estado realizar." (Cardoso Jr., 2011).

7 Trata-se, neste caso, de dotar a função planejamento de forte componente democrático-participativo, uma vez que: "hoje, qualquer iniciativa ou atividade de planejamento governamental que se pretenda eficaz, precisa aceitar – e mesmo contar com – certo nível de engajamento público dos atores diretamente envolvidos com a questão, sejam estes da burocracia estatal, políticos ou acadêmicos, sejam os próprios beneficiários da ação que se pretende realizar. Em outras palavras, a atividade de planejamento deve prever dose não desprezível de horizontalismo em sua concepção, vale dizer, de participação direta e envolvimento prático de – sempre que possível – todos os atores pertencentes à arena em questão." (Cardoso Jr., 2011).

8 Trata-se, por fim, de dotar a função planejamento de fortes conteúdos éticos, vale dizer: "reforçar e introduzir, cada vez mais, princípios da república e da democracia como referências fundamentais à organização institucional do Estado e à própria ação estatal." (Cardoso Jr., 2011).

O Exercício da função de Assessor Jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades

Luiz Cláudio de Azevedo Chaves
é Bacharel em Administração e Direito. Especialista em Direito Administrativo e Professor Convidado da Fundação Getúlio Vargas e da PUC-Rio.

RESUMO

Dentre todas as atividades da Administração Pública, poucas são tão determinantes para o alcance dos resultados a serem obtidos em prol da coletividade senão aquela entregue ao Assessor Jurídico. Para cada passo que o Gestor Público percorre (ou deixa de percorrer), uma das principais balizas, é o parecer jurídico. É fácil perceber tal grau de importância na medida em que a atividade pública é premida e orientada por um emaranhado de atos normativos (leis, decretos, portarias etc.) e princípios jurídicos que, não raro, exigem exercícios altamente técnicos para sua correta interpretação. Não há especialidade técnica empregada pelo poder Público para consecução dos fins que não esteja atrelada a normas legais a exigir do aplicador do Direito, técnicas refinadas de exegese. Como na Administração Pública é tarefa árdua determinar "quem faz o quê", neste breve trabalho procurar-se-á esclarecer e definir as responsabilidades e limites da atuação do Advogado Público nos processos de contratação governamental, de modo a tornar mais evidente o campo de sua atuação.

Palavras-chave: Processo licitatório. Parecerista. Responsabilidades.

1. A FUNÇÃO DE ASSESSOR JURÍDICO

O papel do Assessor Jurídico é, senão outro, intermediar a vontade da sociedade, manejada nas ações

dos representantes (vontade democrática) e o direito, compreendendo a política pública que se deseja implementar e buscando estabelecer os mecanismos que viabilizem a realização dessa vontade estatal.

O assessor jurídico é sempre instado a manifestar-se em processos administrativos, ou em reuniões gerenciais (na qualidade de consultor), para opinar acerca da juridicidade das ações que a Administração pretende tomar. A partir das suas ponderações (escritas ou verbais), o Gestor toma a sua decisão de fazer ou deixar de fazer algo, segundo a orientação oferecida. Por meio de seu atuar, o causídico, antecipando os efeitos jurídicos das ações administrativas que se lhe encaminham, procura, como fim último, evitar vícios de legalidade que possam causar a nulidade de atos administrativos que lhes são submetidos para apreciação, ou ainda apresentarem caminhos juridicamente adequados para que o Gestor Público adote as corretas medidas para atendimento da necessidade coletiva.

A Assessoria Jurídica cumpre papel extremamente relevante nesse contexto. Não deve confundir-se como órgão de controle — muito embora, em alguma medida o seja. Se sua função primordial é preventiva, deve atuar de maneira orientativa. Suas portas devem estar sempre abertas para receber os servidores da área técnica e de eles esclarecer dúvidas de instrução dos processos. Ao receber as minutas de editais e contratos e seus aditamentos, antes de devolver o processo para diligências ou complementações, deve procurar saber dos setores técnicos mais detalhes sobre a lacuna ou impropriedade percebida. Deve orientar os servidores para que instruam o processo desde o início de acordo com suas convicções técnicas e estar aberto a revê-las nos casos extraordinários.

2. A MANIFESTAÇÃO DO PARECERISTA – ESPÉCIES DE PARECERES

Manifestando-se por meio de pareceres, o Assessor Jurídico não pratica ato decisório, expedindo atos apenas de cunho opinativo, muito embora, como se verá adiante, alguns atos opinativos são revestidos de força vinculante. Hely Lopes Meirelles (1993, p. 195) bem definiu pareceres administrativos como sendo "manifestações de órgãos técnicos sobre assuntos submetidos à sua consideração." Para o saudoso mestre, o parecer possui caráter exclusivamente opinativo, não acarretando vinculação da autoridade a que serve de consultor ou tampouco os particulares "à sua motivação ou conclusões, salvo se aprovado por ato subsequente." Complementa o raciocínio acrescentando que o ato administrativo, em si, é o ato que aprova o parecer, e este poderá apresentar-se com a roupagem de ato normativo, ordinário, negocial ou punitivo. A doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello (2004, p.387) é no mesmo sentido. Na visão do ilustrado jurista, os pareceres são atos de administração consultiva e são aqueles que "visam a informar, elucidar, sugerir providências administrativas a serem estabelecidas nos atos de administração ativa.".

Mas não é sempre que o órgão jurídico é instado a ofertar parecer por ato de vontade da autoridade

competente. Em algumas situações previstas em lei, a regularidade do ato que será (ou deverá ser) deflagrado, será dependente de análise jurídica prévia. Nessas hipóteses, o encaminhamento ao setor jurídico deixa de ser mera consulta para se tornar parte do devido processo legal. Analisando mais precisamente sobre a obrigação ou não imposta pela lei de o administrador proceder à consulta, Di Pietro (2011, p. 231), com sua habitual didática e lembrando as lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, anota que o parecer pode se apresentar sob três espécies, classificando-os da seguinte forma,verbis:

> O parecer é **facultativo** quando fica a critério da Administração solicitá-lo ou não, além de não ser vinculante para quem o solicitou. Se foi indicado como fundamento da decisão, passará a integrá-la, por corresponder à própria motivação do ato.
>
> O parecer é **obrigatório** quando a lei o exige como pressuposto para a prática final do ato. A obrigatoriedade diz respeito à solicitação do parecer (o que não lhe imprime caráter vinculante). Por exemplo, uma lei que exija parecer jurídico sobre todos os recursos encaminhados ao Chefe do Executivo; embora haja obrigatoriedade de ser emitido o parecer sob pena de ilegalidade do ato final, ele não perde seu caráter opinativo. Mas a autoridade que não o acolher deverá motivar sua decisão [...].
>
> O parecer é **vinculante** quando a Administração é obrigada a solicitá-lo e a acatar sua conclusão. Para conceder aposentadoria por invalidez, a Administração tem que ouvir o órgão médico oficial e não pode decidir em desconformidade com sua decisão [...]

Apesar de o parecer **facultativo** integrar o ato, com o acatamento desse como um dos fundamentos, o parecer não perde a autonomia de ato meramente opinativo. Este é o caso para o qual o Gestor não tinha obrigação de ouvir seu corpo jurídico, mas decidiu fazê-lo para subsidiar a decisão. É o caso do parecer em processos de dispensa ou inexigibilidade de licitação, para o qual não é previsto em lei sobre a necessidade da oitiva do órgão jurídico, conforme o parágrafo único do art. 26 da Lei n. 8.666/93. Ao encaminhar um processo de dispensa ou inexigibilidade, a autoridade competente, por ato discricionário, estará apenas solicitando a opinião técnica do órgão consultivo. Quer ouvi-lo para melhor decidir, no entanto a lei não lhe impôs essa condição. Tanto assim, que não estará obrigado a seguir a orientação do Jurídico, podendo decidir da forma que entender mais adequada.

O parecer é **obrigatório** quando a oitiva do parecerista faz parte da instrução do processo, sendo determinada pela lei. Em respeito ao princípio do devido processo legal, o ato somente será regular se houver parecer. Ainda assim, a autoridade competente não fica adstrita ao parecer que mantém intacta sua natureza opinativa. Contudo, para decidir deverá fundamentar sua decisão. Carlos Pinto Coelho Motta (1988, p. 152-153) sustenta que a inexistência do parecer obrigatório pode dar ensejo à nulidade do ato final. Esclarece que

> Nesta hipótese, a presença do parecer é necessária; embora o seu conteúdo não seja vinculante para a Administração, salvo se a lei exigir o pronunciamento favorável do órgão consultado, para a legitimidade do ato final, caso em que **o parecer se torna impositivo para a Administração**.

O parecer será **vinculante** quando, além de ser obrigatório por lei, amarra, atrela a decisão final ao seu entendimento. Uma vez ouvido o órgão consultivo, a autoridade não poderá decidir de forma diversa daquela exposta no parecer. Poderá, no máximo, não decidir. Nesse tema, cabe lembrar a lúcida orientação da doutrina do Prof. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1979, p. 576-577):

> Parecer conforme, ou vinculante, é o que a Administração Pública não só deve pedir ao órgão consultivo, como deve segui-lo ao praticar o ato ativo ou de controle. Encerra regime de exceção e só se admite quando expressamente a lei ou o regulamento dispõem nesse sentido. O ato levado a efeito em desconformidade com o parecer se tem como nulo.

Entretanto, esse entendimento ainda nutre certa controvérsia. A questão gira em torno da efetividade do parecer como ato administrativo. A doutrina pátria, em sua maioria, adota, conforme já visto, o entendimento segundo o qual o parecer sempre se constituirá um ato enunciativo, uma opinião técnica; jamais um ato administrativo, porquanto o ato administrativo em si (com característica de auto-executoriedade) é aquele proferido pela autoridade administrativa competente. Carlos Pinto Coelho Motta *apud* Dalari aponta o caráter vinculante da natureza própria do parecer jurídico proferido no processo licitatório, senão, veja-se:

> A incongruência de tentar dar a característica de "vinculante" a um parecer, pelo raciocínio lógico de que parecer vinculante não é parecer, é decisão.

> O parecer jurídico não se constitui como ato administrativo, representando apenas uma manifestação opinativa, que pode ser agregada como elemento de fundamentação ao ulterior ato administrativo, nos termos permitidos pelo §1. do art. 50 da Lei n. 9.784/99.

Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari (2001, p. 140-141) fortalecem a tese de que o parecer vinculante **é a própria decisão** e, portanto, caracteriza-o de forma absoluta como peça opinativa:

> Parecer jurídico, portanto, é uma opinião técnica dada em resposta a uma consulta, que vale pela qualidade de seu conteúdo, pela sua fundamentação, pelo seu poder de convencimento e pela respeitabilidade científica de seu signatário, mas que jamais deixa de ser uma opinião. Quem opina, sugere, aponta caminhos, indica uma solução, até induz uma decisão, mas não decide.

Contudo, a jurisprudência do STF acomodou-se no mesmo diapasão de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, que serviu de pilar para a lição de Di Pietro, suso citada. No julgamento do MS 24.584, o Eminente Min. Joaquim Barbosa, em seu voto-vista, adotando a doutrina francesa da pena de Réné Chapus (2001, pág. 1113-1115), reconhece a existência de uma espécie de parecer a qual se reveste de força vinculante (característica que não nega ser típica dos atos administrativos propriamente ditos), dependendo da obrigação que a lei impõe ao administrador proceder ou não à consulta. Entende que caso a lei estabeleça a obrigação de "decidir à luz de parecer **vinculante ou conforme** (*décider sur avis* conforme), o administrador não poderá decidir **senão nos termos da conclusão do parecer, ou, então, não decidir**." (grifos do original)

Prossegue o festejado Ministro da Corte Suprema, salientando que, nos casos de a lei estabelecer a obrigação de o gestor decidir na conformidade do parecer, caso não o faça, seu ato estará "maculado por **vício de competência**." Mais adiante, no julgamento do MS 24.631, o emérito Magistrado, agora na qualidade de Relator, reafirmando a posição sustentada no julgado anterior, consignou em seu voto que

> Nos casos de definição, pela lei, de vinculação do ato administrativo à manifestação favorável no parecer técnico jurídico, a lei estabelece efetivo compartilhamento do poder administrativo de decisão, e assim, em princípio, o parecererista pode vir a responder conjuntamente com o administrador, pois ele é também administrador nesse caso.

De fato, não vejo como não admitir a classificação das espécies de pareceres para reconhecer que, em certos casos, a consulta assume, sim, a condição de pressuposto de perfeição do ato. Claro que o parecer, de per si, não é, e nunca será, capaz de criar efeitos jurídicos (criar, extinguir ou modificar direitos), mas sim o ato subsequente a ele. Mas, se o ato subsequente somente puder ser deflagrado **na conformidade** do parecer prévio (*avis conforme*, como dizem os franceses), fica nítido que o parecer não apenas integra a motivação do ato, mas é parte dele.

3. EXTENSÃO DA RESPONSABILIDADE DO ASSESSOR JURÍDICO PELA EMISSÃO DE PARECERES

A Carta Política de 1988, em seu art. 133 discorre que "O advogado é indispensável à administração da justiça, **sendo inviolável por seus atos e manifestações** no exercício da profissão, nos limites da lei (grifamos)." Já o Estatuto da OAB, no art. 32, aponta que

> Art. 32 - O advogado é responsável pelos atos que, no exercício profissional, praticar com dolo ou culpa.
>
> Parágrafo único. Em caso de lide temerária, o advogado será solidariamente responsável com seu cliente, desde que coligado com este para lesar a parte contrária, o que será apurado em ação própria.

Disso decorre que, apesar de ser detentor de certas garantias, o advogado será responsável por seus atos, mas apenas quando agir com dolo ou culpa. A culpa é classificada em culpa *stricto sensu* também chamada de culpa aquiliana e culpa *lato sensu*, mais conhecida como dolo. Esta se configura quando o resultado danoso é alcançado voluntariamente pelo agente e os efeitos de seu comportamento são deliberadamente procurados por ele. A culpa Icaracteriza-se pelo comportamento negligente do autor do dano, abrangendo a **imprudência** e a **imperícia**, implicando, assim, abandono do dever de diligência ou da adoção de medidas capazes de evitar certos fatos considerados ilícitos.

No caso de serviços profissionais como os advocatícios, geralmente, a culpa em sentido estrito configura-se nas hipóteses de imperícia e imprudência. A primeira é a falta de aptidão para exercer uma atividade em que o conhecimento técnico é fundamental para seu exercício; a segunda liga-se à falta de cuidado no desempenho da profissão. Nos casos de serviços advocatícios, segundo entendimento de-

lineado por Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes (2010), citando o art. 133 da Carta Magna, a imperícia e a negligência, no caso dos serviços de advocacia, caracterizam-se somente pela constatação de erro grave e inescusável. Nessa mesma direção, quando do exame do MS 24.073/02-STF, no qual o Tribunal de Contas da União pretendia responsabilizar o Assessor Jurídico juntamente ao administrador pela contratação sem licitação considerada ilegal, o Relator, Min. Carlos Veloso, assim se posicionou:

> Ora, o direito não é uma ciência exata. São comuns as interpretações divergentes de certo texto de lei, o que acontece, invariavelmente, nos Tribunais. Por isso, para que se torne lícita a responsabilização do advogado que emitiu parecer sobre determinada questão de direito é necessário demonstrar que laborou o profissional com culpa, em sentido largo, ou que cometeu erro grave, inescusável.

Em resumo, na atividade advocatícia, somente responde o profissional, o que inclui o advogado público, quando age com negligência ou imperícia, acarretando erro grave, inescusável. E com isso, o parecerista estará isento de responsabilidade quando defender tese aceitável, alicerçada em lição de doutrina e jurisprudência. O TCU acolhe essa tese, conforme se vê do julgado abaixo:

> O parecer jurídico e técnico não vincula o gestor, que tem a obrigação de examinar a correção dos pareceres, até mesmo para corrigir eventuais disfunções na administração e, portanto, não afasta, por si só, a sua responsabilidade por atos considerados irregulares pelo Tribunal de Contas da União. (Acórdão 206/2007 Plenário)

Do exposto acima, é considerando a classificação das espécies de pareceres em **facultativo**, **obrigatório** e **vinculante**, a responsabilização do parecerista, nos dois primeiros casos, somente será possível quando o profissional atuar com desmazelo (negligência) e/ou sem um mínimo de cuidado técnico (imperícia). Seria a hipótese de um parecer calcado em tese flagrantemente contrária às normas vigentes, doutrina e jurisprudência majoritária, ou ainda emitido sem o devido cuidado de análise das peças processuais e informações constantes dos autos do processo, exatamente como foi analisado pela Corte Federal de Contas no Acórdão 899/2012, Plenário, em cuja assentada, reconheceu negligência do parecerista que deu parecer favorável em processo de dispensa de licitação no qual não havia pesquisa de preços.

É que tanto no parecer **facultativo** como no **obrigatório**, o administrador público não está obrigado a agir de acordo com a conclusão do parecer, podendo de forma diversa decidir. Nesse caso, a atuação do Jurista é puramente consultiva, razão pela qual se lhe aplicam as garantias constitucionais e legais no campo da responsabilização. Mas na hipótese de o parecer ser de cunho **vinculante**, os efeitos de sua emissão são bem outros. Conforme já dito acima, no parecer **vinculante**, o parecerista compartilha a competência de decidir com o administrador e, por isso, com ele responde solidariamente na ilegalidade. Age com a competência — compartilhada — do administrador. Se o ato for deflagrado pelo administrador, este o fará de acordo com a conclusão do parecer ofertado (*avis conforme*). É a atual posição do STF:

> CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. CONTROLE EXTERNO. AUDITORIA PELO TCU. RESPONSABILIDADE DE PROCURADOR DE AUTARQUIA POR EMISSÃO DE PARECER TÉCNICO-JURÍDICO DE NATUREZA OPINATIVA. SEGURANÇA DEFERIDA.
>
> I. Repercussões da natureza jurídico-administrativa do parecer jurídico: (i) quando a consulta é facultativa, a autoridade não se vincula ao parecer proferido, sendo que seu poder de decisão não se altera pela manifestação do órgão consultivo; (ii) quando a consulta é obrigatória, a autoridade administrativa se vincula a emitir o ato tal como submetido à consultoria, com parecer favorável ou contrário, e se pretender praticar ato de forma diversa da apresentada à consultoria, deverá submetê-lo a novo parecer; (iii) quando a lei estabelece a obrigação de decidir à luz de parecer vinculante, essa manifestação de teor jurídica deixa de ser meramente opinativa e o administrador não poderá decidir senão nos termos da conclusão do parecer ou, então, não decidir.
>
> II. No caso de que cuidam os autos, o parecer emitido pelo impetrante não tinha caráter vinculante. Sua aprovação pelo superior hierárquico não desvirtua sua natureza opinativa, nem o torna parte de ato administrativo posterior do qual possa eventualmente decorrer dano ao erário, mas apenas incorpora sua fundamentação ao ato.
>
> III. Controle externo: É lícito concluir que é abusiva a responsabilização do parecerista à luz de uma alargada relação de causalidade entre seu parecer e o ato administrativo do qual tenha resultado dano ao erário. Salvo demonstração de culpa ou erro grosseiro, submetida às instâncias administrativo-

> -disciplinares ou jurisdicionais próprias, não cabe a responsabilização do advogado público pelo conteúdo de seu parecer de natureza meramente opinativa. Mandado de segurança deferido. (MS 24.631-6/DF)

Todavia, é imprescindível certo cuidado quanto à questão da configuração da negligência ou imperícia no exercício da advocacia consultiva. Não se deve pretender retirar do jurista uma das funções que lhe é própria, na qualidade de cientista, que é justamente a de realizar novas descobertas. Não se pode considerar negligente o parecerista apenas porque defende tese nova (que, em princípio, não seria aquela abrigada pela doutrina e jurisprudência), desde que o tenha feito com boa técnica, apontando, inclusive, em suas linhas, o reconhecimento de estar adotando conceito inovador, fazendo menção à tese majoritária. Pode (deve) o jurista lançar seu pessoal e íntimo olhar sobre as demandas que lhe são apresentadas para chegar a conclusões eventualmente vanguardistas, inovadoras. É dessa forma que se descobre o Direito. Carlos Maximiliano (1993, p. 6) deixou anotado, de modo habitualmente brilhante, que "não há sistema de hermenêutica capaz de prescindir do coeficiente pessoal. A justiça depende, sobretudo, daqueles que a distribuem."

4. ANÁLISE DE JURIDICIDADE DO EDITAL E SEUS ANEXOS DE ACORDO COM O ART. 38, PARÁGRAFO ÚNICO: O QUE DEVE SER OBSERVADO.

É aqui que surge com maior força de intervenção a manifestação do Assessor Jurídico. A lei geral de licitações dispõe, em seu art. 38, parágrafo único, o seguinte:

> As minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

Nota-se, de forma clara e idônea, que a norma confere atribuição inusitada à intervenção do Assessor Jurídico. Não só obriga o gestor a previamente submeter as minutas de que trata o dispositivo em tela ao seu órgão consultivo jurídico, como outorga a este a competência de aprová-los. Significa, a contrário senso que também lhe deu autoridade para desaprová-los. Não parece pairar dúvidas sobre o caráter **vinculante** dessa manifestação, porquanto o legislador não teria exigido a mera oitiva conclusiva do jurista. Quer também, e principalmente, o seu "de acordo" (*avis conforme*). É mais um mecanismo de controle prévio da legalidade. Conforme a lição de Marçal Justen Filho (2010, p.526), para quem "Ao examinar e aprovar os atos da licitação, a assessoria jurídica assume a responsabilidade pessoal solidária pelo que foi praticado. Ou seja, a manifestação acerca da validade do edital e dos instrumentos de contratação associa o emitente do parecer ao autor dos atos."

Posição diversa assume Carlos Pinto Coelho Motta[1], para quem o dispositivo *sub examine* configurar-se-ia, no máximo, como de caráter obrigatório, e **não vinculante**. Justifica seu posicionamento argumentando que

> A experiência administrativa tem revelado que, embora seja observada a obrigatoriedade do exame, e mesmo "aprovação", de editais e contratos pela assessoria jurídica, nem sempre a autoridade administrativa superior vem a adotar os reparos e indicações eventualmente registrados no parecer como base para sua decisão ou aprovação final. No contexto habitual das organizações do setor público, a especificidade do papel do assessor ou consultor é sobremodo clara: seu pronunciamento deve ater-se estritamente ao campo técnico-especializado, relativo aos aspectos jurídicos, legais e doutrinários. Ele, entretanto, não deixa de perceber que, em inúmeras ocasiões e oportunidades, as decisões executivas assumem sua lógica operacional própria, que realmente não lhe cabe focalizar ou avaliar. Configurar-se-á talvez, nesses casos, um parecer obrigatório, mas de conteúdo não vinculante, a menos que a norma regulamentar do órgão/entidade especifique, exaustivamente, as situações em que a decisão não possa fugir aos termos do parecer.

Em que pese o reconhecido grau de respeitabilidade dos autores, pensa-se ser o entendimento ora exposto carente de pequeno, porém, importante reparo. É que tanto Motta, quanto Furtado claramente nutrem preocupação com a questão da especialidade técnica do objeto que a administração pretende contratar. Em ambas as citações os argumentos que tendem a "desenquadrar" o parecer do art. 38, par. único da Lei de Regência do caráter vinculante em função de que os textos a serem submetidos à análise carregam informações técnicas da área específica do respectivo objeto. Em questões técnicas de ordem operacional, tal preocupação é claramente legítima e razoável, mas não é suficiente para afastar o que a própria letra da lei determina de forma objetiva. O texto normativo não deixa qualquer névoa de dúvidas ao tratar da manifestação na qualidade de "ato de aprovação". Sendo assim, tal manifestação é inarredavelmente de caráter vinculante. Foi exatamente

nessa direção que perfilhou o Ministro Joaquim Barbosa ao declarar seu voto-vista no já citado MS 24.584-DF. Na oportunidade, afirmou de forma categórica que

> A exigência legal de aprovação das minutas pela assessoria jurídica da Administração caracteriza, sem dúvida, vinculação do ato administrativo ao parecer jurídico favorável. Note-se que a lei não se contenta em estabelecer a obrigatoriedade da mera existência de um parecer jurídico de conteúdo opinativo ou informativo. Não. Ela condiciona a prática dos atos ao exame e à aprovação do órgão jurídico.

Outra não foi a posição adotada pelo Tribunal de Contas da União, cujos precedentes são uniformes quanto a esse entendimento.

> Observe a legislação pertinente quando da elaboração de pareceres, uma vez que a Corte de Contas tem se pronunciado no sentido de que cabe responsabilização ao parecerista jurídico instado a se manifestar acerca de termos de contrato, convenio etc., posição reafirmada pelo STF no MS no 24.584. (Acórdão 3923/2009 Primeira Câmara). No mesmo sentido: Ac. 462/2003-Plenário; Ac. 1.260/2003-Plenário; Ac. 342/2007, 1ª Câmara; Ac. 2.199/2008-Plenário.

Associando-se, entretanto, à preocupação dos eminentes juristas acima citados, por óbvio que a **vinculação** da manifestação somente poderá ser enxergada no que concerne às questões de ordem técnico-jurídicas. Não é possível imaginar que o jurista venha a corrigir defeito técnico no Projeto Básico num edital de obra pública; tampouco debater a opção pela tecnologia a ser empregada na área de TI, pois o jurista não tem conhecimento técnico para verificar se determinada funcionalidade fere ou não o caráter competitivo da licitação; ou ainda, a quantificação do índice de produtividade estabelecido no Termo de Referência para contratação de um serviço terceirizado. A responsabilidade somente se estenderá ao parecerista na hipótese de o elemento causador da nulidade tiver incidido em questão técnico jurídica.

5. A ATUAÇÃO DO ASSESSOR NOS CASOS DE DISPENSA E DE INEXIGIBILIDADE DE LICITAÇÃO

Atua como orientador do ordenador de despesa, analisando a juridicidade do afastamento do **Dever Geral de Licitar**, bem como a presença dos requisitos relativos a cada uma dessas hipóteses. Sua oitiva é facultativa. Ao contrário das minutas de editais e de contratos, em que o parecer é vinculativo nos processos de contratação direta (dispensa e inexigibilidade de licitação), o art. 26 nada discorre sobre a necessidade de parecer jurídico como condição de eficácia do ato.

> Art. 26. As dispensas previstas nos §§ 2o e 4o do art. 17 e no inciso III e seguintes do art. 24, as situações de inexigibilidade referidas no art. 25, necessariamente justificadas, e o retardamento previsto no final do parágrafo único do art. 8o desta Lei deverão ser comunicados, dentro de 3 (três) dias, à autoridade superior, para ratificação e publicação na imprensa oficial, no prazo de 5 (cinco) dias, como condição para a eficácia dos atos. (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)
>
> Parágrafo único. O processo de dispensa, de inexigibilidade ou de retardamento, previsto neste artigo, será instruído, no que couber, com os seguintes elementos:
>
> I - caracterização da situação emergencial ou calamitosa que justifique a dispensa, quando for o caso;
>
> II - razão da escolha do fornecedor ou executante;
>
> III - justificativa do preço.
>
> IV - documento de aprovação dos projetos de pesquisa aos quais os bens serão alocados. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)

Como se percebe, a lei geral de licitações não impõe ao administrador a obrigação de ouvir seu órgão jurídico. Ao encaminhar os autos desses processos à assessoria jurídica, o administrador age discricionariamente (poderia perfeitamente deixar de fazê-lo). E, ao recebê-lo, o parecerista expede mera opinião técnica sobre preencher ou não os requisitos legais à hipótese que lhe fora submetida. Assim, o parecerista que se manifesta nesses processos não "aprova" ou "desaprova" a contratação direta. Opina se é ou não caso de hipótese de dispensa ou inexigibilidade bem como se os requisitos legais estão devidamente apontados nos autos. Portanto, seu parecer é de caráter **facultativo**. Eventual ilegalidade da contratação sem licitação, ainda que calcada em parecer jurídico, não eximirá a responsabilidade do administrador. E somente se estenderá tal responsabilidade ao parecerista quando comprovada a negligência ou imperícia na sua atuação profissional, conforme já decidiu o STF no MS 24.073, cujo voto do Relator reconheceu que "(...) se tratava de hipótese de parecer **manifestamente não vinculante** (interpretação de dispositivos da lei de licitações relativo a hipóteses de dispensa e inexigibilidade do certame licitatório)."

Casos haverá que norma específica obriga que tais processos devam ser apresentados à Consultoria Jurídica, como é o caso da Lei Complementar 73

> Art. 11 - Às Consultorias Jurídicas, órgãos administrativamente subordinados aos Ministros de Estado, ao Secretário-Geral e aos demais titulares de Secretarias da Presidência da República e ao Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, compete, especialmente:
>
> (...)
>
> VI - examinar, prévia e conclusivamente, no âmbito do Ministério, Secretaria e Estado-Maior das Forças Armadas:
>
> (*omissis*)
>
> b) os atos pelos quais se vá reconhecer a inexigibilidade, ou decidir a dispensa, de licitação.

Nota-se, entretanto, que mesmo nesse caso, muito embora o texto obrigue a oitiva da Consultoria Jurídica, a sua manifestação não é de natureza vinculante, pois não é de aprovação. Assim, esse parecer seria de natureza **obrigatória**, cujo efeito para a promoção do ato é o mesmo do de natureza facultativa, ou seja, não obriga a autoridade a decidir na conformidade do parecer.

Portanto, quando de sua análise, caberá à assessoria jurídica apenas e tão somente verificar se os requisitos da hipótese de dispensa ou inexigibilidade estão presentes. Por exemplo, se é caso da contratação de serviços singulares prestados por profissional notório especialista (art. 25, II), sua intervenção se restringirá a verificar se o órgão técnico apontou o elemento que torna o serviço pretendido inusitado a ponto de torná-lo singular; quanto à escolha do executor, verifica se os motivos da escolha estão consignados pela autoridade competente. No entanto, jamais poderá "concordar" ou "discordar" com a escolha, uma vez tratar-se de ato puramente discricionário[2], ou seja, fora da esfera de competência. Nas aquisições com fornecedor exclusivo (art.25, I), descabe ao assessor discutir a opção pela solução técnica adotada e que recaiu na impossibilidade de licitar, por situar-se fora do seu campo de conhecimento; mas apenas e tão somente verificar se o órgão técnico justificou a razão da escolha e se a comprovação de exclusividade cumpriu os requisitos legais.

6. CONCLUSÃO

Ciente de que nos seria impossível esgotar o assunto e conformando-nos em trazer, ao menos, um pouco de luz sobre os aspectos mais frequentes do dia a dia de uma assessoria jurídica dos órgãos e entidades da Administração Pública nos processos de contratação de coisas, bens e obras e serviços, dir-se-ia, em tom conclusivo, que a despeito da enorme responsabilidade assumida, o mais das vezes sequer reconhecida, deve o operador do Direito resguardar-se de cuidados no exercício das funções, assim como reconhecer a visceral importância e papel a cumprir nessa seara do serviço público. Nesse sentido, as manifestações, quando revestidas de boa técnica, permeadas da lógica do razoável, elaboradas com a inafastável e necessária independência técnica e em respeito à ética profissional, certamente, arrisco afirmar, terão cumprido superiormente sua função processual e estarão na conformidade do Direito.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1979

CHAPUS, Réné. *Droit Administratif Général*, tome 1, 15 emé ed. Paris: Montcherstien, 2001

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 5a ed., São Paulo: Atlas, 1995.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. *Regime Jurídico da Advocacia Pública*, ed. Método, Vol I. São Paulo 2010

FERRAZ, Sérgio, DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 11a ed., São Paulo: Dialética, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito.* 13ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18a ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17a, ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Renato Geraldo. *Lei de Licitações e contratos Anotada*. 7a ed., Curitiba: Zênite, 2009.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Direito Administrativo Brasileiro*, 13ª. ed., São Paulo, 1988

NOTAS

1 Em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2636

2 Ver: TCU, Decisão 439/98, Plenário.

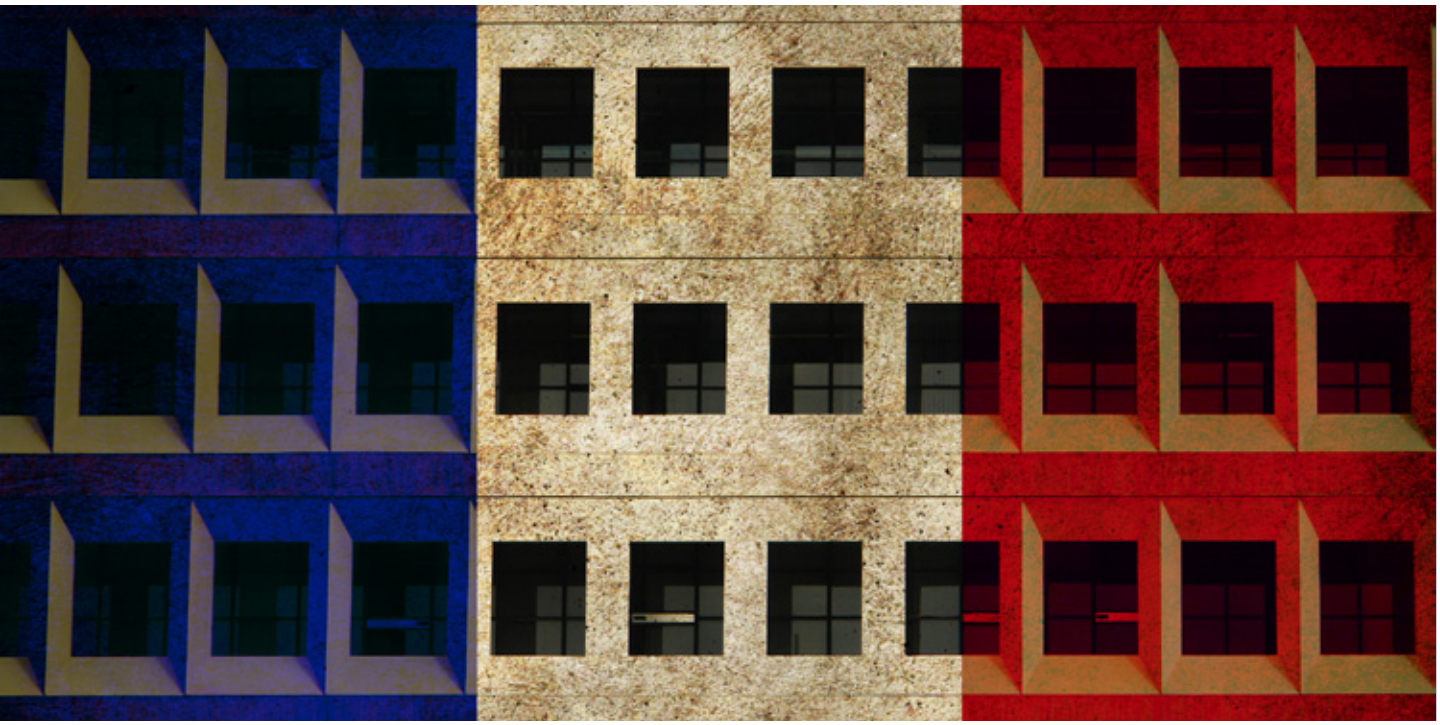
A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Servidor do Tribunal de Contas da União, Mestre em Administração Pública no Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE – IUL) e Graduado em Contabilidade na Universidade de Brasília (UnB).

Jean-Michel Champomier
Especialista Sênior do programa de *Public Expenditure & Financial Accountability* (PEFA) do Banco Mundial, *Conseiller Référendaire* (Magistrado) do Tribunal de Contas Francês, Mestre em Direito Público na Universidade de *Clermont-Ferrand* e graduado na *École Nationale d'Administration* (ENA).

RESUMO

Há um consenso acadêmico quanto à identificação de três modelos principais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): o de colegiado (*Board*), o das Auditorias Gerais e o jurisdicional. Cada modelo tem suas próprias características em relação a mandato, instrumentos de fiscalização, configuração institucional, processo de tomada de decisão, natureza administrativa ou judicial, perfil profissional dos auditores, etc. A função auditoria financeira é frequentemente descrita como tradicional nos modelos de colegiados e de Auditorias Gerais, mas inconsistente com o modelo jurisdicional. Este entendimento é ainda parcialmente incorreto e tende a ser cada vez mais no futuro. Atualmente, devido às reformas na gestão e na contabilidade no setor público as práticas das EFS tendem a convergir. Um exemplo disso é observado nas EFS da França e do Brasil que adotam o modelo Tribunal de Contas. Na França, de acordo com a lei complementar sobre leis de finanças (LOFL), a Corte, mesmo mantendo a função jurisdicional, deve certificar que as contas do Governo, baseadas no regime de competência, são regulares, confiáveis e dão uma visão justa e verdadeira sobre a situação financeira do Estado. Além disso, a Corte francesa também emite uma opinião de auditoria financeira sobre as contas dos fundos de seguridade social. No Brasil, o TCU está atualmente em um processo de fortalecimento da função auditoria financeira.



De acordo com a Constituição Federal de 1988, o TCU deve auditar a contabilidade federal. Em 2011, o TCU assinou um acordo de doação com o Banco Mundial para apoiar o processo de convergência das práticas de auditoria financeira sobre as contas de governo às normas e boas práticas internacionais. Este artigo busca analisar os aspectos envolvidos na introdução da função auditoria financeira em EFS baseadas sob a forma de Tribunal de Contas. Para tanto, adotou-se como método o estudo comparado dos casos brasileiro e francês. A comparação se concentra nos estágios do processo de institucionalização da auditoria financeira. Espera-se que algumas lições sejam aprendidas a partir destas análises, visto que a Corte francesa inicou o processo de adoção dos padrões internacionais em 2001, concluindo em 2006, e o TCU impulsionou um movimento semelhante em 2011.

Palavras-chave: Auditoria Financeira. Entidades de Fiscalização Superior. Tribunal de Contas.

1. INTRODUÇÃO

Há um consenso acadêmico quanto à identificação de três modelos principais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): o modelo de colegiado (*Board*), o modelo das Auditorias Gerais e o modelo jurisdicional. Estes modelos foram legitimados institucionalmente durante os últimos dois séculos por meio de marcos e características dos sistemas legais, políticos, econômicos e sociais em cada país.

No que concerne ao mandato legal, aos instrumentos de fiscalização, à estrutura institucional, ao processo de tomada de decisão, à competência administrativa e jurisdicional, à formação acadêmica do auditor, etc., cada modelo possui suas próprias características. Por esse motivo, alguns instrumentos de fiscalização estão historicamente associados ao seu próprio modelo de EFS.

A função de auditoria financeira é muitas vezes descrita como específica para os modelos das Auditorias Gerais e dos Conselhos e Auditores (*Board*), mas como incoerente com o modelo jurisdicional. A auditoria financeira comprovou-se significante no âmbito do desenvolvimento dos mercados de ações, como instrumento para reduzir a assimetria de informações e conflitos de interesses entre acionistas e administradores. Nesses termos, a auditoria financeira foi inicialmente introduzida no setor público em países de língua inglesa e em alguns países da Europa. Mais recentemente, dentro do contexto da globalização de mercados, internet, e harmonização das normas internacionais de contabilidade, os mercados de capitais foram se fortalecendo em países emergentes que recebem fluxos crescentes de investimentos estrangeiros. A auditoria financeira se desenvolveu nos setores privados de tais países, com o intuito de garantir a credibilidade das informações financeiras, e no presente momento vem sendo gradualmente introduzida no setor público.

Dessa forma, nos dias de hoje, alguns Tribunais de Contas, enquanto mantêm o modelo jurisdicional, consideram a função de auditoria financeira um instrumento de fiscalização que complementa o controle jurisdicional, aprimora seu modelo de controle, introduzindo um novo foco em prevenção, apuração e correção de falhas, má gestão, desperdício e desconformidade.

A inserção de auditoria financeira no modelo do Tribunal é um exemplo da harmonização internacional entre os modelos de EFS. Esse panorama pode ser observado claramente na França e no Brasil.

Na Corte de Contas francesa, a auditoria financeira é recente, porém plenamente aderente com as normas internacionais de auditoria. No **Tribunal de Contas da União** (TCU), a auditoria financeira é mais antiga, mas o processo de adoção das normas internacionais é recente. Ele teve início somente após da publicação das Diretrizes de Auditoria Financeira pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em novembro de 2010.

Nesse contexto, o estudo aqui apresentado tem por objetivo analisar as questões levantadas pela introdução de uma função de auditoria financeira nas EFS baseada nos modelos jurisdicionais. Portanto, este estudo apresenta as questões teóricas relacionadas: a) às reformas de auditoria financeira e contabilidade no setor público e, b) aos diferentes modelos de EFS. Assim, o estudo em questão compara dois casos que comprovam que é viável a inserção de uma função de auditoria financeira nos Tribunais.

Quanto à metodologia, trata-se de um estudo comparativo entre as experiências do Brasil e da França na adoção de uma função de auditoria financeira nos Tribunais de Contas, assim como um estudo qualitativo contextualizado dentro de um panorama histórico, legal e institucional. A comparação busca identificar os desafios enfrentados pela França e as perspectivas para a reforma no Brasil.

2. REFORMAS DA AUDITORIA FINANCEIRA E DA CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO

Nos últimos 30 anos, muitos governos vivenciaram reformas de gestão, com o intuito comum de fortalecimento da governança pública e de aprimoramento da eficiência, eficácia, transparência e *accountability* na gestão de recursos públicos. Essas reformas referem-se às áreas de recursos humanos, processos, contratos, orçamento, contabilidade, auditoria, etc. (Pollit e Bouckaert, 2004).

As reformas na gestão financeira pública visam aos objetivos mencionados acima em três níveis: disciplina fiscal, eficiência na alocação de recursos públicos e eficiência operacional (Schick, 1998). Para tal, elas devem estar relacionadas à transparência e, por conseqüência, à credibilidade das informações financeiras divulgadas às partes interessadas e utilizadas pelos tomadores de decisões financeirasnos governos. Boas decisões requerem boas informações.

Na última década, houve forte tendência entre os governos, organismos profissionais e universidades para sustentar a utilidade do modelo de regime de competência integral para apresentar informações financeiras no setor público, em detrimento da competência modificada, do caixa modificado e do regime de caixa puro. Nessas circunstâncias, os promotores das reformas de contabilidade no setor público introduziram inovações para aprimorar a contribuição da contabilidade na gestão pública.

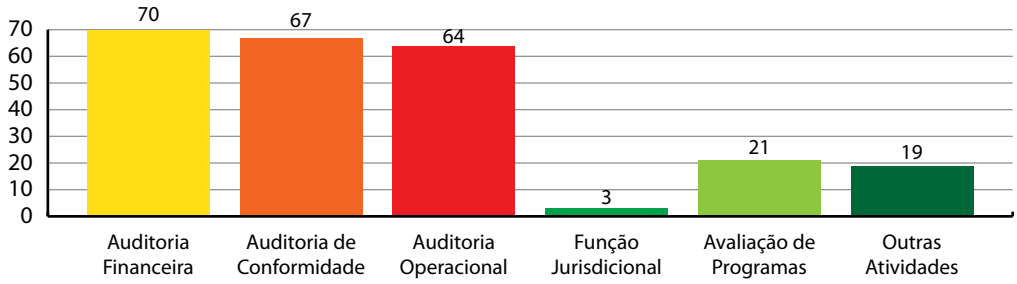
Esse movimento foi impulsionado pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla em inglês) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla em inglês). As IPSAS foram e são influenciadas pelas normas do setor privado. Isso pode ser resultado do fato de que o sistema de contabilidade de qualquer setor econômico ou modelo organizacional possui o mesmo objetivo geral: fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisões (AICPA, 1973).

Entretanto, os usos, usuários, informações e decisões podem variar substancialmente entre as organizações com ou sem fins lucrativos (Jones e Pendlebury, 2000). No processo de tomada de decisões, enquanto as empresas lidam com decisões econômicas (AICPA, 1973), com o objetivo de avaliar a rentabilidade, liquidez, solvência, eficiência e eficácia, os governos lidam também com questões políticas e sociais (Jones e Pendlebury, 2000).

Assim, as instituições governamentais, do tipo sem fins lucrativos, além das decisões destinadas à melhoria de eficiência e eficácia, também podem tomar decisões que impactem positivamente as esferas políticas e sociais, porém tais decisões podem ser ineficientes se olhadas sob um ponto de vista econômico (Marty *et al*, 2006).

Uma das distinções entre empresas e governos é a que se refere à fonte de financiamento. As empresas são geralmente financiadas por acionistas e receitas ordinárias oriundas de vendas e serviços, enquanto as entidades governamentais são financiadas principalmentepor impostos.

Figura 1
Uso das normas da INTOSAI por atividade



Devido aos interesses específicos envolvidos com as entidades governamentais, além dos usuários comuns das demonstrações financeiras no setor privado (gerentes, investidores, credores, empregados, fornecedores), existem usuários específicos interessados nas demonstrações financeiras das entidades governamentais: Poder Legislativo, EFS, contribuintes, eleitores, agências de classificação de risco e governos (Jones e Pendlebury, 2000; Berger e Bergman, 2011).

Quando estabelecido em regime de competência, o debate sobre transparência enriquece-se pela discussão sobre a confiabilidade dos valores. Tal fato pode ser visto como consequência da crescente necessidade de obtenção de informações financeiras das entidades governamentais e da complexidade de tais informações.

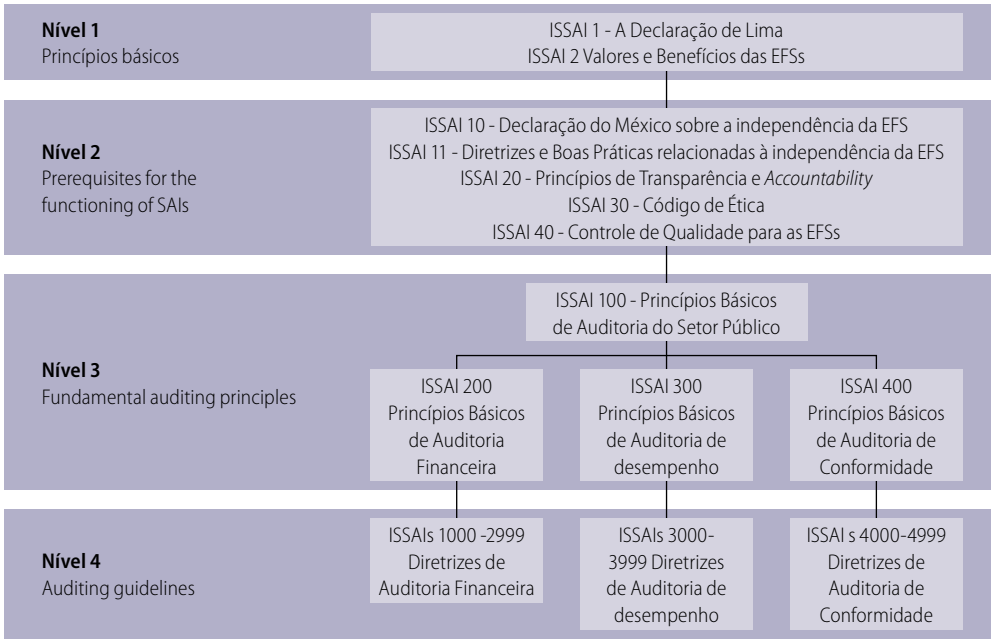
No contexto da reforma da contabilidade pública, a auditoria das demonstrações financeiras tem sido objeto de estudos sobre sua utilidade para fornecer uma opinião independente e para elevar o nível de confiança dos usuários das demonstrações financeiras. A INTOSAI está ciente desse processo e vem fazendo esforços para orientar as EFS quanto às normas de auditoria, incluindo as normas de auditoria financeira.

Em 2007, a INTOSAI realizou uma pesquisa em 100 EFS com o objetivo de identificar em quais instrumentos de fiscalização suas normas de auditoria eram mais utilizadas. Os resultados revelaram que a auditoria financeira era a que mais utilizava tais normas. (Figura 1)

Além disso, as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, sigla em inglês) publicadas pela IFAC são amplamente utilizadas pelas EFS. Também em 2007, em seu congresso trienal no México, a INTOSAI definiu um conjunto de normas padronizadas, denominada Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

Atualmente, a estrutura de normas da INTOSAI possui quatro níveis, conforme apresenta o quadro abaixo. Os dois níveis mais altos se concentram nas questões essencialmente institucionais. Os outros dois tratam de orientação profissional e técnica para auditorias.

Figura 2
Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI)



Essa estrutura apresenta as mudanças ocorridas após o congresso da INTOSAI na China, no final de 2013, que propôs a especialização dos princípios básicos de auditoria em cada um de seus tipos: financeira, conformidade e operacional (projeto de harmonização). As Diretrizes de Auditoria Financeira apresentadas no nível 4 são as mais recentes da estrutura normativa, aprovadas somente em 2010.

Devido ao alto índice de legitimidade das Normas Internacionais de Auditoria (ISA), publicadas pela IFAC, o Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS) da INTOSAI estabeleceu uma parceria.

Existem 38 ISSAIs na área de auditoria financeira, duas das quais foram criadas pela INTOSAI e 36 consistem em uma combinação de documentos criados pela IFAC e INTOSAI. Cada uma delas é composta por uma ISA (IFAC) e uma Nota Prática (PN, sigla em inglês), que apresenta algumas particularidades da auditoria das demonstrações financeiras em entidades do setor público.

No presente momento, a INTOSAI tem alguns projetos para disseminar as ISSAIs, principalmente por meio da Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI). Há pelo menos três iniciativas relevantes: o iCAT (ferramenta para avaliar em cada EFS o nível de conformidade dos trabalhos de auditoria com os dispositivos do ISSAI), projetos para oferecer certificação aos auditores governamentais e cursos online sobre Auditoria Financeira Baseada em Risco (eRBAFA, sigla em inglês).

Além dessas iniciativas da INTOSAI, há outros estudos desenvolvidos pela IFAC, que visam aprimorar a contribuição dos auditores financeiros para os mercados e para a sociedade. Um deles está relacionado ao aprimoramento do relatório do auditor. Este projeto destina-se a: i) reforçar o valor comunicativo e a relevância desses relatórios por meio de revisões propostas sobre a estrutura e conteúdo exigidos pelos requisitos das ISAs; e, ii) determinar como e se os relatórios do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB) sobre a ISA, em sua concepção, podem ser alterados para acomodar as regras nacionais de relatórios financeiros, ao mesmo tempo que garantem a comunicação do conteúdo comum e essencial.

3. MODELOS DE EFS

Existem pelo menos três modelos principais de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): o modelo de Auditorias Gerais (ou também conhecido como *Westminster*), o modelo jurisdicional (ou Judicial ou Napoleônico) e o do colegiado (ou do Conselho). Estes modelos foram legitimados institucionalmente durante os últimos séculos por meio de marcos e características dos sistemas legais, políticos, econômicos e sociais dos países que os adotaram.

Segundo o Ministério do Desenvolvimento Internacional do Reino Unido DFID (2004), de acordo com a tradição, o modelo de *Westminster* engloba: uma Agência Nacional de Auditoria (NAO, sigla em inglês) com um único dirigente; todos os direitos, poderes e responsabilidades investidos na pessoa do Auditor Geral, ao invés do NAO enquanto instituição; funcionários com formação profissional financeira; grande enfoque em auditoria financeira e na relação custo benefício com o qual os organismos auditados vêm utilizando seus recursos, dando menos ênfase ao cumprimento de leis.

No modelo judicial, a EFS é parte do sistema judicial e opera independentemente dos setores do executivo e legislativo. É provável que possua apenas uma relação limitada com o Parlamento nacional. Em geral, os funcionários governamentais são pessoalmente responsáveis pelas quantias envolvidas no caso de ocorrência de pagamento não autorizado ou ilegal. Normalmente a EFS é um Tribunal de Contas e seus membros são magistrados que podem impor sanções aos funcionários auditados do governo. O foco principal do trabalho de auditoria é o de verificar a legalidade das transações. Portanto, os profissionais geralmente possuem formação jurídica.

Por fim, os órgãos de auditoria sob a forma colegiada muitas vezes fazem parte do sistema parlamentar de *accountability*. Eles não possuem funções judiciais. O colegiado das EFS tem um conselho deliberativo composto por membros do colégio e presidido por um Presidente. Seus membros são nomeados com mandato fixo por voto do Parlamento. O foco dos trabalhos das EFS

Quadro 1
Os três principais modelos de controle externo

Modelo	Distribuição
O modelo de *Westminster* ou Parlamentar	O Reino Unido e a maioria dos países membros do Commonwealth incluindo muitos da África Subsaariana, alguns países europeus (Irlanda e Dinamarca), e latino americanos (Peru e Chile)
O modelo Judicial ou Napoleônico	Europa Latina, Turquia, países francófonos na África e Ásia, diversos países latino americanos incluindo o Brasil e a Colômbia
O modelo do Colegiado ou do Conselho	Alguns países europeus (Alemanha e Holanda), Argentina, países asiáticos incluindo a Indonésia, Japão e a República da Coréia.

Fonte: DFID (2004).

é menos influenciado pelo fato de ser uma instituição colegiada, do que por um contexto legislativo e histórico do país em que opera, e a formação profissional da equipe pode variar para refletir o foco principal da EFS.

Existem certas relações entre os sistemas políticos e o modelo de EFS. Por exemplo, em muitos sistemas parlamentares o modelo de EFS é o das Auditorias Gerais. Há, porém, exceções: por exemplo, a Grécia e a Itália, ao mesmo tempo em que possuem um sistema de governo parlamentar, adotaram o modelo de EFS judicial. Há também algumas relações entre o modelo de EFS e o sistema judiciário, dependendo se o sistema baseia-se no direito romano ou no direito comum.

Os modelos mais comuns usados pela EFS são o Tribunal de Contas (modelo judicial) e o das Auditorias Gerais (modelo parlamentar), que se originaram respectivamente na França e no Reino Unido, sendo que o modelo de Conselho é o menos disseminado. Veja abaixo a distribuição dos modelos de EFS na Europa:

Devido ao poder político e econômico da França e Inglaterra durante o século XIX, os modelos de EFS foram institucionalizados em suas colônias antigas e acabaram por influenciar outros países da Europa.

A distinção entre cada modelo e a identificação de suas características é apenas válida para fins acadêmicos, já que há distinções significativas entre as EFS dos diferentes países que teoricamente possuem o mesmo modelo.

4. AUDITORIA FINANCEIRA NA CORTE DE CONTAS DA FRANÇA

4.1 ORIGEM E MANDATOS

A Corte de Contas da França tem sua origem na "*Cúria Régis*" da Idade Média tendo sido adotado na residência real e estabelecido em 1807 por Napoleão como jurisdição financeira separada da jurisdição comum.

Durante os dois séculos seguintes houve "uma mudança lenta e estável para que a *Cour des Comptes* estivesse mais a altura do ideal apresentado no artigo 15 da Declaração de Direitos Humanos: 'A sociedade tem o direito de requisitar a qualquer administrador público a prestação de contas pela sua administração" (Alventosa e Baldacchino, 2013).

O artigo 48 da Constituição francesa de 1958, baseado na reforma constitucional de 2008, dispõe que a *Cour des Comptes* deve auxiliar o Parlamento na fiscalização das ações do Governo. Dispõe também que ela deve atuar no apoio ao Parlamento e ao governo na fiscalização do cumprimento das Leis de Finanças e do financiamento da Previdência Social, além de avaliar as políticas públicas. Ademais, por meio de relatórios públicos, a Corte deve contribuir para informar os cidadãos.

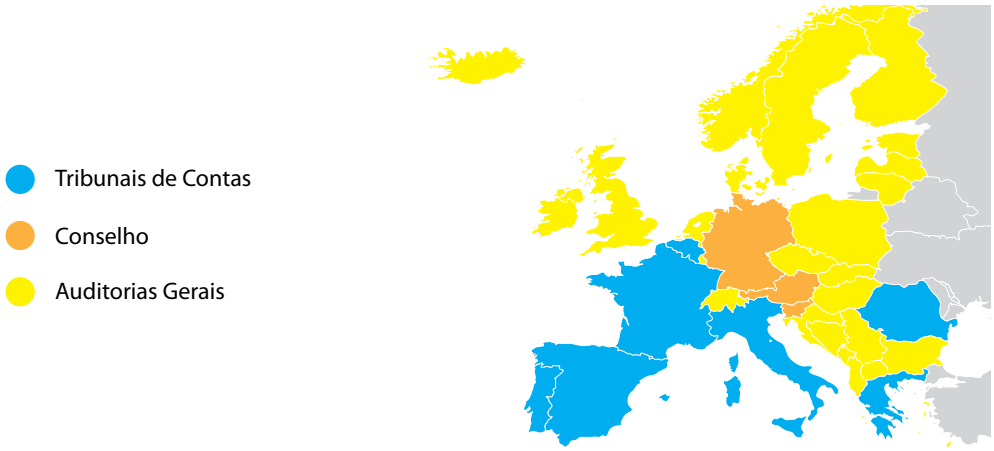
Além disso, as contas da administração pública devem ser regulares e confiáveis. Elas devem prover uma imagem fiel dos resultados da gestão, dos ativos e da situação financeira das chamadas administrações públicas. Em 2001, a Lei Complementar relativa às Leis das Finanças (LOFL, sigla em francês) designou à Corte a missão de certificar as contas e avaliar o desempenho dos programas orçamentários do Estado.

Atualmente, a *Cour des Comptes* tem quatro missões principais: julgar, fiscalizar, avaliar e certificar.

a. Julgamento das contas sob a responsabildade de contadores públicos

A Corte é uma jurisdição financeira com o poder para impor sanções por irregularidades na gestão pública por meio de julgamento das contas de contadores pú-

Figura 3
Modelos de EFS na Europa



blicos. Um contador público é um funcionário público oficialmente autorizado a gerenciar os fundos públicos com base em um estatuto específico. Entretanto, qualquer indivíduo que gerencie o dinheiro público não oficialmente pode ser considerado um contador público. Ele responde pessoal e financeiramente pela regularidade das operações que desempenha e controla (receita e despesa). Contudo, a Corte não possui nenhuma jurisdição sob o gestor, que ordena ao contador pagar as despesas ou recolher a receita. A antiga missão jurisdicional do Tribunal não é mais a atividade central à medida que seus procedimentos foram profundamente modernizados em 2005, 2006, e 2008. (*Cour des Comptes*, 2011).

b. Fiscalização do uso adequado dos recursos públicos

A Corte realiza auditorias de conformidade e de desempenho sob as premissas da economicidade, da eficiência e da eficácia, com foco na regularidade. Tal missão resulta em muitos relatórios.

> i) O relatório anual e muitos relatórios temáticos sobre a gestão dos serviços do Estado, sobre as entidades locais (auditadas pelas câmaras regionais de auditoria) e órgãos públicos, assim como relatórios sobre a implementação de políticas públicas ou questões de governança pública;
> ii) Relatório relativo à situação e o panorama das finanças públicas da França;
> iii) Relatório relativo à implementação da Lei Orçamentária do ano anterior;
> iv) Relatório relativo à Seguridade Social, apresentando os resultados das auditorias temáticas conduzidas pela jurisdição financeira nos vários setores do sistema;
> v) Relatórios relativos às organiações não governamentais.

c. Contribuição para avaliação das políticas públicas

Ao executar o programa de avaliação, o Tribunal examina uma gama de informações mais ampla do que aquelas previstas na auditoria de desempenho, tais como fatores de sucesso ou fracasso no ambiente dos programas, e ajuda a estabelecer a relação para a sociedade entre recursos, atividades, produtos e resultados dos programas. Alternativamente, podem ser avaliados os efeitos dos programas que vão além dos objetivos pretendidos, ou mesmo o que ocorreria na ausência deles, para avaliar o impacto residual. Ademais, as avaliações comparam sistematicamente a eficácia de programas alternativos que compartilham o mesmo objetivo.

d. Certificação das contas do Estado e da Previdência Social

A Lei Orgânica relativa às Leis das Finanças (LOLF) e as Leis Institucionais de Finanças da Previdência Social incumbiram à *Cour des Comptes* uma missão inovadora: certificar as contas do Estado e do sistema geral de Previdência Social. Longe de ser uma questão meramente técnica – oferecer um parecer de auditoria baseado nas normas internacionais de auditoria – a certificação pertence a uma nova área de competência e ação, com o objetivo de auxiliar o Parlamento e os cidadãos a confiarem plenamente nas informações financeiras do governo.

4.2 CONTEXTO E REFORMAS

A LOLF renovou o marco regulatório do orçamento e da contabilidade do Governo Central que estava operante há 40 anos. Fruto de iniciativa parlamentar e aprovado quase por unanimidade pelas duas câmaras, a lei introduz várias conceitos-chave para a melhoria da gestão pública i) uma gestão orçamentária com foco em resultados e com objetivos de desempenho, cujo alcance é mensurado por indicadores; ii) maiores responsabilidades aos gestores e requisitos para a prestação de contas; iii) um papel mais proeminente para o Parlamento nos debates orçamentários, e iv) maior transparência da posição financeira do Governo Central.

A *Cour des Comptes* divulga vários relatórios voltados para auxiliar o Parlamentar em consonância com a LOLF. Dois deles são anexados à lei de revisão orçamentária a ser analisada pelo Parlamento: o relatório sobre o resultado orçamentário e sobre o cumprimento de leis orçamentárias, e o relatório que certifica se as contas do Estado são lícitas, fidedignas e apresentam uma imagem fiel da situação. O relatório sobre a situação e as perspectivas futuras das finanças públicas é preliminar ao debate parlamentar sobre o orçamento. O relatório de certificação das contas do Regime de Previdência Social é baseado na Lei Institucional de 2005 sobre Previdência social. Ao adotar a LOLF, a França iniciou um processo de convergência com as práticas orçamentárias de muitos países da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico). As experiências de

outros países atestam que a implementação de uma reforma tão fundamental requer tempo. A França não constitui uma exceção (*Cour des Comptes*, 2011c).

4.3 ORGANIZAÇÃO

A Corte é liderada pelo Primeiro Presidente, que tem, sob sua autoridade, um Secretário Geral e dois Vice-Secretários Gerais, nomeados por decreto a partir de sua indicação.

A Corte consiste em sete câmaras, um gabinete do Relator Geral e um gabinete do Procurador Público. O Primeiro Presidente atribui poderes e deveres às câmaras e aprova o programa de trabalho do Tribunal com base nas propostas dos Presidentes das câmaras.

Cada câmara possui jurisdição: i) sobre a gestão dos departamentos do governo dentro de sua esfera de jurisdição e das contas relevantes do governo; ii) sobre as contas e a gestão das agências administrativas, industriais ou comerciais do governo e entidades associadas que respondem aos ministérios dentro de sua esfera de operação; e, sobre as contas e gestão de empresas estatais.

Dos 415 auditores da Corte, 200 são magistrados e desfrutam de um estatuto específico, semelhante àquele dos magistrados judiciais. Os demais são funcionários públicos civis de alto nível atuando como auditores temporários (60), assistentes de auditoria (65) e auditores financeiros do setor privado, temporariamente designados para a certificação de contas (35).

Entre os magistrados há três cargos: a) conselheiros junior (*auditeur*), recrutados através da *École Nationale d'Administration* (10%), b) conselheiros, *conseiller référendaire* (30%), ¾ provenientes de promoção interna dos conselheiros junior e ¼ provenientes de nomeação externa e, c) conselheiros mestres, *conseiller maître*, (60%), 2/3 provenientes de promoção interna e 1/3 de nomeação externa.

Os membros magistrados do Tribunal gozam de estabilidade trabalhista e são inamovíveis. Eles podem permanecer no Tribunal durante toda a carreira, mas, na verdade, a maioria se afasta por alguns anos para adquirir experiência no setor público ou no privado, com base no conceito de "alternância de carreiras", para proporcionar à Instituição uma gama mais ampla de experiência e conhecimento quando retornarem.

Três princípios chave garantem a qualidade e imparcialidade das observações da Corte: a) independência no planejamento e condução da auditoria e na elaboração das conclusões e dos relatórios, b) colegialidade no processo de tomada de decisões em vez de organização hierárquica, c) procedimento contraditório, sendo que todas as constatações, observações e recomendações são submetidas às entidades auditadas anteriormente à aprovação, e as respostas das entidades são anexadas aos relatórios públicos.

Ademais, a Corte destaca o conceito de **equidistância**, o que significa situar-se em posição intermediária entre o poder Legislativo e o Executivo. Tal posição garante à Corte total independência e liberdade de julgamento na condução de suas investigações e na formulação de conclusões.

Além da Corte, o sistema de jurisdição financeiro francês inclui 19 câmaras regionais de auditoria (650 auditores, incluindo 400 magistrados), responsáveis pela auditoria do setor público local: elas possuem ampla autonomia sob a coordenação do Tribunal.

4.4 INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA

Como a LOLF sugere uma transformação profunda da organização, procedimentos e modos de pensamento do Ministério das Finanças, do Gabinete de Orçamentos, da rede de contabilistas do governo e do órgão de certificação propriamente dito, a lei, votada em agosto de 2001, estabeleceu uma fase preparatória de quatro anos de duração, de modo que ela fosse implementada apenas a partir de 2006: assim sendo, o primeiro parecer de auditoria sobre as contas de 2006 foi emitido em 2007.

Esses quatro anos e meio foram necessários para organizar a Corte e para entender as mudanças culturais e institucionais exigidas pela introdução da auditoria financeira. Houve debates aprofundados sobre o tema, os objetivos e processos da certificação, as normas, o estatuto organizacional, o controle de qualidade, a comunicação com o auditado, etc.

A LOLF prevê que o Estado deve manter três tipos de contas: contas orçamentárias (com base no princípio de caixa modificado) descrevendo como a autorização de gastos foi executada; contas gerais, com base no mesmo princípio contábil do setor privado; e contabilidade dos custos (que analisa a estrutura de custos dos programas e ações orçamentárias). Enquanto o Tribunal continuar prestando contas ao Parlamento sobre a implementação do orçamento do ano anterior, apenas as contas gerais ficam sujeitas à certificação.

O artigo 58 da LOLF estabelece que a Corte deve certificar que as contas do Estado são lícitas, fidedignas

e apresentam uma imagem fiel da situação. A Corte conduz suas auditorias de acordo com as disposições do Código das Cortes Financeiras, com referência às normas internacionais de auditoria estabelecidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Considerando que as câmaras da Corte não são organizadas por tipos de auditorias, mas por tema e ministérios, a Corte decidiu inserir a auditoria financeira na estrutura existente. Enquanto a equipe de auditoria para as contas do Estado se encontra localizada na 1ª Câmara, que lida com finanças públicas, a equipe de auditoria para as contas da Previdência social está localizada na 6ª câmara. Por fim, a avaliação de risco é conduzida associando os funcionários de todas as câmaras, formando uma rede dentro do Tribunal.

Entretanto, o Tribunal mantém uma distinção clara entre certificação e julgamento, uma vez que seus objetivos e características diferem. Para concluir, deve ser ressaltado que a atividade de auditoria financeira se encontra em crescimento no setor público francês, e irá, progressivamente, abranger os hospitais públicos e os governos locais.

5. AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

5.1 ORIGEM E MANDATO

O Tribunal de Contas da União (TCU) foi criado em 1890, com o principal compromisso de verificar a legalidade de receitas e gastos do governo brasileiro. Durante o século 20, o modelo de fiscalização do TCU foi alterado devido às novas constituições promulgadas.

A Constituição de 1934 levou o TCU a assumir duas importantes missões: analisar as contas de governo do Presidente da República de modo a emitir um parecer prévio e julgar as contas dos responsáveis pelos dinheiros, bens e valores públicos.

Em 1967, a Constituição determinou pela primeira vez que o TCU conduzisse auditorias. Entretanto, naquela época, as auditorias concentravam-se na conformidade orçamentária, com o propósito de subsidiar o julgamento das contas. Em 1988, a atual Constituição expandiu os tipos de auditorias, incluindo as auditorias operacional e financeira. Além disso, as auditorias já não mantêm relação direta com o julgamento de contas, o que constitui um processo específico dentro do TCU.

Atualmente, o TCU está encarregado de controlar independentemente o Governo Federal Brasileiro por meio de: julgamento de contas, auditorias (financeira, de conformidade e de resultados), inspeções, imposição de penalidades e prazos aos órgãos e entidades federais para que essas cumpram as orientações das autoridades.

Nesse conglomerado de tarefas, o TCU tem sido tradicionalmente direcionado a identificar a não observância das leis e, nas duas últimas décadas, ele tem reformulado seu estilo para fiscalizações orientadas para resultados. A auditoria financeira não tem se desenvolvido tão profundamente.

5.2 CONTEXTO E REFORMAS

Uma das razões desse desenvolvimento está relacionada às reformas financeiras federais iniciadas na década de 1980, que criaram a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Conta do Tesouro Única (CTU) e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). Tais reformas fortaleceram a governança, a gestão de riscos e os controles internos da gestão financeira e orçamentária.

Consequentemente, os números produzidos pelo SIAFI passaram a ser vistos com maior credibilidade. O SIAFI é um sistema utilizado por mais de 300 órgãos e entidades e por mais de 60.000 pessoas, entre técnicos em contabilidade, contadores, gestores financeiros, auditores internos e externos.

Então, a auditoria financeira do TCU centrou-se no cumprimento das leis e regulamentos relacionados à contabilidade federal, assim como em alguns procedimentos analíticos e confirmações externas, considerados suficientes para formular um parecer sobre a confiabilidade das contas.

O sistema contábil do governo brasileiro adota o regime modificado desde 1964, o regime de empenho para despesas e o regime de caixa para receitas, tanto para contabilidade quanto para o orçamento. O principal objetivo contábil era manter registrada a implementação orçamentária, incluindo, contudo, vários ativos e passivos, informações financeiras e não financeiras.

Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu o regime contábil de competência. Esse primeiro passo para segregar regimes contábeis e orçamentários ficou restrito às despesas, enquanto que a contabilidade de receitas se ateve ao regime de caixa. Em 2007, a STN deu início ao processo de adoção de normas internacionais no setor público, incluindo o regime de competência para receitas e procedimentos para reconhecer, mensurar e evidenciar diversas estimativas.

Nesse processo de reforma, o TCU possui pelo menos três abordagens: verificar a legalidade dos procedimentos contábeis, especialmente aqueles relacionados

à nova convergência internacional; auditar as demonstrações financeiras do Governo; e, propor reformas com o propósito de aperfeiçoar a contabilidade federal.

Existem processos específicos para verificar a legalidade do regime de competência de receitas e propor reformas na contabilidade federal. Quanto às auditorias das demonstrações financeiras, há um projeto financiado pelo Banco Mundial com o objetivo de fortalecer a auditoria financeira no TCU, com a adoção de normas internacionais de auditoria financeira.

Esse projeto teve início em março de 2011, após dois anos de debates e negociações. Uma das razões de sua existência está relacionada à avaliação internacional do desempenho da Administração Financeira no Governo Federal do Brasil, com base na metodologia PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), realizada em 2009.

Segundo o relatório, naquela época, o TCU não emitiu "um parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações apresentavam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros do período no período em análise". E ele continua: "para emitir este parecer, o TCU teria que ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios, e colocar em foco a confiabilidade dos sistemas e gestão de controles subjacentes ás demonstrações e relatórios".

Nesse contexto, o projeto com o Banco Mundial foi concluído emmarço de 2014. O projeto consiste nas seguintes etapas: 1) diagnóstico da situação atual, com mapeamento dos processos dos controles principais de contabilidade, das fragilidades dos processos de contabilidade de alto nível e das fragilidades dos processos de auditoria; 2) Análise de lacunas entre as capacidades de auditoria financeira do TCU e os padrões internacionais e as melhores práticas das EFS; e, 3) Preparação de uma Estratégia e de um Plano de Ação para lidar com as lacunas identificadas.

5.3 ORGANIZAÇÃO

O TCU é um órgão colegiado e delibera pelo Plenário do Tribunal ou por uma de suas duas Câmaras. O TCU compõe-se de nove ministros, que, de acordo com a Constituição, devem possuir notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública e ter um mínimo de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados acima.

Além dos ministros, o TCU compõe-se de quatro ministros substitutos e sete procuradores. Há mais de dois mil servidores, sendo a maioria de auditores. São diversas as áreas de conhecimento dos auditores, entretanto, eles podem ser organizados em três grupos: um terço deles é graduado em direito; um terço possui formação em negócios, contabilidade e economia; e o terço restante compõe-se de várias áreas de conhecimento (engenheiros, profissionais de saúde, físicos, ex-militares, etc.).

A atividade de fiscalização é conduzida pela Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGECEX), que até o ano passado era organizada de duas maneiras diferentes.

Havia um grupo de secretarias responsáveis pela análise das contas dos órgãos e entidades e, consequentemente, eram departamentalizadas por clientes (unidades governamentais). Havia, e ainda permanece, um grupo de secretarias responsáveis pela fiscalização de áreas específicas, tais como pessoal, investimentos, TI, agências reguladoras e programas do governo.

Desde 2013, a SEGECEX é organizada em unidades especializadas responsáveis pelas diferentes funções governamentais: saúde, educação, defesa, previdência, meio ambiente, etc. Essa reforma veio consolidar o processo de especialização do TCU.

Além dessas secretarias, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) constitui uma unidade especial responsável pelo apoio ao ministro encarregado de relatar ao Plenário do TCU uma proposta de Parecer Prévio sobre as contas de Governo do Presidente da República.

Para isso, a Semag realiza duas tarefas diversas: a auditoria das demonstrações financeiras consolidados do Governo Federal e a análise da implementação orçamentária e da situação fiscal.

A Semag é a unidade de implementação do projeto com o Banco Mundial. Considerando o alto nível de consolidação das demonstrações financeiras e do orçamento federal, a Semag opera juntamente com outras secretarias, de modo a ser capaz de apresentar relatórios sobre tantos temas.

A maioria das unidades pode operar diferentes instrumentos de fiscalização, desde auditorias específicas operacionais e de conformidade até a instrução de contas anuais, com o propósito de auxiliar o julgamento pelos colegiados de ministros. Além disso, cada unidade pode também instruir denúncias externas relacionadas a seu tema, assim como apresentar, umas às outras, denúncias relacionadas a constatações feitas durante as fiscalizações.

A qualidade das fiscalizações é garantida pelas unidades responsáveis pelo estabelecimento de normas a serem aplicadas e pela revisão dos relatórios.

5.4 PERSPECTIVAS DA AUDITORIA FINANCEIRA

A função auditoria financeira tem sido realizada no TCU há bastante tempo, entretanto, ela tem se desenvolvido nos últimos anos. O projeto com o Banco Mundial constitui uma grande oportunidade para aprimorar o planejamento, a execução e os relatórios da auditoria financeira, por meio da adoção de normas internacionais.

O projeto se encontra em seu estágio final. A análise de lacunas realizada com as normas internacionais já foi finalizada. Todas as normas da INTOSAI e da IFAC, assim como todas os seus requisitos, foram analisados.

O próximo passo é a análise de lacunas envolvendo as melhores práticas das EFS, que teve início em dezembro de 2012 durante o Seminário Internacional sobre Auditoria Financeira no Setor Público, realizado em Brasília.

Nesse seminário foram proferidas palestras de seis Instituições Superiores de Auditoria estrangeiras, da Austrália, União Europeia, França, África do Sul, Suécia, Estados Unidos e Reino Unido.

A atividade em questão continua acontecendo através de uma pesquisa entre as EFS de países desenvolvidos e um estudo comparativo entre o TCU e as EFS de países selecionados. A pesquisa e o estudo comparativo tratam da gestão e institucionalização da função auditoria financeira, com temas relacionados a recursos humanos, formação dos auditores, competências, treinamento, manuais internos, procedimentos, sistemas e relatórios.

Ao final do projeto, uma proposta de estratégia e plano de ação para fortalecer a função de auditoria financeira no TCU será apresentada ao Plenário do TCU, com o objetivo de adotar as normas internacionais de auditoria financeira e de seguir as melhores práticas e tendências internacionais da auditoria financeira no setor público.

Por fim, o objetivo final da auditoria financeira do TCU será o aprimoramento da contabilidade e da *accountability* do Governo federal. Espera-se que com isso, haja um aumento da credibilidade das finanças federais, assim como maior precisão no processo de tomada de decisões e mais confiança no processo de *accountability*.

Durante o período do projeto, foram observadas muitas melhorias na auditoria dos demonstrativos financeiros consolidados dos anos fiscais de 2011 e 2012. Os critérios e procedimentos tornaram-se mais eficientes e maior número de ressalvas.

Consequentemente, a contabilidade federal vem aperfeiçoando seus procedimentos e controles internos, disponibilizando informações mais consistentes e criando as condições necessárias para debater temas relevantes ligados à administração financeira federal, tais como: passivos atuariais, dívida soberana, ativos de infraestrutura, contas a receber de receitas realizadas e não recebidas, dividendos de investimentos em empresas estatais, divulgação de partes relacionadas, etc.

6. CONCLUSÕES

A função de auditoria financeira não é somente adequada ao modelo EFS do Tribunal de Contas, mas também verdadeiramente necessária. Não existe contradição entre a função de auditoria financeira e a função jurisdicional. Elas são complementares. A primeira concentra-se principalmente na prevenção e correção de falhas, assim como no relato daquelas que não foram corrigidas. A segunda tem como objetivo detectar fraudes, má gestão, desperdício ou apropriação indevida, assim como punir financeira e administrativamente maus gestores. Assim sendo, elas diferem no que diz respeito a tema, escopo, objetivo, processos, produtos, resultados e impactos.

No contexto de crise de credibilidade, tem sido evidente o importante papel da função de auditoria financeira para aumentar a confiança de usuários das informações financeiras das entidades governamentais. Muitas decisões sociais, econômicas e políticas são tomadas com base em informações sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do governo. Quanto mais confiável a informação, mais útil ela será.

Os Tribunais de Contas do Brasil e da França estão cientes da relevância da auditoria financeira. Consequentemente, isso coloca esses tribunais na vanguarda da adoção das normas internacionais na auditoria financeira. O caso francês já se encontra consolidado e, no decorrer dos últimos sete anos, a *Cour des Comptes* tem emitido pareceres de auditoria financeira com referência às normas internacionais. A abordagem baseada em riscos tem contribuído para a identificação de falhas relevantes, e também para o fortalecimento da contabilidade do setor público francês. Em 2006, foram 13 resssalvas materialmente relevantes. Em 2011, foram apenas sete. Nesse processo, muitos usuários das informações financeiras podem obter maior confiança, como por exemplo: cidadãos, contribuintes, investidores, credores, instituições da UE, agências de classificação de risco, organizações internacionais. Consequentemente, isso vem contribuir para a imagem da governança, transparência e *accountability* do setor público francês.

No caso do Brasil, os benefícios são semelhantes. O processo de adoção das Diretrizes de Auditoria Financeira da INTOSAI se encontra em nível avançado. Esse processo poderá ser considerado completo na primeira revisão por pares da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal.

Entretanto, seu impacto deverá ser menor do que no caso francês devido ao percurso da reforma. Na França, havia a LOLF, que promoveu mudanças na governança financeira pública como um todo. Não é suficiente implementar uma auditoria financeira baseada nas normas internacionais. É necessário, também, definir muitas novas medidas na organização financeira, processos e conceitos orçamentários, padrões contábeis e demonstrações financeiras. No Brasil, a legislação em vigor a esse respeito data de 1964.

O contexto nacional e internacional hoje é outro. Dispomos de novas tecnologias, novos instrumentos financeiros e há uma maior demanda por informações. Vivemos hoje na Sociedade da Informação, na Sociedade de Riscos, e qualquer informação ou risco precisa ser fiscalizado e relatado.

A atual crise fiscal é um exemplo da necessidade de um novo paradigma de governança financeira no setor público. Para serem transparentes, os governos necessitam de normas de alto nível para a contabilidade e a auditoria. Para que possam prestar contas, os gestores públicos precisam de mais autoridade e responsabilidade, o que pode ser proporcionado por novas condições orçamentárias. Por fim, o bom desempenho dos serviços públicos depende de boa governança, ampla transparência e *accountability* bem fundamentada. O que não pode ser medido não pode ser avaliado. Informações financeiras confiáveis constituem o pilar da boa governança das finanças públicas.

REFERÊNCIAS

AICPA (1973). *Objectives of financial statements*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

Alventosa, Jean-Raphael, Baldacchino, Adeline (2013), An Overview of the Cour the Comptes of France. International Journal of Government Auditing. April 2013. Vol. 40.N.2.

Berger, Thomas Müller-Marqués; Bergmann, Andreas (2011). *Toward transparency: a comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*. 2011. Available in: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ Toward_transparency_Nov11/$FILE/ Toward_transparency_Nov11.pdf

Cour des Comptes (2011a). Audit Court Opinion on the State's Annual Financial Report 2010. Paris: *Cour des Comptes*, 2011.

Cour des Comptes (2011b). The Court of Accounts. Paris, *Cour des Comptes*, 2011.

Cour des Comptes (2011c). The implementation of the Constitutional Bylaw on Budget Acts: a report to provide new perspectives. November, 2011.

Cour des Comptes (2012). The Court of Accounts: the French Experience. Paris: Direction des relations internationales, de l'audit externe et de la francophonie.

Cretin, Michel (2006). The Certification of Government Accounts in France: Changes, Process, and Problems. In: LANDE, Evelyne; SCHEID, Jean-Claude (eds.). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Poitiers: University of Poitiers.

DFID. Department for International Development (2004). Characteristics of different external audit systems. Briefing. Policy Division nº 21.

Jones, Rowan; Pendlebury, Maurice (2000). *Public Sector Accounting*. Harlow, Prentice Hall.

Marty, Frédéric; Trosa, Sylvie; Voisin, Arnaud (2006). The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments, I*nternational Review of Administrative Sciences*, 72 (2), pp. 203-221.

PEFA – Public Expenditure and Financial Accountability (2009). *Brazil – Federal Public Financial Management Performance: based on the PEFA methodology*.

Pollitt, Christopher; Bouckaert, Geert (2004). *Public Management Reform: a Comparative Analysis*. Oxford, Oxford University Press.

Schick, Allen (1998). *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*. World Bank Institute.

Soury, Patrick; Vareille, Lionel (2006). Central Government Accounting Standards in France. In: LANDE, Evelyne; SCHEID, Jean-Claude (eds.). *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*. Poitiers, University of Poitiers.

A

Ação rescisória
- *Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória*
  FILHO, Amadeu Batista de Amorim
  Revista 130/2014, 20

Administração pública – planejamento – Brasil
- *Breves considerações e algumas propostas ao PPA 2016/2019*
  JÚNIOR, José Celso Cardoso
  Revista 130/2014, 54

Administração pública – qualidade
- *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*
  MARTINS, Humberto Falcão
  MARINI, Caio
  Revista 130/2014, 42

Amostragem (estatística)
- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva
  Revista 130/2014, 34

Amostragem por Unidade Monetária (AUM)
- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva
  Revista 130/2014, 34

Assessoria jurídica – poderes e atribuições
- *O exercício da função de assessor jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades*
  CHAVES, Luiz Cláudio de Azevedo
  Revista 130/2014, 62

Assessoria jurídica – responsabilidade
- *O exercício da função de assessor jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades*
  CHAVES, Luiz Cláudio de Azevedo
  Revista 130/2014, 62

Assistência social
- *TCU analisa contas da Presidência da República*
  Revista 130/2014, 10

Ato administrativo – parecer – responsabilidade
- *O exercício da função de assessor jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades*
  CHAVES, Luiz Cláudio de Azevedo
  Revista 130/2014, 62

Auditoria financeira
- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva
  Revista 130/2014, 34
- *A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França*
  DUTRA, Tiago Alves de Gouvela Lins
  CHAMPOMIER, Jean-Michel
  Revista 130/2014, 70

B

Benefício fiscal
- *Governança pública para o desenvolvimento*
  Revista 130/2014, 6

Bruno Dantas – posse
- *Novo Ministro do TCU toma posse*
  Revista 130/2014, 18

C

Cadastro de Contas Julgadas Irregulares (Cadirreg)
- *TCU entrega à Justiça Eleitoral lista de responsáveis com contas julgadas irregulares*
  Revista 130/2014, 14

Cartilha
- *Dez passos para a boa governança*
  Revista 130/2014, 13

Contas do governo – 2013
- *Governança pública para o desenvolvimento*
  Revista 130/2014, 6

Contas do governo – parecer – relatório – 2013
- *TCU analisa contas da Presidência da República*
  Revista 130/2014, 10

Contas irregulares – fiscalização
- *TCU entrega à Justiça Eleitoral lista de responsáveis com contas julgadas irregulares*
  Revista 130/2014, 14

Controle externo
- *Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória*
  FILHO, Amadeu Batista de Amorim
  Revista 130/2014, 20

Corrupção – controle – América Latina
- *Criada a rede de combate à corrupção na América Latina e no Caribe*
  Revista 130/2014, 17

***Cour des Comptes* – poderes e atribuições**
- *A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França*
  DUTRA, Tiago Alves de Gouvela Lins
  CHAMPOMIER, Jean-Michel
  Revista 130/2014, 70

D

Distribuição binomial
- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva
  Revista 130/2014, 34

Distribuição Poisson
- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva
  Revista 130/2014, 34

E

Eficiência (serviço público)
- *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*
  MARTINS, Humberto Falcão
  MARINI, Caio
  Revista 130/2014, 42

Entidade Fiscalizadora Superior – classificação
- *A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França*
  DUTRA, Tiago Alves de Gouvela Lins
  CHAMPOMIER, Jean-Michel
  Revista 130/2014, 70

Entidade fiscalizadora superior – poderes e atribuições – análise comparativa – Brasil – França
- *A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França*
  DUTRA, Tiago Alves de Gouvela Lins
  CHAMPOMIER, Jean-Michel
  Revista 130/2014, 70

Espeleologia
- *TCU realiza primeiro trabalho sobre cavernas do Brasil*
  Revista 130/2014, 15

G

Governança pública
- *TCU analisa contas da Presidência da República*
  Revista 130/2014, 10
- *Dez passos para a boa governança*
  Revista 130/2014, 13

Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual
MARTINS, Humberto Falcão
MARINI, Caio
Revista 130/2014, 42

Gruta – preservação – fiscalização
- *TCU realiza primeiro trabalho sobre cavernas do Brasil*
  Revista 130/2014, 15

I

Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio)
- *TCU realiza primeiro trabalho sobre cavernas do Brasil*
  Revista 130/2014, 15

J

Justiça Eleitoral
- *TCU entrega à Justiça Eleitoral lista de responsáveis com contas julgadas irregulares*
  Revista 130/2014, 14

L

Licitação
- *O exercício da função de assessor jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades*
  CHAVES, Luiz Cláudio de Azevedo
  Revista 130/2014, 62

M

Ministro de tribunal – posse – 2014
- *Novo Ministro do TCU toma posse*
  Revista 130/2014, 18

O

Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Olacefs)
- *Criada a rede de combate à corrupção na América Latina e no Caribe*
  Revista 130/2014, 17

Ouvidoria
- *Governança pública para o desenvolvimento*
  Revista 130/2014, 6

P

Planejamento governamental
- *Breves considerações e algumas propostas ao PPA 2016/2019*
  JÚNIOR, José Celso Cardoso
  Revista 130/2014, 54

Plano plurianual (PPA)
- *Breves considerações e algumas propostas ao PPA 2016/2019*
  JÚNIOR, José Celso Cardoso
  Revista 130/2014, 54

Política econômica
- *TCU analisa contas da Presidência da República*
  Revista 130/2014, 10

Política educacional
- *TCU analisa contas da Presidência da República*
  Revista 130/2014, 10

Política monetária
- *Governança pública para o desenvolvimento*
  Revista 130/2014, 6

Políticas públicas – qualidade
- *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*
  MARTINS, Humberto Falcão
  MARINI, Caio
  Revista 130/2014, 42

Prestação de contas
- *Governança pública para o desenvolvimento*
  Revista 130/2014, 6

Previdência social
- *TCU analisa contas da Presidência da República*
  Revista 130/2014, 10

Probabilidade – distribuição
- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva
  Revista 130/2014, 34

R

Receita tributária – renúncia

- *Governança pública para o desenvolvimento*
  Revista 130/2014, 6

Recurso de revisão

- *Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória*
  FILHO, Amadeu Batista de Amorim
  Revista 130/2014, 20

Rede colaborativa

- *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*
  MARTINS, Humberto Falcão
  MARINI, Caio
  Revista 130/2014, 42

Rede Latino-americana e do Caribe para o Combate à Corrupção (RLACC)

- *Criada a rede de combate à corrupção na América Latina e no Caribe*
  Revista 130/2014, 17

Reforma do estado

- *Breves considerações e algumas propostas ao PPA 2016/2019*
  JÚNIOR, José Celso Cardoso
  Revista 130/2014, 54

T

Tribunal de Contas da União – ministro

- *Novo Ministro do TCU toma posse*
  Revista 130/2014, 18

Tribunal de Contas da União – poderes e atribuições

- *Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória*
  FILHO, Amadeu Batista de Amorim
  Revista 130/2014, 20
- *A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França*
  DUTRA, Tiago Alves de Gouvela Lins
  CHAMPOMIER, Jean-Michel
  Revista 130/2014, 70

C

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 130/2014, 70

CHAVES, Luiz Cláudio de Azevedo

- *O exercício da função de assessor jurídico nos processos licitatórios: competências e responsabilidades*
  Revista 130/2014, 62

D

DUTRA, Tiago Alves de Gouvela Lins

- *A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França*
  Revista 130/2014, 70

F

FILHO, Amadeu Batista de Amorim

- *Análise comparativa entre o recurso de revisão e a ação rescisória*
  Revista 130/2014, 20

J

JÚNIOR, José Celso Cardoso

- *Breves considerações e algumas propostas ao PPA 2016/2019*
  Revista 130/2014, 54

M

MARINI, Caio

- *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*
  Revista 130/2014, 42

MARTINS, Humberto Falcão

- *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*
  Revista 130/2014, 42

S

SILVA, Ângelo Henrique Lopes da Silva

- *O Tamanho da amostra na Amostragem por Unidade Monetária*
  Revista 130/2014, 34

Endereços do TCU

Distrito Federal

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

Acre

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

Alagoas

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

Amapá

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

Amazonas

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

Bahia

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

Ceará

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

Espírito Santo

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

Goiás

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

Maranhão

Telefone: (98) 3232-9970/ 3232-9500
Fax: (98) 3313-9068
E-mail: secex-ma@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Maranhão
Av. Senador Vitorino Freire, nº 48
Areinha – Trecho Itaqui/ Bacanga
CEP: 65010-650, São Luís – MA

Mato Grosso

Telefone: (65) 3644-2772/ / 3644-8931/ 3644-3164
Telefax: (65) 3644-3164
E-mail: secex-mt@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso
Rua 2, Esquina com Rua C, Setor A, Quadra 4, Lote 4
Centro Político Administrativo (CPA)
CEP: 78050-970, Cuiabá – MT

Mato Grosso do Sul

Telefones: (67) 3382-7552/ 3382-3716/ 3383-2968
Fax: (67) 3321-2159
E-mail: secex-ms@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso do Sul
Rua da Paz, nº 780 – Jardim dos Estados
CEP: 79020-250, Campo Grande – MS

Minas Gerais

Telefones: (31) 3374-7233 / 3374-7239 / 3374-7277
Fax: (31) 3374-6893
E-mail: secex-mg@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Minas Gerais
Rua Campina Verde, nº 593 – Bairro Salgado Filho
CEP: 30550-340, Belo Horizonte – MG

Pará

Telefone: (91) 3366-7453/ 3366-7454/ 3366-7493
Fax: (91) 3366-7451
E-mail: secex-pa@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Pará
Travessa Humaitá, nº 1.574 – Bairro do Marco
CEP: 66085-148, Belém – PA

Paraíba

Telefones: (83) 3208-2000/
Fax: (83) 3533-4055
E-mail: secex-pb@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado da Paraíba
Praça Barão do Rio Branco, nº 33 – Centro
CEP: 58010-760, João Pessoa – PB

Paraná

Telefax: (41) 3218-1350
Fax: (41) 3218-135
E-mail: secex-pr@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Paraná
Rua Dr. Faivre, nº 105 – Centro
CEP: 80060-140, Curitiba – PR

Pernambuco

Telefone: (81) 3424-8100 / 3424-8109
Telefax: (81) 3424-8109
E-mail: secex-pe@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Pernambuco
Rua Major Codeceira, nº 121 – Santo Amaro
CEP: 50100-070, Recife – PE

Piauí

Telefones: (86) 3301-2700
Fax: (86) 3218-1918
E-mail: secex-pi@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Piauí
Avenida Pedro Freitas, nº 1.904
Centro Administrativo
CEP: 64018-000, Teresina – PI

Rio de Janeiro

Telefones: (21) 3805-4200 / 3805-4201 / 3805 4206
Fax: (21) 3805-4206
E-mail: secex-rj@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Rio de Janeiro
Avenida Presidente Antônio Carlos, nº 375
Ed. do Ministério da Fazenda, 12º andar, Sala 1.204 – Centro
CEP: 20030-010, Rio de Janeiro – RJ

Rio Grande do Norte

Telefones: (84) 3092-2500/ 3211-8753
Fax: (84) 3201-6223
E-mail: secex-rn@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Rio Grande do Norte
Avenida Almirante Alexandrino de Alencar, 1402 – Tirol
CEP: 59015-290, Natal – RN

Rio Grande do Sul

Telefone: (51) 3228-0788 / 3778-5600 / 3778-5601
Fax: (51) 3778-5646
E-mail: secex-rs@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Rio Grande do Sul
Rua Caldas Júnior, nº 130
Ed. Banrisul, 20º andar – Centro
CEP: 90018-900, Porto Alegre – RS

Rondônia

Telefones: (69) 3223-1649 / 3223-8101 / 3224-5703 / 3224-5713/ 3301-3602/ 3301-3604
Fax: (69) 3224-5712
E-mail: secex-ro@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Rondônia
Rua Afonso Pena, nº 345 – Centro
CEP: 76801-100, Porto Velho – RO

Roraima

Telefones: (95) 3623-9411/ 3623-9412 / 3623 9414
Telefax: (95) 3623-9414
E-mail: secex-rr@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Roraima
Avenida Getúlio Vargas nº4570-B – São Pedro
CEP: 69306-700, Boa Vista – RR

Santa Catarina

Telefone: (48) 3952-4600
Fax: (48) 3952-4624/ 3952-4636
E-mail: secex-sc@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Santa Catarina
Rua São Francisco, nº 234 – Centro
CEP: 88015-140, Florianópolis – SC

São Paulo

Telefone: (11) 3145-2600 / 3145-2601 / 3145-2626
Fax: (11) 3145-2602
E-mail: secex-sp@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de São Paulo
Avenida Paulista, nº 1842
Ed. Cetenco Plaza Torre Norte 25º andar – Centro
CEP: 01310-923, São Paulo – SP

Sergipe

Telefones: (79) 3301-3600
Fax: (79) 3259-3079
E-mail: secex-se@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado de Sergipe
Avenida Dr. Carlos Rodrigues da Cruz, nº 1.340
Centro Administrativo Augusto Franco – CENAF
CEP: 49080-903, Aracaju – SE

Tocantins

Telefone: (63) 3232-6700
Fax: (63) 3232-6725
E-mail: secex-to@tcu.gov.br
Endereço: Tribunal de Contas da União – TCU
Secretaria de Controle Externo no Estado do Tocantins
302 Norte, Av. Teotônio Segurado
Lote 1A – Plano Diretor Norte
CEP: 77001-020, Palmas – TO

Como publicar artigos na Revista do TCU

A REVISTA

A Revista do TCU é publicação oficial da instituição e veicula artigos técnicos com temática relativa aos Tribunais de Contas, ao Controle Externo, à Administração Pública, ao Direito Público, à Contabilidade, às Finanças e à Auditoria no âmbito do setor estatal.

O CONSELHO EDITORIAL

O Conselho Editorial da Revista, órgão colegiado de natureza técnica e de caráter permanente, é responsável pela seleção final das matérias publicadas. O Conselho é presidido pelo Vice-Presidente do Tribunal e integrado pelo Auditor mais antigo em exercício, pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal, pelo Secretário-Geral de Controle Externo, pelo Secretário-Geral da Presidência e pelo Diretor-Geral do Instituto Serzedello Corrêa.

A SELEÇÃO DE MATÉRIAS

O exame e seleção do material a ser publicado observa os seguintes critérios:

1. compatibilidade com a temática da Revista;
2. contribuição ao aprimoramento técnico e profissional dos servidores do TCU e ao estudo de temas de trabalho;
3. qualidade, objetividade e impessoalidade do texto produzido.

AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO

A aprovação e publicação de trabalhos na Revista do TCU não dá aos autores o direito de percepção de qualquer retribuição pecuniária, devido à gratuidade na distribuição do periódico, resguardados os direitos autorais na forma da Lei.

Cada autor receberá cinco exemplares do número da revista no qual seu trabalho tenha sido publicado.

RESPONSABILIDADE INTELECTUAL

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e opiniões emitidas em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores.

Os trabalhos publicados poderão ser divulgados em outros lugares desde que citada a Revista do TCU, ano, número e data de publicação.

COMO ENVIAR CONTRIBUIÇÕES

Os interessados em publicar artigos na revista do TCU devem encaminhar o texto para o seguinte e-mail: revista@tcu.gov.br, com as seguintes especificações:

Quanto à formatação

1. Formato de arquivo: extensão.doc/docx.
2. Fonte Times New Roman - tamanho 11.
3. Títulos e subtítulos em negrito.
4. Primeira linha dos parágrafos com 1 cm de recuo e com alinhamento justificado.
5. Espaçamento simples entre as linhas.
6. Evitar linhas em branco entre os parágrafos.
7. Formato da página: A4 (21x29,7 cm)
8. Todas as margens com 2 cm.
9. Máximo de sete páginas (desconsideradas as referências.
10. Resumo do texto nos padrões das normas técnicas.
11. Todo destaque que se deseje fazer no texto deverá ser feito com o uso de negrito. O uso do itálico se restringe ao uso de palavras que não pertençam à língua portuguesa.

Quanto à identificação do autor

Incluir currículo resumido no artigo com máximo de cinco linhas, no seguinte padrão:

Fulano de Tal é servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Administração pela Universidade de Brasília (UnB) e mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Enviar foto com, no mínimo, 10x15cm e resolução de 300dpi.

Informar endereço de correspondência para envio de

exemplares da edição da Revista em que for publicado o artigo.

Quanto ao conteúdo

Os textos deverão apresentar linguagem adequada à norma culta da língua portuguesa.

Sugere-se que seja evitado o uso excessivo de notas de rodapé e citações.

Quanto às citações

As citações deverão ser feitas de acordo com a versão mais atual da NBR 10520, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

As informações oriundas de comunicação pessoal, trabalhos em andamentos ou não publicados devem ser indicados exclusivamente em nota de rodapé da página em que forem citados;

As citações deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e suas fontes deverão constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos abaixo.

Citação direta

> Segundo Barbosa (2007, p. 130), "entende-se que ..." , ou "Entende-se que ..." (BARBOSA, 2007, p. 130).

Citação indireta

> A teoria da ... (Cf. BARBOSA, 2007, p. 130), ou,

> A teoria da ... (BARBOSA, 2007, p. 130).

As citações de diversos documentos de um mesmo autor, publicados num mesmo ano, são distinguidas pelo acréscimo de letras minúsculas, após a data e sem espaçamento, conforme a ordem alfabética da lista de referências.

Segundo Barbosa (2007a, p. 130), ...

(BARBOSA, 2007b, p. 94).

Quanto às referências

Ao final, o texto deverá conter lista de referências completas dos documentos utilizados pelo autor para seu embasamento teórico.

Somente deverão ser citados na lista de referências trabalhos editados ou disponíveis para acesso público.

As referências deverão ser elaboradas de acordo com a versão mais atual da NBR 6023 da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda.

As obras poderão ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme as orientações para elaboração de referências disponíveis no portal do TCU no endereço abaixo.

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/servi%C3%A7os/normalizacao_publicacoes/REFERENCIAS.pdf