

REVISTA

Controle

Doutrina e Artigos

**A LEGITIMIDADE DEMOCRÁTICA E O CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS:
O QUE DIZER SOBRE OS TRIBUNAIS DE CONTAS?**

Fernanda Leoni

**EFICIÊNCIA RELATIVA DOS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS
FEDERAIS BRASILEIROS**

Lianderson Matheus Leite de Oliveira, Denise Maria Moreira Chagas Corrêa,
Lucas de Sousa Soares, Eduardo Rodrigues Linhares

**O CONTROLE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA
PELO PODER JUDICIÁRIO E PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Amandino Teixeira Nunes Júnior

**O NEOLIBERALISMO E SUA INFLUÊNCIA NA GOVERNANÇA
PÚBLICA BRASILEIRA**

Antonia Danniele Jeska Torres de Oliveira, Rodrigo Santaella

REVISTA *Controle*
Doutina e Artigos

Volume XXI - Nº 1

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

Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Conselheiro Presidente

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

Conselheiro Vice-Presidente

Edilberto Carlos Pontes Lima

Conselheira Corregedora

Patrícia Lúcia Mendes Saboya

Conselheiro Ouvidor

Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

Conselheiros

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Soraia Thomaz Dias Victor

Rholden Botelho de Queiroz

Conselheiros Substitutos

Itacir Todero

Paulo César de Souza

David Santos Matos

Fernando Antônio Costa Lima Uchôa Júnior

Manassés Pedrosa Cavalcante

Ministério Público junto ao TCE Ceará

Leilyanne Brandão Feitosa (Procuradora-Geral)

Gleydson Antônio Pinheiro Alexandre

Eduardo de Sousa Lemos

José Aécio Vasconcelos Filho

Júlio César Rola Saraiva

Cláudia Patrícia Rodrigues Alves Cristino

Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo

Diretor-Presidente

Conselheiro Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

Presidente do Conselho Consultivo Pedagógico

Conselheira Patrícia Lúcia Mendes Saboya

Diretor-Geral

Luís Eduardo de Menezes Lima

Coordenadora de Educação Continuada, Extensão e Pós-Graduação

Eloísa Maia Vidal

Gerente de Planejamento e Execução de Soluções de Aprendizagem

Pedro Henrique Alves Camelo

Gerente de Avaliação e Resultados de Soluções de Aprendizagem

Larissa Victor Mota

Coordenador de Pesquisa, Inovação e Gestão da Informação

Raimir Holanda Filho

Gerente de Pesquisa e Inovação

Paulo Alcântara Saraiva Leão

Gerente de Gestão da Informação

Josimar Batista dos Santos

Coordenadora de Gestão,

Infraestrutura e Logística

Fabiola Pinheiro Donsouzis Cruz

Gerente de Infraestrutura e Logística

Fabício Bezerra Santos

Gerente de Instrução Processual

Marcella Laura Leite Feitosa Camurça

Assessor Administrativo

João Adeodato Neto

Assessor Administrativo

Raylena Pontes Cruz

Assessor Administrativo

Júlia Maria Pinheiro Pessoa

Assessor Administrativo

Carmen Cinira Correia Martins

Assessor Administrativo

João Batista de Castro Neto

Conselho Editorial

Edilberto Carlos Pontes Lima (Editor-Chefe)

Pós-doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (UC). Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB). Vice-Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

Gleison Mendonça Diniz (Editor-Adjunto)

Pós-doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Doutor em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Assessor Administrativo do Gabinete do Conselheiro Edilberto Pontes do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

Alexandre Figueiredo

Membro Nato, Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor), Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE)

Alexandre Sobreira Cialdini

Doutor em Administração Pública pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa (ULisboa), Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor)

Antonino Fontenele de Carvalho

Mestre em Gestão de Modernização Pública pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), Advogado e Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor).

Bernardo Mueller

Pós-doutor em Economia pela Indiana University, IU Bloomington (EUA) e pela University of Colorado, UC (EUA), Professor da Universidade de Brasília (UnB)

Eduardo Vera-Cruz Pinto

Doutor em Ciências Histórico-Jurídicas pela Universidade de Lisboa (ULisboa), Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (ULisboa)

Fernando Luiz Ximenes Rocha

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Desembargador do Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE)

Fernando Antônio Rezende da Silva

Mestre em Economia pela Vanderbilt University (EUA), Professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV-RJ)

Francisco Otávio de Miranda Bezerra

Mestre em Políticas Públicas e Sociedade pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), Advogado

Humberto Falcão Martins

Doutor em Administração pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ), Consultor

Alcimir Aguiar Rocha Neto

Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor), Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor)

Amandino Teixeira Nunes Júnior

Pós-doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Professor do Centro de Ensino Unificado de Brasília (UniCEUB), Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados

Augusto Sherman Cavalcanti

Mestre em Direito e Estado pela Universidade de Brasília (UnB), Ministro do Tribunal de Contas da União (TCU)

Carlos Mauro Benevides Filho

PhD em Economia pela Universidade de Vanderbilt (EUA), Professor do Programa de Pós-Graduação em Economia (CAEN) da Universidade Federal do Ceará (UFC)

Fernando Boarato Meneguim

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB), Consultor Legislativo do Senado

Fernando Quadros da Silva

Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF)

Hugo de Brito Machado Segundo

Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor), Professor da Universidade Federal do Ceará (UFC)

Jaime de Jesus Filho

Doutor em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Pesquisador do NUPESQ/IPC (Núcleo de Pesquisa do Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo)

Conselho Editorial

Jair do Amaral Filho

Pós-doutor em Economia pela Université Sorbonne Nouvelle – IHEAL (França) e pela Université Paris 13 (França), Professor do Programa de Pós-Graduação em Economia (CAEN) da Universidade Federal do Ceará (UFC)

Jorge Katsumi Niyama

Pós-doutor em Contabilidade pelo Instituto Universitário de Lisboa, ISCTE-IUL (Portugal), pela Universidade de Coimbra, UC (Portugal) e pela Universidade of Otago, NZ (Nova Zelândia), Professor da Universidade de Brasília (UnB)

José Maurício Conti

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), Livre-Docente e Professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP)

José Roberto Rodrigues Afonso

Pós-doutor em Administração Pública pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa (ULisboa), Economista do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV)

Juarez Freitas

Doutor em Direito pela Universidade de Santa Catarina (UFSC), Professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS) e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

Marcos José Mendes

Doutor em Economia pela Universidade de São Paulo (USP), Consultor Legislativo do Senado

Marcus André Barreto Campelo de Melo

Pós-doutor em Ciência Política pelo Massachusetts Institute of Technology (MIT), Professor da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Raul Araújo Filho

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Roberto de Góes Ellery Júnior

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB), Professor da Universidade de Brasília (UnB)

Valmir Pontes Filho

Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (USP), Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor)

João Ricardo Catarino

Doutor pela Universidade de Lisboa (ULisboa), Professor de Direito Tributário, de Finanças Públicas e Direito Financeiro do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa (ULisboa)

José Filomeno de Moraes Filho

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), Livre-Docente em Ciência Política, Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor)

José Oswaldo Cândido Júnior

Doutor em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

Juan Fernando Durán Alba

Licenciado e Doutor em Direito pela Universidade de Valladolid, Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito de Valladolid (Espanha)

Luiz Fux

Doutor e Livre-Docente em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Ministro do Superior Tribunal Federal (STF)

Marcus Abraham

Pós-doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e pela Universidade de Lisboa (ULisboa), Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

Martonio Mont'Alverne Barreto Lima

Pós-doutor em Direito pela Johann Wolfgang Goethe-Universität/Frankfurt am Main, JWGU-UNI (Alemanha), Professor da Universidade de Fortaleza (Unifor)

Raul Wagner dos Reis Velloso

Doutor em Economia pela Yale University (EUA), Consultor

Sebastião Helvecio Ramos de Castro

Doutor em Saúde Coletiva pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Vice-presidente de Ensino, Pesquisa e Extensão do Instituto Rui Barbosa (IRB)

Lista de Avaliadores desta Edição

Alexandre Oliveira Lima

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Diego de Queiroz Machado

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

George Henrique de Moura Cunha

Doutorado em Economia pela Universidade de Brasília (UnB)

Jaime de Jesus Filho

Doutorado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Maira Coutinho Ferreira Giroto

Doutorado em Linguística e Língua Portuguesa pela Universidade Estadual Paulista (Unesp)

Marcus Vinícius Veras Machado

PhD em Higher Education pela University of Arizona

Paulo Rogério Faustino Matos

Doutorado em Economia pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ)

Roberto Sérgio do Nascimento

Doutorado em Contabilidade pela Universidade de Zaragoza

Samuel Leite Castelo

Doutorado em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra (UC)

Simone Coêlho Aguiar

Doutorado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Cintia Muniz Rebouças de Alencar Araripe

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Artur Gomes de Oliveira

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Editinete André da Rocha Garcia

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Hugo Pereira Filho

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Leonino Gomes Rocha

Doutorado em Estado de Direito e Governança Global pela Universidade de Salamanca (USAL)

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior

Doutorado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Maria Anáber Melo e Silva

Doutorado em Direito, Justiça e Cidadania no Século XXI pela Universidade de Coimbra (UC)

Polyana Karina Mendes Ximenes

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Rodrigo Uchôa de Paula

Doutorado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Sarah Mesquita Lima

Doutorado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Bruno Caminha Scarano

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Eveline Vale de Andrade Lima

Mestrado em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Lista de Avaliadores desta Edição

Francisco Wilson Ferreira da Silva

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Lorena Lyra

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Maria Carolina Costa Madeira

Mestrado em Economia pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Pedro Henrique Alves Camelo

Mestrado em Educação pela Universidade Estadual do Ceará (UECE)

Ricardo Pessoa de Carvalho

Mestrado em Engenharia de Transportes pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Tatyanne Cavalcante Pimenta Gomes

Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira

Mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho

Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE)

Nikael de Carvalho Almeida

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Rafael Menezes Albuquerque

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Sandra Valéria de Moraes Santos

Mestrado em Administração de Empresas pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Valéria Diniz de Miranda

Mestrado em Engenharia Urbana pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Expediente

Coordenadora de Comunicação Social
Kelly Cristina Caixeta de Castro 46162MTb/DF

Revisão e Organização de Artigos
Gleison Mendonça Diniz
Josimar Batista dos Santos

Diagramação e Capa
Lorena Barbosa

Revisão Ortográfica
Discovery Serviços Profissionais Ltda.

Tiragem
500 exemplares

Distribuição gratuita

Impressa em 2022

Dados internacionais de catalogação na Fonte
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Controle : doutrina e artigos / Tribunal de Contas do Estado do Ceará. – Vol. 21, n.1 (jan. / jun. 2023). - Fortaleza: TCE-CE, 2022.

Periodicidade irregular (1998-2004)
Anual (2005-2008)
Semestral (2009-)

ISSN 1980-086X
e-ISSN 2525-3387

1. Tribunal de Contas – Ceará - Periódicos. I. Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

CDU 336.126.55(813.1)(05)

Ficha catalográfica elaborada pelo Bibliotecário: Josimar Batista dos Santos – CRB-3/1455

2022
Tribunal de Contas do Estado do Ceará
Rua Sena Madureira, 1047 – Centro
Fortaleza/CE - Cep. 60055-080
Telefone: (85) 3488-5928
www.tce.ce.gov.br

Nota do Editor

É com satisfação que apresentamos uma nova edição da Revista Controle – Doutrina e Artigos, corroborando o compromisso do TCE/CE com o debate livre, profundo e qualificado de ideias sobre temas de substancial interesse para a administração pública e à sociedade.

No primeiro artigo desta edição, intitulado “A legitimidade democrática e o controle de políticas públicas: o que dizer sobre os Tribunais de Contas?”, Fernanda Leoni, advogada e doutoranda em políticas públicas, procura analisar se a crítica quanto à carência de legitimidade, geralmente aposta ao Poder Judiciário, também se estende ao controle exercido pelos Tribunais de Contas. Partindo da discussão sobre democracia e legitimidade atinente aos campos do direito e da ciência política, buscou-se contribuir com a ideia de que o voto não é a única fonte de legitimidade e que, no caso dos Tribunais de Contas, advém tanto das competências que lhe foram conferidas pelo texto constitucional, como pela abertura de um diálogo institucional com a sociedade. Por fim, o resultado da análise traz a proposição de uma agenda de pesquisa empírica sobre o tema, a fim de identificar se a legitimação dos Tribunais de Contas para o controle de políticas públicas mostra-se efetiva.

Na sequência, Lianderson Matheus Leite de Oliveira e Lucas de Sousa Soares, em parceria com os professores Denise Maria Moreira Chagas Corrêa e Eduardo Rodrigues Linhares, apresentam uma pesquisa interessante chamada “Eficiência relativa dos hospitais universitários federais brasileiros”, tendo por objetivo analisar a eficiência relativa dos Hospitais Universitários (HUs), considerando o princípio da eficiência previsto no artigo 37 da Constituição Federal. Destaca-se que os HUs são entidades complexas que, além da prestação de serviços públicos de assistência à saúde, também abrangem as atividades de ensino, pesquisa e extensão no âmbito da educação superior. O artigo contemplou 36 HUs e conforme a técnica

utilizada de análise envoltória de dados, cinco hospitais foram considerados eficientes, permitindo-se afirmar que as ações destinadas à redução do tempo de permanência dos pacientes possibilitam ampliar a quantidade de beneficiados com os serviços de saúde, resultando em aumento da rotatividade de enfermos ocupando os mesmos leitos. Ademais, o contexto da pandemia do SARS-Cov-2 levou ao entendimento de que não se pode pensar em restringir a abrangência da assistência de saúde pública em que se enquadram os HUs.

Em seguida, no estudo “O controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas”, do professor Amandino Teixeira Nunes Júnior, pretendeu-se analisar o controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas, a partir da tendência que se verifica hoje na doutrina e na jurisprudência, no sentido de ampliar a possibilidade desse controle, levando até mesmo ao exame do mérito do ato administrativo. Compreendeu-se que, na doutrina e na jurisprudência atuais, a liberdade que está presente na atividade discricionária exprime o dever de o administrador, entre várias alternativas, adotar a que melhor atenda à finalidade legal e ao interesse público, abrindo-se espaço para o controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas.

A Revista ainda abriga a reflexão denominada “O neoliberalismo e sua influência na governança pública brasileira”, de Antonia Danniele Jeska Torres de Oliveira, doutoranda em políticas públicas, e do professor Rodrigo Santaella. Nessa pesquisa, estabeleceu-se a relação entre neoliberalismo e governança nas políticas públicas brasileiras, com o objetivo de problematizar suas implementações, contextualizando-se o surgimento e desenvolvimento do neoliberalismo e sua inserção no Brasil a partir dos governos federais, além de fazer uma correlação com o histórico e as diretrizes da governança, considerada na atual reforma da administração pública, e dialogar sobre sua implementação. Os principais resultados apontam para o fato de que, no Brasil, os governos estão reintroduzindo modelos de políti-

cas neoliberais em paralelo à legitimação da governança, concluindo que a governança necessita ser problematizada pela lógica neoliberal, a fim de ser observada por uma base teórica crítica que destaque o papel do Estado na construção e implementação de políticas públicas.

Os outros trabalhos desta edição trazem também assuntos de grande valor para a administração pública, tais como: auditoria interna; governança pública; gastos com pessoal e lei de responsabilidade fiscal; gastos públicos na pandemia; controladorias municipais; transferências voluntárias; controle interno; tributação e orçamento; crédito fundiário; e votação em eleição presidencial.

Agradecemos a todos os autores pelo compartilhamento de suas ideias, fundamentais para o desenvolvimento contínuo da gestão pública. Desejamos, por fim, uma excelente leitura a todos!

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Editor-Chefe da Revista Controle

pontes.lima@uol.com.br

Sumário

A legitimidade democrática e o controle de políticas públicas: o que dizer sobre os Tribunais de Contas?

Fernanda Leoni.....15

Eficiência relativa dos hospitais universitários federais brasileiros

Lianderson Matheus Leite de Oliveira, Denise Maria Moreira Chagas Corrêa, Lucas de Sousa Soares, Eduardo Rodrigues Linhares.....40

O controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas

Amandino Teixeira Nunes Júnior.....76

O neoliberalismo e sua influência na governança pública brasileira

Antonia Danniele Jeska Torres de Oliveira, Rodrigo Santaella.....105

Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará

Andréa Lucas Walraven, Marcus Vinícius Veras Machado, Ruth Carvalho de Santana Pinho, Marilene Feitosa Soares..... 136

A governança do Tribunal de Contas do Estado do Ceará à luz do referencial básico do Tribunal de Contas da União

Samuel Leite Castelo, Aline Duarte Moraes Castelo.....174

Análise da despesa com pessoal do Poder Executivo do Estado do Ceará, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal

Antônio Linconl de Aguiar, Maria Salvelina Marques Lourenço, Lilian Lopes Ribeiro, José Weligton Félix Gomes..... 210

Impactos da pandemia da Covid-19 no orçamento de Fortaleza

Kauane Maria Cipriano Gomes, Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior....237

Análise das controladorias municipais do estado do Ceará

Ingrid Jucá de Brito, Paulo Roberto de Carvalho Nunes, Rubens Carlos Rodrigues..... 274

A operacionalização das transferências voluntárias no Ceará: um enfoque sobre a gestão do controle interno

Ana Lúcia Lima Gadelha, Luís Borges Gouveia, Anabela Mesquita.... 304

A integração dos Sistemas de Controle Interno no âmbito da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará

Silvia Helena Correia Vidal..... 346

Análise da tributação de mão de obra em orçamentos de obras do governo do Ceará entre 2015 e 2018

Ronald Linhares Ferreira Gomes, Paulo Rogério Faustino Matos..... 372

Análise de crédito fundiário: projeto técnico de financiamento para aquisição do sítio Marchau em Maranguape-CE

Francisco Wilson Ferreira da Silva, Gustavo Henrique Santos Ferreira, Mário José Maia Leitão.....391

Situação fiscal dos municípios do Ceará quanto ao cumprimento dos gastos com pessoal: uma análise em meio à pandemia do Sars-Cov-2

Livia Costa Bayde, Nirleide Saraiva Coelho, Francisca Yasmin de Aguiar Guedes..... 418

Os votos brancos e nulos nas eleições presidenciais brasileiras: período entre 2002 e 2018

Maria Rita da Silva Valente.....450

Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle..... 482

A legitimidade democrática e o controle de políticas públicas: o que dizer sobre os Tribunais de Contas?

The democratic legitimacy and the control of public policies: what can we say about the Audit Courts?

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.804>

Fernanda Leoni¹

RESUMO

Considerando a ampliação das funções dos Tribunais de Contas pela Constituição Federal de 1988 e a atribuição de competências relacionadas à qualidade do gasto público, mostra-se cada vez mais comum o envolvimento da Corte com temas de interesse social, garantia de direitos fundamentais e, por consequência, com o controle das políticas públicas. No entanto, não se tratando de um órgão representativo, busca-se analisar se a crítica quanto à carência de legitimidade, geralmente aposta ao Poder Judiciário, também se estende ao controle exercido pelos Tribunais de Contas. Para essa análise, parte-se da revisão de literatura, tendo como principal marco teórico a discussão sobre democracia e legitimidade atinente aos campos do direito e da ciência política. Contribui-se com a ideia de que o voto não é a única fonte de legitimidade, que no caso dos Tribunais de Contas, advém tanto das competências que lhe foram conferidas pelo texto constitucional, como pela abertura de um diálogo institucional com a sociedade. O resultado da análise traz a proposição de uma agenda de pesquisa empírica sobre o tema, a fim de identificar se a legitimação dos Tribunais de Contas para o controle de políticas públicas mostra-se efetiva.

¹ Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Especialista em Direito Público pela Escola Paulista da Magistratura, Mestre e Doutoranda em Políticas Públicas pela Universidade Federal do ABC, atua como advogada na área de Direito Público. E-mail: fernandaleoni.fl@gmail.com

Palavras-chaves: legitimidade democrática; tribunal de contas; políticas públicas.

ABSTRACT

Considering the expansion of the functions of the Audit Courts by the Federal Constitution of 1988 and the attribution of competences related to the quality of public spending, it is increasingly common their involvement with issues of social interest, guarantee of fundamental rights and, consequently, with the control of public policies. However, since it is not a representative entities, we seek to analyze whether the criticism regarding the lack of legitimacy, generally attributed to the Judiciary, also extends to the control exercised by Audit Courts. For this analysis, a literature review is used, with the discussion on democracy and legitimacy in the fields of law and political science as the main theoretical framework. We contribute with the idea that the vote is not the only source of legitimacy, which, in the case of the Audit Courts, comes from the competencies granted to them by the constitutional text, as well as from the opening of an institutional dialogue with society. The result of the analysis brings the proposition of an empirical research agenda on the subject, in order to identify if the legitimacy of the Audit Courts for the control of public policies is effective.

Keywords: democratic legitimacy; audit court; public policies.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 11-06-2022

Data de versão final: 19-08-2022

Data de aprovação: 19-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

É recorrente a temática do controle de políticas públicas sob a perspectiva das possibilidades e limitações do Poder Judiciário, o que se dá a partir das diversas abordagens, tais como: uma possível violação ao princípio da separação de poderes, as formas de atuação dos poderes instituídos em relação aos direitos individuais e sociais, a contraposição entre reserva do possível e mínimo existencial, as capacidades institucionais, a falta de representatividade adequada do Judiciário etc.

É certo, por outro lado, que o fortalecimento das instituições no contexto pós-Constituição Federal de 1988 trouxe à tona um papel diferenciado a diversos outros atores institucionais, para além dos poderes instituídos. Nessa linha temática, a atuação de um ator é objeto de nossa atenção. O Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo da contabilidade, finanças, orçamento, operações e patrimônios federais, vem ganhando cada vez mais destaque no âmbito das políticas públicas.

Acompanhando um movimento de fortalecimento da democracia no país, o Tribunal de Contas da União, no desempenho de sua função de controle, passa a ser requisitado como um órgão que auxilia no fechamento do ciclo de representação, na medida em que tal ciclo se completa “quando o povo, a partir dos efeitos gerados pelos atos de controle, é capaz de avaliar se os governantes agiram ou não como seus representantes de fato” (ARANTES et al., 2010, p. 110).

Nesse contexto, apesar de a moldura constitucional do Tribunal de Contas ter sido inicialmente idealizada para o desempenho do controle fiscal, esse controle será mais efetivo se acompanhar as mudanças de seu objeto, além da complexidade e amplitude do conceito de gasto público. Por consequência, sendo as políticas públicas um dos campos de crescente atuação do Estado com considerável dispêndio de recursos públicos, é natural que o controle dos Tribunais de Contas passe a envolver-se com essa temática, o que, de fato, vem ocorrendo com maior frequência nos

últimos anos, a ponto de o próprio Tribunal criar um referencial teórico para a avaliação de políticas públicas (BRASIL, 2014).

Por outro lado, a ampliação de competências dos Tribunais de Contas e seu impacto para o controle de políticas públicas também não pode deixar de ser avaliado de forma crítica, sendo nesse contexto que o presente estudo se insere. Para além de questionar a existência de um possível ativismo de contas, busca-se compreender se as críticas comumente direcionadas ao controle judicial de políticas públicas podem ser simplesmente transpostas ao controle exercido pelos Tribunais de Contas, cujas atribuições e natureza são bastante diversas dos órgãos que compõem o Poder Judiciário.

Sobre as críticas direcionadas ao controle judicial de políticas públicas, e que servirão de base para a análise do controle exercido pelos Tribunais de Contas, valemo-nos da síntese trazida por Barcellos (2008), que as classifica em três espécies, a saber: as críticas relacionadas à teoria da Constituição; as críticas de natureza filosófica; e as críticas operacionais.

A crítica à teoria da Constituição diz respeito ao princípio da separação de poderes e a uma possível ausência de legitimidade democrática por parte daqueles que exercem o controle para a modificação das decisões sobre políticas públicas tomadas pelo Executivo, eleito para essa função. Já no âmbito da crítica que se denomina filosófica, a questão se dirige à ausência de superioridade do controle para adotar decisões consideradas melhores ou mais qualificadas do ponto de vista da interpretação. Por fim, no que se denomina crítica operacional, entende-se que o Judiciário não disporia, no momento da decisão, de todos os elementos técnicos a que tem acesso o Executivo, quando planeja ou implementa determinada política pública (BARCELLOS, 2008).

Luís Roberto Barroso (2012) também identifica algumas ordens de argumentos que se diferenciam apenas pontualmente da abordagem anterior. Para o autor, as críticas seriam de natureza política, pois magistrados não exercem mandatos e nem foram eleitos para tal função; ideológica, já que o Judiciário seria um espaço conservador, de preservação das elites

contra os processos democráticos majoritários; e de capacidade institucional e participação popular.

Nesse contexto, a questão que fica, está direcionada à compreensão quanto ao direcionamento ou não dessas mesmas críticas ao controle de políticas públicas exercida pelos Tribunais de Contas, visando preencher uma lacuna de conhecimento acerca da atuação desse órgão, que apesar de não ser recente, foi bastante ampliada a partir da redemocratização do país (ARANTES et al., 2010).

Como enfoque do estudo, fez-se um recorte direcionado apenas à crítica à teoria da constituição na menção de Barcellos, ou política na visão de Barroso, a fim de se entender se a questão da legitimidade democrática seria um ponto de atenção ou de limitação ao controle de políticas públicas exercido pelos Tribunais de Contas (BARCELLOS, 2008; BARROSO, 2012). Isso não implica reconhecer que as demais críticas não poderiam ser apostas ao controle de contas, tratando-se, em verdade, apenas de um recorte visando lidar melhor com a complexidade do tema.

Com esse intuito será realizada uma revisão de literatura tendo como principais marcos teóricos as visões de democracia e de legitimidade trazidas pelos campos do direito e da ciência política. Na sequência, será trazido um breve panorama das funções dos Tribunais de Contas e de sua atuação no campo das políticas públicas, também à luz da literatura. Por fim, faz-se uma discussão sobre o controle de políticas públicas exercido pelos Tribunais de Contas a partir da crítica sobre a sua legitimidade para essa atribuição. Esses temas compõem as três seções deste artigo, além de sua introdução e conclusão.

2 A DEMOCRACIA REPRESENTATIVA E A CRISE DE LEGITIMIDADE

Para a compreensão do que se denomina como legitimidade democrática atribuída a determinado órgão ou entidade, mostra-se relevante

delinear, a partir da revisão de literatura, alguns elementos comuns ao próprio conceito de democracia.

Bobbio, Mateucci e Pasquino (1998) apontam a existência de três tradições sobre o conceito de democracia no âmbito do pensamento político. A teoria clássica, representada por Aristóteles, coloca a democracia como o governo do povo. A teoria medieval ou romana, com base semelhante à teoria clássica, admite o governo representativo. Por fim, a teoria moderna ou maquiavélica insere a democracia como forma legítima de República, partilhando os elementos inerentes a cada um destes conceitos (BOBBIO; MATEUCCI; PASQUINO, 1998).

Dessa noção inicial, parte-se para a concepção democrática de Joseph Schumpeter (1961), com a qual defende a ideia de que a democracia consiste no exercício do poder direcionado ao bem comum, assim definido pelo povo, desconsidera algumas questões da realidade, tais como a ausência de uma racionalidade imediata por parte dos indivíduos e o mito de uma soberania popular, uma vez que o povo pode ter o governo a seu benefício, mas não necessariamente exerce o governo nos moldes como se previa originalmente. Assim, diante da complexidade de se definir o que é bem comum e da multiplicidade de atores que poderiam fazê-lo, o autor propõe a noção de representatividade, em que um indivíduo escolhido por meio de uma competição própria espelha a vontade do povo (SCHUMPETER, 1961).

A par dessas limitações, o autor propõe o que se denomina de teoria democrática minimalista, pois acaba reduzindo o conceito de democracia a um procedimento ou método no qual se busca a tomada de decisões políticas legitimadas pelo povo. Em sua visão, mais relevante do que o sufrágio em si seria, a competição existente pelo voto do povo, único meio apto a qualificar determinado indivíduo como legítimo representante da vontade popular. Para Schumpeter, portanto, uma democracia preencheria os seguintes requisitos: existência de um executivo limitado pelo parlamento, que é a representação máxima da vontade popular; o reconhecimento das lideranças na competição política; o prestígio das vontades coletivas autênticas, ainda

que minoritárias; a abertura de um ambiente democrático para o próprio exercício da competição; uma correlação reta entre a democracia e as liberdades individuais; a possibilidade do eleitorado eleger e destituir o governo; e a representação proporcional para a formação da vontade da maioria e não da utópica vontade do povo (SCHUMPETER, 1961).

Também com foco nos elementos que constituem uma democracia, Robert Dahl (1983) destaca a necessidade de se observar os seguintes procedimentos mínimos: a possibilidade de controle das decisões governamentais; a existência de pessoas eleitas para conduzir as eleições; a igualdade no direito ao voto entre todos os adultos; assim como o direito de concorrer a um cargo público; os cidadãos devem poder se expressar sem punições; também devem ter direito à informação; e à liberdade de associação. Note-se que a concepção de Robert Dahl transpassa uma perspectiva meramente concorrencial para a ótica da efetiva participação ao trazer elementos voltados à ampla possibilidade de controle dos atos públicos pelo povo, ou o que mais modernamente se designa responsividade, sob a lógica da *accountability*, e igualdade de condições ao cidadão, seja na disputa, seja na escolha dos seus representantes (DAHL, 1983).

Em abordagem semelhante, Giovanni Sartori (1987) salienta que a democracia moderna é composta tanto pela liberdade do povo como pelo seu empoderamento, este último como efetiva faceta da democracia. De acordo com o autor, o conceito comum de democracia é apenas um ideal, sendo a noção de representatividade mais realista ao exercício do poder pelo povo. Nesse sentido, o ideal de democracia horizontal, baseada na vontade do povo, gera, em longo prazo, o seu próprio colapso, com um grande acúmulo de responsabilidades pelos representantes e a pouca capacidade de conciliar e atender as demandas públicas (SARTORI, 1987).

Bobbio, Mateucci e Pasquino (1998) também se valem da enunciação dos elementos que compõem uma democracia, sustentando a necessidade de haver: um órgão legislativo composto por membros direta ou indiretamente eleitos pelo povo; outras instituições com dirigentes eleitos;

idêntica possibilidade de voto a todos os cidadãos que tenham atingido a maioria; igualdade valorativa do voto; liberdade de voto segundo a sua convicção; efetiva possibilidade de se exercer tal liberdade; respeito ao princípio da maioria numérica; nenhuma decisão tomada por maioria deve limitar os direitos da minoria; e o órgão do governo que goze da confiança do Parlamento ou do chefe do Poder Executivo (BOBBIO; MATEUCCI; PASQUINO, 1998).

Estando assim, o conceito de democracia bastante atrelado à ideia de representatividade, isso se reflete na própria organização do Estado e nas possíveis escolhas quanto às formas de governo. A atual Constituição Federal brasileira, por exemplo, consagrou, em seu artigo 1º, parágrafo único, a ideia de representatividade de forma expressa ao determinar que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Em termos de organização estrutural, a delegação do poder pelo povo foi atribuída aos Poderes Legislativo e Executivo, eleitos periodicamente por meio do voto (artigo 14 da Constituição Federal). Ao Judiciário, por outro lado, conferiu-se um papel contramajoritário (BICKEL, 1986), no sentido de tratar-se de “instância tradicionalmente conservadora das distribuições de poder e riqueza na sociedade” (BARROSO, 2018, p. 230), isto é, a judicialização pode ser compreendida como uma “reação das elites tradicionais contra a democratização, um antídoto contra a participação popular e a política majoritária” (BARROSO, 2018, p. 230).

O fortalecimento dos mecanismos contramajoritários historicamente coincide com a transformação do papel do Estado e com as diferentes dimensões de direitos por ele garantidos. Entre as diversas fases de atuação estatal, que se deslocam entre absenteísta, na garantia dos direitos de primeira geração, em que o Estado se compromete a não intervir nas garantias individuais, e prestacional, cabendo ao Estado assegurar determinados direitos, o Judiciário acumula funções próprias para ora limitar ora assegurar a atuação estatal (BULOS, 2014, p. 528).

O constitucionalismo também desempenha relevante função neste contexto, já que fortalece o Judiciário na proteção das minorias. Isso porque, como salienta Luís Roberto Barroso, é a Constituição que traz, de forma expressa, a proteção dos direitos individuais, inclusive contra a influência das maiorias ocasionais (BARROSO, 2009, p. 89).

No entanto, a apropriação dessas funções pelo Judiciário logo se transforma em ônus, na medida em que a sua atuação se torna cada vez mais atípica, com o acúmulo de atividades originariamente atribuídas aos demais poderes instituídos. Isso se visualiza, sobretudo, nas democracias liberais ou países de democratização ou redemocratização recente, em que tal instituição passa de mera organização estatal para efetivamente ocupar o lugar de ator político (BARROSO, 2009; VIEIRA, 2008).

As causas desse fenômeno podem ser sintetizadas em pelo menos três pontos: o fortalecimento e globalização dos mercados; a ausência de credibilidade do sistema representativo; e a promulgação de constituições mais rígidas. Quanto ao primeiro ponto, a atual lógica de mercado impõe uma atuação individualista do Judiciário como mecanismo de segurança jurídica, fortalecendo a função precípua de garantia da propriedade privada, na esteira do que ocorria desde o surgimento do liberalismo econômico. Já a segunda perspectiva reflete um posicionamento descrente da sociedade nos poderes representativos, que não foram capazes de manter as promessas de bem-estar social durante o pós-segunda guerra. Por fim, destaca-se a atual natureza das Constituições, classificadas como rígidas em sua essência, pois passam por um processo mais solene de modificação, demandando uma atuação próxima do Judiciário quanto à manutenção da intangibilidade de seu conteúdo a partir do controle de constitucionalidade (VIEIRA, 2008).

Especificamente sobre o segundo aspecto, foco deste estudo, a discussão quanto à carência de legitimidade do Judiciário para decisões de cunho político está bastante atrelada ao que se vem denominando como judicialização da política (BARROSO, 2012). O argumento central da crítica, como sintetiza Barroso, está na dificuldade de se compreender a

possibilidade de “um órgão não eletivo como o Supremo Tribunal Federal sobrepor-se a uma decisão do Presidente da República, sufragado por mais de 40 milhões de votos, ou do Congresso, cujos 513 membros foram escolhidos pela vontade popular” (BARROSO, 2012, p. 28).

A demanda pela atuação do Judiciário, nestes casos, também tem relação com a legitimidade, ou melhor, com o que se denomina por crise de legitimidade (BONAVIDES, 2004). Essa crise de representação remete a certa falta de confiança do povo nos Poderes Executivo e Legislativo, fazendo emergir o Judiciário como solução provisória de problemas que embora tenham relação com a garantia de direitos, também possuem certo grau ou natureza política (CASTELLO BRANCO, 2016).

A legitimidade do Judiciário, portanto, acaba surgindo de fontes diversas da representação. Há de se discutir, por exemplo, se o mérito da aprovação em um concurso público ou a constitucionalização de direitos seriam possíveis fontes de legitimidade (CASTELLO BRANCO, 2016). Também se pontua que essa legitimação pode ser tanto de natureza formal, relacionada à submissão estrita do juiz à lei, como de natureza substancial, consubstanciada no dever jurisdicional de garantia dos direitos fundamentais (GOMES, 1994).

Nesse contexto, a partir da elucidação dos conceitos adotados para a concepção de democracia e de legitimidade, cumpre um panorama das funções atualmente detidas pelos Tribunais de Contas para, em seguida, se adentrar ao efetivo exercício do controle de políticas públicas e à crítica quanto à sua legitimidade para essa atribuição.

3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS NO SISTEMA POLÍTICO: UM NOVO ATIVISMO?

Embora os Tribunais de Contas não sejam uma novidade em nosso ordenamento jurídico, contando com previsões nos textos constitucionais desde a Constituição de 1891 (SILVA, 1999; DAL POZZO, 2010), a atual Constituição lhe confere uma nova roupagem a partir da previsão do arti-

go 71, que prevê que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União, assim como os Tribunais de Contas dos estados e dos municípios, em atenção ao princípio da simetria constitucional, é órgão componente do sistema de controle externo, prioritariamente atribuído ao Congresso Nacional, cabendo à Corte de Contas auxiliar o Legislativo nessa missão (BRITTO, 2001). O fato de auxiliar o Poder Legislativo, no entanto, nem diminui a relevância de suas atribuições, nem determina qualquer ligação estrutural ou subordinação, cuidando-se de órgão constitucional autônomo, independente e *suis generis*, que não pertence a qualquer dos poderes instituídos (BRITTO, 2001).

Esse controle externo, em conformidade com o artigo 70, da Constituição Federal, se exprime nas atividades de “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta” (BRASIL, 1988) e tem como critérios analíticos a “legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas” (BRASIL, 1988), sendo que o detalhamento das suas funções encontra respaldo no artigo 71 do texto constitucional. A Constituição Federal ainda esclarece que se encontra no dever de prestar contas “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária” (BRASIL, 1988).

Assim, avaliando a estrutura e competências atribuídas aos Tribunais de Contas pela atual Constituição, pode-se concluir que o órgão tem um escopo central mais voltado ao exercício do controle financeiro, mas também possui atribuições que o coloca em constante envolvimento com temáticas que não se limitam ao aspecto financeiro, tal como o controle que exerce sobre políticas públicas. Nesse sentido, os Tribunais de Contas, a exemplo do que se pontuou relativamente ao Judiciário, também passam por uma re-

formulação de suas atribuições precípua, vindo cada vez mais se legitimar como um relevante ator político (IOCKEN, 2014; RODRIGUES, 2014).

Ainda que não se possa enunciar com precisão os motivos que levaram os Tribunais de Contas a acompanharem esse movimento de legitimação e maior participação política, pode-se apontar que o melhor desdobramento de funções trazido pela Constituição Federal de 1988, possivelmente impactou a forma com que atua. Destaque-se, por exemplo, a possibilidade de realização de auditorias amplas, de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas de todos os poderes instituídos, o que possibilitou um controle menos limitado em aspectos financeiros (SPECK, 2000). Outro exemplo prático é a faculdade do controle operacional dos órgãos e entidades, prevista na Constituição Federal, e que é compreendida pela literatura como um controle mais substancial, de mérito do gasto administrativo em comparação com os produtos advindos daquela ação (SPECK, 2000), ou seja, o texto constitucional acaba por legitimar “o controle de desempenho, a prerrogativa de elaborar parecer técnico sobre a tomada de contas do Executivo e a realização de auditorias de desempenho das políticas públicas, superando a atuação de cunho essencialmente legalista, que sempre os caracterizou” (ARANTES et al., 2010, p. 130).

A ampliação de funções do controle de contas também tem relação com a inclusão, no texto constitucional, do critério da legitimidade do gasto público (BRASIL, 1988). Para Prestes (2016), mais do que o controle da legalidade e da economicidade, o atual texto constitucional permite o controle de legitimidade, assegurando a sua conformidade com o socialmente desejado (PRESTES, 2016) e indiretamente refletindo os anseios de uma sociedade mais politizada, que dá “sinais de que não pode mais tolerar a ineficiência da máquina pública e não está mais disposta a pagar os custos da corrupção” (RIBEIRO, 2002, p. 71).

Para Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2001), na atualidade, o Tribunal de Contas, no exercício do controle da gestão fiscal, deve ser

visto como “órgão garantidor dos valores político-constitucionais do Estado Democrático de Direito” (MOREIRA NETO, 2001, p. 16-17), não lhe acometendo mais o mero controle de legalidade dos atos públicos, mas, também o controle técnico e político, como um anseio próprio da sociedade moderna. Segundo o autor, as mudanças na estrutura da sociedade, do Estado e da própria Administração Pública foram responsáveis pelo afastamento do critério mais restritivo da legalidade, para se empregar os critérios da ética, da qualidade da gestão, da probidade, da eficiência, entre outros. E se os critérios de controle e de aferição de resultados das políticas públicas são outros, é claro que a função atribuída aos órgãos de controle, e aqui pontuados não somente os Tribunais de Contas, como o Ministério Público, as Auditorias e Controladorias, as Agências Reguladoras e o próprio Judiciário, também se altera.

Interpretando o texto da Constituição à luz do cenário atual, parece-nos que essa nova moldura dos Tribunais de Contas, que passa de um órgão de controle da legalidade estrita ao controle de legitimidade do gasto público, coaduna-se a movimentos e fatores sociais que não são necessariamente explicados pela simples leitura da legislação. Isto é, reforça-se que a fonte de legitimidade de um órgão ou entidade nem sempre será a lei.

Para Almeida (2012), a alteração até mesmo de postura do Tribunal de Contas, com enfoque maior às auditorias operacionais nos últimos anos, se relaciona à insuficiência do enfoque tradicional de controle, às novas demandas sociais, à necessidade de maior transparência, à nova legitimidade organizacional e à cobrança por resultados da Administração (ALMEIDA, 2012, p. 42). A literatura também pondera como fator relevante a mudança do próprio modelo de Administração Pública vivenciada no país a partir do ano de 1995, quando trazidos instrumentos até então pouco usados ou conhecidos, como o modelo gerencial, o maior controle de resultados e o próprio aprimoramento da *accountability* (BARZELAY, 2002; GOMES, 2002; ALBUQUERQUE, 2006).

Em razão desses fatores também foi possível um aprimoramento da legislação em termos até mesmo de parâmetros de controle. Um exemplo disso são os Planos Plurianuais, editados para o período de cada quatro anos, contendo, entre outros pontos, as ações finalísticas do Governo Federal, estruturadas em programas orientados à consecução dos objetivos estratégicos definidos para o período do plano. Esses programas, nos termos do Decreto nº 2.829/1998, devem conter indicação do objetivo, órgão responsável, valor global, prazo de conclusão, fonte de financiamento, indicador que quantifique a situação que o programa busca modificar, metas correspondentes aos bens e serviços necessários para atingir o objetivo, ações não integrantes do orçamento geral da União necessárias à consecução do objetivo e regionalização das metas por Estado. Nesse sentido, as normas orçamentárias, além de relevante diretriz de gasto público, servem como importante parâmetro de controle, pois trazem o conteúdo mínimo do planejamento de políticas públicas, e concretizam o texto constitucional, muitas vezes fluido e de difícil implementação (COUTINHO, 2013).

Assim, reforçando a impossibilidade de se enunciar razões mais precisas da transformação das competências do Tribunal de Contas, que passa de um órgão de controle restrito da qualidade do gasto público para um órgão de controle de efetividade das políticas públicas, pode-se acreditar nesse fenômeno à própria complexidade da sociedade e a constante necessidade de aprimoramento (SPECK, 2000). Aos poucos pode-se afirmar que surge, ainda tímido, um ativismo de contas (CABRAL, 2021).

4 O CONTROLE DE POLÍTICAS PÚBLICAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS E A QUESTÃO DA LEGITIMIDADE DEMOCRÁTICA

Como pontuado, a ampliação das funções dos Tribunais de Contas na seara das políticas públicas determina um estudo mais aprimorado

sobre aspectos do controle que se diferencia daquele exercido pelo Poder Judiciário. Como também colocado, as críticas que se dirigem à atividade judicial neste âmbito são das seguintes ordens: política (também caracterizadas como relativas à teoria da Constituição), dizendo respeito à separação de poderes e à ausência de legitimidade democrática; filosóficas, quando questiona se o Judiciário seria o Poder mais apto a tratar de dadas questões; e operacionais, sinalizando que tal esfera de poder não teria condições técnicas de enfrentar, com qualidade, todas as demandas que lhe são dirigidas (BARCELLOS, 2008).

Saliente-se que, embora as duas últimas questões possam ser direcionadas à ação dos Tribunais de Contas, elas têm menor eficácia quando comparadas à crítica ao Judiciário, o que se dá por razões relacionadas à diversidade de sua atuação. As Cortes de Contas são órgãos de natureza técnica, diferentemente do Judiciário, e empregam em seus quadros agentes especializados nas matérias que lhe são dirigidas, muitas vezes com conhecimentos iguais ou mesmo superiores aos do próprio gestor público sobre determinados temas. Também em decorrência de sua especialização e competência, tem menor incidência a crítica denominada filosófica, visto que embora o Executivo tenha a palavra final sobre a escolha e a forma de implementação de determinada política pública, os Tribunais de Contas são os responsáveis pelo controle técnico dessa mesma política, detendo atribuições de avaliação não somente da legalidade daquela política, mas também do atendimento aos padrões de qualidade dela esperados, desde que esse controle, consistente em uma análise comparativa entre o planejado e executado, siga os critérios definidos pela Constituição Federal.

Por isso, interessa-nos a crítica política, especialmente no que se refere à ausência de legitimidade democrática de qualquer outro ente desligado do Legislativo ou Executivo, na medida em que o Tribunal de Contas também não tem membros eleitos, possuindo um corpo técnico concurso e um corpo deliberativo indicado pela Presidência da República e pelo Congresso Nacional, e não pelo voto (DAL POZZO, 2010).

Ainda que existam conceitos variados do termo legitimidade, foi a partir de Max Weber que a definição toma forma e características próprias. Para Weber (2002), entender a legitimidade significa entender a organização da sociedade em governantes e governados, isto é, a existência e a aceitação da dominação política. Por isso, legitimidade, para o autor, é a crença de que a dominação de uns por outros é válida, independentemente de coação. Nesse sentido é que o autor identifica, em clássica distinção, três formas de dominação legítima, a saber, a dominação racional ou legal, a dominação tradicional e a dominação carismática (WEBER, 2002). Tal perspectiva coaduna-se à demonstração de que a legitimidade não advém de uma fonte única, mas depende do ponto de vista a que se submete.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2005) também identifica três diferentes espécies de legitimidade, a saber, a legitimidade originária, a legitimidade corrente e a legitimidade finalística. No primeiro caso, seriam considerados legitimados aqueles que detivessem um título como justificativa do exercício do poder. No segundo, a legitimidade decorreria do desempenho satisfatório de determinada função, que permitiria, por exemplo, a reeleição para um cargo ou atividade. Por fim, a legitimidade finalística significaria uma correlação entre o desenvolvimento favorável de dada atividade e o que a sociedade entende em determinado momento como justo, correto ou ideal. Sobre esse último ponto, relevante o posicionamento do autor no sentido de que seriam legítimos “agentes e decisões, quando coincidem as escolhas democráticas subjetivas e as objetivas” e “na prática, quando satisfazem com plenitude à aplicação dos múltiplos controles de juridicidade à disposição da sociedade” (MOREIRA NETO, 2005, p. 12).

Relevante também a definição de legitimação pelo procedimento, originariamente tratada por Niklas Luhman (1980). Para o autor, a legitimidade não seria a mera concordância individual com o regime vigente, mas pressuporia interações sociais diversas, inclusive com a participação, já que o seu elemento central é a aceitação de dado sistema ou decisão

como legítimos. Assim, a legitimidade depende de um procedimento próprio e pautado na lei (LUHMAN, 1980).

Ao que se denota da literatura, a legitimidade, independentemente da abordagem adotada, pressupõe a concordância com as práticas e o poder atribuído a dado governante o que, embora seja realizado através do voto nas democracias modernas, não se manifesta somente por meio desse instrumento, sobretudo com a comumente criação de mecanismos de participação popular. Assim, a correlação lógica que se pode fazer é que, embora essa seja a ordem natural do sistema, os Poderes Legislativo e Executivo não são os únicos legitimados a tomar decisões em nome da sociedade. Outros órgãos, respeitadas os limites de suas funções, e investidos por outros mecanismos legitimadores, podem representar a vontade popular em determinadas matérias.

Especialmente em relação aos Tribunais de Contas, que exercem função contramajoritária no que tange aos gastos estatais, essa legitimidade se mostra presente no sentido de evitar que uma suposta vontade popular venha a autorizar dispêndio irregular de recursos públicos, sendo que o limite para que o órgão não exacerbe tal legitimação está justamente na autorrestrição às matérias constitucionais que lhe foram atribuídas, dentro da temática de sua competência.

A garantia de direitos constitucionais por meio das políticas públicas tem correlação direta com funções exercidas pelos Tribunais de Contas, seja a partir do controle dos gastos e aplicação de recursos públicos, função primordial da Corte de Contas, seja em um controle dito operacional dos órgãos e entidades, na medida em que a adequação da atuação destes entes traz, em longo prazo, aprimoramento e eficiência aos entes fiscalizados.

Com base nisso, pode-se concluir que a primeira fonte de legitimidade do controle de políticas públicas exercido pelos Tribunais de Contas advém do próprio texto constitucional, enquanto fonte de suas competências. Conforme pontuado, a partir da relevante atribuição de fiscalização dos gastos públicos de forma ampla, não somente para adequar a legali-

dade do dispêndio, mas também para um controle de mérito ou legitimidade deste gasto, infere-se que os Tribunais de Contas estão legitimados a controlar resultados de políticas públicas no contexto de suas atribuições (TORRES, 1993).

Mas há, ainda, uma segunda fonte desta legitimação e que advém justamente dos legitimados diretos do poder, a partir da confiança depositada aos Tribunais de Contas por parte dos cidadãos. Como indicado, a crise de legitimidade dos poderes representativos é acompanhada de uma maior demanda pela atuação daqueles órgãos e entidades de cunho mais técnico ou genericamente considerados como menos suscetíveis a ações ou interesses políticos. Nesse sentido, o Judiciário, o Ministério Público, os Tribunais de Contas, as Controladorias e outros controles internos passam a ser um canal direto ao cidadão.

No caso dos Tribunais de Contas, mesmo que essa segunda fonte de legitimação não tenha, como regra, uma origem legal, encontra algum respaldo em nosso texto constitucional, visto que o artigo 74, §2º da Constituição Federal determina que qualquer cidadão “é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988), criando a abertura de um diálogo institucional direto entre a sociedade e as Cortes de Contas.

Assim, seja a partir da abertura do texto constitucional para uma maior interação entre cidadão e Tribunais de Contas, seja pela própria conscientização social acerca do exercício do controle, a legitimação das Cortes de Contas para o controle de políticas públicas também tem por fonte o exercício da cidadania. Veja-se, por exemplo, a informação contida no relatório anual de atividades do Tribunal de Contas da União, que demonstra que entre os anos de 2018 e 2019 houve um aumento considerável de denúncias formuladas ao TCU, que passaram de 178 para 275 expedientes de um ano para outro (TCU, 2021).

Dessa forma, a legitimidade dos Tribunais de Contas tem essa dupla origem, o que, em alguma medida, afasta a crítica que se buscou avaliar

à luz da teoria da constituição. O controle de políticas públicas foi atribuído aos Tribunais de Contas a partir de diferentes competências voltadas à regular aplicação de recursos públicos e à boa atuação da Administração Pública. Essa afirmação de forma alguma compactua com eventuais abusos que venham a ser cometidos no exercício do controle, cabendo, também às Cortes de Contas, a conclusão de Barroso de que o ativismo é parte da solução e não do problema, “mas também deve ser visto como um antibiótico poderoso, cujo uso deve ser eventual e controlado [...] em dose excessiva, há risco de se morrer da cura” (BARROSO, 2012, p. 32).

5 CONCLUSÃO

Embora a análise das políticas públicas sob a perspectiva do controle judicial não esteja esgotada, sendo distintos os temas que ainda demandam a atenção dos estudiosos, parece-nos que algumas questões acabam sendo relevadas pela centralidade que ocupa o Judiciário em nosso sistema jurídico. Nesse sentido, optou-se por trazer uma perspectiva diversa sobre o tema do controle de políticas públicas a partir da atuação dos Tribunais de Contas, também legitimados a essa atividade.

A perspectiva trazida para essa análise partiu do debate quanto à efetiva legitimação desse órgão para o exercício desse controle, valendo-se do que se denominou na literatura por crítica da teoria à constituição ou crítica política, no sentido de que as decisões das Cortes de Contas, enquanto órgãos não representativos da sociedade em termos de nomeação/eleição, não poderiam sobrepor-se às decisões do Executivo ou Legislativo, enquanto representantes escolhidos pela sociedade através do voto.

De fato, os Tribunais de Contas, até pouco tempo desconhecidos no cenário institucional, vêm aprimorando cada vez mais sua atuação e mecanismos de controle, sendo que a própria transformação da sociedade, do controle e da compreensão do gasto público molda, em certa medida, sua atuação e nível de intervenção. No campo das políticas públicas essa

ampliação da relevância dos Tribunais de Contas é visível tanto pela estreita relação do tema com a qualidade do gasto público, seja pelo acúmulo de funções também relacionadas à análise operacional mais ampla dos órgãos e entidades públicas.

Nesse contexto, a legitimidade dos Tribunais de Contas para o controle de políticas públicas tem, pelo menos, duas fontes. A primeira decorre diretamente do exercício das funções que lhe foram atribuídas pela Constituição Federal ao inseri-lo como órgão de controle da aplicação de recursos públicos e da própria atuação da Administração Pública, cujo exercício não está restrito apenas ao critério da legalidade, mas também da legitimidade. A segunda decorre igualmente do texto constitucional, mas principalmente da maior consciência quanto ao exercício da cidadania, na medida em que o aprimoramento das práticas dos Tribunais de Contas também está atrelado à confiança depositada em suas funções, lhe conferindo representatividade de forma diversa do voto.

A contribuição deste estudo está em identificar essas possíveis fontes de legitimação e colaborar com a compreensão da atuação dos Tribunais de Contas no controle de políticas em uma perspectiva que não se limita à análise mais restrita de suas atribuições. Como limitação do estudo e consequente proposição de agenda de pesquisa, aponta-se a necessidade de se avaliar aspectos práticos dessa nova roupagem de funções aos Tribunais de Contas a partir de avaliações empíricas que demonstrem se o exercício desse controle é efetivo na seara das políticas públicas.

Por fim, pode-se ponderar que o controle de políticas públicas por parte dos Tribunais de Contas, seguindo o caminho bem delineado pela Constituição Federal, traz muito mais contribuições à democracia do que riscos. Embora todos os órgãos públicos estejam, em algum nível, sujeitos a debates de cunho político, o exercício de suas funções em observância aos parâmetros constitucionais é medida adequada de autocontenção e impedimento de abusos ou sobreposição aos poderes instituídos e representativos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, F. de F. T. de. **A auditoria operacional e os seus desafios**: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2006. 155p

ALMEIDA, C. W. L. de. Auditoria operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do TCU**, n. 123, p. 42-59, 2012.

ARANTES, R. Judiciário: entre a Justiça e a Política. *In*: AVELAR, L. (Org.). **Sistema político brasileiro**: uma introdução. Rio de Janeiro: Fundação Konrad-Adenauer, 2004.

ARANTES, R.; LOUREIRO, M. R.; COUTO, C.; TEIXEIRA, M. A. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, Tribunais de Contas, Judiciário e Ministério Público. *In*: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F.; PACHECO, R. **Burocracia e Política no Brasil Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

BARCELLOS, A. P. de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. *In*: SARLET, I. W.; TIMM, L. B. **Direitos Fundamentais**: orçamento e reserva do possível. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BARROSO, L. R. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva. 2009.

BARROSO, L. R. O constitucionalismo democrático no Brasil: crônica de um sucesso imprevisto. *In*: BARROSO, L. R. **O novo direito constitucional brasileiro**: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

BARROSO, L. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, L. R. Judicialização, ativismo e legitimidade democrática. **Thesis**, v. 5, n. 1, p. 23-32, 2012.

BARROSO, L. R. Contramajoritário, representativo e iluminista: os papéis das Supremas Cortes e Tribunais Constitucionais nas democracias contemporâneas. **Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Valença**, v. 16, n. 1, p. 217-266, 2018.

BARZELAY, M. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 2, p. 5-35, 2002.

BICKEL, A. M. **The least dangerous branch**: the Supreme Court at a bar of politics. 2.ed. New Haven: Yale University Press, 1986.

BOBBIO, N.; MATEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de política**. v.1, 11. ed., Brasília: Editora UnB, 1998.

BONAVIDES, P. Jurisdição constitucional e legitimidade: algumas observações sobre o Brasil. **Estudos Avançados**, v.18, n. 51, p. 127-150, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 ago. 2022.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas.** Brasília: TCU, 2014.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Relatório anual de atividades: 2020.** Brasília: TCU, 2021.

BRITTO, C. A. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de atualização jurídica, v. 1, n. 09, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BULOS, U. L. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CABRAL, F. G. O ativismo de contas do Tribunal de Contas da União (TCU). **Revista de Direito Administrativo, Infraestrutura, Regulação e Compliance**, n. 16, ano 5, p. 215-257, 2021.

CASTELLO BRANCO, P. H. V. B. Burocracia e crise de legitimidade: a profecia de Max Weber. **Lua Nova**, v. 99, p. 47-77, 2016.

COUTINHO, D. R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento.** São Paulo: Saraiva, 2013.

COUTO, C.; ARANTES, R. Constituição, Governo e Democracia no Brasil. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 21, n.61, 2006.

DAHL, R. **Dilemmas of pluralist democracy**: autonomy vs. control. New Haven: Yale University Press, 1983.

GOMES, L. F. Poder Judiciário: controle interno e externo e revisão constitucional. *In*: TEIXEIRA, S. de F. (Coord.). **O judiciário e a constituição**. São Paulo: Saraiva, p. 79-91, 1994.

GOMES, M. Auditoria de Desempenho Governamental e o Papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**, ano 53, n. 2, 2002.

IOCKEN, S. N. **Políticas públicas**: o controle do Tribunal de Contas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.

LUHMANN, N. Legitimação pelo procedimento. Tradução Maria da Conceição Côrte-Real. **Coleção Pensamento Político**. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1980.

MOREIRA NETO, D. de F. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos Tribunais de Contas. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 4, dez. 2005, jan./fev. 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 29 ago. 2022.

MOREIRA NETO, D. de F. Algumas notas sobre órgãos constitucionalmente autônomos: um estudo de caso sobre os Tribunais de Contas no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, n. 223, p. 1-24, 2001.

PRESTES, V. A. **Controle neoconstitucional pelos Tribunais de Contas do Brasil**: o controle como meio para a relegitimação da administração pública mediante a garantia de efetividade dos direitos prestacionais. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. 174p.

RIBEIRO, R. J. B. **O controle externo federal no Brasil**: uma análise do modelo de gestão frente às demandas do sistema sociopolítico. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002. 232p.

RODRIGUES, R. S. **Os Tribunais de Contas e o controle de políticas públicas**. Maceió: Editora Viva, 2014.

SARTORI, G. **The theory of democracy revisited**. Part one: the contemporary debate, v. 1, Columbia University Press, 1987.

SCHUMPETER, J. A. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Tradução Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1961.

SILVA, A. A. C. e. **O Tribunal de Contas da União na história do Brasil**: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 1999.

TORRES, R. A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n.194, p. 31-45, 1993.

VIEIRA, O. V. Supremocracia. **Revista Direito GV**, v.8, p. 441-463, 2008.

WEBER, M. **Economia y sociedad**: esbozo de sociología comprensiva. 2. ed. Tradução José Medina Echavarría. Madrid: Fondo de Cultura Económica de España, 2002.

Como citar este artigo:

LEONI, Fernanda. A legitimidade democrática e o controle de políticas públicas: o que dizer sobre os Tribunais de Contas?. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 15-39, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.804>.

Eficiência relativa dos hospitais universitários federais brasileiros

Relative efficiency of brazilian federal university hospitals

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.817>

Lianderson Matheus Leite de Oliveira¹
Denise Maria Moreira Chagas Corrêa²
Lucas de Sousa Soares³
Eduardo Rodrigues Linhares⁴

RESUMO

Os Hospitais Universitários no Brasil (HUs) são entidades complexas tendo em vista que, além da prestação de serviços públicos de assistência à saúde, também abrangem as atividades de ensino, pesquisa e extensão no âmbito da educação superior. Em 2011, segundo Sodrê *et al.*(2013), devido a alguns problemas que comprometiam a celeridade dos serviços prestados pelos HUs, tais como quadro de mão de obra insuficiente, instalações físicas insatisfatórias e subutilização das estruturas, foi criada a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh), com a promessa de otimizar a gestão dos hospitais universitários federais, ficando facultado a cada universidade firmar contrato de gestão com seus respectivos HUs. Ademais, considerando que estes complexos hospitalares são mantidos

1 Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Atuou como bolsista de iniciação científica na área de finanças comportamentais. Atualmente, é servidor técnico administrativo da UFC. E-mail: lianderson@ufc.br

2 Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e em Direito, pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP) e Doutora em Educação Brasileira pela Universidade Federal do Ceará. É professora Associada do Departamento de Contabilidade da UFC, lecionando na Graduação e no Mestrado em Administração e Controladoria. E-mail: denise-correa@ufc.br

3 Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Atuou como monitor bolsista de graduação por mais de dois anos. Atualmente, é graduando de Administração também pela UFC e atua como estagiário administrativo. E-mail: itslucassoares@gmail.com

4 Graduação em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), Especialista em Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e Mestre em Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). É professor Adjunto do Departamento de Contabilidade da UFC, lecionando na Graduação. E-mail: eduardo.linhares@ufc.br

com recursos públicos, este estudo teve como objetivo analisar a eficiência relativa dos HUs, considerando o princípio da eficiência previsto no artigo 37 da Constituição Federal. Para tanto, este trabalho descritivo, quantitativo e documental utilizou a Análise Envolvória de Dados, modelo BCC orientado aos *outputs*, contemplando 36 HUs. Os resultados indicaram que cinco hospitais foram considerados eficientes, e dentre eles, o da Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD) destacou-se como principal *benchmarking*. Dentre os fatores de *input* e de *output* contemplados na análise, houve destaque para a relação da quantidade de internações hospitalares por números de leitos e para a taxa de ocupação como os fatores com maiores potenciais de melhoria para que o grupo das DMUs ineficientes aperfeiçoe seus escores de eficiência. Além disso, observou-se que os três piores foram HU-UFPA, HU-UFAM e HU-UNIRIO.

Palavras-chave: eficiência relativa; análise envoltória de dados; hospitais universitários.

ABSTRACT

University Hospitals in Brazil (HU's) are complex entities once, in addition to the provision of public health care services, they also provide teaching, research and extension activities in within the higher education sphere. In 2011, according to Sodr e *et al* (2013), due to some issues that compromised the celerity of the services provided by the HU's, such as insufficient workforce, unsatisfactory physical installations and underutilization of structures, the Brazilian Hospital Services Company (Ebserh) was created, promising to optimize the management of federal university hospitals. Theneach university was able to choose whether to the sign a management contract with their respective HU's. Furthermore, considering that these hospital facilities are maintained with public funds, this study aimed to analyze the relative efficiency of the HU's, considering the principle of efficiency provided for in Article 37 of the Federal Constitution. For this, this descriptive, quantitative, and documentary work evaluated 36 Hus by means of the Data Envelopment Analysis, outputs-oriented

BCC model. The results indicated five hospitals were considered efficient, and, among them, UFGD stood out as the main benchmarking. Amongst the input and output factors included in this analysis, the ratio of the number of hospital admissions to number of beds and the occupancy rate stood out as the factors with the best adjusting potential in order for the inefficient DMUs group to improve their efficiency scores. Moreover, it was observed that HU-UFPA, HU-UFAM and HU-UNIRIO obtained the lowest results.

Keywords: relative efficiency; data envelopment analysis; university hospitals.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS — versão 3)



Data de submissão: 04-07-2022

Data de versão final: 19-08-2022

Data de aprovação: 19-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

A importância dos hospitais na sociedade é reconhecida, tendo em vista sua finalidade de atuar como centros de diagnóstico de doenças e tratamento de enfermidades. Do ponto de vista econômico, são os maiores investimentos por parte do sistema público de saúde e, enquanto estabelecimentos de tratamento, eles se definem como o centro para onde convergem os sistemas contemporâneos de prestação de serviços desse segmento (SOUZA; SCATENA; KEHRIG, 2016).

Sodré *et al.* (2013) afirmam que, no decorrer da história, os hospitais sofreram inúmeras mudanças conceituais alinhadas a mudanças organizacionais. Dentre elas, destaca-se a exigência de criação de hospitais próprios vinculados às escolas de ensino médico. A partir dessa prerrogativa, surgiu um novo conceito de hospital, os hospitais de ensino. Por serem destinados à formação de profissionais da área médica e vinculados a uma universidade, receberam a denominação de hospitais universitários (HUs).

No Brasil, os HUs têm por objetivo exercer o ensino, a pesquisa e a extensão por meio da assistência à comunidade. Assim, tais instituições são centros de formação de profissionais de saúde, em nível de graduação, de pós-graduação e de desenvolvimento de pesquisa e tecnologia para a área da saúde. Além disso, os HUs merecem especial atenção, uma vez que os esforços projetados para a sua instalação e manutenção exigem elevada concentração de recursos físicos, financeiros e humanos necessários para a grande heterogeneidade dos serviços prestados (ARAÚJO; LETA, 2014).

Apesar de sua importância social, nos últimos anos observou-se um processo de precarização no âmbito dos HU sem decorrência de diversos fatores, tais como quadro de mão de obra insuficiente, instalações físicas insatisfatórias e subutilização das estruturas, refletindo assim, na redução da oferta de serviços à comunidade (SODRÉ et al., 2013). Neste contexto, foi criada a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh), autorizada, pela Lei nº 12.550 de 15 de dezembro de 2011, a atuar nos hospitais universitários por meio de um contrato de gestão firmado junto às respectivas universidades, sob a promessa de aprimorar a administração destas entidades e de revigorar as suas respectivas estruturas organizacionais com a contratação de pessoal e a aquisição de recursos operacionais de forma mais ágil, devido ao seu caráter de empresa pública de direito privado (BRASIL, 2011).

Cabe ressaltar que, devido à autonomia universitária prevista na Constituição Federal em vigor, a adesão dos HUs ao contrato de gestão com a Ebserh se deu de forma discricionária, em cada uma das respectivas universidades (BRASIL, 1988, 2011). Portanto, até o ano de 2020, dentre os 50 hospitais universitários federais existentes, 40 são geridos pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH, 2020).

O artigo 37 da Constituição Federal vigente no Brasil traz os princípios que devem reger toda a Administração Pública direta e indireta. Dentre eles, tem-se o princípio da eficiência (BRASIL, 1988). Para Meirelles (2013), a eficiência pressupõe que o agente público desempenhe suas atri-

buições com presteza, perfeição e elevado rendimento profissional, adicionando resultados positivos para o serviço público e aumentando a satisfação no atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Neste contexto, em que a saúde é um direito universal consagrado na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), associado ao fato de que os HUs prestam serviços de saúde de forma gratuita contribuindo também para a formação de profissionais dessa área, e estando os HUs sujeitos à observância do princípio da eficiência que rege toda a Administração Pública, apresenta-se a seguinte questão norteadora da pesquisa: qual a eficiência relativa dos Hospitais Universitários Federais Brasileiros?

Alinhado à questão de pesquisa, este estudo tem como objetivo geral analisar a eficiência relativa dos Hospitais Universitários Federais Brasileiros. Especificamente, o estudo se propõe a: apresentar o *ranking* de eficiência dos HUs federais; identificar, dentre os HUs eficientes, quais são os principais *benchmarks* para os avaliados como não eficientes; identificar os fatores da análise envoltória com maior potencial de melhoria; e comparar a eficiência do grupo de HUs sob a gestão da Ebserh com a eficiência do grupo de HUs que estão sob gestão da própria universidade federal.

Considerando a eficiência dos gastos públicos um desafio permanente para a administração pública e a relevância da saúde para o bem-estar da população, do ponto de vista social, o presente estudo justifica-se por viabilizar a prestação de contas à sociedade, bem como por permitir que os resultados deste estudo venham a ser utilizados pelos gestores públicos como fonte de informação útil para a otimização dos processos de gestão, além de promover transparência em relação à gestão da Ebserh e permitir comparabilidade com a administração dos HUs que permanecem subordinados às universidades federais.

Do ponto de vista acadêmico, a pesquisa também se justifica devido à contribuição para a expansão do arcabouço literário de estudos acerca dos HUs, tendo em vista as mudanças que ocorreram em seu cenário de gestão administrativa desde a criação da Empresa Brasileira de Serviços

Hospitales (Ebserh) no ano de 2011, conferindo comparabilidade da eficiência relativa da gestão no decorrer dos anos e atualizando as pesquisas nesse segmento.

Para o alcance dos objetivos, o trabalho foi estruturado em cinco seções: a presente introdução, o referencial teórico utilizado para a pesquisa contendo também estudos anteriores com o mesmo tema, a metodologia do estudo, a análise e discussão dos resultados encontrados e, por fim, as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz uma abordagem conceitual mostrando as diferenças entre eficiência, eficácia e efetividade; o histórico acerca dos hospitais universitários federais e o seu panorama até a gestão Ebserh; aspectos conceituais acerca da metodologia DEA (Análise Envoltória de Dados); e, por fim, estudos empíricos que usaram esta ferramenta para avaliar a eficiência dos hospitais universitários federais.

2.1 Eficiência, Eficácia e Efetividade

No âmbito da Administração como ciência, é importante distinguir eficiência e eficácia. Chiavenato (2014) define eficácia como uma medida destinada ao alcance dos resultados, enquanto a eficiência é a medida que relaciona os recursos consumidos para a obtenção de resultados de um determinado processo, ou seja, ao passo em que a eficiência não se preocupa com os fins, e sim com os meios, a eficácia tem ênfase nos objetivos da organização.

Meirelles (2013) ensina que eficiência e eficácia são conceitos indispensáveis para se medir o desempenho organizacional. Afirma que a eficiência segue uma lógica matemática, sendo uma relação entre insumos e produtos (*inputs* e *outputs*), na medida em que se consegue transformar os insumos em produtos ao menor custo e com menor esforço possível,

maximizando assim os resultados. Já a eficácia tem como foco unicamente o alcance de objetivos e metas, por vezes não se relacionando com a eficiência, podendo a organização ser altamente eficiente sem ser eficaz ou ser eficaz sem ser eficiente.

No contexto da Administração Pública, tais conceitos ganharam notoriedade a partir da incorporação do Princípio da Eficiência ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, por meio da aprovação da Emenda Constitucional nº 19/1998, com o intuito de trazer pressupostos da administração gerencial para toda a gestão pública (BRASIL, 1988).

Torres (2014), visando levar os conceitos de eficiência e eficácia para a área pública, relaciona a eficácia com o atingimento de objetivos desejados por determinada ação estatal sem que sejam levados em consideração os mecanismos (meios) utilizados. Entretanto, ressalta que a eficiência é mais que o simples alcance dos objetivos estabelecidos, mas sim como o êxito foi alcançado, sendo necessária a utilização da racionalidade econômica, buscando maximizar os resultados e minimizar os custos. Sendo assim, de acordo com Pereira Filho, Pianto e Souza (2010), o gestor necessita alcançar o melhor resultado com o mínimo de recursos públicos e espera-se que esse gasto seja eficaz ao passo que seja, principalmente, eficiente.

Um terceiro conceito, visto como mais complexo que o da eficiência e o da eficácia, é o da efetividade. Na área pública, é a medida de resultado de ações que visa o alcance do bem-estar social, tendo como preocupação central a averiguação das reais necessidades e oportunidades das ações estatais, buscando sempre a democracia, a transparência e a responsabilidade, ou seja, a gestão pública torna-se efetiva quando alcança determinado objetivo, utilizando-se dos meios mais econômicos, precisos e saudáveis possíveis, sendo então, um somatório da eficiência e da eficácia (HÉKIS, 2012).

Por último, tem-se a produtividade, conceito desenvolvido pelas organizações com o intuito de analisar e, conseqüentemente, melhorar seu

desempenho. Uma definição para a produtividade é a medida da eficiência a qual mede os recursos sendo transformados em produtos, sendo a razão saída (*output*) / entradas (*input*). Contrapondo com a eficiência, a produtividade tem como foco a expansão do numerador, realizando esse objetivo entregando mais resultados com a mesma quantidade de recursos (ALMEIDA, 2013).

2.2 Os hospitais universitários federais brasileiros e a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh)

A importância e a necessidade dos hospitais de ensino no mundo se deram por meio do Relatório Flexner, provido pela *American Medical Association* no começo do século XX, no ano de 1910. O referido relatório identificou diversas lacunas relacionadas ao ensino médico nos EUA e no Canadá, tal qual a falta de controle administrativo dos hospitais assistenciais que serviam de ensino por parte das escolas médicas, a falta de relação entre o trabalho que era realizado e a formação acadêmica e científica, obrigando, assim, que as instituições de ensino médico tivessem seus próprios hospitais (FLEXNER, 1910).

No Brasil, o primeiro hospital de ensino foi o Hospital São Vicente de Paulo, inaugurado no ano de 1928, em Belo Horizonte (BH) e doado à Escola de Medicina da cidade. Em 1931, juntou-se com o Instituto Radium e com o Hospital São Geraldo, também vinculados a Faculdade de Medicina de BH, dando origem, em 1955, ao que se conhece atualmente como Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) (COSTA; MOTA; FIGUEIREDO, 2008; EBSEH, 2020).

Desde então, vários hospitais universitários foram fundados no Brasil, vinculando-se às Universidades Federais do país. Atualmente, a rede de Hospitais Universitários Federais (HUs) perfaz o total de 50 hospitais associados a 35 universidades federais distribuídas nas cinco regiões geo-

gráficas brasileiras (EBSERH, 2020).

Com o objetivo de exercerem o ensino, a pesquisa e a assistência à comunidade, os Hospitais Universitários Federais brasileiros são instituições vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), devido a sua vertente de ensino, e também, ao Ministério da Saúde (MS), pela sua vinculação ao Sistema Único de Saúde (SUS) (SODRÉ et al., 2013). Além disso, os HUs estiveram, desde as suas respectivas instaurações, vinculados e subordinados às Universidades Federais, porém, alguns problemas que comprometiam a celeridade dos serviços de assistência à saúde foram constatados, o que acarretava, por consequência, deficiência também no ensino e na pesquisa (SODRÉ et al., 2013). Um desses problemas consistia na dificuldade para a contratação de pessoal, devido à necessidade de concursos públicos, a qual era suprida por uma terceirização irregular apontada pelo TCU, além de deficiências relacionadas à estrutura física que acabavam por acarretar uma subutilização da capacidade de atendimentos, tornando ineficiente a aplicação dos gastos do governo (TCU, 2011).

Neste contexto, a necessidade de reorganização na estrutura dos HUs era um consenso, a solução encontrada foi a criação de uma empresa pública capaz de gerir esses hospitais, de forma que a Lei nº 12.550 de 15 de dezembro de 2011 criou a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares S. A. (Ebserh) (BRASIL, 2011). Entretanto, devido à autonomia universitária prevista no artigo 2.017 da Constituição Federal Brasileira (BRASIL, 1988), foi facultada a tais instituições a opção de firmar, ou não, um contrato de gestão dos seus respectivos HUs com a Ebserh. Assim, dos 50 hospitais universitários federais existentes no Brasil, atualmente, 40 estão sob a gestão da Ebserh (MOTA; OLIVEIRA; VASCONCELOS, 2020; EBSERH, 2020).

2.3 Análise Envoltória de Dados (DEA) como método de análise da eficiência

Casado e Souza (2007) definem a técnica de Análise Envoltória dos Dados, do inglês, *Data Envelopment Analysis* (DEA), ou Teoria da Fronteira, como uma técnica não paramétrica, ou seja, que se utiliza de testes que não dependem de parâmetros populacionais e de suas respectivas estimativas. Ela consiste então no uso de programação matemática para construir fronteiras empíricas de produção que serão determinantes na avaliação da eficiência de unidades produtivas. Bastos et al. (2020) destaca que essas unidades necessitam empregar processos semelhantes na transformação de seus recursos em produtos para que a análise seja válida, tratando-se da análise da eficiência relativa, devido ao caráter conferido de comparabilidade ao se analisar a eficiência de uma organização em relação à outra que operam sob as mesmas condições e com as mesmas variáveis de entradas e saídas.

Os estudos de eficiência usando a Análise Envoltória de Dados tiveram origem no ano de 1978 a partir da tese de doutorado de Edward Rhodes, orientada por William W. Cooper e apresentada à Carnegie Mellon University, que tinha como objetivo analisar o desempenho de estudantes de escolas públicas que participavam de um programa educacional para alunos carentes, chamado *Program Follow Through*, e comparar com o desempenho de estudantes de escolas que não participavam do programa (ONUSIC; KASSAI; VIANA, 2004). Desde então, vários modelos DEA vêm sendo difundidos. Embora essa técnica tenha sido criada inicialmente para avaliar a eficiência de um sistema de ensino, ela tem sido também aplicada para outros segmentos, tais como setor público, hospitais, comércio etc. (GUEDES, 2017).

Dentre as terminologias utilizadas pelo método DEA, as fundamentais são: unidades tomadoras de decisão, *benchmarkings* e fatores de *input* e de *output* da análise envoltória. Unidades tomadoras de decisão, do inglês, *Decision Making Unit* (DMU), são as unidades produtivas que estão sendo analisadas. Podem ser empresas, entidades sem fins lucrativos ou

até mesmo departamentos. *Benchmarkings* são as unidades que se destacam como modelo de eficiência e referência para as DMUs não eficientes (PASSONI; MURBACK, 2014).

Por sua vez, os fatores da análise envoltória são os *inputs* (entradas) e os *outputs* (saídas), e consistem em variáveis selecionadas para servirem de base para o estudo de mensuração da eficiência. Os *inputs* referem-se aos insumos consumidos pelas unidades tomadoras de decisão na busca do alcance dos seus objetivos estipulados e representam o denominador do quociente do cálculo da eficiência. Os *outputs* são as variáveis de saída, ou seja, produtos advindos por meio da conversão de recursos utilizados pelas DMUs, e representam o numerador do quociente de eficiência (PORTACIO; CORRÊA; 2019).

A DEA opera com a ideia de que, estabelecida uma fronteira de produção, as DMUs não poderão ultrapassar tal fronteira, sendo então, o máximo de produção possível definido pelas DMUs mais eficientes e, por conseguinte, entende-se que os desvios da organização em relação à fronteira de produção decorrem unicamente de ineficiência na utilização dos recursos, tornando-as ineficientes, sendo necessário que elas se mirem em DMUs eficientes como parâmetro, ou seja, precisam basear-se em unidades *benchmarkings* (CAVALCANTE, 2011).

Existem vários modelos DEA, sendo os mais conhecidos: o CCR, ao qual pressupõe que qualquer variação nos *inputs* provoca variação proporcional nos *outputs*; e o BCC, que pressupõe a ausência desta proporcionalidade (SOARES *et al.*, 2019). Em 1978, surgiu o modelo CCR (assim denominado, em razão das iniciais dos seus autores: Charnes, Cooper e Rhodes) ou CRS (do inglês *Constant Returns to Scale*) e em 1984, o modelo BCC (assim denominado em razão das iniciais dos seus autores: Banker, Charnes e Cooper) ou VRS (do inglês *Variable Returns to Scale*) que ampliou a aplicação do primeiro modelo (ARAÚJO, 2016).

O modelo DEA-BCC trata-se de uma abordagem na qual os *inputs* e *outputs* não apresentam uma dependência direta. Mello *et al.* (2005)

afirmam que, diferentemente da DEA-CCR, que se utiliza da proporcionalidade, esse método faz uso da convexidade e, assim sendo, esse modelo permite que, na busca por ser projetada na fronteira de eficiência, as DMUs operem com baixos valores de *inputs* para retornos crescentes de escala e operem com altos valores de *inputs* para retornos decrescentes de escala. Portanto, quando se adota uma modelagem DEA com orientação para os *outputs*, o cálculo da eficiência pressupõe que, com o mesmo nível de insumos, as DMUs podem melhorar o seu desempenho na produção para se tornarem eficientes; e quando é com foco nos *inputs*, considera-se que, com o mesmo nível de produção dos resultados, é possível reduzir o consumo dos recursos de entrada para que as DMUs ineficientes alcancem a fronteira de eficiência (BARROS, 2017).

2.4 Estudos empíricos com análise envoltória de dados tendo como objeto Hospitais Universitários Federais

Dentre os trabalhos que utilizaram análise envoltória dos dados no âmbito dos HUs, destacam-se no presente estudo as pesquisas de Miranda (2015), Orlandi (2016), Guedes (2017) e o estudo de Mota, Oliveira e Vasconcelos (2020).

Miranda (2015) utilizou a Análise Envoltória de Dados para avaliar a eficiência técnica e financeira de 12 hospitais universitários federais ditos de médio porte, no período de 2010 a 2013, considerando apenas sua vertente assistencial. Isto posto, subdividiu os dados de entrada (*inputs*) e os dados de saída (*outputs*) em três grupos de variáveis: ambulatorial, hospitalar e financeiro. Além disso, considerou um grupo geral, no qual continha como recursos o crédito orçamentário recebido do MEC, o número total de leitos ativos, os profissionais dos ambulatórios, os recursos financeiros recebidos do MEC e do Fundo Nacional de Saúde (FNS) e o valor total de investimentos em serviços hospitalares e profissionais, e continha como produtos os números totais de atendimento e a taxa de sobrevida.

Os resultados encontrados apontaram que, nos anos de 2010 e 2011, 75% das DMUs apresentadas mostraram-se eficientes no DEA-BCC (modelo geral). Adiante, em 2012, 83,33% dos HUs mostraram eficiência máxima; e em 2013 foi quando houve um menor número de unidades produtivas eficientes, com um percentual de 58,33%, observando uma queda de eficiência na gestão Ebserh. Durante todo o período analisado, os hospitais universitários da Bahia, do Espírito Santo, do Pará, do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Norte apresentaram máxima eficiência (MIRANDA, 2015).

Orlandi (2016) analisou os impactos do ingresso da Ebserh nos níveis de eficiência dos hospitais universitários federais utilizando a metodologia DEA no que diz respeito à eficiência assistencial e de ensino. Tendo em vista que os primeiros contratos com a Empresa Pública foram assinados em 2013, foi feito um estudo entre os anos de 2011 e 2015, permitindo que fosse feito um panorama geral pré e pós-gestão Ebserh. Seu estudo abrangeu 32 HUs, excluindo os hospitais especializados e maternidades, devido a suas peculiaridades em relação aos hospitais universitários gerais. Como *inputs*, utilizou: leitos, total da receita recebida do governo, número de médicos e de profissionais da assistência não médicos; já os fatores de *outputs* foram compostos por: internações, taxa de mortalidade (inverso) e número de residentes (ORLANDI, 2016).

Em sua metodologia, o trabalho realizou dois testes. No primeiro, considerou grupos homogêneos, os quais separavam HUs que tinham e que não tinham contrato de adesão com a Ebserh. No segundo, considerou a amostra de forma heterogênea, sem distinguir as DMUs. Assim, na análise dos resultados, percebeu-se, ao comparar a eficiência dos grupos homogêneos, que até 2012 o grupo não adesão possuía maior eficiência quando comparado ao grupo adesão, porém esse quadro foi invertido a partir de 2013, que é quando ocorre de fato a gestão Ebserh. Por sua vez, na análise de forma unificada, constatou-se que os HUs adesão tiveram eficiência maior que os HUs não adesão no primeiro ano, quase se igualando no segundo e tendo eficiência inferior nos demais anos, concluindo assim que os resultados evidenciam que não houve predominância dos

HUs que aderiram ou não à Ebserh, sugerindo que os melhores ou os piores escores de eficiência podem ser resultado do modelo DEA adotado, independente da adesão à Ebserh (ORLANDI, 2016).

Guedes (2017) analisou a eficiência de HUs sob a gestão da Ebserh no ano de 2016 utilizando a DEA. A amostra foi composta pelos hospitais de especialidade geral, perfazendo 31 DMUs. Foram utilizados como indicadores de *inputs*: número de leitos SUS, taxa média de permanência dos pacientes em dias, relação número de leitos ocupados x funcionários e índice de complexidade dos hospitais; como *outputs*, foram utilizados: receita total (SUS), taxa de mortalidade e número de procedimentos realizados. Os resultados apontaram que, dos 31 hospitais analisados na pesquisa, 17 atingiram a fronteira de eficiência, sendo este fator relacionado ao número maior de leitos, menores taxas médias de permanência, menor relação leitos ocupados x funcionários, complexidade elevada, maior número de procedimentos, maiores receitas recebidas e taxa de mortalidade um pouco acima da média dos hospitais ineficientes.

Mota, Oliveira e Vasconcelos (2020) avaliaram a eficiência do atendimento assistencial nos HUs geridos pela Ebserh no ano de 2018 pela metodologia DEA em uma amostra composta por 40 hospitais, eles utilizaram o número de leitos e o valor total das despesas empenhadas como fatores de *input*, e fizeram uso do total de internações, taxa de ocupação média, inverso da taxa de permanência e inverso da taxa de mortalidade como fatores de *output*. De acordo com resultados da pesquisa, 10 hospitais atingiram a fronteira de eficiência, com destaque para os HUs da região Nordeste, dos quais seis apresentaram-se como eficientes (HU-Univasf, HU-UFRN, HU-UFCG, HU-UFMA, MEAC-UFC e MEJC-UFRN). Como destaque para potencial de melhoria, apontou-se o inverso da taxa de mortalidade, com uma redução necessária de 87,73% para que as DMUs ineficientes alcançassem a fronteira de eficiência.

3 METODOLOGIA

A classificação tipológica da pesquisa se dá considerando os objetivos, a abordagem do problema e os procedimentos. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva quando se propõe a descrever fatos e analisar as características de um fenômeno em específico por meio da observação, do registro e da análise dos fatos ou fenômenos (PEROVANO, 2014). Este estudo teve como objetivo analisar a eficiência relativa de um conjunto de HUs. Para isso, selecionaram-se as variáveis as quais foram submetidas a uma análise com o intuito de estabelecer relação entre elas para identificar os HUs eficientes e os ineficientes. Assim, este estudo foi descritivo, uma vez que delineou a eficiência de um conjunto de hospitais universitários a partir da relação das variáveis selecionadas.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa quando há computação dos dados e apoio em linguagem ou recursos estatísticos para apresentar e analisar seus resultados (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Para apresentar uma resposta à questão de pesquisa, este trabalho utilizou-se do modelo de programação matemática denominada Análise Envoltória de Dados (DEA), que consiste em um modelo estatístico não paramétrico. Para tanto, utilizou dados quantificados de variáveis selecionadas como fatores da análise envoltória com o intuito de calcular e avaliar a eficiência relativa dos hospitais universitários, tendo o estudo então uma abordagem quantitativa.

No que diz respeito aos procedimentos, a pesquisa documental utiliza dados secundários de documentos preparados por terceiros (SEVERINO, 2014). Para que fosse possível a análise da eficiência relativa dos HUs, coletaram-se dados do SIH (Sistema de Informação Hospitalar) e do CNES (Código Nacional de Estabelecimento de Saúde), disponíveis no *software TabWin*, o qual foi desenvolvido e disponibilizado pelo Datusus (Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde), ou seja, de acordo com Pevorano (2014), utilizaram-se documentos preexistentes na busca de resultados, tratando-se então de uma pesquisa documental.

A população de uma pesquisa é composta por todos os organismos que possuem características em comum às quais o pesquisador pretende extrair informações ou observações para obter conclusões (SEVERINO, 2014). Então, a população desta pesquisa é composta pelos 50 hospitais universitários federais existentes no Brasil. Todavia, para assegurar a homogeneidade das unidades selecionadas como DMUs, foram excluídos 14 hospitais especializados, pois, de acordo com Orlandi (2016), os hospitais especializados e maternidades possuem características específicas e existem em pequeno número por especialidades, por vezes não apresentando indicadores comuns aos hospitais gerais, como programas de residência, por exemplo. Portanto, a análise envoltória dos dados abrangeu 36 HUs, mostrada no Quadro 1.

Quadro 1 – Hospitais universitários contemplados na amostra

| Gestão | Nº | Hospital Universitário | Sigla | Univ. | Região |
|---|-----------|--|-----------------|--------------|---------------|
| Contrato de gestão com a EbsersH | 1 | HU Prof. Alberto Antunes | HU-UFAL | UFAL | Nordeste |
| | 2 | HU Prof. Edgar Santos | HU-UFBA | UFBA | Nordeste |
| | 3 | HU Walter Cantídio | HU-UFC | UFC | Nordeste |
| | 4 | HU Alcides Carneiro | H-UFCG | UFCG | Nordeste |
| | 5 | Hospital Universitário | HU-UFMA | UFMA | Nordeste |
| | 6 | HU Lauro Wanderley | HU-UFPB | UFPB | Nordeste |
| | 7 | Hospital das Clínicas | HU-UFPE | UFPE | Nordeste |
| | 8 | Hospital Universitário | HU-UFPI | UFPI | Nordeste |
| | 9 | HU Onofre Lopes | HU-UFRN | UFRN | Nordeste |
| | 10 | Hospital Universitário | HU-UFS | UFS | Nordeste |
| | 11 | Hospital Universitário Regional de Lagarto | HU-UFS | UFS | Nordeste |
| | 12 | Hospital de Ensino Dr. Washington Antônio de Barros | HU-UNI- VASF | UNIVASF | Nordeste |
| | 13 | Hospital Universitário | HU-UFG | UFG | Centro-Oeste |
| | 14 | HU Maria Aparecida Pedrossian | HU-UFMS | UFMS | Centro-Oeste |
| | 15 | HU Júlio Mulle | HU-UFMT | UFMT | Centro-Oeste |

Quadro 1 – Hospitais universitários contemplados na amostra (continuação)

| | | | | | |
|----------------------------------|----------------|--------------------------------------|----------------------------------|---------|--------------|
| Contrato de gestão com a Ebsersh | 16 | HU de Brasília | HU-UnB | UnB | Centro-Oeste |
| | 17 | Hospital Universitário | HU-UFGD | UFGD | Centro-Oeste |
| | 18 | HU Getúlio Vargas | HU-UFAM | UFAM | Norte |
| | 19 | HU João de Barros Barreto | HU-UFPA | UFPA | Norte |
| | 20 | Hospital de Doenças Tropicais | HU-UFT | UFT | Norte |
| | 21 | HU Gaffrée e Guinle | HU-UERS | UERF | Sudeste |
| | 22 | HU Cassiano Antônio de Moraes | HU-UFES | UFES | Sudeste |
| | 23 | HU Antônio Pedro | HU-UFF | UFF | Sudeste |
| | 24 | Hospital Universitário | HU-UFJF | UFJF | Sudeste |
| | 25 | Hospital das Clínicas | HU-UFMG | UFMG | Sudeste |
| | 26 | Hospital Universitário | HU-UFSCAR | UFSCAR | Sudeste |
| | 27 | Hospital de Clínicas | HU-UFMT | UFTM | Sudeste |
| | 28 | Hospital de Clínicas | HU-UFU | UFU | Sudeste |
| | 29 | HU Dr. Miguel Riet Corrêa Junior | HU-FURG | FURG | Sul |
| | 30 | HU de Santa Maria | HU-UFMS | UFMS | Sul |
| | 31 | Hospital de Clínicas | HU-UFPR | UFPR | Sul |
| | 32 | Hospital Escola | HU-UFPeI | UFPeI | Sul |
| | Gestão própria | 33 | HU Polydoro Ernani de São Thiago | HU-UFSC | UFSC |
| 34 | | HU Clementino Fraga Filho | HU-UFRJ | UFRJ | Sudeste |
| 35 | | Hospital São Paulo | HU-UNI-FESP | UNIFESP | Sudeste |
| | 36 | Hospital de Clínicas de Porto Alegre | HU-UFRGS | UFRGS | Sul |

Fonte: pesquisa própria (2021).

No que diz respeito à coleta dos dados, este estudo trabalhou com os dados mais atuais até o encerramento da coleta, na qual se deu em 12 de janeiro de 2021, quando ainda não se tinham os dados de 2020, razão pela qual os dados deste estudo referem-se a 2019.

A escolha das variáveis utilizadas para a pesquisa levou em consideração os objetivos do trabalho e os estudos anteriores que investigaram a eficiência de hospitais gerais e de hospitais universitários e estão elencados no Quadro 2, consoante ao qual, têm-se como fatores de *inputs*: número de leitos, que diz respeito aos recursos físicos; gastos com Autorização de Internação Hospitalar (AIH), que são os recursos financeiros; e número

de profissionais da saúde (médicos, enfermeiros e técnicos, assistentes e atendentes de enfermagem e médicos residentes), que se refere aos recursos humanos. Como fator de outputs tem-se: Taxa de Ocupação (TO), que mostra o grau de utilização da estrutura física e a relação entre a quantidade de Autorização de Internação Hospitalar (AIH) e o número de leitos, que diz respeito ao potencial de abrangência de cobertura aos beneficiados, já que, quanto maior, significa que o tempo de permanência dos pacientes foi menor, possibilitando a liberação dos leitos a outros enfermos.

Neste contexto, conforme já trabalhados nos estudos dos autores apresentados no Quadro 2, os fatores do método DEA adotados nesta pesquisa se comportam da seguinte forma: quanto menores forem os *inputs*, ou seja, o número de leitos, os gastos com AIH e a quantidade de profissionais de saúde, melhores serão os escores de eficiência das unidades avaliadas; bem como, quanto maiores forem os valores dos *outputs* (Taxa de Ocupação e quantidade de AIH por número de leitos), os escores de eficiência dos HUs serão otimizados.

Quadro 2 – Fatores de *Inputs* e *Outputs* selecionados para a análise

| Fatores de Análise | Descrição | Estudos que utilizaram o mesmo fator |
|--------------------|--|---|
| <i>Inputs</i> | Número de leitos. | Cesconneto, Lapa e Calvo (2008); Lobo (2010); Miranda (2015); Orlandi (2016). |
| | Gastos com Autorização de Internação Hospitalar (AIH). | Calvo (2002); Cesconneto, Lapa e Calvo (2008). |
| | Profissionais da Saúde. | Cesconneto, Lapa e Calvo (2008); Miranda (2015); Orlandi (2016). |
| <i>Outputs</i> | Taxa de Ocupação (TO) ⁵ | Guerra (2011); Hall, Manfroi e Scarpin (2012); Guedes (2017). |
| | Quantidade de AIH/leitos. | Lins et al. (2007); Lobo (2010). |

Fonte: pesquisa própria (2021).

De acordo com Banker *et al.* (1989), para que haja a viabilidade da aplicação da metodologia DEA, faz-se necessário que a quantidade de

5 $Taxa\ de\ Ocupação(t) = \frac{Dias\ de\ Perman\ê\ ncia\ nos\ Leitos}{N^{\circ}\ de\ Leitos} \times 365\ dias$

DMUs seja, no mínimo, o triplo da quantidade total dos fatores de *inputs* e de *outputs*. Assim, percebe-se que a quantidade de 36 DMUs é mais de sete vezes superior à quantidade total dos cinco fatores, atendendo, portanto, ao referido requisito.

Outro ponto existente para validar os resultados da análise diz respeito à inexistência de correlação muito forte entre os fatores de *input* e de *output*, pois essa existência indica a possibilidade de uma superposição de fatores, o que significa que um fator pode estar contemplado em outro, causando um viés na análise e sendo necessária a exclusão de um deles. Assim, foi realizado o teste de correlação de Pearson, o qual considera como muito forte a correlação maior do que 0,9 (90%) ou menor que -0,9 (90%) (ELING, 2006).

A Tabela 1 traz os resultados do teste de correlação entre os fatores da análise, o qual mostrou não ter havido correlação positiva maior do que 0,9, nem correlação negativa inferior a -0,9, portanto, todos os fatores selecionados no Quadro 1 foram mantidos na análise.

Tabela 1 – Correlação entre os fatores de Input e Output da análise envoltória

| | Número de leitos | Gastos AIH | Profissionais da saúde | Taxa de ocupação | Número AIH/leito |
|------------------------|------------------|------------|------------------------|------------------|------------------|
| Número de leitos | 1,00 | | | | |
| Gastos AIH | 0,82 | 1,00 | | | |
| Profissionais da saúde | 0,81 | 0,84 | 1,00 | | |
| Taxa de ocupação | -0,09 | 0,16 | -0,02 | 1,00 | |
| Número AIH/leito | 0,00 | 0,23 | 0,05 | 0,76 | 1,00 |

Fonte: pesquisa própria (2021).

Quanto à escolha do modelo DEA aplicável, Guedes (2017) mostra que os hospitais universitários, por apresentarem dispersão no que diz respeito ao porte, devem ter sua eficiência avaliada pelo modelo BCC, tendo em vista que ele não considera a relação de proporcionalidade no aumento

ou diminuição dos fatores, fornecendo avaliação de unidades com diferentes tamanhos e produções. Quanto à orientação, Marinho e Façanha (2001) não consideram pertinente uma orientação para *inputs*, visto que, tratando-se de organizações públicas, a redução de insumos não poderia ser aplicada de maneira simples, já que seus principais recursos não podem ser reduzidos com facilidade, como é o caso do número de leitos que diz respeito à estrutura física e dos números de profissionais que são contratados mediante concurso público. Portanto, optou-se pelo modelo DEA-BCC orientado para *outputs*.

Cabe destacar que, antes da aplicação da DEA, foi realizada a estatística descritiva das variáveis utilizadas como fatores da análise envoltória, com ênfase para as seguintes medidas de tendência central: média e mediana, valores mínimos e máximos e coeficiente de variação, com o objetivo de dar suporte à análise crítica dos resultados encontrados.

Em seguida, foi feita a análise envoltória com o uso do *software Max DEA8 Basic*. Os resultados dos escores de eficiência de DMUs permitiram classificá-las em três grupos: eficientes (escores de 100%); ineficiência moderada (escores menores que 100% e até 80%); e alta ineficiência (escores menores que 80%) (BARROS, 2017), bem como possibilitaram a comparação da média dos escores de eficiência das DMUs que mantêm contrato de gestão com a Ebserh, com os escores das DMUs cuja gestão dos HUs é feita pela própria universidade. Os resultados encontrados foram compilados em planilha Excel para subsidiar a análise dos resultados que serão apresentados na próxima seção.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise descritiva dos fatores de input e output

A estatística descritiva nas variáveis adotadas como fatores da análise envoltória ajuda a compreender os resultados de eficiência, e está contida na Tabela 2.

Tabela 2 – Medidas de tendência central e de dispersão dos fatores de *input* e *output* (2019)

| Descrição | Inputs | | | Outputs | |
|---------------------------------|-------------------|----------------------------|------------------------|------------------|---------------------|
| | Número de Oleitos | Gastos com AIH | Profissionais da saúde | Taxa de ocupação | Número de AIH/leito |
| Valor mínimo | 32 UFSCar | R\$ 694.653,25 UFT | 163 UFSCar | 35,09% UFAM | 13,09 UFPA |
| Valor máximo | 654 UFRGS | R\$ 86.185.096,97 FURGS | 3.540 UNIFESP | 142,00% UFMS | 76,68 UFGD |
| Média | 215,93 | R\$ 20.779.987,68 | 1.124,75 | 88,92% | 49,27 |
| Mediana | 186 | R\$ 13.089.840,36 | 960 | 87,21% | 52,12 |
| Desvio-padrão | 140,09 | R\$ 20.881.556,08 | 742,24 | 21,93% | 13,71 |
| Coefficiente de variação | 64,88% | 100,49% | 65,99% | 24,66% | 27,82% |

Fonte: pesquisa própria (2021).

Nota: A indicação dos HUs que apresentaram os valores mínimos e máximos está indicada pela sigla da universidade à qual o HU está vinculado.

Analisando o comportamento da média e da mediana da série dos dados de todas as DMUs de cada uma das cinco variáveis, observou-se que, com exceção da variável número de AIH/leito, em todas as demais variáveis a mediana ficou abaixo da média, o que significa que mais da metade das DMUs ficou concentrada abaixo da média da série de dados e somente na variável número de AIH/leito, mais da metade das DMUs ficou acima da média.

Examinando o coeficiente de variação, que indica o grau de dispersão ou de heterogeneidade de uma série de fatores, foi adotado o parâmetro de Shimakura (2005), consoante ao qual, se o valor for superior a 25%, considera-se que os dados possuem alta heterogeneidade. Observou-se que os dados das variáveis adotadas como *output* foram menos heterogêneos, com coeficiente de variação de 24,66% e 27,82%, enquanto os fatores de *input* foram os mais dispersos e mais heterogêneos, apresentando coeficientes de variação de 100,49%, 65,99% e 64,88%.

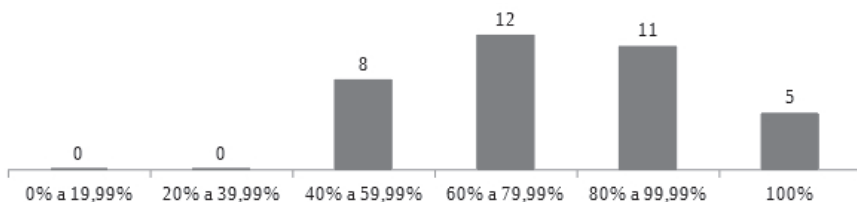
No que diz respeito aos valores extremos das séries de dados das variáveis, passa-se a analisar em dois blocos: o primeiro, com a identificação das DMUs que apresentaram os menores valores de *input* e os maiores valores de *output*, uma vez que esta condição faz com que os escores de eficiência sejam aumentados. Dessa forma, constata-se que os menores valores de números de leitos, gastos com AIH e profissionais de saúde ficaram com os hospitais universitários da UFSCar, UFT e UFSCar, respectivamente; e os maiores valores de taxa de ocupação e número de AIH/leito ficaram com HUs da UFMS e UFGD, respectivamente.

No segundo bloco, foram identificadas as DMUs que apresentaram os maiores valores de *input* e os menores valores de *output*, uma vez que esta condição faz com que os escores de eficiência sejam diminuídos, foram elas: os maiores valores de números de leitos, gastos AIH e profissionais de saúde ficaram com as DMUs HU-FURG, HU-UFRGS e HU-UNIFESP, respectivamente; e os menores valores de taxa de ocupação e AIH/leito ficaram com as DMUs HU-UFAM e HU-UFPA, nesta ordem.

4.2 Eficiência relativa dos hospitais universitários federais

Após a análise envoltória dos dados, foi possível extrair as informações necessárias à apresentação da distribuição de frequência das DMUs, por intervalo de escores de eficiência, conforme mostrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Distribuição de frequência das eficiências relativas dos hospitais universitários federais em 2019



Legenda: Eficiente (100%) Ineficiência moderada (80% a 99,99%) Ineficiência alta (0% a 79,99%)

Fonte: pesquisa própria (2021).

O Gráfico 1 permite afirmar que 20 DMUs (55,55%) ficaram no intervalo de alta ineficiência, com escores de até 80%; 11 DMUs (30,56%) ficaram no intervalo de ineficiência moderada, com escores maiores que 80% e menores que 100%; e apenas 5 DMUs (13,89%) atingiram a fronteira de eficiência.

Apresenta-se na Tabela 3 o *ranking* de eficiência dos Hospitais Universitários, com seus respectivos retornos de escala, bem como a indicação dos níveis de folgas nos *inputs* e das faltas nos *outputs*.

Tabela 3 – Ranking de eficiência relativa dos Hospitais Universitários Federais, com retornos de escala e folgas e faltas dos fatores da análise envoltória (2019)

| Ranking | DMUs | Escore (%) | RTS | % Folgas dos inputs | | | % Faltas dos outputs | |
|---------|-------------|------------|-----|---------------------|------------|----------------|----------------------|-------------------|
| | | | | Número de Leitos | Gastos AIH | Prof. da saúde | Taxa de ocupação | Número. AIH/leito |
| 1 | HU-UFGD | 100,00 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | HU-UFMS | 100,00 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | HUL-UFS | 100,00 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | HU-UFSCar | 100,00 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | HUL-UFT | 100,00 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 6 | HU-UFPEl | 93,80 | 1 | -16,70 | 0,00 | -30,67 | 6,61 | 41,10 |
| 7 | HU-UNI-VASF | 93,64 | 1 | -41,20 | -14,37 | 0,00 | 19,42 | 6,79 |
| 8 | HU-UFMT | 90,93 | 1 | 0,00 | -33,81 | -40,47 | 9,98 | 11,99 |
| 9 | HU-UFG | 86,36 | 1 | -30,65 | -41,74 | -17,91 | 15,79 | 15,79 |
| 10 | HU-UFMS | 85,52 | 1 | -47,88 | -51,20 | -16,12 | 16,93 | 16,93 |
| 11 | HU-UFMA | 85,51 | 1 | -50,60 | -53,71 | -35,99 | 16,94 | 16,94 |
| 12 | HU-UnB | 84,30 | 1 | -24,34 | 0,00 | -35,21 | 36,73 | 18,63 |
| 13 | HU-UFSC | 83,66 | 1 | -31,25 | -41,50 | -12,33 | 38,86 | 19,53 |
| 14 | HU-UFPE | 83,55 | 1 | -51,78 | -29,26 | -44,85 | 39,77 | 19,69 |
| 15 | HU-UFPB | 80,69 | 1 | -24,56 | 0,00 | -30,02 | 23,93 | 23,93 |
| 16 | HU-FURG | 80,42 | 1 | -32,22 | 0,00 | -15,24 | 24,35 | 24,35 |
| 17 | HU-UFU | 79,66 | 1 | -66,87 | -80,65 | -47,31 | 25,54 | 25,54 |

Tabela 3 – Ranking de eficiência relativa dos Hospitais Universitários Federais, com retornos de escala e folgas e faltas dos fatores da análise envoltória (2019) (continuação)

| | | | | | | | | |
|--|---------------|--------------|---|----------|--------|--------|----------|----------|
| 18 | HU-UFRGS(1) | 78,48 | 1 | -79,91 | -85,62 | -73,36 | 27,43 | 27,43 |
| 19 | HU-UFMG | 77,93 | 1 | -63,57 | -83,36 | -66,33 | 28,31 | 28,31 |
| 20 | HU-UFC | 77,47 | 1 | -14,31 | -61,63 | -22,50 | 29,08 | 29,08 |
| 21 | HU-UFS | 76,74 | 1 | -21,24 | 0,00 | -45,62 | 30,32 | 30,32 |
| 22 | HU-UFTM | 74,15 | 1 | -41,60 | -57,48 | -27,78 | 34,86 | 34,86 |
| 23 | HU-UFJF | 73,02 | 1 | -18,71 | 0,00 | -38,96 | 36,95 | 36,95 |
| 24 | HU-UFES | 71,90 | 1 | -38,70 | -57,75 | -9,21 | 39,07 | 39,07 |
| 25 | HU-UFAL | 70,33 | 1 | -21,88 | 0,00 | -18,17 | 42,19 | 42,19 |
| 26 | HU-UFCG | 69,41 | 1 | -35,59 | -14,71 | 0,00 | 44,06 | 44,06 |
| 27 | HU-UFBA | 68,93 | 1 | -26,21 | -25,10 | -42,22 | 45,08 | 45,08 |
| 28 | HU-UFPI | 66,33 | 1 | -44,53 | -26,39 | 0,00 | 50,77 | 105,51 |
| 29 | HU-UFRN | 59,00 | 1 | -30,44 | -43,55 | 0,00 | 69,48 | 69,48 |
| 30 | HU-UFPR | 53,63 | 1 | -74,55 | -71,45 | -68,61 | 110,82 | 86,47 |
| 31 | HU-UNIFESP(1) | 51,20 | 1 | -78,94 | -78,62 | -77,47 | 95,30 | 95,30 |
| 32 | HU-UFF | 50,22 | 1 | -24,24 | -5,44 | -26,94 | 99,12 | 100,22 |
| 33 | HU-UFRJ(1) | 47,96 | 1 | -45,67 | -7,11 | -30,55 | 108,52 | 134,43 |
| 34 | HU-UFPA | 44,04 | 1 | -66,30 | 0,00 | -20,83 | 127,04 | 345,93 |
| 35 | HU-UFAM | 40,68 | 1 | -57,09 | 0,00 | -34,12 | 175,98 | 145,83 |
| 36 | HU-UNIRIO | 40,42 | 1 | -51,63 | 0,00 | -49,87 | 147,39 | 147,39 |
| | Média | 75,55 | | -40,42 | -31,11 | -31,57 | 52,15 | 59,00 |
| ∑ dos ajustes de folgas e faltas | | | | 1.253,15 | 964,47 | 978,65 | 1.616,61 | 1.829,09 |
| Ajustes e folgas em números relativos | | | | 18,87% | 14,52% | 14,73% | 24,34% | 27,54% |

Nota (1): HUs com gestão feita pelas respectivas universidades.

Fonte: pesquisa própria (2021).

A Tabela 3 revelou que as cinco DMUs eficientes foram: HU-UFGD, HU-UFMS, HUL-UFS, HU-UFSCar e HU-UFT. A média de eficiência dos 36 hospitais foi de 75,55%, observando-se que 21 HUs (58,3%) ficaram acima desta média e 15 (41,7%) abaixo dela. Dentre os 36 HUs, apenas três não aderiram ao contrato de gestão com a Ebsers, foram eles: HU-FURG, HU-UNIFESP e HU-UFRJ, os quais obtiveram escores de eficiência de 78,48%, 51,20% e 47,96%, ocupando as posições 18º, 31º e 33º

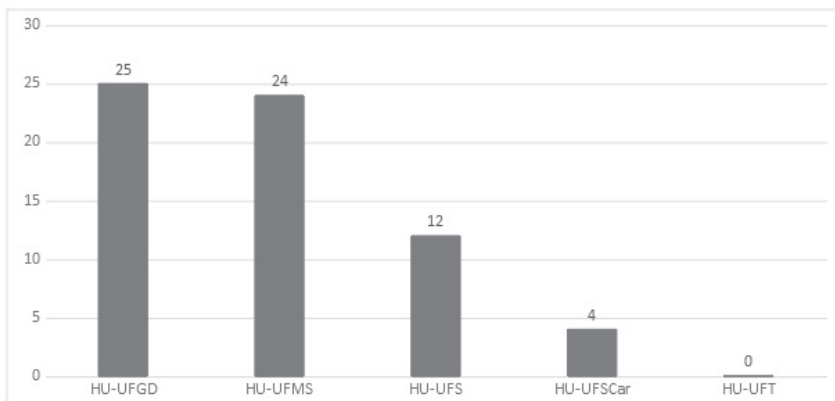
no *ranking*, respectivamente, fazendo com que a média deste grupo ficasse no nível de 59,21%, abaixo da média do grupo dos HUs com gestão da Ebserh, que foi 77,04%, bem como da média geral das 36 DMUs: 75,55%.

Cabe destacar que a elevada diferença entre as médias dos dois grupos se explica pelo fato de que os HUs com gestão própria encontram-se todos na faixa de alta ineficiência, enquanto o grupo das 33 DMUs com gestão da Ebserh possui 16 fora desta faixa, sendo cinco na faixa de eficiência e 11 na faixa de ineficiência moderada e as 17 restantes na faixa de alta ineficiência, conforme Tabela 3.

Os resultados deste estudo corroboram com as pesquisas de Orlandi (2016), que identificou o HU da UFMS como hospital eficiente em 2011, e Guedes (2017), que apresentou os hospitais da UFGD, UFSCar e o Hospital Universitário de Lagarto, da UFS, como os três HUs geridos pela Ebserh eficientes em 2016.

Além disso, o HU da UFAM foi apontado por Orlandi (2016) como o hospital com o menor índice de eficiência em 2011, demonstrando resultado semelhante ao desta pesquisa, que apresentou a instituição na penúltima colocação no *ranking* de eficiência. Por outro lado, o já referido autor apontou o HU da UNIRIO como único hospital eficiente em 2012, entretanto, no presente estudo, este HU ficou na última posição do *ranking*.

Considerando que a análise envoltória com retornos variáveis permite identificar a curva correspondente à fronteira de eficiência sobre a qual se encontram todas as DMUs eficientes e considerando também que abaixo desta curva estarão as ineficientes, a identificação dos *benchmarks* é dada observando-se qual a DMU eficiente se encontra mais próxima de cada ineficiente. A identificação destes *benchmarks* consiste em uma das maiores vantagens da Análise Envoltória de Dados, uma vez que, tendo as Unidades Tomadoras de Decisão eficientes como referência, as unidades ineficientes podem se espelhar nas práticas das DMUs modelos para buscar alcançar a fronteira. O Gráfico 2 mostra a frequência com que cada um dos cinco HUs eficientes foi benchmarking para os HUs ineficientes.

Gráfico 2 – Frequência de *benchmarking* dos HUs eficientes para os HUs ineficientes (2019)

Fonte: pesquisa própria (2021).

O Gráfico 2 revela que, dentre os hospitais considerados eficientes, há destaque para o HU-UFMG, o HU-UFMS e o HU-UFS, que foram referência, respectivamente, para 25 HUs (81%), 24 HUs (77%) e 12 HUs (39%), dentre as 31 organizações avaliadas como ineficientes. Os resultados da pesquisa também apontaram que, ao se analisar os três HUs mais ineficientes (HU-UNIRIO, HU-UFAM e HU-UFPA), observou-se que as três DMUs que se destacaram como principais *benchmarks* não foram indicadas como modelos de referência para o HU-UFAM. Entretanto, o Hospital Universitário da UFSCar, apontado como *benchmarking* para apenas quatro HUs ineficientes, foi referência para o HU-UFAM. Por fim, cabe salientar que o HU-UFT, apesar de ter sido eficiente, não foi *benchmarking* para nenhum HU ineficiente.

A análise envoltória de dados permitiu também conhecer as sobras de *inputs* e as faltas de *outputs* que devem ser ajustadas pelas DMUs ineficientes para o alcance da fronteira de eficiência. Na Tabela 3, foram apresentadas as variações percentuais indicadas para cada um dos HUs avaliados como ineficientes, sendo possível afirmar que os HUs que ocuparam as quatro últimas posições no *ranking* apresentaram folgas para os dois

outputs superiores a 100% de variações em decorrência de faltas nestes fatores da análise. O somatório destas variações propostas para cada fator de *input* e *output* do modelo DEA permite identificar a soma destas variações para cada um dos fatores, a partir do qual podem ser identificados os fatores com maiores potenciais de melhoria da análise.

Ainda consoante à Tabela 3, verifica-se que o modelo DEA/BCC-O indicou para os *inputs* números de leitos, gastos com AIH e profissionais da saúde potenciais de melhoria de 18,87%, 14,52% e 14,73%, respectivamente, representando em conjunto 48,12% do total dos ajustes de todos os fatores, em decorrência de folgas nos níveis dos *inputs*. Quanto aos *outputs*, taxa de ocupação e número de AIH/leito, eles apresentaram potenciais de melhoria na ordem de 24,34% e 27,54%, respectivamente, representando, em conjunto, 51,88%, em decorrência das faltas nos níveis dos *outputs*. Cabe destacar que o fator número de AIH/leito foi o fator com o maior potencial de melhoria, pois respondeu sozinho por 27,54% do total dos ajustes de todos os fatores. Considerando a orientação da análise aos *outputs*, de fato o potencial de ajuste destes fatores em conjunto (51,9%) foi superior ao potencial dos *inputs* (48,1%). Entretanto, esta diferença não foi maior porque, como foi mostrado na estatística descritiva na Tabela 2, os *outputs* foram bem menos heterogêneos do que os *inputs*, de forma que a alta heterogeneidade dos últimos abriu margem para maiores ajustes nestes fatores, mesmo a análise tendo sido orientada aos *outputs*.

Por fim, considerando que a análise foi voltada para a otimização dos níveis de *outputs*, os HUs precisam adotar ações destinadas ao aumento da taxa de ocupação e da relação número de AIH/leito, uma vez que o crescimento nos níveis destes fatores implica em melhores índices de eficiência para as unidades de decisão. Vale destacar que a redução do número de leitos, fator contemplado nos *inputs*, reduziria a abrangência do serviço ofertado, já que diminuiria, por conseguinte, a capacidade de aumento de AIH, portanto, reduzindo os níveis de eficiência.

Assim, o estudo permitiu indicar que as ações destinadas à redução do tempo de permanência dos pacientes permitirão aumentar a quantidade de beneficiados com os serviços de saúde, notadamente, pelo aumento da rotatividade de pacientes ocupando os mesmos leitos. Além disso, o aumento da taxa de ocupação proposto pela análise envoltória também aumentará os níveis de eficiência, refletido pela redução de estrutura ociosa e pelo fato de os custos fixos tenderem a não se alterar, mesmo com o aumento da taxa de ocupação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos deste estudo foram alcançados por meio da análise envoltória dos dados, com o modelo BCC orientado aos *outputs*, que abrangeu 36 HUs, sendo 33 deles administrados pela Ebserh e os três restantes com gestão própria no âmbito das universidades federais aos quais estão vinculados. Não foram contemplados na amostra os hospitais especializados e as maternidades, a fim de manter a homogeneidade dos processos no âmbito de todas as DMUs, e a escolha dos fatores considerou os objetivos do trabalho, bem como os estudos anteriores.

A DEA permitiu identificar que, dentre os 36 HUs objeto da análise, apenas cinco (14%) foram eficientes: HU-UFGD, HU-UFMS, HU-UFS, HU-UFSCar e HU-UFT. Dentre eles, destacaram-se como *benchmarking*: o HU-UFGD e o HU-UFMS, que foram referência para 25 (81%) e para 24 (77%) hospitais universitários, dentre o conjunto de 31 HUs ineficientes. O Hospital Universitário da UFT, apesar de ter sido eficiente, não foi referência para nenhum HU.

Os três HUs piores ranqueados foram: HU-UNIRIO, HU-UFAM e HU-UFPA, que apresentaram, nesta ordem, escores de eficiência de 40,42%, 40,68% e 44,04%. Os *benchmarkings* para o HU-UNIRIO e o HU-UFPA foram os HUs da UFGD, UFMS e UFS, e para o HU-UFAM foi o Hospital Universitário da UFSCar.

A média de eficiência de todas as DMUs contempladas no estudo foi de 75,55%, observando-se que 22 HUs (61%) obtiveram escores de eficiência acima dessa média. Já a média de eficiência dos HUs com gestão própria foi de apenas 59,21%, abaixo da média geral dos 36 HUs e da média dos HUs geridos pela Ebserh, que foi de 77,04%, fato que se explica o motivo pelo qual os três hospitais com gestão própria terem ficado na faixa das DMUs com alta ineficiência, com escores de 78,48% (HU-UFRGS), 51,20% (HU-UNIFESP) e 47,96% (HU-UFRJ), o que revela que a Ebserh vem cumprindo a promessa de aprimorar a gestão dos Hospitais Universitários Federais. Entretanto, cabe ressaltar que esta análise encontra a limitação de ter contemplado no estudo apenas três HUs com gestão própria, dentre os 10, uma vez que sete HUs vinculados à UFRJ não foram submetidos à análise envoltória, por serem hospitais de especialidades.

Os fatores com maior potencial de melhoria para que os HUs ineficientes alcancem a fronteira de eficiência foram taxa de ocupação e AIH/leito, dado que, juntos, corresponde por 51,9% dos ajustes de todos os fatores da análise envoltória. E, considerando que a análise foi voltada para a otimização dos níveis de *outputs*, como encaminhamento dos resultados desta pesquisa, tem-se que os HUs precisam adotar ações destinadas ao aumento da taxa de ocupação, o qual contribuirá para a redução da ociosidade das estruturas e otimização dos seus respectivos gastos fixos.

Além disso, é necessário melhorar a relação número de AIH/Leito, devendo-se atentar ao fato de que a redução de leitos reduz também a abrangência do serviço ofertado, já que reduz a capacidade de aumento de AIH, o que acarretaria na redução dos níveis de eficiência. Portanto, o estudo permite afirmar que as ações destinadas à redução do tempo de permanência dos pacientes permitirão aumentar a quantidade de beneficiados com os serviços de saúde, resultando num aumento da rotatividade de enfermos ocupando os mesmos leitos. Ademais, o contexto da pandemia do SARS-Cov-2 levou à compreensão de que não se pode pensar em restringir a abrangência da assistência de saúde pública, em que se enquadram os HUs.

Os resultados deste estudo limitam-se ao conjunto de HUs contemplados na análise, bem como às variáveis selecionadas como fatores de *input* e de *output*, tendo em vista que a inclusão ou exclusão de DMUs, bem como de fatores da análise, levarão a outros resultados diferentes dos aqui apresentados.

Para trabalhos futuros, sugere-se a aplicação de novos fatores de *input* e *output* adotados na literatura, como os que foram usados por Miranda (2015) nos modelos ambulatorial, hospitalar e financeiro para medir a eficiência dos hospitais universitários de médio porte. Recomenda-se, também, um estudo quantitativo para identificar outras variáveis que possam afetar o desempenho dos HUs. Sugere-se também que se procure identificar a relação existente entre o nível de eficiência dos hospitais universitários e o estágio de implantação do modelo de gestão da Ebserh, fator não investigado neste estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D. P. **Racionalização industrial**. São Paulo: Mimeo, 2003.

ARAÚJO, B. D. L. **Gestão do conhecimento no planejamento de contratações de soluções em TI em Instituições Federais de Ensino Superior do Brasil: um diagnóstico usando análise envoltória de dados**. 2016. 138 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/21774>. Acesso em: 5 abr. 2021.

ARAÚJO, K. M. de; LETA, J. Os hospitais universitários federais e suas missões institucionais no passado e no presente. **História, Ciências, Saúde-Manguinhos**, v. 21, p. 1261-1281, 2014.

BANKER, R.; CHARNES, A.; COOPER, W. J.; THOMAS, D. An introduction to Data Envelopment Analysis with some of its models and their uses. **Research in governmental and non-profit accounting**, v. 5, p. 125-163, 1989.

BARBETTA, P. A. **Estatística aplicada às ciências sociais**. Santa Catarina: Ed. UFSC, 2008.

BARROS, A. P. da C. H. **A eficiência relativa da governança eletrônica das universidades federais brasileiras**. 2017.134p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza/CE, 2017.

BASTOS, C. M dos S.; MOREIRA CHAGAS CORRÊA, D. M.; ALVES, A. L. V. N. *et al.* A eficiência relativa das empresas brasileiras distribuidoras de energia elétrica. **Revista Ambiente Contábil**, v. 12, p. 66-87, 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília/DF: Senado, 1988.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2.681/2011. Plenário. Relator: Ministro José Maurício Monteiro. Sessão de 5/10/2011. **Diário Oficial da União**, Brasília/DF: 2011.

CALVO, M. C. M. **Hospitais públicos e privados no Sistema Único de Saúde do Brasil: o mito da eficiência privada no estado de Mato Grosso em 1998**. 223 f. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC: 2002.

CASADO, F. L.; SOUZA, A. M. Análise Envoltória de Dados: Conceitos, Metodologia e Estudo da Arte na Educação Superior. **Revista do Centro**

de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Federal de Santa Maria, v. 1, p. 1-154, 2007.

CAVALCANTE, S. M. de A. **Avaliação da eficiência acadêmica dos cursos de graduação da Universidade Federal do Ceará (UFC)**: utilização de indicadores de desempenho como elemento estratégico da gestão. Dissertação (Pós-graduação em Educação Brasileira) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Educação, Fortaleza: UFC, 2011.

CESCONETTO, A.; LAPA, J. S.; CALVO, M. C. M. Avaliação da eficiência produtiva de hospitais do SUS de Santa Catarina, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 10, p. 2407-2417, out. 2008.

CHARNES, A.; COOPER, W. W.; RHODES, E. Measuring the efficiency of decision: making units. **European journal of operational research**. v. 2, n. 6, p. 429- 444, 1978.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 5. ed. Barueri, SP: Manole, 2014.

COSTA, M. A.; MOTA, J. A. C.; FIGUEIREDO, R. C. P. Hospital das Clínicas da UFMG: da origem como hospital de ensino à inserção no sistema único de saúde. **Revista Médica de Minas Gerais**, v.18, n.3, p.212-219, 2008.

EBSERH. **Sobre a Rede Ebserh**. Disponível em: <http://ebserh.gov.br>. Acesso em: 23 mar. 2020.

ELING, M. **Performance measurement of hedge funds using data envelopment analysis**. Financial Markets and Portfolio Management, Boston, v. 20, n. 4, p. 442-471, 2006.

FLEXNER, A. **Medical Education in the United States and Canada**. New York: Carnegie foundation for the advancement of teaching, 1910.

GUEDES, F. J. R. G. **Análise da eficiência de hospitais universitários sob a gestão da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh)**. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Estratégica) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte: 2017.

GUERRA, M. **Análise de desempenho de organizações hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. 144p.

HALL, R. J.; MANFROI, L.; SCARPIN, J. E. Tomada de decisão por meio da utilização de indicadores gerenciais em um hospital universitário federal. *In: International Conference on Information Systems and Technology Management*. São Paulo. **Anais**. São Paulo: CONTECSI, 2012.

HÉKIS, M. I. **A racionalidade weberiana presente no processo de decisão referente ao planejamento estratégico**. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) – Programa de Pós-graduação em Administração Universitária, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis: 2012.

LINS, M.E. *et al.* O uso da Análise Envoltória de Dados (DEA) para avaliação de hospitais universitários brasileiros. **Ciência Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 985-998, 2007.

LOBO, M. S. C. **Aplicação da análise envoltória de dados (DEA) para apoio às políticas públicas de saúde: o caso dos hospitais de ensino**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro/RJ: 2010. 228p.

MARINHO, A.; FAÇANHA, L. O. **Hospitais universitários: avaliação comparativa de eficiência técnica**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. 925p.

MELLO, J. C. C. B. de S.; MEZA, L. A.; GOMES, E. G.; BIONDI NETO, B. Curso de Análise Envoltória de Dados. **XXXVII Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional**. Gramado, 2005.

MOTA, S. C.; OLIVEIRA, A. R. V.; VASCONCELOS, A. C. Eficiência do Atendimento Assistencial nos Hospitais Universitários Administrados pela Ebserh. *In: XX USP International Conference in Accounting*, 2020, USP International Conference in Accounting 2020. São Paulo: FEA-USP, 2020.

MIRANDA, E. de S. F. de. **Análise envoltória de dados (DEA) para avaliação de Hospitais Universitários de Médio Porte**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2015.

ONUSIC, L. M.; KASSAI, S.; VIANA, A. B. N. Comparação dos resultados de utilização de análise por envoltória de dados e regressão logística em modelos de provisão de insolvência: um estudo aplicado a empresas brasileiras. **FACEF Pesquisa**, v. 7, n.1, p. 10-33, 2004.

ORLANDI, D. de P. **Análise dos Impactos da Ebserh no desempenho dos Hospitais Universitários Federais**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2016.

PASSONI, J. P.; MURBACK, F. G. R. Estudo sobre as aplicações da ferramenta análise envoltória de dados (DEA). **Gestão & Conhecimento**. Minas Gerais: PUC Minas, artigo 8, 2014.

PEREIRA FILHO, O. A.; TANNURI-PIANTO, M. E.; SOUSA, M. da C. S. Medidas de custo-eficiência dos serviços subnacionais de segurança pública no Brasil: 2001-2006. **Economia Aplicada**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 313-338, 2010.

PEROVANO, D. G. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.

PORTACIO, L. M.; CORRÊA, D. M. M. C. Eficiência relativa do desempenho econômico-financeiro das universidades federais nordestinas. *In: XXII Seminários em Administração - SEMEAD 2019*. São Paulo: FEA-USP, 2019.

SAMPIERI, R.; COLLADO, C.; LUCIO, P. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2014.

SHIMAKURA, S. Coeficiente de Variação. **Laboratório de Estatística e Geoinformação da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, 2005. Disponível em: <http://leg.ufpr.br/~silvia/CE701/node24.html>. Acesso em: 5 abr. 2021.

SOARES, L. S.; CORRÊA, D. M. M. C.; CAVALCANTE, S. M. A.; COELHO, N. S.; TEODOSIO, I. R. M. Eficiência relativa dos partidos políticos brasileiros nas eleições 2016 e 2018. *In: XXII Seminários em Administração - SEMEAD 2019*. São Paulo: FEA-USP, 2019.

SODRÉ, F.; LITTIKE, D.; DRAGO, L. M. B.; PERIM, M. C. M. Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares: um novo Modelo de gestão? **Serviço Social e Sociedade**. n. 114, p. 365-380, abr./jun. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br>. Acesso em: 23 mar. 2020.

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. G.; KEHRIG, R. T. Aplicação da análise envoltória de dados para avaliar a eficiência de hospitais do SUS em Mato Grosso. **Physis: Revista de Saúde Coletiva**, 2016.

TORRES, M. D. de F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

Como citar este artigo:

OLIVEIRA, Lianderson Matheus Leite de; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas; SOARES, Lucas de Sousa; LINHARES, Eduardo Rodrigues. Eficiência relativa dos hospitais universitários federais brasileiros. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 40-75, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.817>.

O controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas

The control of the administrative discretion by the Judiciary and the Courts of Accounts

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.826>

Amandino Teixeira Nunes Júnior¹

RESUMO

O presente artigo pretende analisar o controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas, a partir da tendência que se verifica hoje na doutrina e na jurisprudência, no sentido de ampliar a possibilidade desse controle, levando até mesmo, não raro, ao exame do mérito do ato administrativo.

Palavras-chave: discricionariedade administrativa; Poder Judiciário; tribunais de contas; princípios constitucionais; mérito administrativo.

ABSTRACT

The present paper aims to analyze the control of administrative discretion by the Judiciary and the Courts of Accounts, based on the trend that is verified today in doctrine and jurisprudence, in the sense of expanding the possibility of this control, even leading, not infrequently, to the examination of the merit of the administrative act.

Keywords: administrative discretion; Judicial Power; courts of accounts; constitutional principles; administrative merit.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 08-08-2022

Data de versão final: 21-09-2022

Data de aprovação: 23-09-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

¹ Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Doutor em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Atuou como Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e Procurador do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Atualmente é professor universitário e advogado. E-mail: amandinojunior@uol.com.br

1 INTRODUÇÃO

Dentre os temas que compõem a vasta e complexa seara do Direito Administrativo, o controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas tem despertado o interesse dos administrativistas, tanto do ponto de vista teórico quanto do ponto de vista prático.

Com efeito, a eficaz garantia dos direitos dos administrados diante das prerrogativas da Administração Pública está em relação direta com a extensão que se reconhece ao controle da atividade discricionária pelos órgãos judiciais e pelos órgãos de contas.

Para o exame dessa temática, o presente artigo discute, inicialmente, a legalidade administrativa e o Estado de Direito. Adiante, aborda-se a separação dos Poderes nesse contexto.

Em seguida, analisam-se os princípios constitucionais que informam à Administração Pública, a partir da noção atual destes como fundamentos do sistema jurídico-administrativo.

Noutra parte, discutem-se os poderes administrativos, sua natureza e finalidade, nomeadamente a distinção entre poder vinculado e poder discricionário, segundo o maior ou menor grau de liberdade que a norma jurídica confere à ação do administrador público.

A seguir, analisa-se a discricionariedade administrativa, abordando as teorias que a explicam, seu conceito, natureza, fundamentos, localização e limites.

Finalmente, o trabalho se completa com o exame dos fundamentos do controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas.

2 LEGALIDADE ADMINISTRATIVA E ESTADO DE DIREITO

A atividade administrativa não é livre: está limitada pela obrigação de respeitar certas normas de direito. Este é o sentido da legalidade administrativa.²

² O princípio da legalidade está expressamente previsto no art. 37, caput, da Constituição Federal, que reza: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência”.

O princípio da legalidade estabelece a total submissão da Administração Pública ao ordenamento jurídico. Segundo tal princípio, esta só pode atuar debaixo da lei, em obediência a ela, a fim de dar satisfação às necessidades coletivas de segurança e bem-estar dos indivíduos.

Seabra Fagundes (1984, p. 3) sintetiza o conteúdo do princípio da legalidade em concisa e lapidar frase: “Administrar é aplicar a lei de ofício”.

Nesse diapasão, salienta Ruy Cirne Lima:

O fim – e não à vontade – domina todas as formas de administração. Supõe, destarte, a atividade administrativa a preexistência de uma regra jurídica, reconhecendo-lhe uma finalidade própria. Jaz, conseqüentemente [sic], a Administração Pública debaixo da legislação, que deve enunciar e determinar a regra de direito (LIMA, 1987, p. 22).

De acordo com o ministério de Hely Lopes Meirelles:

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa pode fazer assim, para o administrador público significa deve fazer assim (MEIRELLES, 2010, p. 89).

O significado da legalidade administrativa tem, porém, sofrido grande transformação, significando que a Administração Pública só pode fazer aquilo que estiver de acordo com a lei e o Direito.³

A propósito, Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 79) salienta que “a expressão legalidade deve, pois, ser entendida como conformidade à lei e, sucessivamente, às subseqüentes normas que, com base nela, a Administração expeça para regular mais estritamente sua própria

3 Germana de Oliveira Moraes (1999, p. 24), em excelente estudo, assinala: “Como consequência das modificações da noção do direito – do “direito por regras” ao “direito por princípios” – ocorre a substituição da ideia nuclear de legalidade administrativa pelo princípio da juridicidade da Administração Pública [...] Substitui-se, no Direito Administrativo, o “princípio da submissão da Administração a uma normação pré-fixada” pelo “princípio da submissão da Administração ao Direito”.

discrição, adquirindo, então, um sentido mais extenso”.

Lembra Alexandre Mazza que:

O princípio da legalidade não se reduz ao simples cumprimento da lei em sentido estrito. A Lei Federal nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo), no art. 2º, parágrafo único, I, define a legalidade como o dever de atuação conforme a lei e o Direito. A redação do dispositivo permite contemplar o que a doutrina estrangeira tem chamado de princípio da juridicidade, isto é, a obrigação de os agentes públicos respeitarem a lei e outros instrumentos normativos existentes na ordem jurídica. A juridicidade é uma ampliação do conteúdo tradicional da legalidade. [...] A noção de juridicidade representa importante mudança de paradigma no Direito Administrativo, pois anteriormente a lei formal emanada do Parlamento era a única fonte imediata a ser observada nos comportamentos da Administração (MAZZA, 2020, p. 126).

A atividade administrativa é, pois, serviente, instrumental. A Administração Pública, por seus órgãos e entidades, cumpre o dever jurídico de alcançar a finalidade estabelecida pela norma de direito. Enquanto na seara privada reina a autonomia da vontade, na seara administrativa governa a submissão, a obediência à Lei e ao Direito.

Assinalada a importância da legalidade administrativa e estabelecida a sua conceituação, cabe verificar a relação que existe entre ela e o Estado de Direito.

Garrido Falla (1973, p. 81) assim se expressa sobre o assunto: “El principio de la legalidade es una de las consagraciones políticas del Estado de Derecho y, al mismo tiempo, la más importante de las columnas sobre que se asienta el total edificio del Derecho Administrativo”.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 988) observa: “No Estado de Direito, a Administração só pode agir em obediência à lei, esforçada nela e tendo em mira o fiel cumprimento das finalidades assinaladas na ordenação normativa”.

Como se percebe, a submissão do Estado às normas que ele próprio estabelece é uma das características mais marcantes do chamado Estado de Direito. Por isso, nas suas relações com os administrados, a Administração Pública somente pode agir na estrita consonância com as normas de direito, desenhando-se, por conseguinte, uma inevitável relação entre a atividade administrativa e o sistema jurídico.

3 SEPARAÇÃO DOS PODERES NO ESTADO DE DIREITO

No Estado de Direito, os poderes são exercidos por meio de funções pelas quais o Estado reparte suas atividades; seus órgãos são as diferentes personagens, ou corpos públicos, encarregados de desempenhar as diversas funções do Poder.

A divisão das funções estatais em legislação, administração e jurisdição corresponde, pois, à existência de três órgãos, independentes e harmônicos, denominados Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário. Tal divisão, atribuída a Montesquieu, o publicista de o “Espírito das Leis”, é adotada pelas democracias modernas.⁴

Ao sistematizar a doutrina da separação dos Poderes, Montesquieu assinalou, como experiência eterna, que o homem tende a abusar do poder que lhe é atribuído, agindo até encontrar os limites que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Acontece que a simples delimitação do exercício de parcelas do poder por órgãos diferenciados não evita a prática de abusos, daí a necessidade de que um Poder possa controlar e limitar o outro, superando-se a noção equivocada de que a divisão de competências se liga à ideia de separação dos Poderes. Aliás, Montesquieu jamais utilizou as expressões separação ou divisão, centrando sua doutrina na necessidade do equilíbrio entre os Poderes do Estado.

⁴ A Constituição Federal de 1988, no seu art. 2º, estabelece expressamente: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

De modo idêntico, não se pode sustentar a validade da noção de separação dos Poderes, segundo a natureza das funções correspondentes, pois estas se mesclam nas três esferas da tripartição horizontal, valendo a distinção unicamente em termos de preponderância.

Neste sentido, salienta Seabra Fagundes:

Cada um desses órgãos não exerce, de modo exclusivo, a função que nominalmente lhe corresponde, e sim nela sua competência principal ou predominante. Ao Poder Legislativo delega o direito escrito a quase-totalidade das atribuições de natureza legislativa, como, de modo semelhante, delega as de natureza administrativa e jurisdicional aos Poderes Executivo e Judiciário, respectivamente (FAGUNDES, 1984, p. 51).

O que há, portanto, no Estado de Direito, não é tripartição dos Poderes com divisão absoluta das funções, mas distribuição das três funções estatais precípuas (não-exclusivas) entre órgãos autônomos e independentes, que são harmônicos e articulados no seu funcionamento.

Não obstante, a hipertrofia do aparato estatal justifica a existência de um Poder, guardião das garantias e liberdades públicas, que possa apreciar as questões oriundas da atividade administrativa, com autonomia e independência institucionais. Neste sentido, a necessidade de controle da Administração Pública pelo Poder Judiciário vem se consolidando na consciência jurídica dos povos do mundo ocidental, pois é, historicamente, o Poder menos vulnerável às vicissitudes políticas.

Nesse contexto, despontam, no Direito brasileiro, os Tribunais de Contas como órgãos auxiliares dos Poderes Legislativos no exercício do controle externo, dotados de autonomia e autogoverno, sem qualquer vínculo de subordinação hierárquica, cujos membros possuem as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens conferidas aos membros do Poder Judiciário, nomeadamente a vitaliciedade, que impossibilita a perda do cargo, salvo por sentença judicial.

Incumbe aos Tribunais de Contas as relevantes funções de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.⁵

Segundo Ayres Britto (2014), a função de controle externo exercido pelos Tribunais de Contas é marcada pelo atributo da indispensabilidade ou rigorosa essencialidade à luz da Constituição Federal.

Atualmente, vem-se difundindo o entendimento de que o controle da discricionariedade deve ser não só exercido pelo Poder Judiciário, mas ampliado, devendo também ser exercido pelos Tribunais de Contas, numa tentativa de compatibilizar os institutos do Direito Administrativo com o ideário do Estado de Direito, como se verá adiante.

4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os princípios, ensina José Joaquim Gomes Canotilho (2000, p. 1124), “são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estrutural dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito)”.

Segundo Marcelo Novelino (2010, p. 191), “no pós-positivismo, os princípios gerais do direito consagrados nos textos constitucionais atingem o seu auge normativo, sendo tratados como normas jurídicas”.

Atualmente, a doutrina estabelece a distinção entre princípios e regras como espécies de normas e reconhece, além da normatividade dos princípios, a hegemonia normativa destes em relação às regras, como expressão mais alta da ordem jurídico-constitucional.

⁵ Vejam-se, a propósito, os arts. 70 e ss. da Constituição Federal, que tratam do Tribunal de Contas da União, e cujas normas, nos termos do art. 75 da mesma Carta política, aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos municípios.

Os princípios são, precisamente, a síntese dos valores mais relevantes do sistema normativo, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sucinta, os princípios são os fundamentos ou qualificações essenciais do ordenamento positivo. Cumprem, destarte, importantes funções normogenética e sistêmica, contribuindo para o fundamento das regras e tendo uma idoneidade irradiante que lhes credite a exercerem a função de sedimentar objetivamente todo o sistema jurídico-constitucional.

Considerando que o fim da Administração Pública residirá sempre no atendimento do interesse público, a sua atuação implicará a observância permanente e obrigatória, entre outros, de cinco princípios básicos, consagrados pela doutrina administrativa e expressamente previstos no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A respeito, assinala Hely Lopes Meirelles:

Como salientado, por esses padrões é que se não de pautar todos os atos administrativos. Constituem, por assim dizer, os fundamentos da validade da ação administrativa, ou, por outras palavras, os sustentáculos da atividade pública. Relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais (MEIRELLES, 2010, p. 88).

O princípio da legalidade, como visto, significa que a Administração Pública se subordina ao império da lei. Trata-se de limitação à atividade administrativa, visando coibir o arbítrio, estabelecendo o primado da lei, que traduza a vontade geral. É, pois, na lei, que o administrador público encontra seu fundamento, orientação e limite, dela não podendo se afastar, sob pena de praticar ato inválido.

A doutrina atual, como salientado, preconiza que a atuação da Administração Pública deve conformidade não mais apenas à lei, mas ao Direito, decomposto em princípios e regras jurídicas, com a superação do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade.

O princípio da impessoalidade constitui desdobramento do anterior. Impõe que a Administração Pública não abra espaço à vontade pessoal do agente que, subordinado aos ditames legais, não pode se desviar da finalidade pública para satisfazer interesses privados.

O princípio da moralidade constitui pressuposto de validade do ato administrativo. Refere-se à moral jurídica, cujo conceito, na lição de Maurice Hauriou (apud MEIRELLES, 2010, p. 90), significa: “O conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”.

Assim, a Administração Pública deve observar os valores morais que a norma jurídica consagra. Atenta à finalidade pública, a moral administrativa é composta por regras de boa administração, além de traduzir a vontade de obter o “máximo de eficiência administrativa”, no ensinamento de Antônio José Brandão (apud MEIRELLES, 2010, p. 90).

A moralidade administrativa está ligada ao conceito de “bom administrador”, que, segundo Manoel Oliveira Franco Sobrinho (apud MEIRELLES, 2010, p. 92): “É aquele que, usando de sua competência legal, se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum”.

O inegável é que o princípio da moralidade integra o Direito como elemento indissociável na sua aplicação e na sua finalidade, constituindo-se fator de legalidade e de validade do ato administrativo. Daí por que sua observância se sujeita ao controle judicial, como vem sustentando robustamente a doutrina atual, com marcantes repercussões na jurisprudência.

O princípio da publicidade visa assegurar a divulgação oficial dos atos e contratos administrativos, para conhecimento público e início de seus efeitos externos.

Além de requisito de eficácia e moralidade do ato administrativo, o princípio da publicidade propicia o seu controle pelos interessados diretos e pela população em geral, por meio de instrumentos constitucionais como o mandado de segurança (art. 5º, LXIX), o direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”), a ação popular (art. 5º, LXXIII) e o *habeas data* (art. 5º, LXXII). Decorrente desse princípio é, também, o direito do administrado à obtenção de certidões em repartições públicas (art. 5º, XXXIV, “b”).

Por fim, o princípio da eficiência, introduzido no texto constitucional pela Emenda nº 19, de 1998, exige que a Administração Pública atue com presteza, economicidade e rendimento funcional, de modo a otimizar os recursos públicos e evitar os desperdícios, sempre em busca da qualidade e da celeridade no atendimento das demandas e das necessidades dos administrados.

Há, ainda, outros princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública que, embora não mencionados no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, decorrem implicitamente do texto constitucional, tais como: razoabilidade, proporcionalidade, motivação e segurança jurídica.

5 PODERES ADMINISTRATIVOS VINCULADO E DISCRICIONÁRIO

A Administração Pública é dotada de poderes administrativos para a realização de suas atividades, que constituem verdadeiros instrumentos de trabalho a serem utilizados pelo administrador, sempre visando ao atendimento do interesse público.⁶

Uma das grandes distinções que se fazem entre os poderes administrativos, à qual se atribui o maior relevo, com justa razão, é a que os separa em poderes vinculado e discricionário.

Como se viu, o princípio da legalidade impõe que a Administração Pública atue sempre em estrita obediência à lei e ao direito.

Contudo, sempre se reconheceu a necessidade de, em determinadas situações, deixar-se ao agente público liberdade de ação, quanto à opção por uma dentre várias soluções ou alternativas possíveis, segundo critérios de conveniência e oportunidade. Isto se justifica pela impossibilidade de a norma jurídica abarcar todos os aspectos da vida social e política, em

⁶ Odete Medauar (2001, p. 125), a propósito, assinala que “as atividades da Administração Pública, configuram-se, em princípio, como função. A referibilidade a um fim mostra o caráter instrumental do poder. Os limites postos pelo ordenamento ao exercício do poder administrativo correspondem à exigência de garantir o vínculo do poder para o qual foi atribuído. Mediante a ideia de função, o poder administrativo apresenta, portanto, conotação peculiar, pois canaliza-se a um fim, implicando, além de prerrogativas, deveres, ônus e sujeições”.

que se registra a atuação do Estado, a par da necessidade de se conferir maior celeridade e flexibilidade à Administração Pública, para tomar a decisão que melhor se ajuste às peculiaridades do caso concreto.

Assim, consoante ao maior ou ao menor grau da liberdade que a norma de direito confere à ação do administrador público, no âmbito de sua competência, erigiu-se a clássica distinção entre os poderes vinculado e discricionário.

Na conceituação de Hely Lopes Meirelles (2010, p. 120) “poder vinculado é aquele que o direito positivo – a lei – confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização”.

Já o poder discricionário, para o ilustre autor (MEIRELLES, 2010, p. 121) “é o que o direito concede à Administração, de modo explícito ou implícito, para a prática de atos administrativos, com liberdade na escolha de sua conveniência, oportunidade e conteúdo”.

Destarte, quando a norma jurídica não prevê os exatos contornos do caso concreto, que enseja a prática de determinado ato administrativo, embora deixe circunstanciados seus delineamentos gerais, o administrador público agirá com maior liberdade para decidir sobre a melhor forma de realizar o interesse público. Não se trata, obviamente, de uma liberdade de ação relegada ao puro alvedrio do agente, mas o exercício de um poder criador, dentro dos limites permitidos em lei.

Esses aspectos respeitantes à conveniência e à oportunidade do ato administrativo conformam o chamado mérito administrativo.

Sobre o mérito administrativo, observa Hely Lopes Meirelles:

O conceito de mérito administrativo é de difícil fixação, mas poderá ser assinalada a sua presença toda vez que a Administração decidir ou atuar valorando internamente as consequências ou vantagens do ato [...] O mérito administrativo consubstancia-se, portanto, na valoração dos motivos e na escolha do objeto do ato, feitas pela Administração incumbida de sua prática, quando autorizada a decidir sobre a conveniência, oportunidade e justiça do ato a realizar (MEIRELLES, 2010, p. 159).

Em resumo, afirma-se que o mérito administrativo diz respeito aos aspectos da conveniência e oportunidade, só existindo, pois, no ato discricionário.

Não obstante, a oposição entre os conceitos de mérito e legalidade vem sendo gradativamente superada pela doutrina e pela jurisprudência atuais, porquanto a margem de liberdade conferida à Administração Pública não se exerce acima ou além da lei e do Direito, senão com sujeição às normas jurídicas, presente o dever de o agente público adotar sempre a opção que melhor atenda ao interesse público.

Com efeito, não mais se aceita hoje a noção clássica da insindacabilidade dos atos discricionários, construindo-se farta doutrina e jurisprudência sobre os limites jurídicos da discricionariedade e seu controle pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas, como se verá adiante.

Em síntese, legalidade e mérito não são compartimentos estanques de atuação administrativa. Sem embargo, a evolução do Direito Administrativo e a ênfase aos direitos e garantias fundamentais dos administrados vêm ditando uma crescente ampliação do campo da legalidade, à custa de uma revolução do campo do mérito, notadamente, em face dos princípios constitucionais que subordinam a ação do administrador público.

6 DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA

6.1 Teorias explicativas

Os doutrinadores apresentam várias teorias sobre a discricionariedade, no tocante à sua existência e à sua natureza. Podemos estabelecer, pelo menos, oito dessas teorias (STASSINOPOULOS, 1973, p. 156-160).

Em primeiro lugar, mencione-se a teoria que pretende negar a existência da discricionariedade. Essa orientação não se afina com a posição dominante, porquanto é inquestionável a presença do poder discricionário na atividade administrativa, como decorrência da indeterminação da norma jurídica.

Em segundo lugar, há a teoria que intenta entrever a discricionariedade na insindicabilidade, isto é, nas hipóteses em que o controle judicial fosse impossível. Essa orientação também não prevalece, visto que a inexistência do controle é consequência e não causa da discricionariedade. Não é a falta do controle judicial que torna o ato discricionário, mas por sua natureza é que será insindicável.

Em terceiro lugar, cite-se a teoria que sustenta existir a discricionariedade sempre que a Administração Pública não se encontra diante de um direito subjetivo. Essa orientação não soluciona o problema, apenas o modifica, pois teríamos que procurar o sentido do direito subjetivo, tão indeterminado quanto o de discricionariedade.

Em quarto lugar, cite-se a teoria que preconiza serem os atos vinculados o mesmo que atos declaratórios e os atos discricionários o mesmo que atos constitutivos. A crítica que se faz a esta teoria é a de que há atos constitutivos que são vinculados, o que atesta a sua imperfeição.

Em quinto lugar, mencione-se a teoria da escolha pela qual a discricionariedade consiste na possibilidade de opção entre várias maneiras todas justas de aplicar a lei.

Em sexto lugar, há a teoria dos motivos, adotada pelos franceses, segundo a qual o motivo, como elemento essencial desse ato, quando não determinado pela lei, poderá ser livremente estabelecido pelo administrador, dando causa, então, à discricionariedade.

Em sétimo lugar, cite-se a teoria que faz equivaler à discricionariedade aos conceitos vagos e indeterminados utilizados pelo legislador, os quais deverão ser precisados pelo administrador.

Finalmente, há a concepção kelseniana da construção das normas por escala ou degrau. Neste sentido, todo ato jurídico constitui a concretização de um outro, de grau superior, e acrescenta, necessariamente, novos elementos ao processo da aplicação das normas, sendo que a determinação desses elementos é feita com o uso de uma liberdade denominada discricionariedade. A crítica que remanesce a esta teoria é a de que ela confunde

a discricionariedade do administrador com a liberdade do legislador e com aquela que possui todo órgão no desempenho de suas funções.

6.2 CONCEITO E NATUREZA

O conceito de discricionariedade é, indubitavelmente, um dos mais plurissignificativos e mais difíceis do Direito Administrativo.

Hely Lopes Meirelles (2010, p. 173) assinala que a discricionariedade “está em permitir o legislador que a autoridade administrativa escolha, entre as várias possibilidades de solução, aquela que melhor corresponda, no caso concreto, ao desejo da lei”.

Celso Antônio Bandeira de Mello preleciona:

A discricionariedade é a margem de liberdade que remanesça ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos, cabíveis perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no mandamento, dela não se possa extrair, objetivamente, uma solução unívoca para a situação vertente (MELLO, 2014, p. 1000-1001).

Maria Sylvia Zanella di Pietro (1991, p. 41) assim define a discricionariedade como “a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher um dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito”.

João Caupers (2000, p. 66) observa: “O termo discricionariedade remete-nos para a ideia de escolha, de fazer uma coisa quando se poderia ter feito outra. Melhor, quando a lei permitiria que se tivesse feito outra. Mas evoca também a ideia de escolha parametrizada, isto é, escolha dentro de certos limites”.

Germana de Oliveira Moraes, adotando o conceito de discricionariedade, planado sob a égide do direito por princípios, propõe:

Discricionariedade é a margem da liberdade de decisão, conferida ao administrador pela norma de textura aberta, com o fim de que ele possa proceder, mediante a ponderação comparativa dos interesses envolvidos no caso específico à concretização do interesse público ali indicado, para, à luz dos parâmetros traçados pelos princípios constitucionais da Administração Pública e pelos princípios gerais do Direito e dos critérios não positivados da conveniência e oportunidade; 1o) complementar, mediante valoração e aditamento, os pressupostos de fato necessários à edição do ato administrativo. 2o) decidir se e quando ele deve ser praticado; 3o) escolher o conteúdo do ato administrativo dentre mais de uma opção igualmente pré-fixada pelo Direito; 4o) colmatar o conteúdo do ato mediante a configuração de uma conduta não pré-fixada, porém aceita pelo Direito (MORAES, 1999, p. 42).

Alexandre Mazza sustenta que:

na discricionariedade, o legislador atribui certa competência à Administração, reservando uma margem de liberdade para que o agente público, diante da situação concreta, possa selecionar entre as opções predefinidas qual a mais apropriada para defender o interesse público (MAZZA, 2020, p. 1370).

No que concerne à natureza da discricionariedade, há fundamentalmente três orientações, que são mencionadas por Massimo Severo Gianinni (apud PEREIRA, 1962, p. 216):

- a) a primeira orientação vê na discricionariedade uma liberdade de escolha do agente entre vários comportamentos possíveis: a norma indicar-lhe-ia o fim a prosseguir, mas deixaria, a seu juízo, a determinação dos meios e das circunstâncias;
- b) a segunda orientação considera a discricionariedade uma operação intelectual por parte do agente: a norma emprega, por vezes, conceitos vagos, imprecisos ou passíveis de várias acepções, incumbindo ao agente completar a norma, precisar-lhe o

sentido, dando, assim, exato cumprimento às finalidades estipuladas pela lei e pelo Direito;

c) por último, a terceira orientação entende que o núcleo da discricionariedade é a remissão do agente para normas extrajurídicas [sic], que podem ser técnicas, científicas ou, ainda, normas de boa administração: caberia ao agente preencher o vazio da norma jurídica com a utilização dessas normas extrajurídicas [sic] (GIANINNI apud PEREIRA, 1962, p. 216).

6.3 FUNDAMENTOS

Diversos são os argumentos utilizados pelos autores para justificar a discricionariedade, os quais oferecem valiosos subsídios para a compreensão mais vigorosa do poder discricionário da Administração Pública.

É bem verdade que, como muitos são os fatos da vida empírica e infinitas são as suas manifestações, não pode a norma prever todas as hipóteses possíveis de ocorrência no mundo fático.

Como salienta Hely Lopes Meirelles:

A atividade discricionária encontra plena justificativa na impossibilidade de o legislador catalogar na lei todos os atos que a prática administrativa exige. O ideal seria que a lei regulasse minuciosamente a ação administrativa, modelando cada um dos atos a serem praticados pelo administrador, mas, como isto não é possível, dada a multiplicidade e diversidade dos fatos que pedem pronta solução ao Poder Público, o legislador somente regula a prática de alguns atos administrativos que reputa de maior relevância, deixando o cometimento dos demais ao prudente critério do administrador (MEIRELLES, 2010, p. 122-123).

No mesmo sentido, Afonso Rodrigues Queiró assinala, com propriedade:

A norma é obra de um legislador, e seria insensato negar que a este legislador é impossível, material e logicamente, para muitíssimas hipóteses, transmitir ao agente mais do que ordens e enunciar os factos com conceitos de carácter em certa medida

vago e incerto, de tal maneira que o agente, ao executar essas normas e interpretar esses conceitos, deve fixar-se, devendo agir em uma dentre várias interpretações possíveis destes últimos (QUEIRÓ, 1946, p. 52-80).

Esclarece o ilustre autor a impossibilidade material e lógica de o legislador prever toda a gama infinita de circunstâncias que podem surgir no mundo fático. As situações que ocorrem, empiricamente, são tão variáveis que, de fato, seria praticamente impossível catalogá-las nas normas.

Note-se que, caso possível fosse ao legislador prever, na atividade legiferante, todas as inúmeras atuações dos particulares, haveria a substituição de um órgão do poder por outro, isto é, o legislador teria que se despedir da abstração própria das leis, invadindo o campo da individualização, que lhe é defeso, por ser área administrativa.

Em síntese, justifica-se a existência da discricionariedade sob três aspectos: a) a impossibilidade material do legislador de prever todas as situações fáticas; b) a impossibilidade lógica de obstar a discricionariedade; c) e a inviabilidade jurídica, em regime de tripartição do exercício do poder, da supressão da discricionariedade.

Ressalte-se que, em quaisquer das hipóteses apontadas, a esfera da liberdade conferida ao administrador é sempre relativa, sempre limitada e sempre suscetível de controle.

6.4 Limites

A moderna doutrina do Direito Administrativo, sem exceção, tem sustentado a existência de limites à atividade discricionária da Administração, possibilitando maior controle sobre os atos que dela derivem.

Nesse sentido, assinala Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 1001) de que “se trata necessária e inexoravelmente de um poder demarcado, limitado, contido em fronteiras requeridas até por imposição racional, posto que, à falta delas, perderia o cunho de poder jurídico”.

Com efeito, a eleição do melhor critério, da melhor opção, assume o caráter de dever do administrador, na gestão da coisa pública. Se for possível sua determinação, considerando o elenco de alternativas de que dispõe, figurará outro limite à apreciação discricionária, inserindo-se nos conceitos de moralidade e de eficiência, isto é, a utilização adequada dos meios e recursos como regra de boa administração, na busca e efetivação do interesse público consagrado na lei e no Direito.

No espaço de liberdade de escolha, que a norma lhe confere, a alternativa do administrador deverá se pautar também na lógica do razoável, ou lógica do humano, a que se refere Luís Recaséns Siches (1978), quando sustenta que a interpretação e a aplicação dos conteúdos jurídicos estão condicionadas por pontos de vista e hierarquias de caráter estimativo.

Amplia-se, assim, o campo da sindicabilidade da discricionariedade em face da existência de princípios e regras jurídicas que limitam a ação do administrador.

O atuar dentro da legalidade assume o significado de atuar conforme lei e o Direito, de modo que a atividade administrativa atenda à finalidade insculpida no ordenamento jurídico. Se o ato administrativo desatender aos fins previstos na lei, ou violar um princípio jurídico, será inválido, pois o legislador, ao conferir liberdade de ação ao administrador, pretendeu ensejar-lhe a possibilidade de adotar sempre a melhor opção, só aferível ante uma situação concreta, cujos contornos não são captáveis abstratamente.

Em verdade, a exigência de atuar conforme a lei e o Direito não representa a negação da discricionariedade administrativa. A margem de liberdade que a norma jurídica reserva ao administrador, em maior ou menor grau, considerando que esta não apreende, ao nível abstrato, todos os aspectos das situações que exigem uma tomada de decisão em função dos critérios de conveniência e oportunidade, diferencia sua atuação, em relação às chamadas faculdades regradas ou vinculadas.

Note-se que a situação de tipologia aberta não significa permissão para o administrador atuar à margem da lei e do direito. Cabe-lhe, diante do caso concreto, exercer o poder criador, com liberdade, nos limites permitidos pela ordem jurídica. Portanto, no que respeita aos atos administrativos discricionários, a indeterminação da norma jurídica exige sempre do administrador, ante um elenco de alternativas mais ou menos amplo, a escolha da que melhor atenda ao interesse público.

Nesta hipótese, não há como deixar de cogitar do controle da discricionariedade, quando o agente se afasta das regras de boa administração, contrariando o princípio da moralidade. Correlatos a esse dever jurídico, de alcançar a finalidade legal, estão os direitos subjetivos dos administrados, considerados tanto no plano individual como no plano transindividual, ensejando este os chamados interesses ou direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos.

Reduz-se, assim, a província do mérito do ato administrativo à área de sindicabilidade, na qual não se configura qualquer comportamento do gestor público contrário à lei e ao direito. No entanto, se no exercício da faculdade discricionária, o administrador se afastar dos princípios da moralidade, razoabilidade, proporcionalidade e boa-fé, vale dizer, não adotar, entre as várias opções, a melhor, será possível ao juiz, objetivamente, confrontar, entre si, tais opções, porquanto, na espécie, poderá se configurar lesão a interesses ou direitos individuais ou transindividuais juridicamente tutelados.

Como bem acentua Germana de Oliveira Moraes:

Hoje em dia, não mais faz sentido a antítese entre controle da legalidade e do mérito, pois o Direito fornece outros parâmetros da aferição da correção do ato administrativo, além da legalidade estrita, a saber, aqueles extraíveis dos princípios, o que reduziu a esfera do mérito, sem, no entanto, eliminá-la, porque as considerações de ordem extrajurídicas permanecem imunes à revisão judicial (MORAES, 1999, p. 43).

7 CONTROLE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA PELO PODER JUDICIÁRIO

No sistema brasileiro, de jurisdição única, o Poder Judiciário é o órgão competente para controlar a ação administrativa em todos os seus aspectos e em caráter definitivo, verificando a conformidade do ato administrativo com a lei e o Direito.

É o que dispõe o Artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política: “XXXV - A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito” (BRASIL, 1988).

Assim, estão os atos administrativos, tanto vinculados quanto discricionários, sujeitos ao controle judicial, sempre que se instale a controvérsia e se invoque a tutela do Estado-Juiz.

Nas hipóteses em que existe prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento do administrador, em face da situação concreta, estando assim o ato administrativo submetido a estreitos regramentos, não se oferecem maiores dificuldades ao Poder Judiciário para a verificação da sua legitimidade.

Contudo, quando a situação fática, que enseja a edição do ato administrativo, não está prevista em lei, cabendo ao administrador, no exercício da faculdade discricionária, a eleição das circunstâncias, vale dizer, dos motivos do ato, torna-se mais complexa a tarefa de verificar a sua adequação à finalidade legal, no interior de uma lide.

Embora a doutrina tradicional, como se viu, tenha preconizado, com larga aceitação, a impossibilidade da revisão judicial dos atos decorrentes da ação administrativa discricionária, essa noção tem sido superada por fecunda construção doutrinária e jurisprudência, que reconhece os limites à discricionariedade expressos em normas jurídicas (princípios e regras) e os critérios de moralidade como integrantes do conceito de mérito administrativo.

Acresça-se o fato de que a discricionariedade administrativa pode se manifestar tanto no plano positivo, quando se pratica o ato, como no negativo, quando se deixa de praticar o ato.

Ocorre que os critérios de moralidade administrativa se incluem no conceito de mérito administrativo. A observância desse princípio, previsto no art. 37, caput, da Constituição Federal, refere-se às regras de boa administração. Neste sentido, a conveniência e a oportunidade da prática do ato se inserem nas condições de sua legalidade, ou, na visão atual, de sua juridicidade.

Cabe, assim, ao Poder Judiciário examinar o ato quando este revelar a existência de vício de imoralidade administrativa, hipótese que se verificará a invalidação de tal ato imoral.

Portanto, não se pode estabelecer, como dado apriorístico, a proibição ao Poder Judiciário do exame da discricionariedade administrativa, pois isto resultaria na manifesta incompatibilidade com a garantia constitucional da inafastabilidade da defesa de direitos em juízo. Na verdade, a discricionariedade se sujeita a limites, expressos em normas jurídicas, que a doutrina e a jurisprudência atuais têm considerado em diversas magnitudes.

Considerando que o administrador tem o dever de escolher, nos casos em que a lei e o Direito lhe facultam, a solução que melhor atenda ao interesse público, dentro de critérios de conveniência e oportunidade, toda a atenção dos administrativistas se volta, como se viu, ao controle judicial do exercício da atividade discricionária.

É possível, pois, o controle judicial dos conceitos indeterminados ou plurissignificativos de que se serve a discricionariedade administrativa. Importa trazer tais conceitos, no caso concreto, para a zona de certeza, configurada por dados prévios e seguros, como dizem Garcia de Enterría e Tomás-Rámon Fernandez (1990, p. 396).

Destarte, seria de todo inconveniente o exame do controle judicial da discricionariedade administrativa, sem a indagação sobre a extensão desse controle e até onde é legítimo impor-lhe balizas.

Acompanha-se, neste tópico, Celso Antônio Bandeira de Mello, que observa:

Nada há de surpreendente, então, em que o controle judicial dos atos administrativos, ainda que praticados em nome de alguma discricção, se estenda necessária e insuperavelmente à investigação dos motivos, da finalidade e da causa do ato. Nenhum empeco existe a tal proceder, pois é meio – e de resto, fundamental – pelo qual se pode garantir o atendimento da lei, a afirmação do direito (MELLO, 2014, p. 1005).

Portanto, o exame dos motivos do ato, tanto no que toca à subsistência deles, quanto no que toca à idoneidade que apresentem para determinar a vontade do administrador na direção que haja tomado, é meio hábil para o controle, por parte do Poder Judiciário, do exercício da atividade discricionária.

Assim, se inexistente o motivo, ou se dele o administrador extraiu consequências incompatíveis com o princípio jurídico aplicado, ter-se-á a nulidade do ato por violação da legalidade, ou, melhor dizendo, haverá um vício a macular a higidez do ato. Tanto o erro de fato como o erro de direito autorizam a anulação judicial do ato administrativo.

Portanto, ao Poder Judiciário compete invalidar todo ato que, a pretexto de exercer a faculdade discricionária, indique a ausência ou o defeito do motivo.

No exame da finalidade do ato, o Poder Judiciário comparece a fim de controlar a legitimidade da ação administrativa. Se o administrador se utiliza, pois, de sua competência para atingir finalidade diversa daquela que lhe foi outorgada pelo ordenamento jurídico, teremos desvio de poder (*détournement du pouvoir*). Disto resulta uma descoincidência objetiva entre a regra de competência e o ato praticado.

A teoria que existe sobre desvio de poder advém, como se viu, da ação do Conselho de Estado da França. Trata-se, hoje, de entendimento corrente, tanto entre doutrinadores, como nos tribunais.

O certo é que, nas várias hipóteses, tem-se como referência a finalidade normativa, seu alcance e seu significado em Direito, e confronta-se com ela o ato administrativo, invalidando-o o Poder Judiciário se for editado em desconformidade com o objetivo legal.

Como último meio de controle da discricionariedade administrativa, aponta-se o exame da causa do ato. Alguns autores identificam esta expressão em acepções diversas. Mas impõe-se a fixação de uma precisão terminológica.

Neste sentido, a causa, consoante a lição de André Gonçalves Pereira (1962, p. 122), é: “[...] a relação de adequação entre os pressupostos do ato e o seu objeto”.

Destarte, o exame da causa, tal como concebe o citado autor, deve abranger a adequação entre os pressupostos fáticos do ato (motivo) e o seu conteúdo, tendo em vista a finalidade legal do ato.

Ao que se vê, comparecerá o Poder Judiciário a fim de controlar a legalidade da atuação administrativa se, existentes os motivos, não houver uma relação de pertinência entre eles e o conteúdo do ato, em vista da finalidade para a qual foi concebido.

Convém assinalar que a orientação dos nossos tribunais tem apresentado, como salientado, a posição dominante no sentido de fixar limites ao exercício do poder discricionário, de modo a ampliar a possibilidade de seu controle pelo Poder Judiciário e impedir as arbitrariedades que a Administração Pública possa praticar sob o pretexto de atuar discricionariamente.

Assim, em sede jurisprudencial, aponta-se a tendência atual a considerar que o contraponto legalidade-mérito se encontra atenuado, em face da amplitude dos limites do exercício do poder discricionário expressos em regras e princípios jurídicos como a proporcionalidade, a razoabilidade, a moralidade e a eficiência e da consideração de bases mais amplas da legalidade, com a inclusão do conceito de juridicidade.

Certo é que quaisquer que sejam a procedência, a natureza e o objeto do ato praticado no exercício da competência discricionária, desde que

traga em si a lesão a direito fundamental ou ao patrimônio público, ficará sujeito à apreciação pelo Poder Judiciário.

Assim, vê-se que os debates em torno da possibilidade do controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário estão apontando, cada vez mais, para que se entenda pela possibilidade da apreciação, pelos órgãos judiciais, do mérito dos atos administrativos. Posições doutrinárias e jurisprudenciais revelam já esta tendência, mas certamente a temática ainda encontrará campo fértil para discussão.

8 CONTROLE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Os Tribunais de Contas, conforme salientado, prestam colaboração aos Poderes Legislativos no exercício do controle externo, sem qualquer vínculo de subordinação. Nesse diapasão, os Tribunais de Contas, além de auxiliarem o respectivo Poder Legislativo, como salienta Sebastião Batista Affonso (1997, p. 109-119), “exercem funções deles próprias e privativas, a configurar uma denominada ‘jurisdição especial’, reconhecida na Constituição *caput* do art. 73, conquanto administrativa”.

A missão institucional dos Tribunais de Contas reside em assegurar à efetiva e regular gestão das contas públicas, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, de modo a compatibilizá-las com os anseios e demandas da sociedade. Nesse sentido, são instituições que contribuem robustamente para a transparência e o aperfeiçoamento dos atos da Administração Pública.

O controle da discricionariedade administrativa pelos Tribunais de Contas se dá precisamente na observância dos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade pelo administrador na prática de atos relacionados à gestão dos recursos públicos. Assim é que, em face de um leque de opções no caso concreto, cabe ao gestor público escolher aquelas que se mostrem mais viáveis, ou seja, as opções legais, legítimas e eficientes em

face do interesse público e que não tragam prejuízos ao erário.

No direito brasileiro, conquanto o Poder Judiciário detenha o monopólio da jurisdição, os Tribunais de Contas, no exercício de suas competências próprias e privativas previstas constitucionalmente (configurando a chamada jurisdição especial), tem o dever de, em consonância com o ordenamento jurídico, apreciar a conveniência e a oportunidade, portanto o mérito, dos atos praticados pelos gestores no tocante à gestão dos recursos públicos.

Com a superveniência da ordem constitucional inaugurada pela Constituição de 1988, deve-se ter por superada a existência do controle de natureza meramente formal das contas públicas, de tal sorte que o poder discricionário do administrador público nessa seara pode e deve ser suscetível de controle pelos Tribunais de Contas.

Portanto, a existência do mérito administrativo não constitui impedimento para o exercício do controle externo. Uma eventual intervenção dos Tribunais de Contas nos atos discricionários praticados pelo administrador na gestão dos recursos públicos não configura transgressão ao princípio da separação de Poderes insculpido no art. 2º da Constituição Federal. Nesse sentido, as Cortes de Contas não exorbitam de suas atribuições constitucionais e legais quando, no exame do caso concreto, se verifique a ocorrência da ilegalidade, ineficiência e/ou antieconomicidade do ato administrativo, mesmo discricionário, posto que lhes caibam, também, a guarda da lei e do direito.

9 CONCLUSÃO

Em conclusão, pode-se afirmar que a Administração Pública é destinatária das normas jurídicas e seu comportamento está sujeito ao princípio da legalidade no seu sentido mais amplo. Não se pode mais entender a Administração Pública como mera executora da vontade da lei, mas como complexo instrumento jurídico-político de prossecução do bem-comum,

sujeito a balizamentos expressos em normas jurídicas (princípios e regras) inseridas e consagradas no ordenamento jurídico. A modificação da noção estrita do direito pela noção ampliada do direito – do direito por regras ao direito por princípios – implicou, no Direito Administrativo, a substituição do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade.

A discricionariedade administrativa consiste no dever jurídico do administrador de, ante a indeterminação da norma jurídica, fazer a apreciação subjetiva para estabelecer qual é, no caso concreto, a solução que melhor atenda à finalidade legal e ao interesse público. A decisão tomada pelo agente exercício da apreciação discricionária é sempre relativa, sempre limitada e sempre contrastável pelos órgãos judiciais e pelos órgãos de controle.

Desta forma, a oposição absoluta entre legalidade e mérito não mais tem razão de ser em face da mudança de paradigma do Direito Administrativo, que oferece outros parâmetros de aferição da correção do ato administrativo, consubstanciados no princípio da juridicidade, isto é, a obrigação de o administrador público respeitar a lei e o Direito.

O controle dos atos administrativos, ainda que praticados no exercício da atividade discricionária, se estende às investigações dos motivos, da finalidade e da causa do ato. Os critérios de moralidade se incluem no conceito de mérito administrativo, visto que a observância desse princípio, previsto no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, diz respeito às regras da boa administração, constituindo a conveniência e a oportunidade da prática do ato administrativo condições de sua legalidade.

Na doutrina e na jurisprudência atuais, a liberdade que está presente na atividade discricionária exprime o dever de o administrador, entre várias alternativas, adotar a que melhor atenda à finalidade legal e ao interesse público: sendo possível, objetivamente, confrontar, entre si, tais alternativas, abre-se espaço para o controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas. No controle da discricionariedade não cabe substituir o administrador, mas aferir se este atuou em conformidade com a lei e o Direito.

A discricionariedade não é exercida acima ou além da lei e do direito, senão, como toda atividade administrativa, com sujeição à ordem jurídica, em benefício da sociedade e de seus membros;

Portanto, a discricionariedade administrativa é tema dos mais relevantes do Direito Administrativo, não devendo, porém, ser confundida com liberdade ampla e irrestrita do administrador público, por tratar-se de atividade limitada pela lei e pelo Direito, e passível de controle pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, S. B. Tribunais de Contas no contexto do poder judiciário. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, v. 28, n. 74, p. 109-119, out./dez. 1997.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/1992 a 110/2021, pelo Decreto Legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 1 a 6/94. 57. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2021.

BRITTO, C. A. O regime constitucional dos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**, v. 3, p. 8-20, jul./dez. 2014.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2000.

CAUPERS, J. **Introdução ao direito administrativo**. Lisboa: Âncora, 2000.

DI PIETRO, M. S. Z. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

ENTERÍA, E. G. de; FERNANDEZ, T. R. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

FAGUNDES, M. S. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

FALLA, G. **Tratado de derecho administrativo**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.

LIMA, R. C. **Princípios de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MAZZA, A. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MEDAUAR, O. **Direito administrativo moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MORAES, G. de O. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

NOVELINO, M. **Direito constitucional**. São Paulo: Método, 2010.

PEREIRA, A. G. **Erro e ilegalidade no acto administrativo**. Lisboa: Ática, 1962.

QUEIRÓ, A. R. A teoria do desvio do poder em direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 7, p. 52-80, 1946.

SICHES, L. R. **Tratado general de filosofia del derecho**. Ciudad de México: Porrúa, 1978.

STASSINOPOULOS, M. **Traité des actes administratifs**. Paris: Libraire Générale de Droit, 1973.

Como citar este artigo:

NUNES JÚNIOR, Amandino Teixeira. O controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 76-104, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.826>.

O neoliberalismo e sua influência na governança pública brasileira

Neoliberalism and its influence in brazilian public governance

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.803>

Antonia Danniele Jeska Torres de Oliveira¹
Rodrigo Santaella²

RESUMO

O presente artigo estabelece a relação entre neoliberalismo e governança nas políticas públicas brasileiras, com o objetivo de problematizar suas implementações. Para isso, utilizou como método a pesquisa bibliográfica. Inicialmente, a pesquisa contextualiza o surgimento e desenvolvimento do neoliberalismo e sua inserção no Brasil a partir dos governos federais, em seguida faz uma correlação com o histórico e as diretrizes da governança, considerada na atual reforma da administração pública e dialoga sobre sua implementação. Os principais resultados apontam para o fato de que, no Brasil, os governos estão reintroduzindo modelos de políticas neoliberais em paralelo à legitimação da governança. Deste modo, conclui-se que a governança necessita ser problematizada pela lógica neoliberal, a fim de ser observada por uma base teórica crítica que destaque o papel do Estado na construção e implementação de políticas públicas.

Palavras-chave: neoliberalismo; governança; políticas públicas.

1 Graduada em Serviço Social (UECE), Mestre em Sociobiodiversidade e Tecnologias Sustentáveis (UNILAB), Doutoranda em Políticas Públicas (UECE), Assistente Social, servidora pública, atua nas políticas públicas de Seguridade Social e Saneamento Ambiental na região do Maciço de Baturité. E-mail: dannieletorres@ig.com.br

2 Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará (IFCE) e do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas (UECE). Formado em Ciências Sociais (UFC), Mestrado em Ciência Política (UNICAMP) e Doutorado em Ciência Política (USP). Autor do livro *Intelectuais em Movimento* (2015) e de diversos artigos e capítulos no campo da ciência política e das políticas públicas. Membro do Núcleo de Estudos em Economia Política e Sociedade da UFC (NETS-UFC). E-mail: rodrigo.santaella@ifce.edu.br

ABSTRACT

This paper establishes the relationship between neoliberalism and governance in Brazilian public policies. It aims to problematize its implementations. It uses bibliographic research as a method. It contextualizes the emergence and development of neoliberalism and its insertion in Brazil from federal governments. It then correlates with the history and guidelines of governance, considered a current public administration reform. Discusses its implementation in the Brazilian public administration. The main results point to the fact that, in Brazil, governments are reintroducing neoliberal policy models in parallel with the legitimation of governance. It is concluded that governance needs to be problematized by neoliberal logic, in order to be observed by a critical theoretical basis that highlights the role of the state in the construction and implementation of public policies.

Keywords: neoliberalism; governance; public policy.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 10-06-2022

Data de versão final: 27-08-2022

Data de aprovação: 29-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

INTRODUÇÃO

De acordo com Dardot e Laval (2016), o surgimento dos ideais neoliberais pode ser localizado temporalmente no Colóquio *Walter Lippmann*, realizado em Paris no ano de 1938, no âmbito do Instituto Internacional de Cooperação Intelectual (antecessor da Unesco). No entanto, tornou-se hegemônico politicamente, a partir da década de 70, como forma de organizar a economia e os estados nacionais, numa conjuntura fortemente marcada por crises econômicas e o definhamento do estado de bem-estar social.

Marcado por reformas econômicas, transformações dos Estados e pela construção de uma nova subjetividade, o neoliberalismo é dimensio-

nado como a razão de mundo que orienta o capitalismo contemporâneo. Ele constrói uma espécie de nova racionalidade, utilizada para estruturar e organizar a ação dos governantes e a conduta dos governados. O valor predominante dessa racionalidade é o da concorrência, que orienta o desenvolvimento de uma subjetivação humana, construída a partir do modelo dos processos de mercantilização que segue utilizado para as relações sociais (DARDOT; LAVAL, 2016). É como se todas as esferas da vida fossem mercantilizadas.

Através da pesquisa bibliográfica objetiva-se apresentar a relação que se estabelece entre o neoliberalismo e a governança para construção de uma política pública e sua implementação nos governos brasileiros.

O texto identifica o surgimento do neoliberalismo, suas características, influências e valores. Apresenta as justificativas e estratégias utilizadas para implementá-lo pelos consecutivos governos e os impactos que causaram no Brasil.

Em seguida apresenta o histórico da governança, suas diretrizes e características. Essa base teórica permite perceber o surgimento da governança na conjuntura neoliberal e de que maneira pode ser problematizada na contemporaneidade. Sobre a governança cabe destacar que existem múltiplas teorias que a explicam. Neste caso, problematiza-se a governança pública.

O presente artigo está construído da seguinte maneira: primeiro, apresenta o contexto histórico do neoliberalismo através de Dardot e Laval (2016) e Paraná (2018); em seguida delinea sua transição no cenário brasileiro com Streeck (2012), Alfredo Saad-Filho e Morais (2018); posteriormente, destaca o histórico da governança e suas diretrizes através dos autores Kissler, Heidemann (2006), Filgueiras, (2018), Peixoto (2014) e Silvestre (2019). Por fim, para contextualizar a governança pública no contexto brasileiro expõe-se Behring, Boschetti (2007), Fontenele, Parente (2013), Morais, Silva, Frota (2021) e os Decretos nº 9.901 de 2019 e nº 9.203 de 2017.

1 O NEOLIBERALISMO E O SURGIMENTO DA GOVERNANÇA

Paraná (2018) apresenta que o neoliberalismo surgiu como uma reação ao keynesianismo, justificado pela necessidade de restaurar a rentabilidade do capital, em âmbito global, através do uso sistemático do poder do Estado para instituir imperativos financeiros. O autor destaca que o ataque ao estado de bem-estar se articula em torno da ideia de que o crescimento econômico deve ser separado de medidas sociais.

A marca principal do neoliberalismo é a promoção da concorrência como virtude social, que gera competição generalizada em todos os níveis de relações sociais e promove a destruição de direitos, regras, instituições (PARANÁ, 2018); a concorrência produz subjetividades nas maneiras de viver e na forma como os indivíduos são levados a se comportarem e se relacionarem. O indivíduo segue o modelo do mercado e como resultado é instado a comportar-se como uma empresa (DARDOT; LAVAL, 2016; PARANÁ, 2018)

No âmbito das ações governamentais, o neoliberalismo reconfigura as instituições e práticas do Estado. E permeado pelo valor da concorrência cria um novo regime de acumulação flexível, cuja valorização financeira predomina e induz novas formas regulatórias da sociedade; mobiliza intervenções extensivas e invasivas em todas as dimensões da vida social (PARANÁ, 2018). Como forma de adequar os Estados à nova dinâmica do capitalismo, os órgãos de fomento internacionais (Fundo Monetário Internacional e Banco Mundial, especialmente) condicionam empréstimos aos países periféricos e produzem transformações na estrutura estatal desses países. É assim que a imposição de uma hegemonia econômica neoliberal se torna também a imposição de uma forma de gerir o Estado.

Sob esse contexto ideológico e político, Esping Andersen (1995) destaca que o neoliberalismo reproduz a base ideológica da economia liberal clássica, que consiste na defesa do máximo de mercado livre com o mínimo de interferência do Estado, apresentado como o caminho para igualdade e prosperidade.

Somado ao valor da concorrência, Paraná (2018) aponta a liberdade individual como valor supremo dessa realidade, pois é como se todos os indivíduos passassem a perceberem-se como agentes empreendedores e a relacionarem-se socialmente através de contratos com outros empreendedores. O autor aponta como principal crítica, o fato do homem empreendedor tomar o lugar da figura do sujeito de direito, de responsabilidade coletiva (PARANÁ, 2018)

No âmbito das estratégias de governo e sob a forma de economia mista, os setores público e privado atuam em coordenação mediana. Cabe ao Estado o planejamento, e às políticas públicas e ao mercado, o papel central na definição das prioridades estruturais (PARANÁ, 2018). Considera-se como papel central a execução e monetarização da prestação dos serviços planejados pelo setor público.

Sob essa lógica desenvolve-se uma sociedade regulada pelas estratégias do mercado, submetida à dinâmica concorrencial. As modernas relações de trabalho vão além das antigas normas de cumprimento de ordens e respeito à hierarquia. Nessa nova ordem, dimensiona-se a motivação do funcionário para ousar e assumir riscos, ser empreendedor, exercer criatividade individual. Destaca-se que este sistema regulatório transcende o campo individual do sujeito e torna-se norma, no estilo gerencial das ações governamentais para dirigir as políticas institucionais e as práticas de governo (PARANÁ, 2018).

Esta conjuntura envolve o surgimento da governança como atual modelo de gestão pública e corporativa. Descrita como capaz de alargar os processos participativos no campo do planejamento, decisões e execução dos serviços públicos, por meio da coconcessão, coprodução e coimplementação (SILVESTRE, 2019).

Diante desta perspectiva geral destaca-se a lógica da governança e, neste contexto, como afeta a democracia das políticas públicas. Considera-se a importância em perceber de forma crítica como a governança é dimensionada pela lógica neoliberal, e como impacta na democracia do

planejamento, tomada de decisão e execução de políticas públicas, e ao destacar que a governança possui três modelos teóricos: governança democrática, governança corporativa e governança pública.

Marca-se a forte influência do neoliberalismo na governança pública, em nível da relação entre organização e usuário; na governança corporativa quando há a necessidade de modificar instrumentos legais da instituição a fim de deixá-la confiável e segura para transações financeiras e para divisão dos riscos diversos; e na governança democrática quando impede que as decisões formuladas sejam implementadas por causa dos custos.

Peixoto (2019) apresenta os conceitos de governança e governabilidade por meio da percepção do Banco Mundial. A autora aponta que estes conceitos sempre estiveram atrelados a fatores políticos e de administração pública e que o neoliberalismo se afirma através da obtenção de consensos sociais, entre atores dotados de interesses distintos e antagonísticos, de forma a garantir estabilidade no processo de mercantilização das esferas da sociedade.

Para o Banco Mundial, o conceito de governança está ligado ao exercício do poder político através da implementação de políticas públicas de corte neoliberal, tais como privatizações ou reestruturações de empresas estatais, a contratação de serviços privados para a rede pública, a desregulamentação de leis, entre outras. (PEIXOTO, 2019, p.40)

Dardot e Laval (2016) delimitam a governança dentro da lógica do governo empresarial, num contexto de transformações nas ações públicas, que levam o Estado a se reger por normas de concorrência, submetidas às regras que impõe eficácia e eficiência. O Estado se torna produtor, avaliador e regulador, um estrategista, passa a ser percebido como uma empresa a serviço das empresas. Neste sentido, vai perdendo seu papel como protagonista da promoção do bem-estar social, da garantia de direitos, e passa a ser um ente regulador da dinâmica de mercado na sociedade.

Assim, a governança pode ser descrita como um novo modelo de

exercício do poder, do qual participam instituições políticas e jurídicas, internacionais e nacionais, associações, igrejas, empresas, universidades, *think tanks*. Nesse modelo é possível a concessão de autoridade às empresas privadas, a partir de normas internacionais (coprodução público-privada). Os autores alertam que estas medidas e dispositivos, exercidos nos campos fiscal e regulatório, são sistematicamente favoráveis aos grandes grupos oligopolistas (DARDOT; LAVAL, 2016).

Dardot e Laval (2016) dão destaque para que se observe na governança a capacidade dos atores privados considerarem os interesses do sistema, além dos interesses dos seus estabelecimentos. Destacam a observação dos *stakeholders*, delimitado pelos autores como “partes interessadas, que têm interesse direto no sucesso do negócio em que entraram espontaneamente” (DARDOT; LAVAL, 2016, p. 279), alertando para o fato de que esta conjuntura cria um complexo de interesses públicos e privados que minam a divisão entre os interesses particulares e os interesses em geral. Nesta configuração o Estado torna-se parceiro dos interesses e da gestão da população.

No entanto, essa ampla modificação do Estado em prol do mercado, por meio do compartilhamento de interesses híbridos (público e privado) e transferência de riscos, não impediu a crise financeira que se dimensionou no ano de 2007. Crise que culminou com fracasso do modelo de governança híbrida, tipicamente neoliberal, que envolve tanto os poderes públicos quanto os grandes atores privados do sistema (DARDOT; LAVAL, 2016).

Silvestre (2019) percebe a governança pela teoria da gestão pública e dimensiona a solidariedade e responsabilidade como eixos norteadores deste modelo para tomada de decisão e apresenta três níveis de redes de participação: o nível de comunidades, o nível da organização e o nível das redes de *network*.

Duas questões merecem ser observadas e discutidas a partir de Dardot e Laval (2016). A primeira refere-se às instituições participativas indicadas e a segunda ao conceito de *stakeholders* delimitado. Os autores apresentam

que a rede de poder é constituída por instituições além das de mercado. No entanto, torna-se claro a importância que os autores dão às instituições de mercado, como sendo as mais capazes de influenciar nos processos e ter seus interesses atendidos. Há pouco destaque para as instituições públicas, quando estas aparecem, constituem-se de instituições políticas e jurídicas, e vistas como incapazes de atender aos interesses coletivos.

A segunda questão refere-se ao destaque dado pelos autores ao observar os stakeholders. Ele os apresenta apenas como partes interessadas que adentram por vontade no contexto do serviço público. Contudo, a teoria dos *stakeholders* os configura em grupos que afetam e são afetados por uma ação institucional. Neste contexto, cabe considerar que os autores homogeneizam tanto os atores privados, como sendo apenas empresas de mercado, quanto os *stakeholders*, grupos que possuem interesse de negócio na política pública. Nas teorias sobre políticas públicas, as universidades, associações, consultorias, pesquisadores também fazem parte das organizações privadas e, de certa maneira, essas entidades exercem influência no campo das públicas, o que não deve ser desconsiderado. E os *stakeholders*, por sua vez, vão além de partes interessadas por lucros, trata-se de todos os grupos que afetam ou são afetados por uma instituição.

É marcante que o modelo neoliberal tenha gerado crises representativas na democracia. Observa-se que a lógica do neoliberalismo transformou e continua a transformar a sociedade. Essa lógica rege as ações governamentais, as subjetividades individuais, submete ação pública aos critérios de rentabilidade com caráter técnico e promove pouca legitimação às políticas sociais (DARDOT; LAVAL, 2016; PARANÁ, 2018). Por estas questões compreende-se que a subjetividade humana constrói, através da concorrência, a base das relações sociais que representam, governam e participam das relações coletivas, num contexto que vai do individual para o coletivo.

Como elemento para pensar as bases da relação entre neoliberalismo, governança e as crises contemporâneas da democracia, pode-se destacar Kiesler e Heidemann (2006) que ao discutir parcerias público privadas

na Alemanha, ainda em 2006, apresentaram que este modelo causou diminuição dos poderes políticos porque grande parte dos serviços e normas estão sob o poder dos privados.

A Alemanha compõe a Europa ocidental e detém um nível abrangente de industrialização, sindicatos institucionalmente fortes e uma promoção da igualdade que evita o crescimento da pobreza. Em 1989, 22% dos recursos eram destinados à saúde e seguridade social. Esping Andersen (1995) aponta estas características como sendo do modelo de Social Democracia existente na Alemanha, mas esse cenário vem mudando.

Esping Andersen (1995), já em 1995, ao levantar dados sobre o futuro do *Welfare State* apontava que a realidade exibia desemprego crônico, pobreza e desigualdades crescentes. As críticas ao neoliberalismo sustentam que os custos sociais da dependência do mercado são altos. Destaca-se aqui a polarização entre vencedores e perdedores. O investimento social ao invés de bem-estar, objetiva trazer as pessoas para o trabalho e garantir uma renda mínima, assim redirecionada às políticas sociais. O autor destaca que, na atualidade, nenhum país possui mais a lógica do *welfare state* nos moldes clássicos.

Nos países anglo-saxões, com neoliberalismo forte, Esping Andersen (1995) acentua sobre as estratégias de desregulamentação de salários e do mercado de trabalho, que resulta em baixa produção. São maiores os investimentos sociais para o trabalho do que para políticas sociais. Esta realidade contextualiza a desapropriação de ganhos para democracia porque restringe a política ao gerenciamento (ESPING ANDERSEN, 1995). A democracia vista como gerenciamento constitui-se da “formação de consensos partilhados de natureza mais ampla, mediados pela política, que envolvem negociação continuada dos interesses divergentes, pluralismo, participação da sociedade civil e universalização de procedimentos na construção do interesse público” (IVO, 2001, p. 600).

Para contrapor esta conjuntura Ivo (2001) destaca a necessidade de

soluções encaminhadas pela devolução de poderes para o lado (mercado) através de privatizações e, para baixo, por meio da municipalização. Permitindo, desse modo, ênfase nas políticas de desenvolvimento local, promovendo a participação social da população mesmo que reforçados pelos “planos internacionais das decisões das Cúpulas Mundiais, que encaminharam o disciplinamento de leis globais sobre pobreza na década de 90” (IVO, 2001 p.64).

Neste contexto contemporâneo a base de reconstrução de um novo contrato social deve ser idealizada a partir da construção da solidariedade numa dimensão institucional, “que se orienta fundamentalmente para a aplicação dos direitos e distribuição de bens e serviços públicos, cujos interesses exprimem dimensões diversas e fragmentadas e nem sempre conciliáveis” (IVO, 2001, p.75).

Delimita-se a seguir, no cenário brasileiro, o contexto de transição econômica para o neoliberalismo.

1.1 A transição para o neoliberalismo no Brasil

De acordo com exposto até agora, o neoliberalismo constitui-se de uma conjunção formada por políticas econômicas, reformas administrativas e aspectos ideológicos que objetivam mercantilizar todas as esferas da sociedade e que, por sucessivas crises do capitalismo, constituiu-se enquanto forma de reorganização deste modelo.

No tocante ao Estado, o ideário neoliberal promove uma ideia de eficácia e eficiência governamental, vinculada a noções e a valores mercadológicos. E para isso, recorre a reformas contínuas do modelo de gestão pública, tornando-a empresarial e adequada à liberdade de mercado, através da flexibilização de regras e leis. Como resultado, implica-se a defesa da privatização de tudo o que for possível atribuir mais valia e, da manutenção, para o Estado, de funções eminentemente organizativas no que diz respeito ao mercado: ordenamento jurídico adequado, manutenção da

ordem etc. A literatura aponta que não se verificou, ao longo das reformas neoliberais, o alcance de gestões mais qualificadas.

No contexto brasileiro é possível encontrar referências para perceber e discutir o neoliberalismo, sobre diversas perspectivas. Pode-se utilizar, por exemplo, dos estudos do serviço social e perceber seus resultados por meio da questão social e suas refrações, ou dimensionar o impacto das privatizações no tamanho das políticas sociais. No entanto, este artigo trata-se de um recorte da tese que está sendo desenvolvida para o Programa de Doutorado em Políticas Públicas da UECE, que aprofunda sobre o conceito de participação no processo de implementação de uma política pública, dentro da teoria de gestão pública, condicionada pela governança. E neste contexto emerge a necessidade de expor a justificativa econômica para as reformas públicas, dimensionando a importância da democracia para garantir direitos e cidadania, e a relação que se estabelece entre gestão econômica, políticas públicas e garantias protetivas para sociedade.

Este cenário justifica a dimensão teórica utilizada para compreender os processos participativos. Percebe-se que no campo de estudos mais contemporâneos das políticas públicas, inserido no contexto neoliberal das últimas décadas, que afeta não só as políticas propriamente ditas, mas também a teorização sobre elas, o conceito de participação pode modificar-se ou ganhar contornos mais abstratos, assim como modificam-se os atores que participam nos ciclos de políticas públicas.

A preocupação democrática clássica, com a participação ‘do povo’ se transforma em participação de determinados setores da sociedade, eventualmente em ‘para o povo’, por exemplo: no momento de formulação das políticas públicas, o povo ganha centralidade ao delimitar, em geral de forma indireta, quais políticas são urgentes e quais serviços necessitam ser executados para atender suas necessidades. No momento de formatação e implementação a centralidade do povo aparece com a finalidade de terem suas necessidades atendidas, no entanto, quem participa são atores governamentais (indiretamente indicados pelo povo) e não

governamentais, planejando e implementando as soluções para atender as necessidades do povo. E no momento da avaliação busca-se perceber os objetivos e resultados atingidos pelos serviços públicos. Aparentemente, a participação de setores empresariais, interessados no tema, substitui, em alguns modelos de consórcio, a participação direta da população ou de organizações representativas.

A fim de consubstanciar e resumir a percepção destas questões marcantes na relação povo versus governo versus mercado, expõe-se o estudo de Streeck (2012) que apresenta as justificativas para inserção do modelo neoliberal nos estados capitalistas. Também utilizamos os estudos de Alfredo Saad-Filho e Moraes (2018), que demonstram como ocorreu a transição do modelo neoliberal no cenário brasileiro.

Streeck (2012) discute as consecutivas crises econômicas do capitalismo (acontecidas nos anos de 1970, 1980, 1998 e 2008), apresenta a democracia como produtora de políticas sociais e contextualiza as tensões que as políticas econômicas do capitalismo exercem sobre direitos, cidadania e trabalho.

O autor utiliza a teoria de Marx, nomeada Força material, para exemplificar as tensões provocadas pelo capitalismo. Segundo a escola de economia, a justiça do mercado recompensaria à sociedade, com sua contribuição, ao invés da possibilidade em transformar as necessidades em direitos (STREECK, 2012 p.38). No entanto, o que se observa na realidade é a grande desigualdade que este sistema desenvolve, ao retirar do Estado a obrigação em desenvolver políticas sociais.

Streeck (2012) destaca que as democracias efetivas tendem a instituir primazia do social sobre a economia e que, no contexto da economia capitalista, o exercício da cidadania se desenvolve entre o poder de posse do mercado. O autor traduz essa relação dialogando sobre inflação, desemprego, greves e direitos trabalhistas. A alta da inflação promove distorções econômicas e é ocasionada, principalmente, pelo aumento do

desemprego, diminuição do consumo e da produtividade que geram crises diversas, principalmente de direitos (STREECK, 2012).

Para diminuir a inflação, a solução apresentada foi promover rendas variáveis fixas e incentivos econômicos por meio de créditos. Constroem-se privatizações das dívidas e individualização das conquistas através do mercado e do crédito familiar (STREECK, 2012).

O autor nomeia de keynesianismo privado a grande oferta de crédito para que as famílias acessassem bens e serviços por meio de empréstimos. Da política social ao crédito pessoal. Destaca que a crise de 2008 põe fim ao crédito abundante, pois marca o endividamento das famílias e do governo através de amplos déficits públicos e dívidas privadas. E aponta que o pagamento dessas dívidas é realizado pelo cidadão comum, através de taxas (STREECK, 2012).

Torna-se importante destacar duas fases temporais das crises capitalistas apresentadas pelo autor. Primeiro veio a fase em que a prioridade era o controle da inflação (anos 1980 e 1990) e depois a fase do endividamento privado (keynesianismo privado) até 2008. O momento mais atual, marcado pela crise de 2008 e explicado pelo autor, é o mais importante para contextualizar a presente pesquisa.

Streeck (2012) compõe ideias para compreender as crises capitalistas e aponta que para percebê-las, plenamente, tem-se que atentar para os impostos, modelos de governos nacionais e sacrifícios da população. Destaca o surgimento da governança para os novos desafios da população, nas arenas do conflito distributivo. E problematiza (em 2012) que a capacidade de gestão pública relaciona-se com a incerteza do mercado, atenuando que a tendência de crescimento econômico liga-se ao mercado de matérias-primas e a nova economia da internet. Destaca-se que o Brasil é um dos grandes exportadores de matéria-prima, mas pouco desenvolvimento tecnologicamente.

A problemática existente entre inflação e crédito impactou na tran-

sição do neoliberalismo na organização do Estado brasileiro, que sofria com educação e populismo fiscal deficientes, além de não vivenciarem o modelo keynesiano.

Essa contextualização torna-se necessária a fim de compreender o padrão neoliberalista no Brasil principalmente ao citar Saad-Filho e Moraes (2018) que examinam a transição econômica do neoliberalismo no Brasil. Segundo esses autores, a transição foi justificada pela necessidade de garantir um Estado de desenvolvimento capaz de promover imperativos de controle da inflação, de melhorar a eficiência econômica e acelerar o crescimento da produtividade neste país.

Saad-Filho e Moraes (2018) informam que houve reformas neoliberais graduais, desde o governo de José Sarney com a promulgação da Constituição de 1988 e a flexibilização até a liberalização econômica que eventualmente se transformou em uma transição para o neoliberalismo em 1990, sob o governo do presidente Fernando Collor.

Em seguida, com os governos dos presidentes Itamar Franco e Fernando Henrique Cardoso, através da inserção do Plano Real, acontecem as principais ações da transição brasileira para o neoliberalismo. Disfarçado e justificado ideologicamente por um programa de estabilização da inflação (SAAD; MORAIS, 2018).

A virada neoliberal de 1990 critica a falta de um projeto de desenvolvimento econômico que já havia iniciado com Getúlio Vargas e Juscelino Kubitschek e mesmo antes, na parte econômica, com os governos militares.

As reformas neoliberais dos anos 1990 transformaram os fundamentos da economia brasileira. Implicaram nas relações de classe, no que se refere ao equilíbrio distributivo. Isso porque, ao diminuir a coordenação estatal limitou-se o crescimento salarial e criaram-se padrões indesejáveis de emprego. Esse fato facilitou a concentração de renda e riqueza. Também impossibilitou o uso de instrumentos de política industrial para alcançar prioridades socialmente determinadas. E assim, o país perdeu o equilíbrio de pagamentos, estruturalmente dependentes de fluxos interna-

cionais de capital (SAAD-FILHO; MORAIS, 2018).

Em suma, liberalizava-se a abertura do país para investimentos e exploração pelo capital estrangeiro nas áreas de navegação, exploração do solo e subsolo, petróleo, telecomunicações e energia, impulsionando a flexibilidade do mercado de trabalho (SAAD-FILHO; MORAIS, 2018).

De acordo com os autores, no Brasil, a transição para o neoliberalismo finalizou-se em março de 1999, quando o governo introduziu um novo quadro de política macroeconômica, como parte de uma estratégia de acumulação neoliberal madura. As novas políticas visavam garantir inflação baixa, corte de juros para estabilizar a dependência e limitar seu custo fiscal, ao reduzir o déficit em conta corrente (SAAD-FILHO; MORAIS, 2018).

Neste novo quadro econômico de política econômica brasileira incluiu-se: metas de inflação e independência do Banco Central; fluxos de capital livre ao utilizar uma moeda de política fiscal permanentemente contracionista; juros como a variável de ajuste. Esse mecanismo, segundo os autores, ficou conhecido como o tripé da política neoliberal. Este tripé foi complementado em 2000, pela Lei de Responsabilidade Fiscal que impôs restrições e limites de gastos em todos os níveis de governo (SAAD-FILHO; MORAIS, 2018).

Como visto, a transição do neoliberalismo no Brasil deu-se pela liberalização do comércio e dos fluxos internacionais de capital e a sobrevalorização do real, que ajudaram a eliminar a alta da inflação. No entanto, a nova moeda brasileira não conseguiu resolver a contradição, sempre existente, entre ajuste monetário e ajuste fiscal. Como resposta ao governo passou a relaxar a política fiscal endogenamente e a desenvolver programas de distribuição de renda. Porém, esses ajustes não reverteram a tendência de deterioração das finanças públicas. Em vez disso, após a transição neoliberal, o Estado perdeu a capacidade de coordenar o investimento, a produção e o controle. A alocação de recursos foi cada vez mais transferida para as finanças nacionais e internacionais (SAAD-FILHO;

MORAIS, 2018). Nesse contexto adentra-se ao ideal do crédito para sustentar o capitalismo brasileiro.

Nesse histórico de investimentos creditícios, as mudanças nos fluxos de capital internacional foram as causas da crise do Plano Real, mas a causa última de seu colapso foi o conjunto de fragilidades criadas pelas reformas neoliberais. Essas deficiências foram abordadas, em parte, pelo tripé da política neoliberal, introduzida em 1999, e a Lei de Responsabilidade Fiscal, imposta em seu acordo. Eles estruturam a política macroeconômica brasileira desde então (SAAD-FILHO; MORAIS, 2018).

Mesmo os governos seguintes, encabeçados por Lula e Dilma Rousseff, que trazem uma perspectiva supostamente neodesenvolvimentista, mantiveram essa estrutura macroeconômica intacta e que, do ponto de vista retórico, e em alguns casos, com consequências práticas importantes, corresponde a um contraponto às propostas neoliberais implementadas durante o governo de Fernando Collor e aprofundadas por Fernando Henrique Cardoso (SAAD-FILHO; MORAIS, 2018).

Como descrito anteriormente o condicionamento de empréstimos aos países periféricos, por organismos internacionais, gerou profundas transformações na estrutura estatal dos países e dos modelos de gestão pública. Cujo ideal central seria o máximo de mercado livre com o mínimo de interferência do Estado. Idealizava-se a mercantilização dos serviços públicos como capazes de gerar mais valia para sociedade.

Nessa conjuntura de reformas estruturais, ganha força a ideia de governança que no neoliberalismo se afirma por meio da obtenção de consensos sociais, entre atores dotados de interesses distintos e antagônicos. Nos governos mais recentes da história do Brasil, de Michel Temer (2016 a 2018) e Jair Bolsonaro (a partir de 2019) a ideia de governança, nos marcos teórico neoliberais, aprofunda seu processo de legalização.

Os governos de Temer e Bolsonaro aderem a um modelo de neoliberalismo mais clássico, sem nenhum tipo de perspectiva neodesenvolvimentista, como se retomando ao modelo do governo de Fernando Henri-

que Cardoso. As reformas da previdência, do trabalho e o congelamento dos gastos públicos, por vinte anos, por meio da PEC nº 241 de 2016, que promovem austeridade fiscal, independência do Banco Central, privatizações e reformas administrativas, são exemplos dessa conduta. Nesse contexto, temos um processo de desinvestimentos e aumento das desigualdades (DE SOUZA; HOFF, 2019).

A seguir constrói-se os conceitos da nova governança pública, a fim de discutir a ideia de participação e de governança dentro do contexto neoliberal e dos consecutivos governos desde sua implementação.

2 A NOVA GOVERNANÇA PÚBLICA

O primeiro modelo de governança apareceu na década de 80, na Holanda. Os cidadãos passaram a questionar o sentido de executar por meio da prefeitura os serviços públicos municipais. Como resultado desses questionamentos houve alargamento das redes de prestação e, maior participação do setor privado e dos setores voluntários nos serviços públicos (SILVESTRE, 2019).

Percebe-se que não existe um conceito único sobre governança, porém há uma diferenciada série de pontos de partida que reestruturam as relações entre o público, o privado e a sociedade civil. Assim como nos outros modelos de reforma da gestão pública, a governança nasceu em sociedades globalizadas e desenvolvidas economicamente, tais sociedades buscavam governabilidade e capacidade de financiamento no Estado moderno, o que permitia novos mecanismos de participação (KISSLER; HEIDEMANN, 2006).

A governança está voltada para o debate público, não foca apenas no planejamento estratégico e não se restringe ao cidadão consumidor, mas enseja a cooperação, e neste caso necessita ser percebida em lugar do valor da concorrência neoliberalista que traz à tona questões relacionadas ao papel contemporâneo do Estado, à medida que este procura um

equilíbrio entre o papel protagonista de provedor (*Welfare State*) e o papel de coadjuvante, definido pela ideologia liberal (FONTENELE; PARENTE, 2013). A efetividade da governança ocorre pela expectativa que ela ofereça respostas conceituais e cientificamente formuladas para as necessidades da sociedade atendidas pelos serviços públicos (KISSLER; HEIDEMANN, 2006).

O modelo da governança possui enquadramento político a partir do Governo de Tony Blair em 1997, dada a necessidade de um mecanismo alternativo entre o modelo de mercado e o modelo socialista, chamada de terceira via (SILVESTRE, 2019). Na Alemanha originalmente era utilizado para políticas desenvolvimentistas, pressupostos de gestão, responsabilidades, transparência e legalidade do setor público (KISSLER, HEIDEMANN, 2006).

Para o Banco Mundial, a perspectiva da governança distancia-se dos conceitos apresentados anteriormente. Configuram-se no final do século XX e início do século XXI, após o fracasso das políticas de ajustes econômicos. Constitui em seu aparato instrumental, meios para afirmação do neoliberalismo através de um Estado mínimo para os trabalhadores e máximo para o mercado. A governança é utilizada para aparar arestas do Estado neoliberal, e melhor ajustá-lo, imputando-lhe características gerenciais, de forma a manter a ordem capitalista neoliberal com equilíbrio, tanto na esfera econômica, quanto na social (PEIXOTO, 2014).

Para Silvestre (2019) seus eixos norteadores se ligavam à solidariedade para promoção dos serviços públicos e responsabilidade nas tomadas de decisões, por parte dos vários atores sociais, concede atenção especial para integração e coordenação dos múltiplos participantes, em especial à nível do governo local. Toda discussão sobre o tema da governança gira em torno da interação do Estado e a sociedade e ao fato de que essa articulação deve ser considerada no plano da gestão pública, como forma de assegurar mecanismos que ampliem a qualidade das políticas, dos serviços públicos e do regime político em que administração opera (FILGUEIRAS, 2018).

O conceito neoliberal persiste em mercantilizar todas as esferas da sociedade, separar os benefícios daqueles que, por algum motivo, não conseguem se inserir na lógica do mercado. A perspectiva neoliberalista compreende a árdua missão de manter e formar atores dotados de interesses distintos e antagônicos, unidos e coesa aos olhos da instituição, em situação de estabilidade, objetivando obter consensos para manutenção da coalizão governamental e preservação das regras do jogo (PEIXOTO, 2014).

As principais características da governança são: maior controle dos serviços, ressarcimento aos cidadãos por meio de serviços de qualidade, agenda de controle pelos políticos, flexibilização das estruturas burocráticas, aumento da produtividade, elevação da responsabilização dos executores, inovação, participação dos atores não governamentais em todas as fases das políticas públicas, e a conceituação dos níveis de participação (SILVESTRE, 2019). Esse modelo agrega ao Estado, ao Mercado e à sociedade civil atividades de transformação do setor público que visam um empreendimento econômico (KISSLER, HEIDEMANN, 2006).

Mediante aumento dos níveis de participação, passa-se a ter foco no modo como as decisões são tomadas e nos seus efeitos, compreende a cooperação pública como alternativa para mediar os vários agentes, estes contribuem para a definição das políticas públicas, em concomitância com sua implementação (SILVESTRE, 2019).

2.1 Diretrizes da nova governança pública

As principais diretrizes para mecanismos de gestão, na nova governança pública, ligam-se a existência de múltiplos atores para prestação de serviços públicos e, a necessidade de mediação e negociação, pelo poder público, das necessidades coletivas, visando obter equilíbrio entre valores individuais e públicos (SILVESTRE, 2019).

A definição de governança vai além do gerencial e dos mecanismos

de gestão, representa um processo de conexão entre os mecanismos de administração com a dimensão política e infraestrutural do contexto político e institucional da democracia (FILGUEIRAS, 2018).

Os conceitos de governança e governabilidade sempre estiveram atrelados a fatores políticos e de administração pública, ou seja, sempre foram vistos como conceitos que, se conquistados e afirmados, tornariam real um determinado tipo de governo ou de Estado (PEIXOTO, 2014).

Passa-se a observar uma nova geração de reformas administrativas que objetivam a ação conjunta entre diversos atores, visando soluções inovadoras e desenvolvimento sustentável (KISSLER; HEIDEMANN, 2006). Diversas organizações interagem numa relação de interdependência com multiplicidade de processos o que permite evolução pluralista na prestação dos serviços públicos (SILVESTRE, 2019).

Filgueiras (2018) aponta três elementos para constituição da governança: as capacidades estatais para implementação e coordenação; os mecanismos de transparência e *accountability*; e os mecanismos de participação política. Silvestre (2019) aponta três níveis diferentes de participação e interrelação dos atores institucionais: o nível de comunidades; o nível da organização; e o nível das redes e *network*.

Para o Banco Mundial *accountability* significa compatibilidade entre a formulação e a implementação de políticas públicas e, alocação eficiente da verba pública (PEIXOTO, 2014).

Sobre os processos participativos, o nível de comunidades enfatiza a participação dos vários atores para definição dos desenhos das políticas públicas (coconstrução). No nível da organização, os atores relacionam-se entre a organização e os usuários (servidores públicos, políticos etc.). E o nível das redes de *network* trata da seleção do arranjo organizacional a ser adotado para prestação de serviços públicos (SILVESTRE, 2019).

Na literatura sobre os ciclos das políticas públicas é possível perceber que durante os processos de construção da agenda, formulação, implementação e avaliação, os arranjos participativos se reconfiguram e

podem ser analisados a partir dos três níveis de participação, apontados por Silvestre (2019).

Arrisca-se afirmar que o nível de participação, na fase comunidade, possui ligação similar no âmbito da construção de agenda, a arena política, o *input*, a coconstrução.

No processo de formulação, a participação é remetida a construção dos programas governamentais, a relação custo-benefício, o papel da burocracia, a negociação de diversos atores e as diferentes redes de relação, o que vai ao encontro do nível de participação da organização.

O processo de implementação de uma política pública é marcado pela aplicação de uma política, por instituições diversas, controlado por objetivos, metas e leis. Seu conceito participativo está ligado à participação em redes de *network*. Cabe destacar que esta pesquisa direciona sua observação a este nível de participação.

Nesta realidade, a literatura aponta para a necessidade de discutir sobre a participação sócio-política na governança, dentro do conceito de democracia, “governança democrática exige mecanismos de participação e deliberação que possam alinhar o interesse público aos mecanismos de planejamento de projetos relacionados com as políticas e serviços prestados pelo governo à sociedade” (FILGUEIRAS, 2018, p.80).

A participação política, juntamente com os mecanismos de deliberação, torna legítimo o processo de governança, principalmente quando permitem equidade de interesses para o processo decisório e contestação dos regimes representativos (FILGUEIRAS, 2018).

Principalmente porque na governança o Estado é coprodutor, não possui a obrigação de oferecer ou prestar os serviços, nem transferi-los para os privados, mas sim de coordenar parcerias estratégicas fortalecendo a cooperação e os trabalhos conjuntos (KISSLER, HEIDEMANN, 2006).

Para o Banco Mundial o conceito de governança está ligado ao exercício do poder político através da implementação de políticas públicas de corte neoliberal, incentivando as privatizações ou reestruturações de

empresas estatais, a contratação de serviços privados para a rede pública, a desregulamentação de leis, entre outras. Neste contexto, a informação ou o acesso à informação, principalmente sobre ações e decisões governamentais, relacionadas à economia, é fonte para o desenvolvimento, sobretudo do setor privado, que utiliza tais informações para o cálculo do risco, neste contexto a sensação de inclusão pode ser mais facilmente gerada. (PEIXOTO, 2014).

Destaca-se a relação de interesses, em que o Estado torna-se coprodutor de políticas, numa conjuntura de hegemonia neoliberalista. Aponta-se, segundo Kiesler, Heidemann (2006) que na Alemanha as reformas da governança causaram diminuição de poder político para atores políticos e de governo.

Destaca-se a seguir o contexto da governança na realidade brasileira.

2.2 A nova governança pública no contexto brasileiro

Contextualiza-se que no Brasil não houve reformas na perspectiva da social democracia. A Constituição de 1988 aproximava-se da perspectiva do *welfare state*, com a ideia de radicalização democrática e reformismo, numa relação entre reforma e revolução, em processos de renovação conservadora ou revoluções passivas, sempre sob controle das classes dominantes (BEHRING BOSCHETTI, 2007).

Nesse histórico, a governança pública passa a ser apresentada na agenda através do Decreto nº 9.203 de 2017, implantado durante o governo de Michel Temer, após a derrubada do governo petista. O período marca a fragilização da participação institucional, que ocorria através dos conselhos de direitos.

Tenta-se realizar uma compreensão do tipo de governança que deseja ser alcançada no cenário brasileiro, mesmo sabendo da dificuldade em compreender este movimento, por situar-se na atualidade. E por ter múltiplas teorias que o explique, por exemplo: Filgueiras (2018) compre-

ende a governança democrática, e Silvestre (2019) a governança pública.

Ao considerar que a governança amplia os processos participativos utiliza-se Moraes, Silva e Frota (2021) para destacar as mudanças que ocorreram no Brasil da participação por via dos conselhos.

Existem críticas sobre esta situação, a participação institucionalizada passou a concentrar-se na temática da gestão pública, utilizada como técnica de gestão, tornando-se parte do princípio da boa governança, e que neste contexto, dissocia-se do conceito de democracia (MORAIS; SILVA; FROTA, 2021).

Filgueiras (2018) destaca os protestos de 2013 como influentes para a futura legitimidade do processo de governança no Brasil. Os protestos reproduziam sentimentos de injustiças, denunciavam à corrupção e a falta de qualidade na prestação dos serviços públicos brasileiros.

As manifestações foram inicialmente dirigidas ao aumento do preço dos transportes públicos em São Paulo, mas ganharam força pelo país e as pautas de protesto foram expandidas. Passaram a denunciar a má qualidade dos serviços públicos e foram tornando-se difusas e antagônicas. A questão relevante a ser colocada, encontra-se no fato de que os protestos atingiram (mesmo que indiretamente) as instituições participativas organizadas, através de conselhos, uma característica do governo petista que acabou se enfraquecendo, junto a sua queda (MORAIS; SILVA; FROTA, 2021).

A crítica à qualidade da democracia brasileira fundamenta-se num sistema político permeável à corrupção, alheio aos interesses da sociedade e capturado pelos interesses de grandes corporações (FILGUEIRAS, 2018). Bresser (1996, p. 24) já alertava sobre a defesa de interesses de grupos, como se fossem os interesses da nação, sendo este “um mal que caracteriza todos os segmentos da sociedade brasileira”.

Filgueiras (2018) realiza um esboço conjuntural sobre os processos incrementais da representatividade brasileira, sobre as instituições de *accountability* e as mudanças legislativas que ampliaram a transparência pública para o combate a corrupção e dialoga sobre a legislação que es-

tabelece a governança em nível federal. Dá-se pelo Decreto nº 9.203 de 2017, alterado, posteriormente, pelo decreto nº 9.901 de 2019, no governo de Bolsonaro.

A legislação de 2017, no modelo de governo adotado por Temer (Uma ponte para o futuro) apresentou recessão para políticas sociais até então implantadas. Temer realizou o congelamento dos gastos públicos por 20 anos (PEC nº 95); definiu limites para as políticas sociais; implantou uma reforma trabalhista com aumento do tempo de serviço para se aposentar; fez sérios ataques a seguridade social, com extinção de cargos na previdência e redução do número de benefícios; fechou agências dos correios; e manifestou intolerância e repressão aos movimentos sociais e democráticos de reivindicações coletivas (OLIVEIRA, 2019). A autora aponta que este projeto continuou aumentando.

Este cenário em continuidade pode ser observado pela extinção em massa de diversos conselhos de direitos no governo sucessor. Moraes, Silva e Frota (2021) destacam que este governo manteve apenas o percentual de 1,2% de colegiados ligados à administração federal.

O Decreto nº 9.203 de 2017 estabelece diretrizes para política de governança no âmbito da administração pública federal, direta, autárquica e fundacional. Possui 21 artigos e compreende a governança como um conjunto de mecanismos de liderança estratégica e de controle. Estes mecanismos visam subsidiar prestação de serviços públicos com máxima qualidade e são capazes de atender aos interesses da sociedade, apresentando valor aos serviços públicos. É composto por trabalhadores da alta administração pública e destaca a gestão dos riscos para políticas públicas.

Uma questão interessante tratada na literatura aponta a governança como rede de participação para coconstrução de políticas públicas em âmbito local regional. No Brasil, a governança surge no contexto federal, planejado e ocupado por cargos da alta gerência federal, num processo de extinção das atividades participativas, por meio de conselhos. Neste cenário, percebe-se a forte influência do neoliberalismo nos processos par-

ticipativos brasileiros.

Destaca-se que já podem ser localizados em alguns governos estaduais e municipais a inserção de leis que tratam a governança para suas realidades.

Os princípios fundamentais para a governança no Brasil são: capacidade de resposta; integridade; confiabilidade; melhoria regulatória; prestação de contas e responsabilidade; e transparência (BRASIL, 2017).

A literatura aponta que as diretrizes gerais, da nova governança pública, permitem a conexão entre mecanismos de administração e a dimensão política e estrutural da democracia no contexto político.

Contudo, no Brasil, as diretrizes ligam-se estrategicamente à necessidade de inovação, controle, aperfeiçoamento, liderança e estratégia, e enfatiza a análise dos riscos para que as políticas públicas atendam aos usuários dos serviços (BRASIL, 2017).

A composição legal da governança, que se formou no contexto brasileiro, não atende as necessidades dos movimentos sociais que ocorreram até 2017. Mesmo que esses movimentos fossem contraditórios e demandassem coisas distintas, pode-se dizer que havia um espírito geral que reivindicava mais participação e controle popular, o que não foi efetivado. Pode-se afirmar ainda, que acontece um distanciamento entre a realidade e a teoria geral, por esta não se concretizar em ações para os governos locais, a não ser quando se busca percebê-las nos âmbitos locais por meio dos arranjos feitos por consórcios e PPPs.

Cabe destacar que os arranjos organizacionais de consórcios e parcerias público privadas são apontados, na teoria geral, como mecanismos de reforma administrativa que promove governança (KISSLER; HEIDEMANN, 2006; SILVESTRE, 2019) e no Brasil, estes mecanismos têm sido amplamente incentivados, principalmente nas políticas públicas de saneamento ambiental e de manejo de resíduos sólidos.

Os mecanismos para exercício da governança no cenário brasileiro são: liderança, controle, estratégia e segurança dos cargos que exercerão

esta atividade (BRASIL, 2017).

O decreto nº 9.901 de 2019 diminui ainda mais a possibilidade de governança, pois diminui o número de membros do comitê, altera sua função e a função dos grupos de trabalho, cuja modificação estabelecida gera o fato que o comitê passa a assessorar apenas a Presidência da República. Distanciando-se mais ainda das realidades regionais e locais.

E passa a ser composto pelo: Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República (coordenador); Ministro de Estado da Economia; e Ministro de Estado da Controladoria-Geral da União (Art. 8º, DECRETO nº 9.901/2019).

Nos artigos seguintes, cria-se o comitê para desenvolvimento da governança, grupos de trabalhos e estabelece cargos, funções e formas de reuniões e deliberações através de conselho.

A literatura aponta para o surgimento da governança ligado a ampliação da rede de participação institucional, formulação e implementação das políticas públicas. No entanto, Morais, Silva e Frota (2021) alertam para os desafios da participação institucional na atualidade, haja vista o grande desmonte instaurado nos conselhos de direitos, no âmbito brasileiro.

Para os autores a participação institucionalizada através de conselhos permite a qualidade, a democracia e participação cidadã, por meio de várias frentes. Entretanto, a inserção da governança, no cenário brasileiro, desloca o conceito de participação e, liga-o aos conceitos de liderança, inovação, responsabilidade e gestão dos riscos.

Percebe-se que a participação institucionalizada, através de conselhos, envolvia-se diretamente nas discussões sobre planejamento, orçamento, gestão, elaboração e controle de políticas públicas (MORAIS; SILVA; FROTA, 2021) sendo possível perceber a governança, neste país, antes do decreto de 2017, cujo contexto de gestão pública era norteado pelo gerencialismo empreendedor.

Este cenário de transformações e reformas torna emergente a compreensão dos ajustes da participação institucionalizada, no modelo de go-

vernança, instaurado no Brasil. Com a finalidade de compreender como os atores sociais se colocam nesta conjuntura e, como prestam respostas para as necessidades da sociedade por meio da formatação e implementação de políticas públicas condicionados pela lógica neoliberal.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considera-se que as justificativas para inserção do neoliberalismo dentro das políticas públicas, corroboram para a restauração da rentabilidade do capital através da reconfiguração das instituições do Estado, em que o crescimento econômico separa-se das medidas sociais e que essa lógica promove desigualdade e crises da democracia.

Num contexto em que a governança se torna uma alternativa capaz de superar a plena lógica de mercado dentro das políticas públicas, desde que, ampliadas as possibilidades de participação social nos procedimentos, burocracia e representatividade das políticas públicas.

Conclui-se que a governança precisa ser construída a partir de três marcos teóricos que permitem compreender os processos participativos dentro da gestão pública. O primeiro marco teórico envolve autores que delineiam a participação social como fundamento da governança e que buscam, portanto, conceber governança a partir de um debate mais amplo sobre democracia e democratização, descolado do arcabouço neoliberal que orienta a definição contemporânea do conceito. Este grupo percebe a governança como possivelmente útil para democratizar as políticas públicas. Outro grupo teórico baseia suas reflexões na idéia da governança corporativa, principalmente através de críticas, trata-se da linha que associa a ideia de governança diretamente ao neoliberalismo. E um terceiro marco teórico apresenta a governança pública e o conecta às técnicas de gestão. Esta última perspectiva poderia ser considerada quase propagandística, porque não critica os limites do debate acerca da governança no contexto neoliberal e, mesmo dentro dos marcos neoliberais, defende ser

possível resolver o problema de gestão, das políticas públicas, através da ampliação dos processos participativos pouco aprofundados. No limite, o conceito de governança seria associado aqui à eficiência de gestão.

Empiricamente, a nova governança pública possui como principal desafio mediar a governança democrática e a governança corporativa. Isso porque a governança democrática é bastante utilizada no processo de formulação e controle de uma política pública, com abertura à participação de diversos setores da sociedade civil. Por outro lado, as perspectivas da governança corporativa ganham força exatamente após o processo de formulação, principalmente quando as soluções planejadas precisam ser sistematizadas em metas e ações, e essas precisam obedecer ao processo de financiamento e investimento.

As barreiras que separam ideias de governança de processos participativos concretos são construídas, em geral, no momento da implementação das políticas públicas, nesses marcos que passam a ser orientados mais pela concepção da governança corporativa, que atende mais diretamente aos ideais neoliberais. A chegada dos mecanismos de investimento tende a modificar o que foi planejado inicialmente em um contexto participativo, a fim de atender a política de custos e de retornos financeiros das corporações envolvidas nos processos (Taxa Interna de Retorno). E, neste momento, diversas mudanças nas estruturas organizacionais são exigidas a fim de garantir os imperativos financeiros que podem ser observados nas metas e ações que contemplam a partilha dos riscos, principalmente os financeiros.

A partir da literatura exposta entende-se que a nova governança pública ainda não deu conta de criar mecanismos para que se execute de fato o que foi deliberado pela sociedade. Em contrapartida, esse debate de formulação deve ser plural e verdadeiramente participativo, contando inclusive com as perspectivas do investidor, para que sua chegada na política pública não tendencie a modificação do planejado com justificativas de eficiência e eficácia.

Por estar na governança pública, a instrumentalidade para as reformas do Estado e da democracia torna-se de suma importância problematizar sobre o surgimento da governança dentro da lógica neoliberal. Por permitir aos fazedores de política, pensamento inovador, capaz de alargar processos participativos e promover arenas de conflitos redistributivos por meio do desenvolvimento de valores de solidariedade, legalidade e desenvolvimento local. No Brasil, o marco da nova governança pública ainda não conseguiu superar mecanismos limitantes típicos do neoliberalismo. Isso, por ora, tem impedido processos verdadeiramente participativos e democráticos, especialmente quando se compara o que é formulado com o que é efetivamente implementado em termos de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

BEHRING, E. R.; BOSCHETTI, I. B. **Política Social**: fundamentos e história. São Paulo: Cortez, 2007.

BRASIL. **Decreto nº 9.203**, de 22 novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.901**, de 8 de julho de 2019. Altera o decreto nº 9.203 de 2017 que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

DARDOT, P.; LAVAL, C. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. São Paulo: Boitempo. Tradução Mariana Echalar, 2016.

DE SOUZA, M. B.; HOFF, T. S. R. Governo Temer e a volta do neoliberalismo no Brasil: possíveis consequências para a habitação popular. **Revista Brasileira de Gestão Urbana**, Brasília, [S. l.], v. 11, 2019.

ESPING ANDERSEN, G. **O Futuro do Welfare State na nova ordem mundial**. Lua Nova, n. 35, p.73-111, 1995.

FILGUEIRAS, F. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p. 71-88, jan./fev. 2018.

FONTENELE, M. M. T. A.; PARENTE, F. J. C. A. Modernização recente das administrações públicas no contexto nacional e local. **Conhecer: debate entre o público e o privado**, p. 128-154, 2013.

IVO, A. B. L. A destruição do social: Estado, governo e políticas sociais. **CADERNO CRH**, Salvador, n. 35, p. 41-84, jul./dez. 2001.

KISSLER, L; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p. 479-499, maio/jun. 2006.

MORAIS, N.; SILVA, M. A.; FROTA, F.H.F.S. A participação institucionalizada em tempos de recessão democrática. **Revista Debates**, Porto Alegre, v. 15, n. 1, p. 223-246, jan./abr. 2021.

OLIVEIRA, A. N. C. Neoliberalismo durável: o Consenso de Washington na Onda Rosa Latino-Americana. **Opinião Pública**, Campinas, v. 26, n. 1, p. 158-192, jan./abr. 2020.

OLIVEIRA, L. S. Reforma gerencial, neodesenvolvimentismo e ponte para o futuro: recentes contradições da política social brasileira. **Ser Social**, Brasília, v.21, n.45, 2019.

PARANÁ, E. **Dinheiro e poder social**: um estudo sobre o Bitcoin. Tese (Doutorado em Sociologia) – Universidade de Brasília, UnB, Brasília, 2018.

PEIXOTO, G. S. Notas acerca dos conceitos de governança e governabilidade. **Sociedade em Debate**, Pelotas, v. 20, p. 31-45, 2014.

SAAD-FILHO, A.; MORAIS, L. Brazil Neoliberalism Versus Democracy. **Pluto Press**, 2018.

SILVESTRE, H. C. **A (Nova) governança pública**. Brasília: Enap, 2019.

STREECK, W. As crises do capitalismo democrático. Tradução Alexandre Morales, **Novos estudos CEBRAP**, p. 35-56, São Paulo, 2012.

Como citar este artigo:

OLIVEIRA, Antonia Danniele Jeska Torres de; SANTAELLA, Rodrigo. O neoliberalismo e sua influência na governança pública brasileira. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 105-135, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.803>.

Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará

Analysis of the implementation of risk management in the internal audit unit of the Court of Justice of the state of Ceará

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.819>

Andréa Lucas Walraven¹

Marcus Vinicius Veras Machado²

Ruth Carvalho de Santana Pinho³

Marilene Feitosa Soares⁴

RESUMO

A gestão de risco possibilita às organizações identificarem e gerenciarem riscos e oportunidades, contribuindo para mitigar incertezas e aumentar a probabilidade de alcançar os seus objetivos. O Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE) atendendo à determinação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) deu início à implantação da gestão de riscos. Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo analisar as etapas do processo de implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna (Audin) do TJCE

1 Graduada em Ciências Contábeis (UFC) e Ciências Econômicas (UFC), Especialista em Auditoria (UFC), Especializando MBA em Gestão Tributária (USP). Atualmente trabalha na Auditoria Interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará e é Professora do PRONATEC-FUNECE. E-mail: andreawalraven@yahoo.com.br

2 Graduado em Ciências Contábeis (Unifor) e Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Especialista em Administração Universitária pela University of Florida (USA), Mestre em Administração pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e Ph.D em Higher Education (Major: Organização e Administração; Minor: Finanças Públicas) pela University of Arizona (USA). Atualmente é Professor titular e Pró-Reitor de Gestão de Pessoas da UFC. E-mail: marcusmachado@ufc.br

3 Especialista e Mestre em Controladoria pela Universidade de São Paulo, Doutora em Educação pela Universidade Federal do Ceará. Coordenadora do Curso de Especialização em Auditoria e professora do Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, ambos da Universidade Federal do Ceará. E-mail: respinho@ufc.br

4 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), Especialista em Controladoria pela Universidade Estadual do Ceará (UECE) e Direito Empresarial (UECE), Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e Doutora em Contabilidade pela Universidade do Minho (Portugal). Atualmente é Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: marilene.feitosa@ufc.br

no que se refere ao atendimento das determinações legais e impostas pelas Resoluções nº 308 e nº309 do CNJ. A metodologia utilizada nesta pesquisa é caracterizada como descritiva, qualitativa e documental. Trata-se de um estudo de caso, no qual foram utilizados observações diretas, aplicação de questionários e análise de documentos formais para coleta de dados do órgão estudado. Esta pesquisa evidenciou que a implantação da gestão de risco na Audin do TJCE foi realizada e, essa implantação gerou um manual de gestão de riscos para ser seguido naquela unidade. A implantação também gerou a designação de um comitê de gestão e riscos e realizou a primeira auditoria utilizando a metodologia de gerenciamento de riscos.

Palavras-chave: auditoria; gestão de riscos; setor público.

ABSTRACT

Risk management enables organizations to identify and manage risks and opportunities, helping to mitigate uncertainties and increase the probability of achieving their goals. The Court of Justice of Ceará in Brazil (TJCE) in response to the determination of the National Council of Justice (CNJ) started the implementation of risk management. Thus, the present paper has as main purpose to analyze the steps of the process of implementing risk management in the internal auditing unit (Audin) of the TJCE with regard to compliance with the legal requirements imposed by Resolutions nº 308 and nº309 of the CNJ. The methodology used in this research is characterized as descriptive, qualitative and documentary. This is a case study, in which direct observations, application of questionnaires and analysis of formal documents were used to collect data from the organization studied. This research showed that the implementation of risk management in the AUDIN of the TJCE was carried out, and this implementation generated a Risk Management Manual to be followed in that place. The implementation also generated the appointment of a Management and Risk Committee and resulted in the first auditing using the risk management methodology.

Keywords: auditing; risk management; public sector.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 18-08-2022

Data de versão final: 31-08-2022

Data de aprovação: 31-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

Desde o início dos tempos os homens tentam se precaver de infortúnios que possam lhes causar prejuízos. Esse comportamento preventivo remonta à época em que se iniciou a construção de celeiros para proteger os grãos do risco de intempéries climáticas (BRASIL, 2018a, 2018b; HUBBARD, 2009). Referido comportamento mudou ao longo do tempo e de forma paralela à evolução da humanidade, portanto os riscos do passado podem já não mais existir, cedendo lugar a novos riscos. Essa alteração na identificação do que é risco e como se prever a materialização destes, direcionou as primeiras publicações sobre gerenciamento de risco, as quais se iniciaram em 1995 (MARCON; TAKAKURA JÚNIOR; NO-LASCO JUNIOR, 2021; SANTIAGO, 2020).

A exemplo, tem-se a primeira obra publicada do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), em 2004, Gerenciamento de Riscos Corporativos, estrutura integrada. A primeira versão da *International Organization for Standardization* (ISO) 31000 foi em 2009, sendo a última versão em vigor atualizada em 2018. Já o *The orange book* teve sua primeira versão disponibilizada em 2001, tendo sido atualizada em 2020. Dessa forma, é possível constatar que, apesar de ser uma área de estudos relativamente recente, há a preocupação em gerir riscos, e cada vez mais obras são publicadas para orientar a implantação e a gestão de riscos (ARITUA; SMITH; BOWER, 2011; BRASIL, 2017, 2018a, 2018b).

Nos últimos anos, o mundo corporativo tem demonstrado uma preocupação com os riscos que acompanham as tomadas de decisões e que

podem influenciar o resultado esperado pelos seus gestores. Inicialmente, as empresas eram as que se preocupavam mais com as causas que poderiam impedir o alcance de seus objetivos, entretanto, essa preocupação transpôs o mundo corporativo e atualmente, as organizações públicas também têm se voltado para técnicas aplicáveis na prevenção e eliminação de pontos que possam prejudicar o alcance dos resultados planejados por seus gestores (CALLAHAN; SOILEAU, 2017; DE ALMEIDA et al., 2019; MARTINS, 2020).

Segundo o *The orange book*, publicado em 2001, não é possível que as organizações do setor público sejam avessas ao risco e obtenham sucesso, já que o risco é inerente a qualquer atividade desenvolvida (ARITUA; SMITH; BOWER, 2011; UK, 2020). Corroborando essa informação, Coelho e Ribeiro (2017) afirmam que a gestão de riscos propicia benefícios às organizações no sentido de possibilitar prever, prevenir e detectar a ocorrência de falhas no controle interno, além de confirmar se os procedimentos estão sendo executados com qualidade e confiabilidade. Nesse sentido, a implantação da gestão de riscos no setor público é mais uma forma de garantir o serviço público de qualidade, com economicidade e efetividade.

Em 2020, visando à constante melhoria na prestação dos serviços públicos no âmbito da Justiça brasileira, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) editou as Resoluções nº 308 e nº 309. Tais normativos determinam que a auditoria interna dos tribunais de justiça auxilie os gestores dos tribunais de justiça no alcance dos seus objetivos estratégicos, sendo que para isso é necessário que as auditorias internas dos tribunais de justiça adotem uma abordagem sistemática e disciplinada que contribua para a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa (BRASIL, 2019, 2020a, 2020b, 2020c). Diante do exposto, este trabalho apresenta a seguinte questão de pesquisa: quais ações da Audin do TJCE evidenciam a conformidade do processo de implantação de gerenciamento de riscos?

Para responder a essa questão de pesquisa, o objetivo geral deste trabalho consiste em analisar a implantação da gestão de risco na Audin do TJCE no que se refere ao atendimento da determinação legal imposta pelas Resoluções nº 308 e nº 309 do CNJ. Este trabalho tem como objetivos específicos: identificar os processos de gerenciamento de riscos adotados pela Auditoria Interna (Audin) para atender as determinações legais; verificar as atividades desenvolvidas pela Audin no sentido de colaborar com a implantação dos processos de gerenciamento de riscos nas demais unidades do TJCE; e investigar se a Audin realizou alguma auditoria utilizando a técnica de gestão de riscos.

A pesquisa se enquadra, metodologicamente, como descritiva com emprego de análise documental mediante abordagem qualitativa, sob a forma de um estudo de caso, visto que este trabalho está limitado a um único objeto de estudo, em que se acrescenta a oportunidade de verificação *in loco*, visto que uma pesquisadora trabalha na unidade de estudo.

A realização desta pesquisa justifica-se devido à relevância operacional da implantação da gestão de riscos, e por ter potencial contributivo para o aperfeiçoamento dessa atividade nas unidades administrativas que, no caso do TJCE, visam às boas práticas de gestão pública. Esse trabalho visa contribuir com a ampliação de estudos na área de implantação de gestão de risco por entidades do setor público, principalmente, no âmbito da justiça brasileira.

Ademais, o artigo se encontra estruturado nas seguintes seções, além desta introdução, o referencial teórico, no qual se busca apresentar o arcabouço teórico sobre gestão de riscos no setor público, a metodologia, na qual se identificam os procedimentos adotados para alcançar o objetivo geral e responder à questão de pesquisa, a análise de resultados e as considerações finais concernentes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A produção literária sobre riscos no Brasil ainda é incipiente, principalmente no tocante ao setor público (GOMES; ANTONIO JUNIOR; MACHADO, 2015). Alguns órgãos já estão em fase adiantada de implantação, inclusive já publicaram alguns manuais e normativos que auxiliam outros órgãos. Há ainda um longo caminho a percorrer, pois a cultura da gestão de risco ainda não está instituída sendo algo ainda a ser absorvido e utilizado de forma rotineira nas instituições públicas.

Considerando a Resolução nº 308 e nº 309 de 2020, do CNJ, o TJCE publicou a Portaria nº 851/2020, na qual foi instituída a política de gestão de riscos da sua Audin. Nessa portaria foram estabelecidas as finalidades, as diretrizes, a estrutura de governança e as etapas a serem observadas na gestão de riscos da unidade (BRASIL, 2020a, 2020b; CEARÁ, 2020a).

2.1 Gerenciamento de Riscos

Gerenciar riscos é um processo que progride por meio de tentativas sucessivas de refinamento e que auxilia as organizações no estabelecimento de estratégias, no alcance de objetivos e na tomada de decisões fundamentadas. Considera os contextos internos e externos, como o comportamento humano, e é parte de todas as atividades associadas com uma organização, além de incluir a intenção com as partes interessadas (ABNT, 2018; CHAIS *et al.*, 2020).

Nesse sentido, a gestão de risco apresenta-se como uma forma de gerenciamento de oportunidades, a partir da concepção ou implementação de um projeto ou mesmo a prestação diária de determinado serviço.

Segundo Reis (2020) o propósito da gestão de riscos é a criação e proteção de valor. Por meio desse modelo de gestão, o desempenho da organização melhorará, encorajará a inovação e apoiará o alcance dos objetivos. À luz das orientações de Reis (2020) as decisões representam desafios para

os gestores do serviço público, pois além das dificuldades inerentes a qualquer processo decisório, há a pressão sob o administrador/gestor público devido ao anseio cada vez maior da sociedade por uma administração pública ágil e eficiente. Ao se gerenciar riscos há apenas o controle dos riscos, não a extinção completa. Algum risco sempre existirá, entretanto, a gestão do risco permite a redução dos danos, caso esses riscos se realizem, e até que ponto os administradores/gestores estão dispostos a aceitar o risco de gerar um determinado prejuízo a empresa/órgão (COSO, 2013, 2015, 2017). Todavia, segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), não raras vezes essas expectativas são frustradas e, ao se analisar a causa por trás das dificuldades da administração pública em corresponder a esses anseios, depara-se não apenas com restrições orçamentárias e deficiências de diferentes naturezas, mas principalmente com a baixa capacidade dos servidores para lidar com riscos (BRASIL, 2018a, 2018b).

Um caminho para se atingir um elevado nível de compromisso com a gestão de riscos é sua consideração na definição de estratégias e dos objetivos em todos os níveis da administração pública, sendo esse um dos pontos que está claramente delineado na política de governança estabelecida pelo Decreto nº 9.203/2017 e no Projeto de Lei nº 9.163/2017 que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e nas normas emitidas pelo CNJ, as quais o TJCE deve observância (BRASIL, 2019, 2020c).

2.2 Auditoria Interna: abordagem tradicional e baseada em riscos (ABR)

Com a globalização iniciada no final do século XX e o estreitamento dos mercados internacionais, vários países escolheram o Brasil para instalarem suas empresas. O ingresso dessas organizações no território brasileiro associado à abertura dos capitais exigiu um maior controle dos processos, fazendo com que os procedimentos de contabilidade e de auditoria se ajustassem aos padrões internacionais (COELHO; RIBEIRO,

2017; ALMEIDA, 2012).

Diante deste cenário, Kurt F. Schrader, em 1960, fundou o Instituto de Auditores Interno do Brasil (IIA Brasil), e é filiado ao o *Institute of Internal Auditors* (IIA). O IIA Brasil define a auditoria como uma atividade independente dentro dos entes, que visa assessorar a administração desses entes, procedendo ao exame e a avaliação dos sistemas de controle para constatar sua adequação quanto à eficiência e eficácia (COELHO; RIBEIRO, 2017; IIA BRASIL, 2017, 2021).

Por conseguinte, Crepaldi (2016) afirma que os administradores e proprietários das empresas, com a expansão dos negócios e o crescimento da economia, não conseguiam acompanhar todo o desempenho das atividades de todos os setores da empresa, e sentiam a necessidade de verificar se as normas e os procedimentos internos estavam sendo atendidos por seus empregados.

Esse cenário refletia a necessidade das empresas por uma ferramenta que avaliasse a implantação e o bom funcionamento do controle interno de cada um dos setores que compõem a sua totalidade. E não só as empresas, o setor público brasileiro também precisava instalar uma ferramenta de avaliação dos controles existentes, o que por sua vez atuaria em prol da adequação e do bom aproveitamento dos recursos públicos. Nesse sentido, Sá (2017) conceituou auditoria interna como um órgão com autonomia, que acompanha as atividades da entidade, visando avaliar a confiabilidade interna dos sistemas de controle, dos registros contábeis, dos informes e da eficácia das funções patrimoniais. Mediante o escopo de atividades da auditoria interna, Peter e Machado (2014, p. 91) apontam a relevância da atividade de auditoria, a qual “[...] pode ser compreendida como um dos principais instrumentos de que o gestor público dispõe para assegurar a efetividade do controle”.

Conforme a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IIA BRASIL, 2017) a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva, de avaliação e consultoria, e que deve ser criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização.

De acordo com Namee e Cicco (2006) a auditoria interna procede à avaliação dos controles internos identificando e orientando a forma de como mitigar riscos de consequências negativas que prejudiquem o alcance dos objetivos determinados pela administração, seja ela privada ou pública.

A adição da gestão do risco na auditoria interna altera o foco do escopo de trabalho da auditoria interna que passa a ser a prevenção e realização do risco e não somente a adequação dos controles internos. Namee e Cicco (2006) complementam que uma auditoria centrada nos riscos acrescenta mais valor a uma organização do que uma auditoria centrada apenas nos controles internos, pois o escopo de uma ABR é mais flexível que de uma auditoria interna tradicional, e se adequada de acordo com o risco identificado, além de que os relatórios emitidos com base na ABR têm uma melhor aceitação e compreensão dos gestores do que os relatórios emitidos com base na auditoria interna tradicional (PINHO; BEZERRA, 2015; QSP, 2010)

O risco pode ser compreendido como “[...] a probabilidade de ocorrência de eventos associados à perda ou um evento adverso que impacta negativamente a capacidade da organização em alcançar os objetivos estabelecidos, sejam eles operacionais ou estratégicos” (PARDINI, 2019, p. 5). Os riscos devem ser avaliados mediante três cernes: a sua identificação, sua mensuração, e seu grau de prioridade (NAMEE; CICCICO, 2006).

A correta avaliação dos riscos mediante esses três cernes permite ao auditor delinear um plano de auditoria capaz de testar os controles mais importantes, ou testar os controles com maior profundidade, minuciosamente, reduzindo a probabilidade de infortúnios acontecerem (NAMEE; CICCICO, 2006). É relevante destacar que para que a ABR logre êxito faz-se necessário que exista na empresa ou órgão, uma gestão de risco eficaz.

2.3 Principais Normativos de Gerenciamento de Riscos

O gerenciamento de riscos no Brasil se apoia em três principais fontes de informações que auxiliam e orientam a sua implantação: a NBR ISO 31000:2018, o COSO II e o *The orange book*.

Mediante esses normativos, cabe a empresa/órgão adequar seu modelo e sistema de gerenciamento de riscos a cada situação potencial, podendo, inclusive, aproveitar os procedimentos contidos em duas ou mais normas e fontes, aumentando assim seu poder de especificação e adequação do modelo de gerenciamento de riscos a ser implantado.

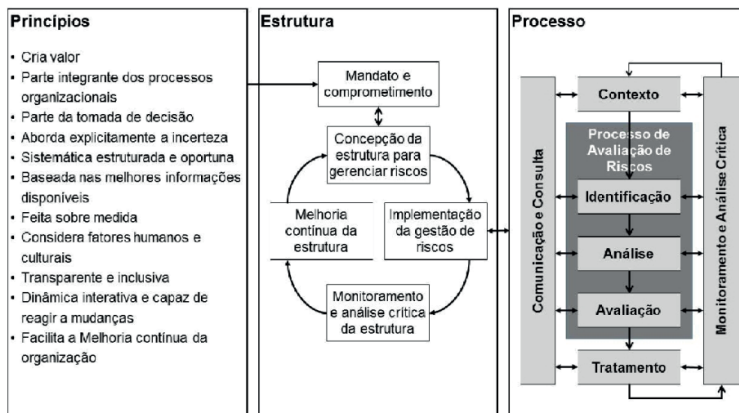
No que diz respeito à auditoria interna do TJCE, há ainda como fontes de informações as Resoluções nº 308 e nº 309 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) aprovadas em 2020, e a Portaria nº 851/2020 do TJCE, que tratam sobre normas de auditoria interna aplicáveis ao TJCE (BRASIL, 2020a, 2020b; CEARÁ, 2020a).

2.3.1 NBR ISO 31000:2018

A NBR ISO 31000:2018 (ABNT, 2018) foi elaborada na Comissão de Estudo Especial de Gestão de Riscos (ABNT/CEE-063) e é a principal norma para se obter a certificação profissional internacional C31000, emitida pelo Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade (QSP) fundado e dirigido por Francesco de Cicco.

A NBR ISO 31000:2018 elenca os princípios da gestão de risco, apresenta uma estrutura de políticas, procedimentos e práticas para a aplicação do gerenciamento de riscos, além de fornecer a base para a implantação do gerenciamento de riscos, com princípios, estrutura e processos. A Figura 1, baseada nas normas, apresenta como os elementos definidos na NBR ISO 31000:2018 se relacionam.

Figura 1 – Princípios, estrutura e processo da NBR ISO 31000:2018



Fonte: adaptada de ABNT (2018).

Conforme exposto na Figura 1, inicialmente a norma elenca os princípios, e como estes fornecem orientações sobre as características da estrutura e do processo de gestão de risco, comunicando seu valor e explicando sua intenção e propósito. Em seguida, apresentam-se as cinco principais características que a estrutura da gestão de riscos deve ter, além de como se deve apoiar a organização na integração das atividades e funções mediante o exercício da liderança e do compromisso. Por fim, a norma relata como se desenvolve o processo de gestão de risco, o qual envolve a aplicação de políticas, procedimentos e práticas para as atividades de comunicação e consulta, de estabelecimento do contexto e da avaliação, tratamento, monitoramento, análise crítica, registro e relato de risco, sendo que a adequada estruturação é essencial para que o processo de gestão de riscos de fato ocorra (OLECHOWSKI *et.al.*, 2016).

Além disso, a referida norma orienta que o processo de gestão de risco seja parte integrante da gestão e da tomada de decisão e que faça

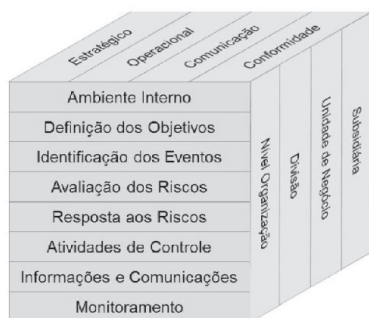
parte da estrutura, das operações e dos processos da organização, pois uma vez implantado e mantido o processo de gestão de riscos, esse possibilitará ao órgão ou entidade o atingimento dos resultados, aqui resumidos e apresentados na NBR ISO 31000:2018 (ABNT, 2018): gestão proativa; identificação de oportunidades e ameaças; reporte e a troca de informações; confiança das partes interessadas; base confiável para a tomada de decisão e o planejamento; controles; eficácia e a eficiência operacional; prevenção de perdas e a gestão de incidentes; aprendizagem organizacional; e resiliência da unidade.

2.3.2 O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

Em 2017, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* apresentou o Sumário Executivo do COSO, Gerenciamento de Riscos Corporativos Integrado com Estratégia e Performance, que enfatiza a importância do gerenciamento de riscos corporativos no planejamento estratégico e da sua inclusão em toda a organização.

Segundo o modelo conceitual COSO (2017) o gerenciamento de riscos é constituído por quatro objetivos em quatro níveis e oito componentes relacionados que propiciam que a administração gerencie a organização. A relação direta estabelecida entre os objetivos e os componentes com os setores da organização que são objeto do gerenciamento de riscos pode ser apresentada sob a forma de uma matriz tridimensional em forma de cubo, conforme observa-se na Figura 2.

Figura 2 – Matriz de gerenciamento de risco segundo COSO II



Fonte: adaptado de COSO (2017); BRASIL (2018a).

Essa representação ilustra a capacidade da organização de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos. A associação componentes-objetivos-setores serve de critério para determinar se o gerenciamento de riscos é eficaz ou não. A finalidade dessa estrutura integrada proposta pelo COSO II é, em suma, que as corporações estabeleçam estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio, personalizando assim seu modelo de gerenciamento de riscos (FERRO, 2015) quanto ao alinhamento do risco com a estratégia adotada; ao fornecimento de decisões em resposta ao risco; à redução dos imprevistos e prejuízos operacionais; à identificação e a administração dos múltiplos riscos entre empreendimentos; ao aproveitamento de oportunidades, e à otimização do capital.

O COSO (2017) afirma que se houver integração entre as práticas de gerenciamento de riscos corporativos poderá haver uma aceleração do crescimento e melhora da performance da corporação. O *Committee* orienta a definir uma estratégia e aplicar o gerenciamento de riscos corporativos à estratégia, para que se tenham escolhas fundamentadas. Contudo, deve se considerar o alinhamento da estratégia com os objetivos do negócio, principalmente no contexto da missão, visão e valores fundamentais da corporação. É possível ver na Figura 3 como esses componentes se combinam.

Figura 3 – Alinhando risco com estratégia e performance segundo COSO II



Fonte: BRASIL (2018b).

Nessa versão do COSO (2017) foi desenvolvido um *framework* que apresenta cinco componentes inter-relacionados: Governança e Cultura; Estratégia e definição de objetivos; Performance; Análise e Revisão; e Informação, comunicação e divulgação. Na Figura 4 é possível visualizar que o *framework* foca na importância do gerenciamento de riscos no plano estratégico, considerando que o risco influencia e alinha a estratégia e o desempenho em todas as funções e departamentos da organização.

Figura 4 – *Framework* gerenciando riscos corporativos COSO (2017)



Fonte: BRASIL (2018b).

A Figura 4 apresenta os componentes que alinham estratégia e performance. Os cinco componentes se combinam e possuem um conjunto de princípios que descrevem práticas que podem ser aplicadas conforme a necessidade em cada entidade.

2.3.3 *The orange book*

O guia *The orange book: principles and concepts*, lançado em 2001 na Inglaterra, teve grande aceitação nos órgãos públicos britânicos, os quais iniciaram por volta de 2004 a implantação de seus processos de gestão de riscos (BRASIL, 2018a, 2018b). Esse guia demonstra que riscos são geridos com uma margem que permite o alcance dos seus objetivos, afirmando que o sucesso da empresa é obtido se houver um sério compromisso com o alcance dos objetivos traçados. Para tanto, a gestão de risco é essencial e parte integrante do planejamento e da tomada de decisões, para assim, garantir a melhor entrega de serviços e condução ao sucesso da empresa (VIEIRA; ARAUJO, 2020; MIRANDA, 2017; UK, 2020).

O guia britânico incentiva que a administração seja apoiada por uma unidade de auditoria, que deve fornecer apoio proativo na assessoria e análise da gestão dos principais riscos e na operação de controles internos eficientes e eficazes. Afirma, contudo, que não é possível definir uma abordagem de tamanho único para gerenciar riscos, ou padronizar práticas de gestão de risco, visto que as organizações do setor público são de tamanhos e estruturas diferentes, além de terem diferentes necessidades (UK, 2020).

O *The orange book* estabelece uma abordagem baseada em princípios que proporcionem flexibilidade e julgamento na concepção, implementação e operação de gestão de riscos. Dispõe que cabe a cada órgão formar a sua gestão baseada na norma que lhe oriente a ação (UK, 2020). O *The orange book* apresenta em seu conteúdo orientações voltadas para o setor público, que foram aceitas por diversos órgãos brasileiros, como o TCU, que em sua estrutura de gerenciamento de riscos colocou em prática diversos princípios elencados no guia britânico (BRASIL, 2018a).

2.3.4 Resoluções nº 308 e nº 309 do CNJ e Portaria 851/2020 do TJCE

A Resolução nº 308 de 2020, do CNJ, dispõe sobre a obrigatoriedade de unidade de auditoria interna nos tribunais de justiça e determina que devem se organizar de forma sistemática, através do Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário (SIAUD-jud), além de criar a Comissão Permanente de Auditoria do Poder Judiciário. A referida Resolução define a auditoria interna como “[...] atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria com o objetivo de agregar valor às operações da organização” e que deve, além disso, avaliar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança (BRASIL, 2020a).

Por sua vez, a Resolução nº 309 de 2020, do CNJ, aprovou as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário (DIRAUD-jud), as quais estabelecem os princípios, os conceitos e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna a serem desempenhadas nos tribunais.

A norma considera a Declaração de Posicionamento do IIA Brasil referente às três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles, com atuação da auditoria interna na terceira linha, e determina como sendo de responsabilidade da Audi na avaliação das atividades da primeira e segunda linhas de defesa, no que se referir à eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, mediante a prestação de serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade (IIA, 2013; BRASIL, 2020b; BRASILIANO, 2016).

A atividade de auditoria interna governamental tem como objetivo aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo aconselhamento baseado em risco (CNJ, 2020). A norma orienta que as auditorias classificadas como operacional ou de desempenho e a auditoria de gestão sejam realizadas baseando-se na análise de riscos (BRASIL, 2020b).

Considerando o conteúdo das Resoluções nº 308 e nº 309 do CNJ, o TJCE publicou a Portaria nº 851/2020, que dispõe sobre a política de gestão de riscos da Audin, em que denota sua aplicabilidade a qualquer processo de trabalho, atividade, projeto ou iniciativa, e ainda ao Plano Anual das Atividades de Auditora (PAAA) (CEARÁ, 2020a).

A Portaria nº 851/2020 expressa as finalidades da gestão de riscos na AUDIN do TJCE, que são: identificar e tratar eventos em potencial que afetem a consecução dos seus objetivos; fortalecer a governança da unidade; aprimorar os controles internos; orientar os servidores da unidade quanto às ações que objetivam reduzir as exposições aos riscos (CEARÁ, 2020a). Além disso, a gestão de riscos da Audin do TJCE observará, dentre outras prerrogativas inerentes, ser parte integrante da gestão, primar pela razoabilidade da relação custo-benefício e comunicar tempestivamente os riscos aos interessados (CEARÁ, 2020a).

3 METODOLOGIA

O escopo de trabalho foi limitado a um único objeto de estudo, que foi a gestão de riscos realizada no TJCE pela Audin. Tal objeto foi escolhido mediante a oportunidade de verificação *in loco*, visto que uma pesquisadora trabalha no ambiente pesquisado. Com isso, tem-se um trabalho em que, em relação aos procedimentos, é considerado como um estudo de caso com análise documental.

O estudo de caso, ou estudo de campo, segundo orienta Fachin (2017), é frequentemente empregado em investigações que procuram avaliar a eficácia de um conjunto de processos para auxiliar a sociedade e busca controlar a influência de obstáculos no meio social, ou seja, procura o aprofundamento de uma realidade específica, podendo ser realizada por meio da observação direta das atividades do objeto estudado, ou do uso de questionários para captar as explicações e interpretações do que ocorre na sua realidade. Outrossim, por meio da profundidade da pesquisa e do

contato dos pesquisadores com o órgão de auditoria do TJCE, confirma-se a pesquisa caracterizada como um estudo de caso.

Quanto aos procedimentos, a classificação da pesquisa é tida como documental. Visto que o instrumento de coleta de dados será elaborado conforme o referencial teórico sobre o tema (fontes secundárias). Também serão utilizados os relatórios das auditorias do TJCE e aplicação de questionários aos auditores diretamente envolvidos nessa implantação (fontes primárias) para complementar o levantamento de informações da implementação da gestão de riscos nas auditorias do TJCE, que, em conjunto com a técnica de observação direta, haverá a possibilidade de corroborar na triangulação das informações geradas no processo.

No que se refere à abordagem do problema, esta pesquisa se enquadra como qualitativa, pois, conforme Sordi (2017), tem como característica a dedução e parte de uma proposição maior, fundamentada em teorias já existente (axiomas), para averiguar a partir de dados de campo (fatos) as hipóteses de interesse da pesquisa, ou seja, é subjetiva e envolve o exame e reflexão de percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas, utiliza coleta e análise de informações e observação dos dados apurados. Nesse sentido, considera-se o presente trabalho como pesquisa qualitativa por descrever as evidências coletadas naquele órgão e apresentar a análise dos referidos dados coletados no período de setembro de 2021 a abril de 2022.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Serão apresentados nesta seção três subitens: o primeiro apresentando o resultado dos questionários aplicados à auditora chefe na época da implantação (2019 e 2020), ao auditor chefe atual (2021) e ao auditor que foi responsável por executar a primeira auditoria baseada em riscos (2020). Em seguida apresenta-se como foi definida a condução do trabalho de gestão de riscos a ser realizado conforme o Manual de Gestão de Riscos

da Audin, elaborado por ocasião da implantação da gestão de riscos. E, por último, será apresentada uma auditoria realizada sob as premissas da gestão de riscos, a qual foi denominada de projeto-piloto.

4.1 Implantação da Gestão de Riscos na AUDIN

4.1.1 *Questionário aplicado à auditora chefe nos anos de 2019 e 2020*

Por meio das respostas obtidas no questionário aplicado à auditora chefe, identificou-se que foi durante os anos de 2019 e 2020 que se iniciou o projeto de disseminar a gestão de riscos na Audin. Referente à questão sobre a motivação para essa empreitada, a auditora chefe respondeu que sua intenção era iniciar o trabalho de auditoria preventiva, por meio da identificação dos riscos envolvidos nos processos de trabalhos críticos de modo a reforçar e/ou aprimorar os controles internos para os riscos negativos não se concretizarem ou serem mitigados.

A implantação da gestão de riscos na Audin se deu, inicialmente, com a capacitação da equipe. Foram realizadas oficinas com a equipe de auditoria, nas quais eles puderam pontuar os riscos inerentes de suas auditorias.

Neste período, foi definido que a Audin constituiria um Comitê de Gestão de Riscos, formado pelo auditor chefe e demais auditores, que desempenharia o papel de representante central de coordenação e supervisão no nível estratégico da gestão de riscos da unidade e para incentivar a gestão de riscos, na intenção de que esse fosse um exercício constante, inclusive para identificação de benefícios pela própria equipe.

Em seguida, foi designada uma equipe treinada para elaborar o Manual Guia da Gestão de Riscos do TJCE, baseado em diversos trabalhos já publicados por órgãos nacionais e internacionais, identificando as particularidades e disponibilidades da Audin. Após a finalização do Guia, os trabalhos foram iniciados. Dessa forma, foi designada uma equipe de auditoria para realizar o primeiro trabalho de identificação dos riscos, com o

objetivo de gerir contratação, execução e garantia de obras, a ser realizado na Secretaria de Administração e Infraestrutura (Seadi). O Resultado dessa auditoria será apresentado no último item desta seção.

A respondente informou que, complementando o trabalho de implantação da gestão de riscos na Audin, ela também queria disseminar a cultura da gestão de riscos dentro das unidades administrativas do TJCE, nesse sentido, realizou um seminário com o tema: Gestão de Riscos. Após esse período, a mesma foi indicada para ocupar outro cargo dentro do TJCE e o trabalho de gestão de riscos foi direcionado para o novo auditor chefe.

4.1.2 *Questionário aplicado ao auditor chefe atual no ano de 2021*

O novo auditor chefe assumiu a Audin em 2021 e, conforme respondido no questionário, havia a intenção de dar continuidade ao trabalho iniciado pela auditora chefe anterior. No entanto, logo após a sua posse foi decretado o isolamento social devido à pandemia do Covid 19, e esta pesquisa constatou que muitos dos seus projetos tiveram que ser realinhados para a nova realidade.

O estudo também identificou que, no intuito de disseminar a cultura da gestão de riscos nas demais unidades administrativas do TJCE, o auditor chefe deu início a um trabalho com a Secretaria de Comunicação (Ascom), travava de uma campanha educativa (realizada através de informativos, na *intranet* e por *e-mail* corporativo dos servidores, colaboradores, terceirizados etc.) na qual esclarecia alguns pontos, como: o que é gerenciamento de riscos, o porquê de gerenciar riscos e a importância do gerenciamento de riscos.

Conforme vivenciado, visto que uma pesquisadora trabalha naquele Tribunal, o distanciamento social repentino, somado a paralisação de obras, a impossibilidade de verificação *in loco* e outras dificuldades, inclusive afastamento de servidores por problemas de saúde, ocasionou uma ruptura no processo de implantação da gestão de riscos. Ficou perceptível,

conforme as reuniões virtuais que se realizavam, que o foco inicialmente estava voltado em resolver os problemas emergenciais que surgiam no dia a dia, tais como, sistema integrado para teletrabalho, máquinas para as pessoas trabalharem de casa, segurança da informação, reposição de pessoal afastado por problemas de saúde e outros.

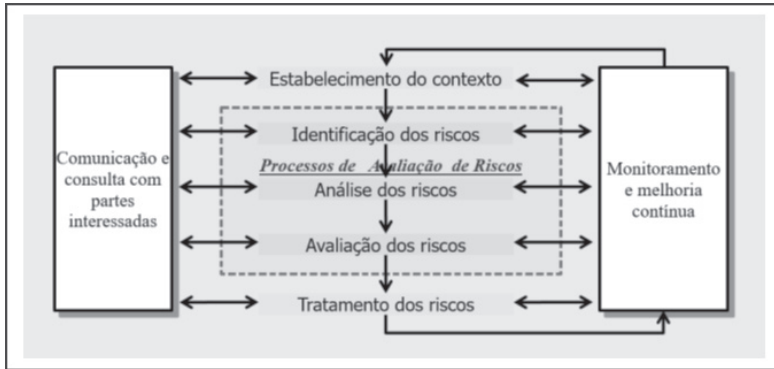
Outra observação, foi que a retomada da gestão de riscos foi prejudicada devido à pandemia da Covid-19 e, na retomada dos servidores ao ambiente de trabalho presencial o TJCE foi devastado por um incêndio, ocasionando, portanto, novos desafios para todas as unidades que estavam localizadas naquele prédio.

Diante desses fatos, identificou-se que a implantação da gestão de riscos na AUDIN e no TJCE sofreu desgastes e atrasos em função de eventos inesperados. Ainda não foi possível vislumbrar melhorias significativas resultantes do que já foi implantado em gestão de riscos. Segundo o respondente, existe um projeto em planejamento/execução que terá como uma de suas entregas a definição e aplicação da gestão de riscos no âmbito dos procedimentos do TJCE, pois com essa metodologia há possibilidade de êxito e de amplitude nas análises das unidades.

4.2 GESTÃO DE RISCOS NO ÂMBITO DA AUDIN

Por intermédio da verificação *in loco*, este trabalho identificou que foi elaborado o Manual de Gestão de Riscos da Audin (2020), orientando a execução de trabalhos de gestão de riscos. A intenção deste manual é fazer com que as diretrizes da gestão de riscos sejam parte integrante da gestão, incorporando-se à cultura e às práticas de trabalho. O manual prevê que a gestão de riscos deve ser dividida em etapas, mas que essas etapas devem ser coordenadas e contínuas. De acordo com o exposto na Figura 5, é possível verificar a orientação de como a gestão de riscos deve ser tratada.

Figura 5 – Processo de gestão de riscos da Audin



Fonte: CEARÁ (2020b).

A Figura 5 demonstra as cinco etapas que compõem o processo de gestão de riscos a ser realizada pela Audin. Primeiramente, se estabelece o contexto para compreender o ambiente e o objeto e então determinar o escopo e os critérios de risco para o restante do processo. Na sequência, tem-se a identificação dos riscos do trabalho, em que se reconhece e descrevem os riscos com seus eventos, causas e consequências. O objetivo dessa etapa é gerar uma lista e nela avaliar se os eventos podem aumentar ou reduzir, acelerar ou atrasar, ou até mesmo serem evitados para não comprometer a realização dos objetivos da unidade.

A etapa seguinte consiste na análise de riscos, que compreende identificar a natureza do risco e determinar o respectivo nível de risco, através da combinação de impacto e probabilidade, ocasião em se elabora a matriz de risco. Em seguida, o referido manual orienta fazer a avaliação dos riscos, momento em que se compara o nível de riscos com os critérios estabelecidos de acordo com o apetite e tolerância ao risco. Nessa etapa, a equipe de auditoria identifica os riscos aceitáveis e os que devem ser tratados.

Após a identificação, a equipe trata os riscos, o que consiste em implementar controles em resposta aos riscos. A implementação dos contro-

les obedece a alguns critérios, como por exemplo, o custo-benefício, visto que o controle não pode ter custo que supere seus benefícios. Isto posto, são identificadas as partes interessadas no objeto a ser avaliado os riscos, e procede-se o compartilhamento das informações obtidas após a avaliação com as partes interessadas, para que se possa tratar os riscos da melhor forma possível. O monitoramento é fundamental na gestão de risco e deve ser realizado desde o estabelecimento do contexto, sendo esse monitoramento representado pelo acompanhamento do desempenho do processo, verificação de indicadores e da necessidade de melhorias.


Todas essas etapas elencadas na Figura 5 e explicadas no manual de gestão de risco da Audin (2020b) são registradas pela equipe na execução de seus trabalhos. Para realização desse registro a equipe da AUDIN utiliza uma ferramenta denominada de planilha documentadora. Nessa ferramenta são dispostas as informações geradas, de forma ordenada, em todas as etapas da gestão de riscos. As abas da planilha documentadora são divididas em: ambiente e fixação de objetivos; mapa de riscos; cálculo do risco inerente; cálculo do risco residual; e plano de controle e resposta ao risco.

A aba ambiente e fixação de objetivos é o marco inicial dos trabalhos de gestão de riscos, nela deve-se analisar o contexto e fixar os objetivos pretendidos. Neste momento, a equipe de auditoria deve se organizar para compreender o ambiente externo e interno pertinentes ao objeto de gestão de riscos, e levantar informações como, normas de conduta, estrutura organizacional, normas internas, atribuição de alçada e responsabilidades, além de identificar os parâmetros e critérios relativos ao processo de gestão de riscos. É nesse momento que se utiliza uma matriz de forças e fraquezas, oportunidades e ameaças, conhecida como matriz Swot, sigla dada em alusão aos termos em inglês.

Na aba mapa de riscos a equipe de auditoria irá identificar os riscos dos processos rastreados, bem como as causas que dão origem ao evento de risco e os efeitos destes eventos no alcance dos objetivos. Também, se faz necessário classificar a categoria e natureza de cada risco. Para melhor

compreensão, segue demonstrado o modelo na Figura 6, na qual é possível observar como é a aba mapa de identificação dos riscos.

Figura 6 – Identificação dos riscos, mapa de riscos

|  | Objeto de Auditoria: | 0 | Auditor Responsável: | 0 | | |
|---|------------------------------------|------------------|---|-----------------------------------|--------------------|-------------|
| | Unidade Auditada: | 0 | Data: | | | |
| | Responsável pela Unidade Auditada: | 0 | Dica! Começar o preenchimento pelo evento de risco, depois a causa e em seguida a consequência. | | | |
| Identificação dos Riscos | | | | | | |
| Seq. | Processos de Trabalho / Atividade | Causa (devido a) | Evento de Risco (poderá acontecer) | Consequência (poderá impactar em) | Categoria do Risco | Abrangência |
| 1 | Processo 1 | Causa 1 | Risco 1 | Consequência 1 | Humano | Fraude |
| 2 | Processo 2 | Causa 2 | Risco 2 | Consequência 2 | Processo | Modelagem |
| 3 | Processo 3 | Causa 3 | Risco 3 | Consequência 3 | | |
| 4 | Processo 4 | Causa 4 | Risco 4 | Consequência 4 | | |
| 5 | Processo 5 | Causa 5 | Risco 5 | Consequência 5 | | |

Fonte: CEARÁ (2020b).

É na etapa de mapeamento dos riscos que, segundo determina o manual, o auditor da Audin deve utilizar técnicas e ferramentas de apoio para identificar os riscos, sendo que estas técnicas e ferramentas podem ser, conforme orienta o COSO (2017): questionários, entrevistas, fluxogramas, diagramas de causa e efeitos etc. Neste momento, o auditor deve responder à pergunta chave: o que pode atrapalhar o alcance dos objetivos/resultados? As respostas a essa pergunta identificam os eventos de riscos que serão usados para preencher a planilha documentadora.

Após a identificação dos riscos, segundo o referido manual, o auditor deve analisá-los. Esta pesquisa identificou que nesse momento, a equipe de trabalho deve efetuar o cálculo do risco inerente e do risco residual. Obtendo esses resultados, preenche-se a planilha documentadora que irá munir o auditor de informações para tratar os riscos. A aba do cálculo do risco inerente marca o momento no qual se avalia o impacto, mediante a análise dos efeitos caso o risco se concretize e qual a probabilidade do risco se realizar. O resultado da análise do nível de risco identificará se o risco é pequeno, moderado, alto ou crítico.

Na aba do cálculo do risco residual será considerado o impacto e a probabilidade mesmo com a presença dos controles sob cada risco identificado. Nessa etapa, a equipe de trabalho deverá avaliar cada risco, considerando o quanto o controle vigente atua para combatê-lo, no sentido de modificar as variáveis de impacto e/ou probabilidade. Se o controle for fraco ou ineficaz, o risco residual se manterá igual ao risco inerente.

A aba plano de controle e resposta aos riscos da planilha documentadora representa o momento em que após analisar os riscos, o auditor irá propor medidas de tratamento dos riscos. Conforme o manual, o tratamento se dá pelo plano de implementação de controles (Figura 7), em que o auditor descreve detalhadamente os procedimentos a serem desenvolvidos para cada proposta de controle, inclusive atribuindo os responsáveis pela implementação e limite de prazo para início e conclusão da implementação.

Figura 7 – Exemplo de plano de implementação de controles preenchidos

| IDENTIFICAÇÃO DO RISCO | | | |
|---|--|-------------------------------|----------------|
| Macroprocesso / Processo | EMITIR ORDEM DE SERVIÇO (O.S.) | | |
| Evento de Risco | Definição superficial do objeto de auditoria | | |
| Causas do Risco | 1. Conhecimento insuficiente do objeto; 2. Planejamento inadequado | | |
| Efeitos / Consequências | 1. Não cumprimento do prazo; 2. Comprometimento da qualidade do trabalho de auditoria | | |
| Nível de Risco Residual | Risco alto | | |
| Resposta a Risco | Evitar | | |
| PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DE CONTROLES | | | |
| O QUÊ? | | | |
| Controle Proposto | Tipo de Controle Proposto | Objetivo do Controle Proposto | |
| Nova metodologia de elaboração do Plano Anual de Auditoria baseada na seleção de processos de | Preventivo | Adotar Controle Novo | |
| QUEM? | | | |
| Responsável pela Implementação do Controle Diana Santos | | | |
| COMO? | | | |
| Detalhamento do Plano de Implementação do Controle | | | Intervenientes |
| 1. Levantamento de pesquisas e metodologias; | | | Carlos |
| 2. Identificação dos processos passíveis de auditoria; | | | Lídia |
| 3. Elaboração de questionários de avaliação de controle interno; | | | Laíse |
| 4. Análise das respostas dos questionários; | | | Alexandre |
| 5. Elaboração da Planilha Matriz de Priorização; | | | |
| 6. Cálculo dos fatores de risco; | | | |
| 7. Hierarquização dos processos audíveis. | | | |
| QUANDO? | | | |
| Data do Início | | Data da Conclusão | |
| 01/09/2019 | | 15/11/2019 | |
| STATUS | | | |
| Percentual de Progresso Total | | Situação | |
| 100% | | Concluído | |

Fonte: adaptado de CEARÁ (2020b).

Conforme é observado na Figura 7, a equipe de trabalho deverá obedecer a alguns critérios que estão estabelecidos no manual de gestão de riscos do TJCE: validação prévia dos controles com intuito de averiguar se o efeito da resposta afetará, de fato, a probabilidade ou o impacto, e verificar o custo-benefício de cada opção de tratamento, primando pela razoabilidade. As seções da planilha do plano de implementação de controles serão preenchidas respondendo às seguintes perguntas: o quê?, local em que consta o controle proposto e o tipo e objetivo do controle proposto; quem?, campo que indica o responsável pela implementação do controle; como?, parte que consta o detalhamento do plano de implementação do controle e os intervenientes; quando?, parte na qual é indicada a data de início e conclusão dos trabalhos; e *status*, seção que informará o progresso e situação da implantação dos controles.

Consoante ao identificado e exposto por este trabalho, a Audin apresenta todas as ferramentas implementadas para executar as auditorias baseada em riscos, tendo para isso elaborado, inclusive, um manual para orientar na execução dos trabalhos futuros. Percebe-se que desde o planejamento ao monitoramento, todas as etapas ficam consolidadas em uma planilha para que os auditores possam utilizá-la. As etapas da gestão de riscos apresentadas neste trabalho constituem um ciclo que deve ser executado anualmente, ou em períodos maiores ou menores, conforme a necessidade da unidade.

À luz do que foi apresentado, concebe-se então, que a execução eficiente de um processo de gestão de riscos oportuniza a antecipação de eventos adversos pela unidade de auditoria, o que possibilita o planejamento de ações que deverão ser adotadas no tratamento dessas incertezas, promovendo mais segurança e eficiência nos processos.

4.3 O PROJETO PILOTO DA GESTÃO DE RISCOS

Para iniciar trabalhos gerindo riscos, foi selecionado à auditoria operacional na Secretaria de Administração e Infraestrutura (Seadi) no setor de Gerência de Engenharia para avaliar o objeto, gerir contratação, execução e garantia de obras.

Inicialmente, foi realizado um planejamento de atuação da equipe no desenvolvimento do trabalho. A primeira etapa do planejamento englobou a realização de uma análise preliminar do objeto a ser auditado, a abertura de uma ordem de serviço e a preparação de uma reunião de abertura dos trabalhos com os servidores da Seadi, para apresentar-lhes a metodologia baseada em riscos.

Após a reunião de apresentação, foi aplicado um questionário com o gestor da unidade a ser auditada e, por meio de uma oficina, foram levantados e discutidos os riscos inerentes e residuais do objeto da auditoria, dando-se início ao preenchimento da planilha documentadora. Para fins de entendimento e demonstração dos trabalhos, neste artigo será apresentado um dos processos de trabalho que foi elencado na planilha documentadora dessa auditoria, englobando quatro etapas: 1) identificação dos riscos; 2) análise dos riscos; 3) avaliação dos controles existentes, e 4) cálculo do risco residual. Os dados analisados na primeira etapa, conforme verificação *in loco* por estes pesquisadores constam no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Etapa 1 (identificação dos riscos) do processo de trabalho selecionado

| | |
|--|--|
| Processo: | elaborar orçamentos de projetos de engenharia. |
| Objetivo do processo de trabalho: | quantificar os custos das obras. |
| Causas: | a) falha na revisão ou verificação pouco rigorosa; b) orçamento manual, ausência de recurso tecnológico; c) sistema ineficaz para quantificar o custo. |
| Evento de risco: | erros no orçamento (levantamento equivocado). |
| Consequências: | elaboração de aditivo para suprir a ausência do item. |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Após a identificação dos riscos, passou-se para a etapa de análise dos riscos, momento em que se fez a matriz de riscos e pôde-se identificar e quantificar o impacto do risco e a probabilidade de ocorrência, imputando ao processo e ao evento de risco o nível de risco inerente. Com essa resposta, a planilha documentadora foi alimentada com o resultado obtido, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 – Etapa 2 (análise dos riscos) do processo de trabalho selecionado

| | |
|---------------------------------|---|
| Processo: | elaborar orçamentos de projetos de engenharia. |
| Evento de risco: | erros no orçamento (levantamento equivocado). |
| Impacto: | 5 → médio: consequências relevantes em processos e atividades secundárias ou consequências menores em processos e atividades prioritárias: moderado impacto nos objetivos, porém recuperável. |
| Probabilidade: | 5 → médio: é possível que de alguma forma o evento possa ocorrer, pois as circunstâncias indicam moderadamente essa possibilidade. |
| Risco inerente: | 25 |
| Nível de risco inerente: | Médio. |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Após a identificação do risco inerente, avaliaram-se os controles existentes. Na planilha documentadora, na aba avaliação preliminar dos controles, foram identificados e registrados os controles aplicados naquela unidade, com seu respectivo responsável, possibilitando assim identificar o nível e o fator de risco do controle, conforme consta na tabela referencial para avaliação dos controles usada como parâmetro pela equipe de auditoria. As informações dessa etapa estão demonstradas no Quadro 4, a seguir.

Quadro 4 – Etapa 3 (avaliação dos controles existentes) do processo de trabalho selecionado

| | |
|--|---|
| Processo: | elaborar orçamentos de projetos de engenharia. |
| Evento de risco: | erros no orçamento (levantamento equivocado). |
| Controle existente: | 1. aplicação de checklist; 2. dupla revisão; 3. supervisão do gerente. |
| Responsáveis pelo controle: | 1. responsável pelo orçamento; 2. coordenador; 3. gerente. |
| Avaliação dos controles existentes: | 5 → os controles suplementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas. |
| Nível do risco: | Mediano. |
| Fator de risco do controle: | 0,6 (retirado da tabela referencial para avaliação dos controles). |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Após ter sido procedida a avaliação dos controles, a equipe de auditoria realizou o cálculo do risco residual, etapa na qual foi elaborada a matriz de risco, conforme planilha documentadora verificada neste trabalho. Na matriz de risco se atribui pesos a situações específicas, e avalia-se o impacto do risco e a probabilidade de ocorrência do risco mediante os controles existentes. O resultado constante na planilha documentadora foi sintetizado no Quadro 5.

Quadro 5 – Etapa 4 (cálculo do risco residual) do processo de trabalho selecionado

| | |
|--|---|
| Processo: | elaborar orçamentos de projetos de engenharia. |
| Evento de risco: | erros no orçamento (levantamento equivocado). |
| Avaliação dos controles existentes: | 5 → Os controles implementados mitigam alguns aspectos do risco, mas não contemplam todos os aspectos relevantes do risco devido a deficiências no desenho ou nas ferramentas utilizadas. |
| Risco residual: | 15 |
| Nível de risco residual: | Médio. |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Com os resultados obtidos e registrados na planilha documentadora desta auditoria, a equipe de auditoria avaliou o tratamento ao risco e determinou o tipo de resposta ao risco e a ação de controle a ser adotada. Este trabalho constatou que o nível de risco médio indicou que o risco residual deveria ser reduzido a um nível compatível com a tolerância a riscos. Essa redução seria possível com a diminuição da probabilidade de ocorrer o impacto do risco. O tipo de resposta a ser dada, e que foi seguida pela equipe de trabalho, foi de reduzir a probabilidade ou o impacto do risco mediante a transferência ou compartilhamento de uma parte do risco residual.

Com o resultado dos riscos identificados, analisados e avaliados foi possível fechar o escopo da auditoria e iniciar o programa de execução dos trabalhos. Percebe-se que tanto a equipe de trabalho da Audin quanto a equipe de trabalho da Seadi ampliaram a capacidade de análise dos processos com um olhar voltado a mitigar riscos e obter resultados satisfatórios na intenção de realizar um trabalho com qualidade e com maior probabilidade de êxito, assim, atingir os objetivos do TJCE.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho logrou êxito quanto ao objetivo proposto de analisar como se deu a implantação da gestão de risco na Audin do TJCE no que se refere ao atendimento da determinação legal imposta pelas Resoluções nº 308 e nº 309 do CNJ, alcance esse resultante do sucesso perante os objetivos específicos traçados. Dessa forma, pôde-se obter resposta para questão de pesquisa elaborada, sendo possível concluir que o TJCE tem observado os preceitos legais aos quais está sujeito no que diz respeito à gestão de riscos realizada pela Audin, tendo para isso realizado desde 2019 uma série de atos e publicações para propiciar o atendimento às Resoluções nº 308 e nº 309 de 2020, do CNJ.

Mediante a análise outrora realizada, pode-se compreender a técnica contábil da auditoria como um dos principais instrumentos de que

o gestor dispõe para assegurar a efetividade do controle e a qualidade do desempenho da instituição em que atua. As instituições públicas têm utilizado cada vez mais os procedimentos de auditoria interna visando corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão na intenção da garantia dos resultados pretendidos principalmente no tocante aos benefícios sociais consequentes dessa atuação.

Este estudo conseguiu constatar que a Audin atendeu a determinação das Resoluções nº 308 e nº 309 de 2020, do CNJ, e implementou a gestão de riscos com sucesso. A pesquisa evidenciou as ações tomadas para implantar a gestão de riscos naquela unidade: a) elaborou um Manual de Gestão de Riscos para ser seguido a cada auditoria; b) constituiu um Comitê de Gestão de Riscos, para coordenar, supervisionar e incentivar a gestão de riscos; c) realizou a primeira auditoria baseada em riscos na unidade Seadi; e, d) iniciou um trabalho educativo junto a Ascom de divulgação da gestão de riscos para as demais unidades do TJCE.

No projeto piloto foi possível identificar os riscos inerentes à contratação e execução de obras na unidade Seadi, criar mecanismos de redução do risco e assim, garantir que os objetivos fossem alcançados.

A pesquisa contribuiu para ampliar os estudos sobre gestão de riscos na área pública, que ainda são escassas, e, na prática, auxiliar as equipes de auditoria na implantação e condução da gestão de riscos.

As limitações ocorridas durante a execução desta pesquisa, primeiro foi o afastamento presencial do trabalho devido à pandemia do COVID-19 naquela unidade, dificultando os pesquisadores de aplicar questionários e entrevistas adicionais aos gestores de outras unidades administrativas. E depois o incêndio ocorrido no órgão que gerou diversos transtornos. Sugere-se que a pesquisa seja ampliada para outras unidades dos tribunais, bem como, aplicada a outras empresas públicas e privadas.

REFERÊNCIAS

ABNT NBR ISO 31000. **Gestão de riscos: princípios e diretrizes**. 1. ed. São Paulo: ABNT, 2018.

ANDERSON, D. COSO ERM: Getting risk management right: strategy and organizational performance are the heart of the updated framework. **Internal Auditor**, [S. l.], v. 74, n. 5, p. 38-43, 2017.

AQUINO, I. D. S. **Como escrever artigos científicos**. São Paulo: Saraiva, 2019.

ARITUA, B.; SMITH, N.; BOWER, D. What risks are common to or amplified in programmes: Evidence from UK public sector infrastructure schemes. **International Journal of Project Management**, [S. l.], v. 29, n. 3, p. 303-312, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. **Roteiro de auditoria de gestão de riscos**. Brasília: SEGECEX/ADGECEX/SEMEC: 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Guia Prático de Gestão de Riscos para a Integridade**. 2018a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/manual-gestao-de-riscos.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Gestão de Riscos do TCU**. 2018b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/21/96/61/6E/05A1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_basico_gestao_riscos.pdf. Acesso em: 25 ago. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Cartilha de gestão de riscos**. Brasília: Diretoria-Geral, 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 308**, de 11 de março de 2020. Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria. 2020a. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/04/Resolu%C3%A7%C3%A3o-CNJ-%C2%BA-308.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 309**, de 11 de março de 2020. Aprova as diretrizes técnicas das atividades de auditoria governamental no poder Judiciário. 2020b. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original165609202006225ef0e2a9dd07f.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Cartilha de Gestão de Riscos**. Brasília: Diretoria-Geral, 2020c.

BRASILIANO, A. **Inteligência em Riscos: gestão integrada em riscos corporativos**. 1. ed. São Paulo: Sicurezza, 2016.

CALLAHAN, C.; SOILEAU, J. Does enterprise risk management enhance operating performance? **Advances in accounting**, [S. l], v. 37, p.122-139, 2017.

CARUSO, A. M. C. **Metodologia de auditoria baseada em riscos**. Brasília, DF: Universidade Federal do ABC, 2016.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução e controle interno no Brasil - do código de contabilidade de 1922 até a criação do CGU em 2003 - guia para atuação das auditorias e organização de controles internos nos estados, municípios e ONGs.** São Paulo, SP: Editora Atlas, 2008.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **Portaria n.º 851**, de 23 de junho de 2020. 2020a. Disponível em: https://sistemas-internet.tjce.jus.br/consultas/novainternet_consultas_atos_normativos2.asp. Acesso em: 8 set. 2021.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. **Manual guia da gestão de riscos do TJCE.** Fortaleza: TJCE, 2020b.

CHAI, C; *et al.* Riscos corporativos: um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços. **Saber Humano**, [S. l.], v. 7, n. 10, p. 61-83, jul./dez. 2020.

COELHO, J. M. R.; RIBEIRO, O. M. **Auditoria.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSO. **Enterprise risk management: align risk with strategy and performance.** COSO, 2013. Disponível em: https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

COSO. **Leveraging COSO across the three lines of defense.** COSO, 2015. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>. Acesso em: 8 set. 2021.

COSO. **Enterprise risk management: integrating risk with strategy and performance.** Jersey City, NJ: COSO, 2017.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DE ALMEIDA, A. M. P.; DE SANTANA PINHO, R. C.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, [S. l], v. 17, n. 2, p. 74-113, 2019.

DIAS, A. A. de S. P. A more effective audit after COSO ERM 2017 or after ISO 31000:2009. **Revista Perspectiva Empresarial**, [S. l], v. 4, n. 2, p. 73-82, 2017.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologias**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FERRO, D. dos S. **Gestão de riscos corporativos: um estudo multicaso sobre seus métodos e técnicas**. 2015. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-19012016-150607/>. Acesso em: 12 abr. 2022.

GOMES, A. R.; JUNIOR, A. J. S. O.; MACHADO, G. V. Metodologia de auditoria foco em processo e risco. **Revista do TCU**, Brasília, v. 132, p. 28-37, 2015.

HUBBARD, G. Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line. **Business Strategy and the Environment**, [S. l], v.18, p.177-19, 2009.

IIA. **IIA Position Paper: the three lines of defense in effective risk management and control.** Florida: IIA, 2013.

IIA BRASIL. Home. IPPF. **Definição de auditoria interna.** 2021. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 10 set. 2021.

IIA BRASIL. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF).** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>. Acesso em: 30 abr. 2017.

MAFFEI, J. L. G. **Curso de Auditoria:** introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARCON, F.; TAKAKURA JÚNIOR, F. N.; NOLASCO JUNIOR, J. Gerenciamento de risco na gestão de projetos: estudo de caso de projetos na geração de energia. **Braz. J. of Bus.**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 860-880 jan./mar. 2021.

MARTINS, L.C. **Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM.** 2020. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2020.

MCNAMEE, D.; SELIM, G. M. **Risk Management:** Changing the internal auditor's paradigm. 1. ed. Florida. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1998.

MIRANDA, R.F. A. **Implementando a gestão de riscos no setor público**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2017.

NAMEE, D. MC.; DE CICCO, F. **Auditoria baseada em riscos**. 2006. Disponível em: https://www.qsp.org.br/auditoria_risco.shtml. Acesso em: 25 ago. 2021.

OLECHOWSKI, A. *et al.* The professionalization of risk management: What role can the ISO 31000 risk management principles play? **International Journal of Project Management**, [S. l], v. 34, n. 8, p. 1568-1578, 2016.

PARDINI, E. P. **Auditoria interna, gestão de riscos, controles internos**. Ed.1. São Paulo: Crossover Consulting & Auditing, 2019.

PETER, M. da G.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2014.

PINHO, R. C. de S.; BEZERRA, L. B. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do “sistema s”:
o caso do SEBRAE/CE. **Revista Ambiente Contábil**, UFRN, Natal-RN, v. 7. n. 2, p. 32-52, jul./dez. 2015.

QSP. **Abordagem do QSP para auditoria baseada em risco**. 2010. Disponível em: www.qsp.org.br/auditoria.risco.shtml. Acesso em: 12 nov. 2021.

REIS, A. R. A gestão de riscos como ferramenta de assessoramento ao processo decisório na Polícia Federal. **Revista Brasileira de Ciências Policiais**. Brasília, v. 11, n. 2, p. 195-236, maio/ago. 2020.

SÁ, A. L de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2017.

SANTIAGO, V. **Quer conhecer a evolução da Gestão de Riscos?** 2020. Disponível em: <https://vicenzisantiago.com/quer-conhecer-a-evolucao-da-gestao-de-riscos/>. Acesso em 15 abr. 2022.

SORDI, J. O. D. **Desenvolvimento de projeto de pesquisa**. São Paulo: Saraiva, 2017.

UNITED KINGDOM (UK). **The orange book: management of risk – principles and concepts**. Norwich: HM Treasury, 2020. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/866117/6.6266_HMT_Orange_Book_Update_v6_WEB.PDF. Acesso em: 25 ago. 2021.

VEDODE, G. Auditoria de Riscos x ISO 31000. **Revista Gestão de Riscos**, São Paulo, v. 44, p. 17-20, 2009.

VIEIRA, J. B.; ARAÚJO, A. B. Risk management in the Brazilian Federal Government: a ministerial analysis. **Revista do Serviço Público**, [S. l], v.71, p. 404-437, 2020.

WRIGHT, C. The CAE-CRO relationship: chief audit executives and chief risk officers can collaborate in many ways to ensure the organization manages risks effectively. **Internal Auditor**, [S. l], v. 75, n. 1, p. 31-36, 2018.

Como citar este artigo:

WALRAVEN, Andréa Lucas; MACHADO, Marcus Vinícius Veras; PINHO, Ruth Carvalho de Santana; SOARES, Marilene Feitosa. Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 136-173, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.819>.

A governança do Tribunal de Contas do Estado do Ceará à luz do referencial básico do Tribunal de Contas da União

The governance of the Court of Auditors of the state of Ceará according of the basic reference of the Federal Court of Auditors

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.797>

Samuel Leite Castelo¹

Aline Duarte Moraes Castelo²

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo a verificação do grau de aderência das propostas previstas no Referencial Básico de Governança Pública desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), nos mecanismos de governança do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). O Referencial Básico de Governança pública (RGB) do TCU tem como base para a aplicação prática da governança, por meio de três mecanismos essenciais que devem estar presentes nos órgãos públicos: liderança, estratégia e controle. Utilizou-se da metodologia com uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, seguido de um levantamento a partir de uma pesquisa documental, método do estudo de caso. Os resultados obtidos evidenciaram que a Corte de Contas cearense aderiu ao RGB por meio da política institucional de governança, o modelo implantado tem uma estrutura operacionalizada por três instâncias que possuem competências interdependentes e complementares e que conseguiu a participação da sociedade civil nos processos e projetos aplicados pelo TCE-CE, com intuito de aquilatar o desempenho do controle externo estadual, com repercussão na melhoria dos serviços prestados à sociedade.

1 Graduado em Ciências contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), Mestre em Gestão de empresas pela UNIFOR e Doutor em Gestão de empresas pela Universidade de Coimbra (UC), Portugal. Colaborador do Centre for Business and Economics Research – CEBER/UC. Auditor de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE-CE. E-mail: samuel.castelo@uece.br

2 Graduada em Ciências contábeis pela Universidade de Estadual do Ceará (UECE), Mestre em Administração de Empresas e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e Doutoranda em Gestão de empresas pela Universidade de Coimbra (UC), Portugal. Atua como Colaboradora do Centre for Business and Economics Research – CEBER/UC. E-mail: aline_dmf@hotmail.com

Palavras-chave: governança pública; controle externo; Tribunal de Contas do Estado do Ceará; Referencial Básico de Governança do TCU.

ABSTRACT

The present study aimed to verify the degree of adherence of the proposals provided for in the basic public governance framework developed by the Federal Court of Auditors in the governance mechanisms of the Court of Auditors of the State of Ceará (TCE-CE). The Basic Governance Reference Applicable to Public Administration is based on the practical application of governance, through three essential mechanisms that must be present in public bodies: leadership, strategy and control. The methodology used a qualitative approach, of an exploratory and descriptive nature, followed by the case study method. The results obtained showed that the Ceará Accounts Court adhered to the basic framework through the Institutional Governance Policy, the governance model implemented has a structure operated by three instances that have interdependent and complementary competences and that achieved the participation of civil society in the definitions and implementation of processes and projects applied by the TCE-CE, in order to assess the performance of state external control, with repercussions on the improvement of services provided to society.

Keywords: public governance; external control; Court of Auditors of the State of Ceará; TCU's Basic Governance Framework.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 26-05-2022

Data de versão final: 11-08-2022

Data de aprovação: 12-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem importante papel a desempenhar, não só no fornecimento de segurança material ou econômica e de garantias sociais, mas também de promotor do desenvolvimento social. Assim, a tarefa de reformar o Estado deve direcionar-se para a criação de uma estrutura institucional que garanta uma boa intervenção na sociedade (PRZEWORSKI, 2001).

A Administração Pública tem sido convocada a repensar a sua gestão de modo a reavaliar os seus processos e resultados (CASTELO; GOMES, 2020a; CASTELO; GOMES, 2020b). Sob tal perspectiva, a nova gestão pública tem se pautado em uma gestão por resultados, buscando desenvolver melhores desempenhos e incremento na accountability governamental (TEIXEIRA; GOMES, 2019).

Segundo Slomski (2008), há uma tendência de adoção de práticas de governança corporativa no setor público. Deste modo, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015) define governança corporativa como o sistema pelo qual as instituições são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle.

Segundo Hitt, Irelande Hoskisson (2012), a governança é considerada uma das mais avançadas técnicas de gestão, uma vez que garante maior eficiência às decisões tomadas, bem como elimina o conflito de interesses.

Bovaird (2005) e Borges e Serrão (2005) relatam, complementarmente, que tem estado na agenda de pesquisa buscando entender como a governança tem afetado o desempenho das organizações. Logo, a governança é aplicável às diversas formas organizacionais, inclusive às organizações públicas, uma vez que seus princípios e ações objetivam otimizar os resultados pretendidos pelos seus gestores, *stakeholders* e proprietários. No caso da administração pública, a relação de assimetria de informações se dá entre os cidadãos (principal) e os gestores públicos e políticos (agentes) (BEVIR, 2011; TEIXEIRA; GOMES, 2019).

De fato, o termo governança, em seu sentido estrito, apresenta-se associado ao problema de agência, pelo fato de existir um distanciamento cada vez maior entre a propriedade e a gestão, inclusive, no setor público (CASTRO; SILVA, 2017; RHODES, 2016; ANDREW; SHORT; JUNG; ARLIKATTI, 2015; SILVA; SENNA; LIMA JR.; SENNA, 2014; MATIAS-PEREIRA, 2010; BOVAIRD, 2005; BORGES; SERRÃO, 2005; PETERS, 1997; RHODES, 1996).

Outros estudos apresentam aderência das práticas em governança relacionadas ao *International Federation of Accountants* (IFAC) e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) (SOBREIRA; RODRIGUES JUNIOR, 2017), em práticas adotadas em órgãos da administração pública federal brasileira e administração pública estadual (GUEDES; DA SILVA JUNIOR, 2021; COREO *et al.*, 2019; DE MORAES *et al.*, 2018), em Tribunais de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (SANTOS, 2016) e em Universidades Federais do Brasil (MARQUES *et al.*, 2020).

Nesse íterim, em que pese o debate acadêmico sobre a temática aqui proposta, esteja longe de chegar a um consenso sobre a delimitação de seu escopo, muitos pesquisadores e agentes públicos têm argumentado sobre a importância da governança para a administração pública (TEIXEIRA; GOMES, 2019) e especificamente aos Tribunais de Contas do Brasil.

Com intuito de preencher esta lacuna, o objeto desta pesquisa será o controle externo, pois se justifica pelo exercício dos Tribunais de Contas, em que essas oferecem benefícios para a sociedade, na medida em que controla e promove o aperfeiçoamento da gestão dos recursos públicos, o que assegura maior efetividade das políticas públicas implementadas (TCU, 2020; ATRICON, 2018).

O problema existe onde não se possui um sistema de governança estruturado de acordo com as particularidades do país. Nesse sentido, a adoção global aos códigos das melhores práticas, que passou a ser prioridade para a comunidade europeia, o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) (BORGES; SERRÃO, 2005; WORLD BANK, 2008).

Para tanto, a aplicação de boas práticas de governança fortalecerá e aumentará o desempenho do controle externo, com repercussão na melhoria dos serviços prestados à sociedade (TCU, 2020; ATRICON, 2018; DE MORAES *et al.*, 2018).

Diante do exposto, far-se-á necessário identificar adesão das ações propostas pelo Referencial Básico de Governança pública (RGB) do TCU no TCE-CE, a fim de responder à seguinte questão: qual o nível de adesão do TCE-CE às boas práticas de governança pública abordadas pelo TCU? Assim, o objetivo geral do artigo é verificar o grau de aderência das propostas previstas no RGB nos mecanismos de governança no TCE-CE.

O artigo caracteriza-se como uma investigação de abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, e adotado como método o estudo de caso.

O trabalho teórico-empírico será dividido nas seguintes seções: na introdução encontra-se a justificativa, os problemas e o objetivo da pesquisa; o referencial teórico, que aborda a governança pública e o desempenho, o TCU e o seu referencial básico da governança pública e a política de governança institucional no TCE-CE; a metodologia; a análise de dados; e as considerações finais, em que se têm as principais conclusões e limitações da pesquisa, bem como as recomendações para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A governança pública e as suas perspectivas

A temática da governança surge primeiro no ambiente das entidades privadas. Slomski *et al.* (2008) definem governança como o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, por meio de mecanismos específicos, pelos gestores e proprietários, cuja finalidade é assegurar a eficácia do desempenho da entidade.

Na proposta aplicada ao setor público, Bao et al.(2013) defendem que o objetivo do governo é promover o bem-estar, não apenas melhorar a eficiência, eficácia, ou capacidade de resposta na implementação de um determinado programa ou projeto de governo.

As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, convergindo interesses com a intenção de preservar e otimizar o valor econômico sustentável da organização, promovendo seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da administração da organização, sua longevidade e o bem comum (IBGC, 2015).

No entanto, quando se trata da governança aplicada ao setor público denota-se como um processo de administração (WORLD BANK, 2008; MARINI; MARTINS, 2004; RHODES, 1996) ou de uma cultura gerencial (PAINES; AGUIAR; PINTO, 2018) e de uma capacidade do governo em formular e implementar políticas públicas (BAETA; PEREIRA; MUCCI, 2016; MARINI; MARTINS, 2004; ARAÚJO, 2002; KAUFMANN; KRAY; ZOIDO-LOBATÓN, 1999; BRESSER-PEREIRA, 2008).

Bem como infere-se que a governança resulta da propositura de reformas administrativas, que tem como objeto a ação conjunta do governo, das empresas e da sociedade civil, visando uma solução dos problemas sociais de forma sustentável (KISSLER; HEIDEMANN, 2006; LÖFFER, 2001). Tal abordagem implicitamente traduz-se em uma mudança do papel do Estado (menos hierárquico e menos monopolista) na solução de problemas públicos (SECCHI, 2009). Tais mudanças nos meios e processos provocam e garantem que o interesse dos *stakeholders* seja observado pelos entes político-governamentais objetivando o bem-estar social (RIBEIRO FILHO; VALADARES, 2017).

Contudo, estes processos deverão adicionar os seguintes elementos: coordenação e articulação, interação e integração, arranjos formais e informais, redes, interesses comuns, pluralismo (CASTELO *et al.*, 2018; MASSEY, JOHNSTON-MILLER, 2016; RAQUEL; BELLEN, 2012; STREIT; KLERING, 2005; KOOIMAN, 2006; OECD, 2004; GRAHAM;

AMOS; PLUMPTRE, 2003; BOVAIRD; LÖFFLER, 2003; COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 2001).

Diante de tais características, segundo Wei (2000), *International Federation of Accountants* (2001, 2013), e Teixeira e Gomes (2019), a governança compreende a estrutura que garante que os resultados pretendidos pelas partes interessadas.

Bovaird e Löffler (2003) e Silveira (2010) verificam os seguintes benefícios decorrentes da adoção de mecanismos da governança corporativa: um interno, que seria a melhora no processo de decisão da alta gestão; e outro externo, que seria a maior facilidade de captação de recursos com a consequente redução do custo de capital, consequentemente, um melhor resultado.

Nesse sentido, Lynn Jr., Heinrich e Hill, (2000), Bovaird (2005) e Bao et al., (2013) asseveram que a governança pública deve ser orientada para o desenvolvimento de avaliação dos resultados e da aderência a critérios ou a normas acordadas. De modo similar, o TCU (TCU, 2014, 2020) destaca que a governança é aquela que permite, entre outras coisas, avaliar o desempenho e a conformidade da organização, o que é ratificado por Lindsay, Osborne e Bond (2014) e Teixeira e Gomes (2019).

Bovaird e Löffler (2003) atentam para dois aspectos: a obtenção de resultados de qualidade de vida que realmente importem aos atores dentro do sistema de governança pública; e os processos de interação entre as partes interessadas que correspondam aos critérios ou normas acordadas.

Assim, é possível perceber que a governança sugere o estabelecimento de procedimentos e a correspondente execução, com fins de instrumento gerador de eficácia, eficiência e efetividade para o alcance dos resultados (TEIXEIRA; GOMES, 2019).

A título de delimitação do escopo, a Governança Pública (GP) deve se preocupar com a capacidade dos sistemas políticos e administrativos de agir efetiva e decisivamente para resolver os problemas públicos, inclusive pela mensuração do desempenho das esferas governamentais (TEIXEI-

RA; GOMES, 2019). Entretanto, a atuação condicionadora de desempenho também deve ser executada por via da GP, sendo fundamental ter uma boa compreensão sobre o desempenho (BOVAIRD, 2005; BOVAIRD; LÖFFLER, 2003).

Assim, como a governança objetiva auxiliar na solução de problemas, ela deve procurar estabelecer critérios avaliativos que auxiliem os órgãos a alcançarem as demandas da sociedade. Portanto, mensurar o desempenho da administração com o intuito de verificar se ela está atendendo ao seu fim básico está diretamente associado ao mecanismo de controle e governança (MASSEY, A.; JOHNSTON-MILLER, 2016; BAETA; PEREIRA; MUCCI, 2016; TCU, 2014).

Segundo Castello Branco e Cruz, (2013), existem práticas de governança previstas na legislação brasileira, por exemplo, a representação parlamentar ou a representação em conselhos, os serviços de ouvidorias e da carta de serviços ao cidadão ofertados pelos órgãos, a divulgação de plano e resultados, a elaboração do planejamento institucional, as estruturas de comitês internos e auditoria interna, a implantação da descentralização administrativa, da gestão de riscos e dos controles internos, avaliação de desempenho individual e institucional e, por fim, a atuação do controle externo.

Diante disso, percebe-se que as práticas em GP são materializadas em leis, regras administrativas, decisões judiciais que restringem, prescrevem e habilitam as atividades de governo, para a produção e entrega de bens e serviços públicos (LYNN JR.; HEINRICH; HILL, 2000).

Segundo Freitas e Silva, (2022) foram publicados trabalhos, como o estudo nº 13 sobre a boa governança no setor público, da *International Federation of Accountants* (IFAC), que definiu governança como um sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas por meio de três princípios: abertura, integridade e responsabilidade.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015) aponta que a governança atua como um sistema que objetiva dirigir, monitorar e incentivar as organizações às boas práticas, de modo que seus princípios básicos

se transformem em recomendações objetivas, tais princípios são: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade. Portanto, busca-se aproximar gestores e políticos com os cidadãos, objetivando alinhamento de interesses entre as partes (IBCG, 2015; TEIXEIRA; GOMES, 2019).

A *Independent Commission on Good Governance in Public Services* desenvolveu um código intitulado *The Good Governance Standard for Public Services*, que estabelece um padrão de boa governança para serviços públicos, cuja finalidade era desenvolver um código comum (OPM; CIPFA, 2004, 2005). Este código apresenta a importância de se saber como o dinheiro público é gasto e sobre a qualidade dos serviços prestados para os cidadãos (OPM; CIPFA, 2005).

Matias-Pereira (2010) expõe que a governança pública deve-se ter relações éticas, conformidade, transparência e prestação responsável de contas. Bogoni *et al.*, (2010) complementam a proposta citada com: responsabilidade de prestar contas, transparência, participação, relacionamento e eficiência.

Ademais, Ribeiro Filho e Valadares (2017) afirmam que as práticas e princípios de governança favorecem os meios e processos necessários que garantem que os interesses da sociedade e de seus *stakeholders* sejam observados pelos entes político-governamentais objetivando o bem-estar social.

Por fim, as práticas da governança materializam-se em mecanismos estabelecidos para o desenvolvimento de uma cultura gerencial, guiada pelos valores: eficiência, qualidade, transparência e prestação de contas aos cidadãos (PAINES; AGUIAR; PINTO, 2018).

2.2 Tribunal de Contas da União e o referencial básico em governança

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem promovido esforços para a implementação adequada do processo de governança das instituições públicas, por conseguinte elaborou um RGB que serve como guia para as entidades do setor público (TCU, 2020).

Antes disso, observa-se que no sistema jurídico brasileiro, diversos instrumentos infraconstitucionais surgiram e auxiliaram no fortalecimento da governança pública brasileira, entre os quais: os sistemas de freios e contrapesos e as estruturas de controle interno e externo instituídos na CF de 1988; os Códigos de Ética Profissional dos Servidores Públicos; a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, a Gespública; e os instrumentos de transparência e de acesso à informação etc. (TEIXEIRA; GOMES, 2019).

O exercício dos órgãos de controle possui papel preponderante como agentes fomentadores da governança pública em seus respectivos âmbitos de atuação, inclusive, em relação aos seus próprios procedimentos.

Em 2014, o TCU elaborou e aprovou o referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Segundo Moraes et al., (2018), em 2020, o documento foi atualizado com o intuito de proporcionar melhoria da governança pública nos entes federativos e ser indutor da eficiência, eficácia e efetividade na implementação das políticas públicas.

O RGB lista, com base em posicionamento da *International Federation of Accountants* (IFAC), os princípios básicos de governança que devem nortear a gestão pública, tais como: transparência, integridade e prestação de contas. Tal instrumento revela ao Estado o papel determinante da sociedade no processo de resultados governamentais e que por meio de suas demandas modificam e reconfiguram novas estruturas e práticas de governança, por conseguinte, em novas avaliações, em novos direcionamentos, acompanhamentos e monitoramentos de políticas públicas.

Aquele referencial ainda admite que a boa governança pública tem como escopo apoderar e preservar a fidúcia da sociedade, por meio de um conjunto eficiente de mecanismos ou práticas, a fim de assegurar que as ações desenvolvidas estejam sempre alinhadas ao interesse público (TCU, 2020).

Do RGB são extraídos os princípios, as diretrizes e os níveis de análise que fomentam uma boa governança pelos órgãos e entidades da

administração pública. Neste sentido, o RGB apresenta quatro níveis de análise, uma vez que as práticas de governança por si não produzem todos os resultados potencialmente esperados, e tampouco a avaliação está isenta de custos advindos da implementação das ações de governança (TEIXEIRA; GOMES, 2019).

Nesse sentido, a seguir a Figura 1 ilustra a integração dos níveis de análise apresentados pelo referencial em questão.

Figura 1 – Níveis de análise do referencial básico de governança pública do TCU



Fonte: (TCU, 2014; 2020)

Segundo a Figura 1, os mecanismos de governança serão detalhados em componentes de governança, que serão elementos em práticas de governança, que serão itens de controle da governança ou de monitoramento da sua execução.

Destarte, o referencial básico supracitado estabelece que a liderança, a estratégia e o controle são os mecanismos de governança correspondentes, para que as funções de avaliar, direcionar, acompanhar, monitorar e controlar sejam adotadas corretamente (TCU, 2014; 2020; FREITAS; SILVA, 2022).

Assim, para IFAC (2013) e Teixeira e Gomes (2019) as práticas de liderança, de estratégia e de controle devem ser aplicadas de modo a garantir que a organização busque os objetivos traçados pela alta organização em prol do interesse público. Sucessivamente, cada mecanismo de governança deve estar associado a um conjunto de componentes de governança que colabore para o alcance do objetivo organizacional.

Por fim, a cada componente de governança é vinculado um conjunto de práticas de governança com a finalidade de alcançar os resultados pretendidos, aos quais são associados itens de controle.

2.3 A Política de governança institucional do Tribunal de Contas do estado do Ceará

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) expediu a Resolução nº 12/2018, a qual aprovou as Diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática governança nos Tribunais de Contas, com a finalidade de aferição do nível de excelência institucional dos Tribunais de Contas (TCE-CE, 2020).

Nesse cenário, os Tribunais de Contas (TCs) exercem papel fundamental enquanto fiscalizadores das atividades do estado, requerendo, para o cumprimento de sua missão, o desenvolvimento de modelos de gestão integrados, conjuntos coerentes e sistemáticos de práticas, que buscam aperfeiçoar o seu desempenho para a solução de problemas coletivos complexos (ATRICON, 2018).

Assim, a atuação dos TCs deve se basear em um modelo de governança que leva em conta aspectos de liderança, estratégia e *accountability*, em uma abordagem de múltiplas dimensões do esforço: processos, recursos, estruturas, sistemas informacionais e, principalmente, pessoas (ATRICON, 2018).

Segundo TCE-CE, a GP volta-se às atividades de controle externo que compreendem os mecanismos de liderança, estratégia e controle/*accountability*, com a intenção de direcionar, monitorar e avaliar a atuação da gestão, com vistas a melhorar a condução de políticas públicas e a prestação de serviços efetivos à sociedade (CEARÁ, 2020).

A capacidade do TCE-CE em reformar, administrativamente, e de criar processos de medição e avaliação por meio de um sistema de medição e gestão de desempenho, promove o valor do bem-estar da sociedade, provocam uma tensão dinâmica, em que a capacidade estratégica e de relacionamento com os *stakeholders* externos influenciam de forma positiva o resultado governamental (CASTELO; GOMES, 2021; CASTELO; GOMES, 2020a; CASTELO; GOMES, 2020b; BAO et al., 2013).

Os princípios gerais de governança observados pelo Referencial Básico de Governança Aplicável aos Órgãos e Entidades da Administração Pública (RGB) do TCU são: legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, eficácia, efetividade, probidade, transparência e *accountability*. (ATRICON, 2018; TCU, 2014, 2020).

A Atricon (2018) evidencia também os princípios básicos de governança pública previstos no art. 3º do Decreto Federal 9.203/2017, são eles: capacidade de resposta, integridade, confiabilidade, prestação de contas e responsabilidade.

Dentro desse escopo, o Tribunal de Contas do estado do Ceará modificou sua missão, direcionando suas atividades para ser guardião dos recursos públicos sob sua jurisdição, contribuindo para o aprimoramento da governança e da gestão pública em benefício da sociedade (TCU, 2020).

Diante dessas diretrizes, o atual Plano Estratégico, 2021-2026, do TCE-CE mantém ativa a temática da governança em três objetivos estratégicos: “contribuir para o aperfeiçoamento da governança e da gestão pública; fortalecer a governança e a gestão; e aprimorar a governança e gestão de TI” (TCE-CE, 2022).

Conforme a Resolução Administrativa nº 04/2019, em seu artigo 2º, os princípios de Governança são: “liderança, integridade, responsabilidade, ética, compromisso e autonomia, transparência e interação com a sociedade, *accountability*, equidade, efetividade, eficácia e eficiência, legitimidade, inovação, meritocracia e harmonia no ambiente de trabalho”.

Destaca-se que a proposta do TCE-CE, diferencia-se do RGB do TCU, pois acrescentou mais dois princípios: o da inovação e da meritocracia e harmonia no ambiente de trabalho. O primeiro visa estimular a geração de novas ideias que possam ser aplicadas em prol da melhoria do desempenho da Corte de Contas, e o segundo visa premiar o bom desempenho, selecionar o corpo gerencial/diretivo de acordo com as competências e definir critérios de ascensão funcional baseados em desempenho e competências (TCE-CE, 2020).

No que tange as diretrizes, a governança do TCE-CE (TCE-CE, 2020) aponta as seguintes: possuir clareza acerca dos propósitos da instituição e focá-los nos resultados esperados pelos cidadãos, jurisdicionados e demais partes interessadas; realizar as funções e os papéis definidos; tomar decisões embasadas em informações de qualidade; gerenciar riscos; desenvolver a capacidade e a eficiência do corpo diretivo da Instituição; tomar ações ativas e planejadas de diálogo e prestação de contas à sociedade, bem como engajar instituições parceiras e partes interessadas; garantir que a Instituição atue com alta qualidade e agregue valor social; cumprir os códigos de conduta ética e prezar pelos valores institucionais.

A governança do TCE-CE diante de tais princípios e diretrizes operacionalizará por meio dos mecanismos de liderança, estratégia e controle/*accountability* para direcionar, monitorar e avaliar a atuação da gestão da Corte de Contas.

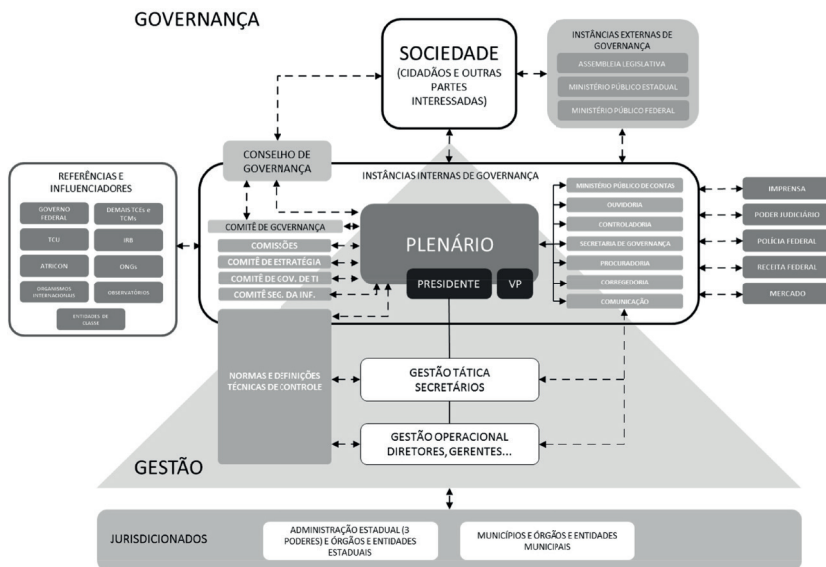
Quanto ao mecanismo da liderança, compreende o desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes para a condução de pessoas/equipes na direção dos resultados propostos.

Em relação ao mecanismo da estratégia, as atividades do TCE-CE compreendem o relacionamento com partes interessadas, a definição e o monitoramento de objetivos, indicadores e metas, bem como o alinhamento entre planos e operações de áreas e unidades organizacionais envolvidas na sua execução.

No que se refere ao mecanismo do controle/*accountability* compreende aspectos, tais como: transparência, prestação de contas e responsabilização.

Segue estrutura do modelo de governança do tribunal, conforme a figura abaixo:

Figura 2 – Estrutura do modelo de governança institucional do TCE-CE



Fonte: TCE (2018).

Segundo Falcão (2018), o modelo supracitado levou em consideração tanto as instâncias internas e externas de governança, quanto às instâncias internas e externas de gestão e, nesse sentido, busca-se identificar a dinâmica entre atores direta e indiretamente envolvidos; as estruturas administrativas; os processos de trabalho; e os fluxos de informação específicos e refleti-los nos mecanismos de liderança, estratégia e controle em uma arquitetura própria.

Em relação à estrutura da governança, o TCE-CE estabeleceu três instâncias de Governança Institucional (GI): o Pleno; o Comitê de Governança Institucional; o Conselho de Governança Institucional.

Segundo o modelo de governança do TCE-CE, a primeira instância volta-se para atividades na qualidade deliberativa/autorizativa máxima da Corte cearense, em que promove o direcionamento estratégico e o controle da instituição.

Nesta esfera, o Tribunal de Contas estabelece um mandato institucional de seus membros; direciona as ações institucionais para resultados, por meio estabelecido pelo planejamento estratégico da instituição; promove interações com a sociedade, no sentido de analisar interesses, demandas, expectativas e valores de seus *stakeholders*; estabelece uma integração e sincronia da GI com os desdobramentos nas diversas áreas e unidades organizacionais; exige a completude da aplicação dos princípios e práticas, cuja finalidade é de assegurar a transparência e o envolvimento das partes interessadas; e, por fim, estabelece o controle e a permanente avaliação da gestão executiva do Tribunal (TCE-CE, 2018).

Já a segunda esfera, o Comitê de Governança, é composta pelos seguintes membros: I. Presidente; II. Conselheiro-Relator do Conselho de Governança; III. Secretários; IV. Ouvidor; V. Controlador; VI. Chefe de Gabinete da Presidência; VII. Chefe da Assessoria de Comunicação Social.

Ao Comitê de Governança Institucional compete: o acompanhamento efetivo da implementação da Política de Governança Institucional; a avaliação, direção e monitoramento da gestão, com vistas a cumprir as demandas da sociedade, das instituições superiores e das instâncias externas de governança; a elaboração e coordenação da execução do Plano Estratégico de Governança; a determinação de como os cidadãos, jurisdicionados e outras partes interessadas serão ouvidos e como suas demandas serão tratadas; o estabelecimento de prioridades e responsabilidades quanto à modelagem dos fluxos de processos de trabalho, bem como quanto à elaboração e uso de manuais de processos e procedimentos; o alinhamento e controle das interações entre as estruturas da governança; a promoção da transparência e da *accountability*; a coordenação das ações para a melhoria contínua de sistemas de tecnologia da informação; incentivar as práticas de aquisições sustentáveis; a implementação da avaliação de custos institucionais; promoção da adoção de práticas de gestão de riscos e controles internos; incentivar as ações de formação de líderes, bem como acompanhar a gestão por competências, a produtividade e os resultados

obtidos; buscar e deliberar acerca do alcance de recursos externos necessários ao fortalecimento institucional (TCE-CE, 2018).

Por fim, de acordo com TCE (2018), a última esfera, o Conselho de Governança, tem uma função mais executiva e tem as atribuições de opinar, exprimir e canalizar interesses da sociedade em relação ao Tribunal, em receber e reagir à prestação de contas dos atos, fatos e desempenho da gestão, em avaliar o grau de governança e propor aperfeiçoamentos; opinar sobre políticas, planos e projetos de GI, em facilitar a interlocução; e em promover o conhecimento e confiabilidade da Corte de Contas junto à sociedade.

O Sistema de Governança Institucional (SGI) é a ferramenta desenvolvida para operacionalizar as atividades da política de governança. O SGI é composto pelos seguintes elementos: I. Estrutura e atores; II. Plano Estratégico; III. Processos de Governança; IV. Projetos de Governança; V. Desdobramentos da Governança.

Dessa forma, com fundamento na Resolução Administrativa nº 01/2020, de 4 de março de 2020, que alterou os dispositivos da Resolução Administrativa nº 08/2019, acerca de nova Estrutura Administrativa para o Tribunal, a Secretária de Governança (Secgov) é a unidade responsável por coordenar a execução de ações relacionadas à unidade de assessoramento especializado, a coordenação da execução de ações relacionadas à GI, planejamento estratégico, gestão de projetos e processos, gestão de informações, gestão do orçamento e desenvolvimento organizacional (TCE, 2021; 2022).

A estrutura e atores do SGI compreendem o conjunto de atores externos e internos que exercem influência, de forma direta ou indireta, no direcionamento e controle/accountability do TCE/CE, assim como a forma como estes atores se relacionam às instâncias de Governança. Os processos de governança constituem parte do repertório de processos de trabalho do TCE/CE, cujos escopos estejam voltados aos mecanismos da GI, quais sejam: liderança, estratégia e controle/accountability.

É mister que o Comitê de Governança promoverá a integração entre os processos de GI, e o modelo de gestão por processos que venha a ser

adotado pelo Tribunal.

Ademais, a GI será compartilhada e desdobrada de forma alinhada em áreas e ou domínios de conhecimentos e práticas, tais como: governança de tecnologia da informação e comunicação, governança de pessoas, governança de aquisições e tantas outras quantas forem julgadas pertinentes pelo Comitê de Governança.

O monitoramento e o controle do SGI constituem o conjunto de definições, instrumentos e normativos relacionados à geração de informações sobre a implementação do Plano Estratégico, dos processos, projetos e desdobramentos da GI, bem como as formas de disseminação e uso dessas informações para melhoria do SGI. O monitoramento e o controle do SGI serão exercidos pelo Comitê de Governança, com o apoio da Secretaria de Governança.

Todas as unidades internas do TCE-CE, envolvidas de alguma forma, direta ou indiretamente, com os objetivos, processos, projetos e/ou desdobramentos da Governança, deverão se envolver de forma cooperativa com a coleta, tratamento e análise das informações acerca do desempenho do SGI.

3 METODOLOGIA

A metodologia deste artigo está baseada numa sequência de procedimentos e critérios sistemáticos que auxiliam na consecução dos objetivos propostos deste artigo de abordagem teórico-prático.

Quanto ao objetivo da pesquisa, Gil (2002) classifica em três tipos: descritiva, cujo objetivo primordial é a descrição das características da governança nos Tribunais de Contas; exploratória, em que o objetivo é proporcionar maior familiaridade com o problema de aderência ao RGB sobre as práticas de governança no TCE-CE; e explicativa, visando identificar os fatores que contribuem para aplicabilidade dos mecanismos de governança pública, da qual a compreensão desses fenômenos possa

aprofundar os conhecimentos desta realidade, de entender o porquê ou a explicação dessas práticas.

Na mesma perspectiva, conforme Gil (2002), a pesquisa descritiva objetiva investigar e descrever determinado fato, ordenando e classificando os dados estudados. Portanto, a pesquisa descritiva permite que o conjunto de dados levantados forneça subsídios a serem utilizados para a formulação de um quadro geral acerca da aderência ao RGB nas práticas de governança executadas pelo TCE-CE.

Longaray *et al.* (2006) expressam que a pesquisa exploratória busca apreciar com profundidade determinado assunto, de modo a torná-lo mais claro, e normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática abordada. Dessa forma, mediante a pesquisa exploratória, é possível conhecer a adesão do TCE-CE ao RGB, a fim de que compreender o seu pleno funcionamento e aplicabilidade de suas estratégias, processos e projetos.

Com efeito, no tocante aos meios, foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa de teor bibliográfico foi utilizada mediante a análise de visões já produzidas pelos autores nacionais e internacionais, em artigos, dissertações, teses sobre a temática da governança pública e principalmente o RGB, e foi realizada com o propósito de identificar relevantes contribuições relacionadas a uma fundamentação teórico-metodológica consistente.

Já a pesquisa documental foi utilizada com apoio na análise das leis, normas, decretos, regimentos, regulamentos, organogramas, relatórios, atas de reunião e outros documentos relacionados às matérias referentes às boas práticas em governança pelo TCE-CE.

Realizou-se, portanto, um levantamento com intuito de compreender o contexto e os mecanismos da governança do TCE-CE que permitirá aprofundar os fenômenos desta área pública.

Para Godoy (1995), a pesquisa qualitativa é descritiva, pois é rica em descrições contextualizadas e ressalta, ainda, que a pesquisa qualitati-

va é geralmente associada à de cunho exploratório, que busca aferir o grau de aderência dos mecanismos de governança do TCE ao RGB.

Para coleta de dados, o site do TCE-CE foi acessado durante os meses de fevereiro e março de 2022, e encontradas leis, normas, regulamentos, regimentos, organogramas, históricos, todos os documentos disponibilizados em sua *homepage* sobre o processo institucional da governança na Corte de Contas cearense.

4 ANÁLISE DE DADOS

Foram analisados os mecanismos e as práticas percebidas nos processos e projetos estabelecidos e nas normas internas do TCE-CE a luz do RGB, ver quadro 1 abaixo.

Quadro 1 – Práticas relacionadas aos mecanismos de governança

| Mecanismos de governança | Práticas de governança |
|--------------------------|---|
| Liderança | Estabelecer o modelo de governança. |
| | Promover a integridade. |
| | Promover a capacidade da liderança. |
| Estratégia | Gerir riscos. |
| | Estabelecer a estratégia. |
| | Promover a gestão estratégica. |
| | Monitorar o alcance dos resultados organizacionais. |
| | Monitorar o desempenho das funções de gestão. |
| Controle | Promover a transparência. |
| | Garantir a <i>accountability</i> . |
| | Avaliar a satisfação das partes interessadas. |
| | Avaliar a efetividade da auditoria interna. |

Fonte: TCU (2020).

O TCE-CE implementou mecanismos de governança por meio de processos e projetos, que foram deliberadas pelo Pleno e Comitê de governança, e operacionalizada pela Secretaria de Governança (Secgov).

Esta implementação vem em consonância com os estudos de Guedes e da Silva Júnior (2021), Correio (2019) e dos Santos (2016) que afirma que os órgãos da Administração Pública Federal estão dando os primeiros passos na adoção de melhores práticas de governança corporativa, mas ainda tem muito a avançar.

A Secgov coordenou os trabalhos de consolidação dos sistemas e normativos das mais diversas áreas do Tribunal (TCE, 2021). Bem como, atuou na definição, gestão e acompanhamento do portfólio de projetos priorizados (FALCÃO, 2018b; TCE, 2021). Estes disponibilizados no portal do órgão, tais informações sobre o sistema de governança são semelhantes ao estudo de dos Santos (2016), que possibilita às partes interessadas, via internet, expor as responsabilidades e os papéis dos atores envolvidos nos processos de gestão por resultados.

Em relação às práticas ligadas ao mecanismo de liderança, o TCU explicita a importância de se estabelecer o modelo de governança, a promoção da integridade e da capacidade da liderança das organizações.

Constata-se que foi definido o modelo de governança e sua estrutura. As instâncias do Pleno e do Comitê de Governança Institucional promovem o direcionamento estratégico e o controle da instituição, em que, junto a Secgov, realizam o acompanhamento, a avaliação e o monitoramento da implementação dos mecanismos de governança, tais resultados destas atividades foram evidenciados em estudos semelhantes de Marques et al. (2020) e de Moraes et al. (2018).

Em suma, observa-se que a Corte de Contas criou as instâncias da estrutura de governança como ação de estruturação da autoridade e do poder para atender às expectativas de desempenho e manter a legitimidade e a confiança entre as partes interessadas.

Para Bao *et al.* (2013) tal estrutura exige que os líderes criem e operem com sucesso em estruturas horizontais de autoridade, além das estruturas hierárquicas tradicionais. O último depende de abordagens de

poder duro, ou seja, o estado de direito, os sistemas burocráticos, o serviço público, os partidos políticos e o controle do fluxo de informações para os cidadãos, enquanto o primeiro depende mais do uso do poder brando, a persuasão, cooperação, cooptação, influência, relacionamentos, parcerias e colaboração.

Já o Comitê de Governança Institucional funcionou como instância de integridade, que no momento de enfrentamento da pandemia do coronavírus (Covid-19) buscou o controle de crise. Assim como, auxiliou na elaboração e monitoramento das etapas do Plano de Retomada das Atividades Presenciais do TCE Ceará (TCE-CE, 2021).

No que se refere às práticas relativas ao mecanismo de estratégia, o TCE-CE estabeleceu a sua gestão estratégica por meio da elaboração do Plano Estratégico de Governança, com os seus respectivos critérios e indicadores para avaliação da eficiência e efetividade do SGI (dos SANTOS, 2016; FALCÃO, 2018b; TCE-CE, 2022).

Por conseguinte, definiu e formalizou a estratégia institucional pela adoção de planejamento estratégico e pela gestão de portfólios de projetos e processos, considerando aspectos como transparência e envolvimento das partes interessadas, boa comunicação, monitoramento e avaliação da execução da estratégia (TCE-CE, 2022). Constatou-se que tais ações favoreceram os processos de monitoramento dos resultados organizacionais e do desempenho das funções de gestão do TCE-CE.

Outro produto do mecanismo da estratégia foi o diagnóstico organizacional e análise do cenário atual do Tribunal de Contas, que avaliou o ambiente interno e externo, sendo ponto crucial para a formulação dos projetos estratégicos (TCE-CE, 2021). O resultado do diagnóstico permitiu uma visão e modernização da estrutura do órgão, suas competências, organização e funcionamento das unidades do Tribunal (TCE-CE, 2022).

Destaca-se também a finalização dos relatórios dos Planos Setoriais da Escola de Contas e da Assessoria de Comunicação Social, com a redefinição das identidades organizacionais, contemplando missão e visão, e

deliberados projetos setoriais a serem executados no exercício de 2021 a 2023 (TCE-CE, 2022).

Na figura abaixo, o mapa estratégico definiu três perspectivas: gestão e inovação, processos internos e resultados. Neste último, os resultados voltam-se às entregas para sociedade e jurisdicionados. Assim, o TCE-CE busca em suas ações inibir a má gestão dos recursos públicos; fortalecer por meio de uma nova comunicação; e contribuir para o aperfeiçoamento da governança e gestão pública, nos mecanismos de transparência e de controle social.

Figura 3 – Mapa estratégico do TCE



Fonte: TCE-CE (2021).

Em relação aos processos internos, as áreas definidas foram: controle externo, cooperação, governança, efetividade e sustentabilidade. Tal definição buscou fortalecer a sustentabilidade e as parcerias com os *stakeholders* externos; e aperfeiçoar os processos de controle externo, o sistema de avaliação de desempenho e a utilização de dados, promoção da qualidade, tempestividade e seletividade dos processos.

Por fim, na perspectiva da gestão e inovação, as áreas desenvolvidas foram: orçamento, tecnologia e pessoas, em que se buscou de forma sustentável gerir os recursos financeiros; implementar a transformação digital e o aprimoramento da governança e gestão da tecnologia da informação. Destaca-se também, o interesse da implantação da gestão do conhecimento, do processo de interação entre as áreas e o desenvolvimento de competências comportamentais, técnicas e gerenciais.

Diante de tal estruturação, a Secgov conseguiu consolidar os sistemas, as diretrizes e normativos, especificamente, para atualizar e aperfeiçoar a gestão de soluções em tecnologia da informação, proporcionando uma ambiência favorável à gestão do resultado. (TCE-CE, 2021).

Essas diretrizes direcionaram o acompanhamento e monitoramento do desempenho da gestão dos resultados que coadunam com as propostas da IFAC (2014), e devem ser conhecidas e adequadamente endereçadas às partes interessadas.

O papel positivo da medição de desempenho por meio da gestão estratégica dos portfólios de processos e projetos é considerado, quando elas trabalham juntas, na promoção de uma dinâmica nas capacidades de gerenciamento estratégico, operacional e com o relacionamento com os *stakeholders* externos (CASTELO; GOMES, 2020a, 2021).

Diante da interação destas capacidades de lideranças, o desafio será a implantação da gestão por competências. É mister que tal ação busca, desde a gestão operacional até a alta administração, a otimização dos resultados institucionais. E conseqüentemente, tais processos e projetos promoverão ações e atividades de responsabilização do TCE-CE (TCE-CE, 2020).

Dentro desta perspectiva, o TCE-CE desenvolveu canais de comunicação para prestar um melhor relacionamento com as partes interessadas, promovendo aprimoramento da relação com a mídia, instituições parceiras e público interno, com vistas a atender ao maior número possível de interessados e proporcionar maior participação social.

Constatou-se que foi dada publicidade ao modelo de governança no site oficial do Tribunal de Contas, e o acesso às informações sobre a composição das instâncias de governança, papéis e responsabilidades de seus membros, valores organizacionais, fluxos de informação e processos de tomada de decisão (TCU, 2020). Ademais, identificou-se a efetividade da transparência ativa, através do portal de dados abertos do TCE-CE (TCE-CE, 2020, 2022).

Em relação à gestão de riscos, o Tribunal desenvolveu uma matriz de monitoramento e avaliação dos projetos administrados pelo SGI como uma ferramenta de mecanismos de estratégia da governança.

O TCU (2020) aponta que o gerenciamento de riscos deve ser integrado ao planejamento estratégico da entidade por meio do processo de definição da estratégia e dos objetivos de negócios.

Constatou-se que os principais processos de trabalho da Corte de Contas, deu-se atenção às espécies processuais finalísticas, com a análise dos processos de interposição de recurso, agravo e embargos de declaração, bem como de apreciação da legalidade dos atos sujeitos ao registro, com a espécie admissão, e foram mapeados o fluxo do processo de Prestação de Contas de Gestão em decorrência da seletividade.

Por fim, a Secgov uniformizou as orientações e a sistematização de súmulas buscando a promoção da integridade dos projetos e processos.

Em relação às práticas ligadas ao mecanismo de controle, foi desenvolvido e implementado um sistema de gestão de riscos e de controles internos, cuja finalidade é realizar melhorias no desempenho institucional, através da implantação do controle de qualidade da fiscalização, por meio de práticas de auditoria interna nas áreas do tribunal (TCE-CE, 2022).

Constatou-se a sistematização e uniformização das orientações e das súmulas do tribunal e uma revisão no processo de responsabilização dos gestores, dos quais permitiram e garantiram uma evolução na eficácia, na eficiência e efetividade das prestações de contas, das fiscalizações, das inspeções e das auditorias.

No enfoque da promoção da transparência às partes interessadas, o Tribunal realizou uma revisão dos portais e atualização dos portais de informação da Corte de Contas: o Portal institucional, o Portal da transparência, o Portal de sistemas e consultas dos municípios, a Intranet e da nova política de comunicação com os jurisdicionados e divulgação e a propositura de dados abertos (TCE-CE, 2021, 2022).

Ademais, deu-se continuidade do acompanhamento do desenvolvimento do Projeto de Implantação do Sistema e-TCE, que deverá substituir o atual Sistema de Acompanhamento de Processos (SAP), trazendo ganhos efetivos em celeridade e disponibilidade, tanto para o corpo técnico do tribunal quanto para seus jurisdicionados (TCE-CE, 2021, 2022).

Essas ferramentas citadas favorecem as práticas de prestação de contas e de responsabilização dos gestores públicos, além de permitir celeridade processual e de julgamento das contas públicas.

Neste contexto de transparência e da responsabilização, que garanta a efetividade em direção ao interesse da sociedade e que garanta o acesso a todas as informações de interesse público, e não somente daquelas obrigatórias pelas normas (TCU, 2020; DOS SANTOS, 2016).

É imprescindível que os responsáveis informem e justifiquem suas decisões no que tange à gestão dos recursos públicos, e ainda que as estruturas e processos organizacionais garantam que eles sejam responsabilizados por suas ações.

Constatou-se que o TCE-CE criou uma gestão de processos e projetos, que implantaram um sistema de medição e gestão de desempenho, com a finalidade de promover a responsabilização e a prestação de contas, pois, por meio da medição de desempenho, de indicadores e de ações estratégicas, impactam a melhoria do desempenho institucional, tais resultados coadunam com os estudos de Marques *et al.* (2020), Castelo e Gomes (2020a, 2021), e de Moraes *et al.* (2018).

Tais atividades desenvolvidas pelo Tribunal criaram uma capacidade dinâmica nos processos administrativos em executar atividades ao bem público, em gerenciar recursos de suas atividades, ações e operações da Corte de Contas para atender as demandas e exigências dos *stakeholders* de forma efetiva (CASTELO; GOMES, 2020a, 2020b, 2021;BAO *et al.*, 2013).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, a presente pesquisa buscou verificar a aderência dos mecanismos de governança pública do TCE-CE em relação ao RGB. Adicionalmente, procurou-se identificar as práticas e os princípios fundamentais relatados na literatura e nos dispositivos normativos deste Tribunal.

Quanto à aplicação do RGB pelo TCE-CE, este apresenta, de forma prescritiva, os pressupostos da aplicação do conceito de governança, as diretrizes e os princípios para as organizações públicas. Aliás, o TCE-CE adicionou outros mecanismos (inovação, meritocracia e harmonia no ambiente de trabalho) agregando valor às atividades operacionais e finalísticas da Corte, que corroboram em busca do desempenho eficaz, efetivo e eficiente das políticas públicas.

Observou-se, por meio dos normativos, sistemas e processos, que o TCE-CE aplica a metodologia prevista no RGB, executa de forma integrada o modelo de governança, através dos mecanismos de governança propostos pelo TCU (liderança, estratégia e controle).

Aliás, há consenso na literatura de que a boa governança é essencial para otimizar o desenvolvimento social, econômico, político e cultural do Brasil e das unidades que o constituem. Portanto, o objetivo geral do artigo foi atingido, haja vista que a avaliação feita identifica adesão neste órgão os pressupostos do referencial supramencionado.

Ademais, evidenciou-se a participação e a colaboração da sociedade civil e dos jurisdicionados na elaboração e desenvolvimento de suas práticas e mecanismos de governança voltados para eficácia das políticas

públicas e na melhoria dos recursos organizacionais do TCE-CE.

Por fim, as pesquisas futuras voltam-se para um estudo comparativo e descritivo sobre a adoção nos demais Tribunais de Contas do Brasil, com intuito de se buscar a compreensão aprofundada do fenômeno ora relatado.

Como limitação desta pesquisa, tem-se a perspectiva do estudo sobre a governança pública ser em relação a uma organização, no caso ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará, o que reduz a generalização dos resultados.

Em relação às implicações práticas e a sociedade, percebe-se que a adoção do modelo de governança proposto pelo TCE-CE impacta no gerenciamento das políticas públicas do governo do estado e de seus municípios, favorecendo em melhores resultados fiscais e dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ANDREW, S. A. *et al.* Intergovernmental cooperation in the provision of public safety: Monitoring mechanisms embedded in interlocal agreements. **Public Administration Review**, v. 75, n. 3, p. 401-410, 2015.

ARAÚJO, V. de C. **Texto para discussão 45**: a conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho, 2002.

ATRICON. Governança nos Tribunais de Contas. *In*: **Resolução Atricon nº 12/2018**, 2018.

BAÊTA, O. V.; PEREIRA, J.R.; MUCCI, C. B. M. R. Contributions of communicative of rationality for the brazilian public governance. **Business and Management Review**, v. 4, n. 5, p. 761-769, 2015.

BAO, G. *et al.* Beyond new public governance: a value-based global framework for performance management, governance, and leadership. **Administration & Society**, v. 45, n. 4, p. 443-467, 2013.

BEVIR, M. Governança democrática: uma genealogia. **Revista de Sociologia e Política**, v. 19, p. 103-114, 2011.

BOGONI, N. M. *et al.* Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 1, p. 119-142, 2010.

BORGES, L. F. X.; SERRÃO, C. F. de B. **Aspectos de governança corporativa moderna no Brasil**. 2005.

BOVAIRD, T.; LÖFFLER, E. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. **International review of administrative sciences**, v. 69, n. 3, p. 313-328, 2003.

BOVAIRD, T. Public governance: balancing stakeholder power in a network society. **International review of administrative sciences**, v. 71, n. 2, p. 217-228, 2005.

BRESSER-PEREIRA, L. C. O modelo estrutural de gerência pública. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 2, p. 391-410, 2008.

BRANCO, C. S. C.; DA CRUZ, C. S. A prática de governança corporativa no setor público federal. **Revista do TCU**, n. 127, p. 20-27, 2013.

CASTELO, S. L. *et al.* Governança pública e performance: uma revisão sistemática de literatura. **Revista Controle: doutrinas e artigos**, v. 15, n. 2, p. 289-319, 2017.

CASTELO, S. L.; GOMES, C. F. Reforma Administrativa e Desempenho Governamental: o efeito mediador das capacidades dinâmicas. **Seminários em Administração**, 2020a.

CASTELO, S. L.; GOMES, C. F. Reforma administrativa e desempenho governamental: o efeito mediador da Gestão e Medição de Desempenho. **Encontro da ANPAD - EnANPAD 2020**, p. 1-17, 2020b.

CASTELO, S. L.; GOMES, C. F. O efeito mediador das capacidades dinâmicas na relação entre Gestão e Medição de Desempenho e Desempenho Governamental. **XI Seminário de Gestão Organizacional Contemporânea**, p. 1-55, 2021.

CASTRO, C. J.; SILVA, G. V. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. **Revista Espacios**, v. 38, n. 17, 2017.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Relatório de Atividades**. 2022.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Relatório de Gestão: balanço 2020/2021**, 2021.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Resolução Administrativa nº 04/2019**: Institui a Política de Governança Institucional do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, 2020.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Plano Estratégico de Governança do Sistema de Governança Institucional do TCE-CE**, 2018.

CORREIO, M. N. O. P. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 2, p. 215-231, 2019.

DE MORAES, E. P. *et al.* Uma análise sobre a adoção das boas práticas de governança pelo Estado do Pará. **GIGAPP Estudios Working Papers**, v. 5, n. 83-90, p. 224-241, 2018.

DOS SANTOS, G. N. P. **Governança pública no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul à luz do referencial básico do Tribunal de Contas da União**. Monografia (Pós-graduação em Administração Pública), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

FALCÃO, H. Sistema de Governança do Tribunal de Contas do Estado do Ceará: Necessidades organizacionais e de informações, Plano estratégico de Governança e identificação e delineamento de métodos e processos, **TCE-CE**, 2018a.

FALCÃO, H. Sistema de governança para o tribunal de contas do estado do Ceará: carteira de projetos e monitoramento e avaliação do sistema de governança institucional, **TCE-CE**, 2018b.

FREITAS, V. A. de; SILVA, F. E. R. da. Administração pública e governança: uma discussão teórica. **Revista Controle: doutrina e artigos**, p. 354–379, 2022.

GUEDES, D. R.; DA SILVA JÚNIOR, A. R. Governança Pública no Brasil: estado da arte dos estudos publicados de 2009 a 2019. **Revista Controladoria e Gestão**, v. 2, n. 1, p. 370-387, 2021.

GRAHAM, J.; AMOS, B.; PLUMPTRE, T. **Principles for good governance in the 21st century**, 2003.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. Strategic management cases: competitiveness and globalization. **Cengage Learning**, 2012.

IBGC. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. In: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **IBGC**, 2015.

IFAC, International Federation of Accountants. Study 13: governance in the public sector, **IFAC**, 2001.

IFAC, International Federation of Accountants. International framework: good governance in the public sector, **IFAC**, 2013.

KAUFMANN, D.; KRAAY, A.; ZOIDO-LOBATÓN, P. **Governance matters**, 1999.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

KOOIMAN, J. Governing as governance. **Sage Publications**, 2006.

LINDSAY, C.; OSBORNE, S. P.; BOND, S. The ‘new public governance’ and employability services in an era of crisis: challenges for third sector organizations in Scotland. **Public Administration**, p. 192-207, mar., 2014.

LÖFFER, E. Governance: die neue generation von staats-und verwaltungsmodernisierung. **Verwaltung Management**, p. 212-215, 2001.

LYNN JR., L. E.; HEINRICH, C. J.; HILL, C. J. Improving governance: a new logic for empirical research. **Georgetown University Press**, 2000.

MARINI, C.; MARTINS, H. Um governo matricial: estruturas em rede para geração de resultados de desenvolvimento. *In: IX Congresso del CLAD–Madrid*. 2004.

MARQUES, P. V. da S. B. *et al.* Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública do Tribunal de Contas da União. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 18, n. 2, p. 164-196, 2020.

MASSEY, A.; JOHNSTON-MILLER, K. Governance: public governance to social innovation? **Policy & Politics**, p. 663-675, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

MATIAS-PEREIRA, J. Governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, p. 109-134, 2010.

OFFICIAL Journal of the European communities. c. 287, 12 Oct. 2001. **Official Journal**, p. 1-29, 2001.

OPM, Office for Public Management. The Independent Commission on Good Governance in Public Services. **The good governance standard for public services**. 2004.

OPM; CIPFA. The Good Governance Standard for Public Service, v.1, **Hackney Press Ltd**, 2005.

ORGANIZATION for Economic Cooperation and Development. Principles of corporate governance. **OECD**, 2004.

PAINES, A. T.; AGUIAR, M. R. V.; PINTO, N. G. M. A. Governança no setor público segundo a IFAC: uma análise dos institutos federais da região sul do Brasil. **Nucleus**, p. 351-366, 2018.

PETERS, G. Shouldn't row, can't steer: what's a government to do? **Public Policy and Administration**, p. 51-61, 1997.

PRZEWORSKI, A. **Sobre o desenho do Estado**: uma perspectiva agent x principal. *In*: Reforma do Estado e administração pública gerencial. 4. ed. **FGV**, 2001.

RAQUEL, I.; BELLEN, H. M. V. Contribuição à concepção da governança pública: uma análise a partir da visão dos especialistas. *In*: **XXXVI Encontro da Anpad**. Rio de Janeiro, 2012. Rio de Janeiro: Anpad, 2012.

RHODES, R. A. The new governance: governing without government. **Political Studies**, p. 652-667, 1996.

RHODES, R. A. W. Recovering the craft of public administration. **Public Administration Review**, p. 638-647, 2016.

RIBEIRO FILHO, W. F.; VALADARES, J. L. Governança: uma nova perspectiva de gestão aplicada à administração pública. **The Journal of Engineering and Exact Sciences (JCEC)**, p. 721-723, 2017.

SANTOS, G. N. P. Governança Pública no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul à luz do referencial básico do Tribunal de Contas da União, **TCU**, 2016.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da Administração Pública. **RAP**, p. 347-369, 2009.

SILVA, R. M.; SENNA, E. T. P.; LIMA JR., O. F.; SENNA, L. A. S. **Plataformas logísticas**: uma análise propositiva da aplicabilidade dos princípios da governança corporativa e pública. Espacios, 2014.

SILVEIRA, A. D. M. da. **Governança corporativa no Brasil e no mundo**: teoria e prática. Elsevier, 2010.

SLOMSKI, V. *et al.* **Governança corporativa e governança na gestão pública**. Atlas, 2008.

STREIT, R. E.; KLERING, L. R. Governança pública sob a perspectiva dos sistemas complexos. *In: Encontro Nacional de Estudos em Gestão Pública e Governança*. Brasília, 2005.

SOBREIRA, K. R.; JÚNIOR, M. S. R. Governança no setor público segundo IFAC: levantamento do nível de aderência de uma instituição de ensino superior. **Revista Controle**: doutrina e artigos, v. 15, n. 1, p. 166-194, 2017.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, p. 519-550, 2019.

TRIBUNAL de Contas da União. Referencial Básico de Governança Organizacional, **Brasília: TCU**, 2020.

TRIBUNAL de Contas da União. Governança pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. **Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão**, 2014.

WEI, S. J. Corruption and poor public governance: costs, causes and reform proposals. Project Overview. **The Brookings Institute**, 2000.

WORLD Bank. **What is governance?** 2008.

Como citar este artigo:

CASTELO, Samuel Leite; CASTELO, Aline Duarte Moraes. A governança do Tribunal de Contas do Estado do Ceará à luz do referencial básico do Tribunal de Contas da União. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 174-209, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.797>.

Análise da despesa com pessoal do Poder Executivo do Estado do Ceará, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal

Analysis of personnel expenses of the Executive Branch of the state of Ceará, in the light of the Fiscal Responsibility Law

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.821>

Antônio Linconl de Aguiar¹

Maria Salvelina Marques Lourenço²

Lilian Lopes Ribeiro³

José Welington Félix Gomes⁴

RESUMO

Este estudo teve o objetivo de demonstrar o comportamento do Poder Executivo do estado do Ceará quanto ao cumprimento dos limites de despesa com pessoal definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no período de 2010 a 2021. Trata-se de uma pesquisa exploratória, descritiva, bibliográfica e documental. Os dados foram coletados nos Relatórios de Gestão Fiscal do estado do Ceará, disponíveis no Portal da Transparência. A análise dos dados foi realizada com o uso da análise de conteúdo. Os resultados indicam que o Poder Executivo do estado do Ceará cumpriu os

1 Graduado em Ciências Econômicas, pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Campus Sobral, Técnico em Meio Ambiente, pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará (IFCE). Atuou como estagiário na Autarquia Municipal de Meio Ambiente (AMMA) no setor da Coordenação de Educação Ambiental (CEA) da Prefeitura Municipal de Sobral (PMS). E-mail: linconll@live.com

2 Graduada em Ciências Contábeis e em Direito, pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), Mestre em Gestão e Modernização Pública (UVA), Doutora em Administração de Empresas (Unifor). Foi funcionária do Banco do Brasil S.A., Coordenadora da Secretaria de Desenvolvimento Econômico do Município de Sobral, Diretora Administrativa do Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral e professora da UVA. Atualmente, é professora da Universidade Federal do Ceará (UFC), Campus Sobral. E-mail: salvelinalourenco@gmail.com

3 Graduada em Economia, pelo Centro Universitário de Goiás, Mestre em Planejamento do Desenvolvimento, pela Universidade Federal do Pará, Doutora em Economia, pela Universidade Federal do Ceará. Atualmente é professora adjunta da Universidade Federal do Ceará em Sobral, pesquisadora vinculada ao Centro de Pós-graduação em Economia (CAEN/UFC) e integrante do Laboratório de Estudos da Pobreza - LEP/CAEN. E-mail: liadiniz-21@hotmail.com

4 Graduado em Ciências Econômicas, pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Mestre e Doutor em Economia, pelo Curso de Pós-graduação em Economia, da Universidade Federal do Ceará (CAEN). Professor dos Cursos de Ciências Econômicas e Finanças da Universidade Federal do Ceará - Campus Sobral. Pesquisador do Curso de Pós-graduação em Economia, da Universidade Federal do Ceará (CAEN). E-mail: weligtongomes@gmail.com

limites de despesa com pessoal, definidos na LRF, com exceção do limite de alerta, em 2015. Este estudo pode contribuir para ampliar a compreensão acerca da importância do controle das despesas com pessoal para o equilíbrio das contas públicas e, conseqüentemente, para uma gestão fiscal responsável.

Palavras-chave: responsabilidade fiscal; despesa com pessoal; receita corrente líquida.

ABSTRACT

This study aimed to demonstrate the behavior of the Executive Power of the State of Ceará regarding compliance with the limits on personnel expenses defined in the Fiscal Responsibility Law (LRF), in the period from 2010 to 2021. This is an exploratory, descriptive, bibliographic, and documentary research. Data were collected from the state of Ceará Fiscal Management Reports, available on the Transparency Portal. Data analysis was performed using content analysis. The results indicate that the Executive Power of the State of Ceará complied with the limits of personnel expenses, defined in the LRF, except for the alert limit, in 2015. This study can contribute to broadening the understanding of the importance of controlling personnel expenses for the balance of public accounts and, consequently, for responsible fiscal management.

Keywords: fiscal responsibility; personnel expenses; net current income.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS — versão 3)



Data de submissão: 20-08-2022

Data de versão final: 02-09-2022

Data de aprovação: 05-09-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

O final do século XX foi marcado por um processo de transformação na Administração Pública mundial, cujo objetivo era a busca da eficiência na gestão dos recursos públicos. No Brasil, esse processo de transformação ganhou força com a redemocratização do País, que culminou com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CRUZ, 2015).

Na década de 1990, o Brasil vivenciou uma crise marcada por elevada inflação e aumento do endividamento público. O cenário de desequilíbrio das contas públicas brasileiras exigia medidas aptas a promover o controle dos gastos públicos (RIBEIRO et al. 2022). Nesse contexto, emerge no ordenamento jurídico brasileiro a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal.

O equilíbrio das contas públicas é um dos pilares da LRF. Dentre os gastos públicos, as despesas com pessoal são consideradas as mais expressivas, demandando assim, maior controle (ALVES; ADRIANO, 2020). Segundo Abraham (2017), o controle das despesas com pessoal constitui um dos aspectos mais relevantes da LRF.

O art. 19 da LRF determina que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração (quadrimestral) e em cada ente da Federação, não poderá exceder os seguintes percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL): 50% na União e 60% nos estados e municípios. Esses limites estão distribuídos entre os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e o Ministério Público. De acordo com o art. 20 da LRF, o Poder Executivo dos estados que não têm Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) conta com o limite de despesa com pessoal de 49% da receita corrente líquida. Caso o estado tenha esse tribunal, o limite será 48,6%. O estado do Ceará tinha TCM até 2016, sendo extinto em 2017.

Para evitar que os entes públicos ultrapassem os limites acima citados e se submetam às sanções legais, a LRF estabeleceu mais dois limites:

a) o limite prudencial, que impõe restrições ao aumento das despesas com pessoal, quando essas despesas ultrapassam 95% do limite definido no art. 20); e b) o limite de alerta, que enseja um comunicado dos órgãos de controle, recomendando cautela nos gastos, quando a despesa com pessoal ultrapassar 90% do limite definido no art. 20.

Tendo em vista o cenário de desequilíbrio das contas públicas que ensejou a promulgação da LRF e a significativa participação das despesas com pessoal no total das despesas públicas, indaga-se: qual o comportamento do Poder Executivo do estado do Ceará quanto ao cumprimento dos limites de despesa com pessoal definidos na LRF?

Para responder essa questão, este trabalho tem o objetivo de demonstrar o comportamento do Poder Executivo do estado do Ceará quanto ao cumprimento dos limites de despesa com pessoal definidos na LRF, no período de 2010 a 2021. Especificamente, pretende-se verificar se: a) o Poder Executivo do estado do Ceará vem cumprindo o limite de despesa com pessoal definido no art. 20, II, c, da LRF (48,6% da RCL até 2016 e 49% a partir de 2017); b) o Poder Executivo do estado do Ceará vem cumprindo o limite prudencial definido no parágrafo único do art. 22 da LRF (95% do limite definido no art.20, II, c); c) o Poder Executivo do estado do Ceará vem cumprindo o limite de alerta definido no art. 59, § 1º, II da LRF (90% do limite definido no art.20, II, c).

Esta pesquisa justifica-se pela contribuição que poderá trazer para elevar o entendimento acerca do papel da LRF como instrumento de promoção do equilíbrio dos gastos públicos, por meio do disciplinamento do controle das despesas com pessoal.

Este trabalho conta com quatro seções, além desta introdução. A Seção 2 trata do referencial teórico que fundamenta esta pesquisa, percorrendo sobre os aspectos gerais da LRF, seus pressupostos e a disciplina das despesas com pessoal. A Seção 3 ocupa-se da metodologia que orienta esta investigação, enfocando o delineamento da pesquisa, objeto de estudo, coleta e análise de dados. A Seção 4 apresenta e discute os resultados deste trabalho.

A Seção 5 apresenta as principais conclusões deste estudo, suas contribuições e limitações, bem como sugestões para futuras pesquisas.

2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Em cumprimento ao disposto no art. 163 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), foi instituída a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, entre outras providências, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Segundo Araújo, Santos Filho e Gomes (2015), a responsabilidade na gestão fiscal é fundamental para o equilíbrio das contas públicas, que, por sua vez, é essencial para possibilitar a prestação de serviços públicos para a sociedade.

Ao tratar da responsabilidade na gestão fiscal, Abraham (2017, p. 275) argumenta:

A administração de bens e recursos públicos exige um comportamento inquestionável do seu gestor. Suas ações devem ser compatíveis com a responsabilidade que lhe é imposta no exercício do seu cargo e de suas funções, devendo ter o cuidado e a diligência que todo homem probo e zeloso emprega na administração dos seus próprios bens, recursos e negócios. Porém, mais do que agir com zelo e responsabilidade, devem ser atendidas as prescrições da lei, cujo espírito é sempre a defesa do interesse público (ABRAHAM, 2017, p. 275).

O interesse público deve ser a bússola que orienta as ações de quem chegou ao poder por meio do voto do povo. A responsabilidade na gestão fiscal é fundamental para o atendimento do interesse público e constitui o objetivo da LRF, enunciado no art. 1º da lei. Carneiro (2020) argumenta que, com a promulgação da LRF, os gestores públicos assumem a responsabilidade pelo planejamento e execução do orçamento, bem como pelas metas aptas a prevenir riscos e corrigir desvios que possam comprometer o equilíbrio das contas públicas.

A LRF é uma lei federal, logo alcança todos os entes da Federação (União, estados, Distrito Federal e municípios) de todos os Poderes (Executivo, Judiciário e Legislativo, neste incluído os Tribunais de Contas) e o Ministério Público (BRASIL, 2000). Essa lei estabelece metas, limites e condições para gestão das receitas e das despesas públicas. Abraham (2017, p. 252) argumenta que o cumprimento de metas e a obediência a limites e condições se justificam porque a “irresponsabilidade do administrador público, aliada às suas pretensões eleitoreiras de cunho populista e ao descaso em relação às gestões subsequentes, ensejava práticas extremamente danosas às contas públicas”.

Práticas danosas à gestão dos recursos públicos devem ser rigorosamente combatidas. A LRF prevê sanções no caso de descumprimento dos seus dispositivos. Segundo Rogers e Sena (2007), a LRF objetiva melhor gestão dos gastos públicos e maior responsabilidade de seus administradores, constituindo um dos principais instrumentos reguladores das finanças públicas.

Com efeito, o §1º do art. 1º da LRF assim dispõe:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

O dispositivo supra transcrito permite inferir que a responsabilidade na gestão fiscal tem como pressupostos o planejamento e a transparência das ações, bem como o equilíbrio das contas públicas, por meio do cumprimento de metas e obediência a determinados limites e condições.

2.1 Planejamento

Planejamento é uma ferramenta imprescindível para evitar decisões equivocadas, que possam provocar desequilíbrios nas contas públicas. Segundo Buarque (2002), o planejamento é um instrumento que pode contribuir para a tomada de decisões assertivas e pôr em ordem as ações, de maneira lógica e sequencial, com o intuito de garantir resultados positivos e atingir os objetivos, com eficiência e efetividade. Abraham (2017, p. 246) destaca a importância da inclusão do planejamento orçamentário na cultura fiscal brasileira e declara que “não planejar adequadamente enseja gastar mal os recursos públicos em prioridades imediatistas e muitas vezes subjetivas ou de conveniência passageira”.

O planejamento das ações públicas está previsto no art. 165 da CRFB/88, que dispõe sobre a instituição do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamento Anual (LOA), por meio de leis de iniciativa do Poder Executivo. O PPA tem vigência de quatro anos e estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988). Constitui o planejamento estratégico da Administração Pública, inicia-se no segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo e termina no primeiro ano do mandato subsequente.

A LDO e a LOA têm vigência anual. A LOA prevê as receitas e fixa as despesas de um dado exercício. Seu projeto deve ser elaborado de forma compatível com o PPA e com a LDO. A LDO constitui um instrumento de ligação entre o PPA e a LOA (ABRAHAM, 2017).

A respeito da LDO, o art. 165, § 2º da CRFB/88 assim dispõe:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

Observa-se que existe uma intrínseca relação entre os três instrumentos de planejamento: PPA, LDO e LOA. Além das relações já demonstradas, o § 5º do art. 5º da LRF veda a inclusão na LOA de dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão.

2.2 Transparência

Assim como o planejamento, a transparência constitui um dos pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal. Para o atendimento desse pressuposto, a LRF indica os instrumentos que viabilizam o acompanhamento dos gastos públicos pelos cidadãos, como: os planos plurianuais, as leis de diretrizes orçamentárias, as leis orçamentárias anuais, as prestações de contas, entre outros. Carneiro (2020) argumenta que uma administração transparente deve demonstrar a origem dos recursos públicos e sua aplicação.

O princípio da transparência também tem base constitucional. A CRFB/88, no art. 5º, inciso XXXIII, dispõe sobre o direito que todos têm de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, coletivo ou geral, prestadas no prazo legal, sob pena de responsabilidade, ressalvadas as informações cujo sigilo seja indispensável para a segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988). Nessa perspectiva, Diniz (2015) sublinha a relevância social da transparência na gestão dos recursos públicos e a considera elemento fundamental da democracia.

Destaque-se que, segundo Grau (2005), a verdadeira transparência não se restringe a colocar à disposição dos cidadãos dados manipulados e dissimulados. Trata-se do direito de todos os cidadãos obterem e deduzirem a informação inteira, relevante, oportuna, pertinente e confiável, sobre a gestão de recursos. Cruz *et al.* (2012) complementam, afirmando que a ideia de transparência pública está embasada na capacidade que a população tem de acompanhar a execução orçamentária de maneira clara, concisa e simples.

Cruz e Afonso (2018) alertam que a transparência não decorre apenas de dispositivos legais, o que pode gerar discrepância entre as informações que os entes públicos estão dispostos a fornecer e as que são esperadas pelos cidadãos. Referidos autores sublinham que a falta de mecanismos efetivos de acompanhamento da transparência desestimula os gestores a empreender esforços na divulgação das informações efetivamente relevantes para a responsabilidade fiscal.

A transparência também se manifesta pela participação da população em audiências públicas para a elaboração de orçamentos, lei de diretrizes orçamentárias e discussão de planos econômicos. Segundo Cruz e Senhoras (2013), a transparência é um princípio de governança pública e todas as práticas que possam contribuir para a transparência na gestão pública devem ser estimuladas e cumpridas. Diniz (2015) destaca a importância da participação dos cidadãos nas decisões políticas que envolvem o uso dos recursos públicos, porém percebe falta de interesse nessa participação.

Destaque-se que a transparência na divulgação de informações de interesse público envolve todo o processo orçamentário, desde o planejamento das ações, por meio das audiências públicas para definição das metas e prioridades da Administração Pública, passando pela execução das ações e divulgação dos relatórios que possibilitem avaliar se o que foi planejado também foi realizado. Entretanto, Diniz (2015) argumenta que, apesar dos esforços empreendidos para elevar o nível de transparência dos entes públicos, muito ainda precisa ser feito nessa direção, tendo em vista distintas ideias e interesses que, historicamente, permeiam a administração pública brasileira.

2.3 Equilíbrio das contas públicas

A LRF estabelece um conjunto de normas de finanças públicas que disciplinam a responsabilidade na gestão fiscal, com o objetivo de prevenir riscos e corrigir desvios que possam comprometer o equilíbrio das con-

tas públicas. Segundo Abraham (2017), o equilíbrio das contas públicas é considerado a regra de ouro da LRF. Referido autor argumenta que esse equilíbrio não significa uma equação matemática rígida, cuja diferença numérica entre receitas e despesas deva ser sempre igual a zero, mas que possibilite a identificação dos recursos necessários à realização dos gastos, de modo a conter o endividamento público (ABRAHAM, 2017).

Uma situação fiscal equilibrada é fundamental para o alcance dos objetivos do Estado, como a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, conforme art. 3º da CRFB/88.

Abraham (2017) refere-se ao equilíbrio das contas públicas nos seguintes termos:

Este parâmetro representa a fórmula para que o Estado possa dispor de recursos necessários e suficientes à realização da sua atividade, sem ter de sacrificar valores tão importantes para a sociedade brasileira como a estabilidade nas contas públicas, com o fim da inflação, a credibilidade brasileira no mercado financeiro internacional, pela administração do endividamento público externo e, principalmente, a efetividade do orçamento, como verdadeiro instrumento de planejamento e não como 'peça de promessas fictícias', em que, num passado não muito remoto, se incluíam todas as pretensões governamentais sem a preocupação de se identificarem os recursos para viabilizar a sua realização (ABRAHAM, 2017, p. 425).

O equilíbrio das contas públicas passa, necessariamente, pelo controle dos gastos que, por sua vez, exige fiscalização. A fiscalização da compatibilidade dos gastos públicos com os dispositivos da LRF é realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e também pelo sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público (BRASIL, 2000).

Dentre os gastos públicos, as despesas com pessoal são consideradas as mais expressivas (ALVES; ADRIANO, 2020). Segundo Abraham (2017), o controle das despesas com pessoal constitui um dos aspectos mais relevantes da LRF.

2.4 Despesa total com pessoal

O aumento da taxa de expectativa de vida das pessoas e a crescente demanda por serviços públicos nos grandes centros urbanos vêm contribuindo para a elevação das despesas com pessoal (ALVES; ADRIANO, 2020). A elevação dessas despesas contribui para aumentar o endividamento público. Segundo Soares *et al.* (2020), há uma relação diretamente proporcional entre o aumento do endividamento público e o aumento das despesas com pessoal.

Um dos mecanismos de contenção do endividamento público, determinado pela LRF, é a limitação da despesa com pessoal. O conceito de despesa total com pessoal é dado pelo art. 18 da LRF, abaixo transcrito:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (BRASIL, 2000).

Observa-se que o conceito de despesa total com pessoal é muito abrangente. Destaque-se que, conforme o § 1º do art. 18 da LRF, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra referentes à substituição de servidores e empregados públicos também são considerados despesa de pessoal, sendo contabilizados como outras despesas de pessoal.

De acordo com o § 2º do art. 18 da LRF, “A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho” (BRASIL, 2000). O período de apuração

indica o intervalo de tempo para o cálculo da despesa total com pessoal.

O § 3º do art. 18 da LRF dispõe que a despesa total com pessoal será apurada, observando-se a remuneração bruta do servidor, sem deduções ou retenções, salvo a dedução para atender ao teto constitucional, previsto no art. 37, inciso XI da CRFB/88. Esse dispositivo determina que os subsídios dos agentes públicos, de qualquer ente da federação ou órgãos a eles vinculados, não podem ultrapassar os subsídios dos ministros do Supremo Tribunal Federal (STF).

O limite da despesa total com pessoal está previsto no art. 169 da CRFB/88, que determina que a despesa com pessoal ativo e inativo de todos os entes da Federação (União, estados, Distrito Federal e municípios) não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. Essa lei complementar é a LRF que no art. 19 determina que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os seguintes percentuais da receita corrente líquida: 50% na União e 60% nos estados e municípios. A Tabela 1 mostra os limites globais de despesa com pessoal, por ente da federação, em percentual da receita corrente líquida.

Tabela 1 – Limites globais de despesa com pessoal por ente da federação, percentual da receita corrente líquida

| Ente federativo | Limite global |
|-----------------|---------------|
| União | 50 |
| Estados | 60 |
| Municípios | 60 |

Fonte: adaptada da LRF (2022).

O conceito de receita corrente líquida está contido no inciso IV do art. 2º da LRF, a seguir transcrito:

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias,

de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: a) na União, os valores transferidos aos estados e municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição; b) nos estados, as parcelas entregues aos municípios por determinação constitucional; c) na União, nos estados e nos municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição (BRASIL, 2000).

Os limites globais de despesa com pessoal, definidos no art. 19 da LRF e demonstrados na Tabela 1, foram repartidos entre os poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e o Ministério Público, conforme art. 20 da LRF e estão demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 – Repartição dos limites globais de despesa com pessoal por ente da federação, percentual da receita corrente líquida

| Ente federativo | Executivo | Legislativo | Judiciário | Ministério Público | Limite global |
|-------------------|-----------|-------------|------------|--------------------|---------------|
| União | 40,9 | 2,5 | 6 | 0,6 | 50 |
| Estados (sem TCM) | 49 | 3 | 6 | 2 | 60 |
| Estados (com TCM) | 48,6 | 3,4 | 6 | 2 | 60 |
| Municípios | 54 | 6 | - | - | 60 |

Fonte: adaptada da LRF (2022).

De acordo com o art. 20 da LRF, os percentuais globais do art. 19 são repartidos da seguinte forma: a) na esfera da federal: 2,5% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União (TCU); 6% para o Judiciário; 40,9% para o Executivo; b) na esfera estadual: 3% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado (TCE), 6% para o Judiciário, 49% para o Executivo e 2% para o Ministério Público dos Estados (MPE); c) na esfera municipal: 6% para o Legislativo, incluído o Tribunal

de Contas do Município (TCM), quando houver e 54% para o Executivo. O município não tem Poder Judiciário nem Ministério Público.

É importante que se faça a distinção entre Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município. O Tribunal de Contas dos Municípios é um órgão estadual que fiscaliza e controla todos os municípios que fazem parte daquele estado, enquanto o Tribunal de Contas do Município é um órgão de controle externo municipal que fiscaliza e controla as contas daquele município específico.

O § 4º do art. 20 da LRF dispõe que, nos estados que possuem Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos para o Poder Executivo serão reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento), os quais serão acrescidos ao Poder Legislativo. Assim, os 3% do Legislativo Estadual que tem Tribunal de Contas dos Municípios são acrescidos em 0,4%, ficando com 3,4%, e o Executivo, que conta com 49%, tem uma redução 0,4%, ficando com o percentual de 48,6%, conforme demonstrado na Tabela 2. Atualmente, essa regra é aplicada aos estados da Bahia, Goiás e Pará.

2.5 Controle da despesa total com pessoal

A LRF estabeleceu limites para as despesas com pessoal, mas é necessário um monitoramento constante para verificar o cumprimento desses limites e mantê-los dentro dos parâmetros legais (SOARES *et al.*, 2020). Essa verificação é realizada pelos órgãos de controle interno de cada ente e pelos órgãos de controle externo, ao final de cada quadrimestre (BRASIL, 2000).

O controle externo das contas da União é realizado pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Entre as atribuições desses órgãos de controle, encontram-se: a) apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos; c) aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei (BRASIL, 1988).

Nas esferas estaduais, municipais e do Distrito Federal, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas dos estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (BRASIL, 1988).

O cumprimento dos limites estabelecidos no art. 20 da LRF é fundamental para o equilíbrio das contas públicas. Como medida prudencial, quando a despesa total com pessoal ultrapassa 95% do limite estabelecido no art. 20, a LRF, no art. 22, impõe algumas restrições ao aumento dessas despesas, tais como: impedimento para criar cargos, empregos ou funções, para conceder aumento de remuneração, salvo o reajuste salarial anual, previsto na CRFR/88, entre outras.

Se a despesa total com pessoal ultrapassar os limites definidos no art. 20, além das medidas restritivas do art. 22 da LRF, o percentual excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Caso o excedente não seja eliminado no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, fica vedado receber transferências voluntárias, obter garantia direta ou indireta de outro ente e contratar operações de crédito, salvo as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal, conforme disposição do art. 23 da LRF.

Destaque-se que, ao constatar que a despesa total com pessoal ultrapassa 90% do limite estabelecido no art. 20, os Tribunais de Contas emitirão um alerta, para que o ente fique atento a tais gastos e evite ultrapassar 95% desse limite e ter que se submeter às restrições do art. 22.

Em síntese, a despesa total com pessoal limita-se aos percentuais da receita corrente líquida definidos no art. 20 da LRF. Quando essa despesa ultrapassar 90% do limite, os Tribunais de Contas emitirão um alerta. Se essa despesa ultrapassar 95% do limite, serão aplicadas as restrições do art. 22 da LRF. Caso essa despesa ultrapasse o limite fixado no art. 20, além das restrições do art. 22 da LRF serão aplicadas as sanções do art. 23.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar o comportamento da despesa com pessoal do Poder Executivo do estado do Ceará, à luz da LRF, de 2010 a 2021. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória porque visa “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito” (GIL, 2009, p. 41). Descritiva porque tem o escopo de descrever as características de determinado fenômeno (GIL, 2009). Nesta pesquisa, descreve-se o comportamento da despesa com pessoal do Poder Executivo do estado do Ceará, demonstrando o cumprimento ou descumprimento dos limites definidos na LRF.

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental. Bibliográfica, porque foi realizada com base em material já elaborado, constituído principalmente de artigos científicos (GIL, 2009), coletados no Google Acadêmico, na *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL) e *Business Source Complete* (EBSCO). Documental, porque se utiliza de fontes e materiais que não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados (GIL, 2009). Os dados desta pesquisa foram coletados nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) do Poder Executivo do estado do Ceará, dos anos de 2010 a 2021, disponíveis no Portal da Transparência desse estado.

A análise de dados foi realizada de acordo com a análise de conteúdo, nos termos definidos por Bardin (1977). A análise de conteúdo compreende “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (BARDIN, 1977, p. 38). Destaque-se que o objetivo da análise de conteúdo extrapola a simples descrição do conteúdo das mensagens e centra-se nos ensinamentos que esses conteúdos podem proporcionar, depois de serem tratados (BARDIN, 1977). Nessa perspectiva, buscou-se sistematizar o conteúdo da LRF acerca do controle da despesa com pessoal, com o intuito de compreender o sentido e o alcance dos seus

dispositivos e averiguar o seu atendimento, à luz dos dados divulgados no RGF do estado do Ceará.

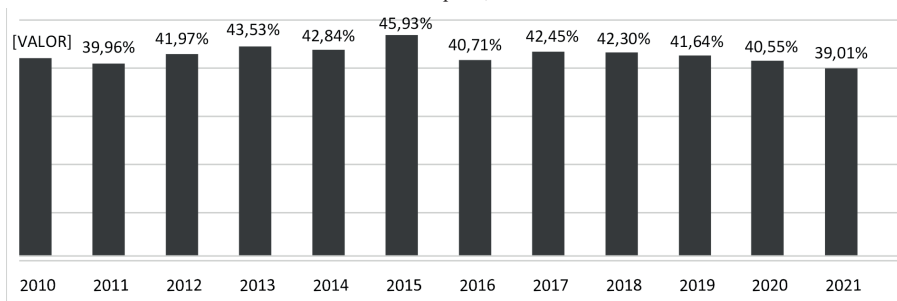
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este trabalho tem o objetivo de demonstrar o comportamento do Poder Executivo do estado do Ceará quanto ao cumprimento dos limites de despesa com pessoal, definidos na LRF, no período de 2010 a 2021.

De acordo com o art. 20 da LRF, a Despesa Total com Pessoal (DTP) do Poder Executivo de cada estado da federação, apurada ao final de cada quadrimestre, não poderá ser superior a 49% da sua Receita Corrente Líquida (RCL). Caso o estado tenha Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), esse limite será reduzido em 0,4%, perfazendo assim, 48,6%, conforme art. 20, §4º da LRF. O estado do Ceará tinha TCM até o ano de 2016, sendo extinto em agosto de 2017, pela Assembleia Legislativa do Ceará. Portanto, o limite de DTP desse estado é 48,6% até 2016 e 49% a partir de 2017.

A despesa total com pessoal do Poder Executivo do Estado do Ceará, em percentual da receita corrente líquida, de 2010 a 2021, está demonstrada no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado do Ceará, em percentual da receita corrente líquida, de 2010 a 2021



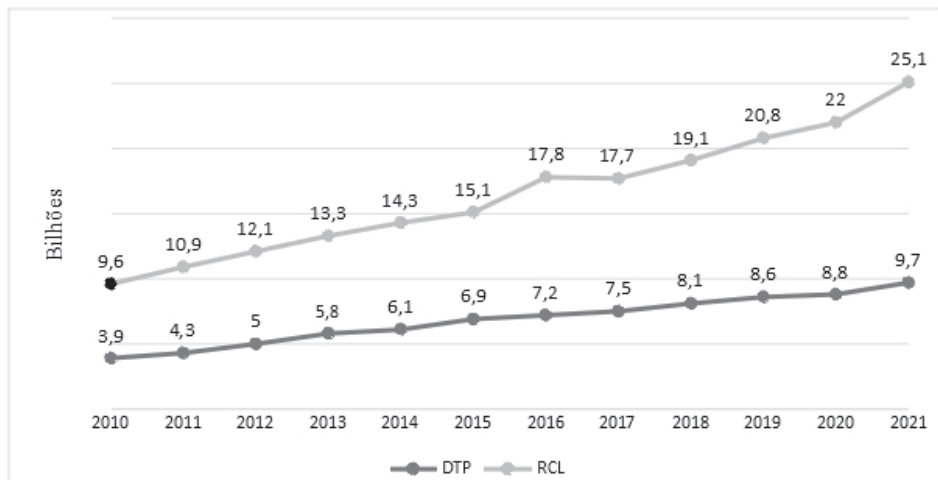
Fonte: CEARÁ (2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022).

Nota-se que de 2010 a 2021, a DTP do Poder Executivo do estado do Ceará, em percentual da RCL, registrou uma variação de 39,01% a 45,93%, ficando abaixo do limite definido no art. 20 da LRF (48,6% até 2016 e 49% de 2017 a 2021). O maior percentual do período foi registrado em 2015 (45,93%). Esse resultado é compatível com os resultados do estudo de Rabelo e Rodrigues Júnior (2018), que analisaram as despesas com pessoal dos Poderes Executivos dos estados do Nordeste, quanto aos limites estabelecidos na LRF, no período de 2013 a 2017. Esse estudo revelou que no ano de 2015 os estados do Nordeste apresentaram o maior percentual de despesas com pessoal, decorrente da redução das receitas, provocada pela crise econômica. Oliveira (2021) analisou o comportamento dos estados brasileiros em relação ao limite global de despesa com pessoal definido no art. 19 da LRF (60% da RCL), no período de 2000 a 2019, e constatou que o estado do Ceará cumpriu o limite durante todo o período.

Considerando que as despesas com pessoal representam os gastos públicos mais expressivos (ALVES; ADRIANO, 2020), a manutenção desses gastos abaixo do limite definido na LRF constitui um indício de equilíbrio das contas públicas, fundamental para a responsabilidade na gestão fiscal e, conseqüentemente, para a promoção do bem-estar da coletividade. Segundo Oliveira (2021, p. 52), “[...] é imprescindível haver harmonia entre a responsabilidade fiscal e a responsabilidade social para que as unidades federadas promovam justiça social com redução de desigualdades”.

Além da análise dos limites de despesa com pessoal, definidos no art. 20 da LRF, anteriormente demonstrados, é importante verificar a evolução das despesas com pessoal em relação à evolução da receita corrente líquida, o que é demonstrado no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Despesa total com pessoal e receita corrente líquida do Poder Executivo do estado do Ceará, de 2010 a 2021



Fonte: CEARÁ (2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022).

Observa-se, no Gráfico 2, que a DTP apresentou um crescimento de 149%, partindo de R\$ 3,9 bilhões em 2010 e chegando a R\$ 9,7 bilhões em 2021. Já a RCL registrou um aumento de 161%, partindo de R\$ 9,6 bilhões em 2010 e chegando a R\$ 25,1 em 2021. Esses resultados mostram que a RCL registrou um crescimento maior que a DTP, no período analisado, indicando uma tendência de equilíbrio desses gastos. Resultados diferentes foram encontrados em Minas Gerais, por Medeiros (2017), ao estudar os gastos com pessoal do estado, no período de 2006 a 2016. Esse estudo revelou um crescimento de 161,53% da receita corrente líquida e de 195,78% da despesa com pessoal, indicando assim, tendência de desequilíbrio financeiro.

O equilíbrio das contas públicas constitui um dos pilares da responsabilidade na gestão fiscal. Abraham (2017) atribui elevada relevância ao equilíbrio das contas públicas. De fato, caso o ente público ultrapasse o limite definido no art. 20 da LRF, ficará sujeito a medidas sancionatórias.

Para prevenir tal situação, a LRF definiu mais dois limites, além dos 49% da RCL, instituído no art. 20: o limite prudencial (95% do limite do art. 20 da LRF) e o limite de alerta (90 % do limite do art. 20 da LRF). A Tabela 4 mostra o comportamento do Poder Executivo do estado do Ceará em relação a esses limites.

Tabela 3 – Despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado do Ceará, em percentual da receita corrente líquida, de 2010 a 2021

| Anos | Art. 20 LRF | Limite apresentado | 95% do art. 20 da LRF (prudencial) | 90% do art. 20 da LRF (alerta) |
|------|-------------|--------------------|------------------------------------|--------------------------------|
| 2010 | 48,60 | 41,12 | 46,17 | 43,74 |
| 2011 | 48,60 | 39,96 | 46,17 | 43,74 |
| 2012 | 48,60 | 41,97 | 46,17 | 43,74 |
| 2013 | 48,60 | 43,53 | 46,17 | 43,74 |
| 2014 | 48,60 | 42,84 | 46,17 | 43,74 |
| 2015 | 48,60 | 45,93 | 46,17 | 43,74 |
| 2016 | 48,60 | 40,71 | 46,17 | 43,74 |
| 2017 | 49,00 | 42,45 | 46,55 | 44,10 |
| 2018 | 49,00 | 42,30 | 46,55 | 44,10 |
| 2019 | 49,00 | 41,64 | 46,55 | 44,10 |
| 2020 | 49,00 | 40,55 | 46,55 | 44,10 |
| 2021 | 49,00 | 39,01 | 46,55 | 44,10 |

Fonte: CEARÁ (2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022).

Analisando os dados da Tabela 4, observa-se que a despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado do Ceará, de 2010 a 2021, manteve-se abaixo do limite definido no art. 20, inciso II, alínea “c” da LRF (48,6 até 2016 e 49% a partir de 2017), já demonstrado no Gráfico 1. O limite prudencial também se manteve abaixo do estabelecido na LRF. O limite de alerta excedeu o instituído na LRF apenas no ano de 2015.

Os resultados deste trabalho corroboram os achados de Rabelo e Rodrigues Júnior (2018), que analisaram o comportamento da despesa

com pessoal do Poder Executivo dos estados do Nordeste brasileiro, de 2013 a 2017. Referidos autores constataram que Maranhão e Ceará foram os dois estados que apresentaram menor índice de despesa com pessoal, portanto, maior aderência aos preceitos da LRF.

Soares *et al.* (2020) argumentam que o cumprimento dos limites definidos na LRF representa um desafio para os entes públicos, principalmente nos períodos de queda na arrecadação. Entretanto, o equilíbrio das contas públicas deve ser um objetivo a ser sempre perseguido. O excesso de gastos com pessoal consome recursos que poderiam ser utilizados em áreas sociais como, saúde, educação, segurança etc.

Portanto, o controle de gastos com pessoal é fundamental para o equilíbrio das contas pública que, por sua vez, é indispensável para que o ente público desempenhe a sua função com responsabilidade fiscal e, assim, possa cumprir a sua missão de promover o bem de todos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve o objetivo de demonstrar o comportamento do Poder Executivo do estado do Ceará quanto ao cumprimento dos limites de despesa com pessoal definidos na LRF, no período de 2010 a 2021. De acordo com o art. 20 da LRF, a despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado do Ceará não deveria ultrapassar 48,6% da receita corrente líquida, até 2016, e 49% a partir de 2017. Os limites alcançados, no período analisado (2010-2021), variaram de 39,01% a 45,93%, ficando, portanto, abaixo do limite definido pela LRF.

Para possibilitar maior controle dos gastos públicos, a LRF instituiu mais dois limites, inferiores aos do art. 20: o limite prudencial (95% do limite do art. 20) e o limite de alerta (90 % do limite do art. 20). O limite prudencial do Poder Executivo do estado do Ceará, de acordo com a LRF, é 46,17%, até 2016, e 46,55% a partir de 2017. Conforme já informado, os limites observados, no período analisado, variaram de 39,01% a 45,93%,

ficando, também, abaixo do definido pela LRF. O limite de alerta do Poder Executivo do estado do Ceará, de acordo com a LRF, é 43,74%, até 2016, e 44,10% a partir de 2017. O limite de alerta foi ultrapassado apenas em 2015, chegando a 45,93%. No ano de 2015, os estados do Nordeste apresentaram o maior percentual de despesas com pessoal, decorrente da redução das receitas, provocada pela crise econômica.

Conclui-se que, de 2010 a 2021, o Poder Executivo do estado do Ceará cumpriu os limites de despesa com pessoal, definidos na LRF, com exceção do limite de alerta, em 2015. Considera-se, portanto, que o objetivo deste estudo foi alcançado. Entretanto, algumas limitações podem ser apontadas: este estudo ocupou-se de um só ente da federação e verificou apenas se os limites de despesa com pessoal definidos na LRF foram cumpridos ou não. Estudos futuros poderão tratar de vários entes (estados, municípios) e investigar as medidas adotadas pelos que cumprem os limites da LRF e as causas do descumprimento desses limites. Sugere-se, também, relacionar a DTP com o endividamento público ou com indicadores de desenvolvimento.

Espera-se que este estudo contribua para ampliar a compreensão acerca da importância do controle das despesas com pessoal para o equilíbrio das contas públicas e, conseqüentemente, para uma gestão fiscal responsável.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALVES, F. G.; ADRIANO, A. N. O cumprimento dos limites da despesa total com pessoal pelos municípios cearenses de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 18, n.1, p. 377-403, jan./jun. 2020.

ARAÚJO, A. H. S.; SANTOS FILHO, J. E. GOMES, F. G. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-2010. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p. 739-759, mai/jun. 2015.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. 35. ed. Brasília: Câmara, 2012. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23 maio 2022.

BUARQUE, S. C. **Construindo o desenvolvimento local sustentável**: metodologia de planejamento. Editora Garamond, 2002.

CARNEIRO, C. **Curso de direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2011. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2012. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2013. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2014. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2015. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2016. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2017. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2018. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2019. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2020. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2021. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CEARÁ. Poder Executivo. **Relatório de Gestão Fiscal**: demonstrativo da despesa com pessoal. Ceará: Poder Executivo, 2022. Disponível em: <https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report>. Acesso em: 13 abr. 2022.

CRUZ, C. F. **Responsabilidade na Gestão Fiscal**: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013. 2015. Tese (Doutorado em Controladoria e contabilidade)- Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

CRUZ, C. F.; AFONSO, L. E. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, n.1, p. 126-148, jan./fev. 2018.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S; SILVA, L. M; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais

eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, fev. 2012.

CRUZ, F. C.; SENHORAS, M. E. Avaliação da responsabilidade na gestão fiscal com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo com municípios de Santa Catarina. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 13, p. 69-104, dez. 2013.

DINIZ, G. M. O estado da transparência digital de portais eletrônicos: um estudo nos municípios do Ceará. **Revista do TCEMG**, Belo Horizonte, v. 33, n. 4, p. 91-116, out./dez. 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRAU, N. C. A democratização da administração pública: os mitos a serem vencidos. In: Fundação Luís Eduardo Magalhães. **Gestão pública e participação**. 20. ed. Salvador: FLEM, 2005.

MEDEIROS, H. F. **As finanças públicas de Minas Gerais frente aos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal**: um estudo da situação fiscal no âmbito de gastos com pessoal do estado entre os anos de 2006 e 2016. 2017. Trabalho de conclusão de curso (Curso Superior de Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2017.

OLIVEIRA, P. K. P. de. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: um estudo sobre a rubrica despesa com pessoal, nos estados brasileiros, no lapso temporal de 2000 a 2019. 2021. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.

RABELO, C. N.; JÚNIOR, R. S. M. Análise das despesas com pessoal dos Poderes Executivos dos estados do Nordeste quanto aos limites estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 16, n. 1, p. 243-290 jan./jun. 2018.

RIBEIRO, R. R. M.; KARUZO, K. L.; PAVÃO, J. A.; MATTIELLO, K. Gastos com pessoal e a lei de responsabilidade fiscal: um estudo no Poder Executivo e Legislativo dos municípios da região metropolitana de Maringá. **Brazilian Journal of Business**, Paraná, v. 4, n. 1, p. 127-144, 2022.

ROGERS, P.; SENA, L. B. Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto à adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Revista Contemporânea de Contabilidade**, João Pessoa, v. 4, n. 8, p. 99-119, dez. 2007.

SOARES, C. S; MARTINS, V. A; ROSA, F. S; BARBETTA, P. A. O comportamento da despesa total com pessoal nos estados brasileiros: uma análise a partir das determinações da lei de responsabilidade fiscal com modelo multinível. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 16, n. 4, p. 7-26, out./dez. 2020.

Como citar este artigo:

AGUIAR, Antônio Linconl de; LOURENÇO, Maria Salvelina Marques; RIBEIRO, Lilian Lopes; GOMES, José Weligton Félix. Análise da despesa com pessoal do Poder Executivo do Estado do Ceará, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 210-236, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.821>.

Impactos da pandemia da Covid-19 no orçamento de Fortaleza

Impacts of Covid-19 pandemic on Fortaleza's budget

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.816>

Kauane Maria Cipriano Gomes¹
Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior²

RESUMO

O orçamento público pode sofrer alterações à medida que surgem necessidades ou imprevistos, como é o caso da pandemia da Covid-19, quando cada governo precisou agir fortemente contra essa doença e as consequências que ela traria para a economia. Sendo assim, o objetivo geral do estudo foi analisar o impacto da pandemia no planejamento e na execução da lei orçamentária da cidade de Fortaleza. A pesquisa caracteriza-se quanto à sua metodologia qualitativa de caráter exploratório e descritivo com a utilização da análise vertical e horizontal dos dados. Percebeu-se que durante o planejamento houve impacto da pandemia da Covid-19 no orçamento, tendo em vista que a dotação atualizada do período pandêmico foi bem maior com relação ao período anterior estudado. Também se verificou que o ano anterior à pandemia já trazia um resultado orçamentário negativo, que foi acentuado ainda mais com o advento da pandemia. Por outro lado, no que se refere à execução, não houve impacto, tendo em vista que o perfil dos gastos por função se manteve ao longo dos exercícios estudados. Apesar dos resultados deficitários que a pandemia causou, o município de Fortaleza dispôs de recursos suficientes para enfrentar o período atípico. A pesquisa contribui para a teoria das finanças públicas ao demonstrar que é necessário que o governo intervenha e atue no enfrentamento dos proble-

1 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). E-mail: kauanegomes2911@gmail.com

2 Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), professor da Universidade Estadual do Ceará (UECE), auditor de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). E-mail: msrodriguesjr@gmail.com

mas que afetam a sociedade em geral e a economia, buscando, no caso estudado, mitigar os efeitos decorrentes da crise da pandemia de Covid-19.

Palavras-chave: pandemia; orçamento público; funções de governo.

ABSTRACT

The public budget can change as needs or unforeseen circumstances arise, as is the case with the Covid-19 pandemic, when each government had to act strongly against this disease and the consequences it would bring to the economy. Therefore, the general objective of the study was to analyze the impact of the Covid-19 pandemic on the planning and execution of the budget law of the city of Fortaleza. The research is characterized in terms of its qualitative methodology of exploratory and descriptive character with the use of vertical and horizontal analysis of the data. We verify that during planning there was an impact of the Covid-19 pandemic on the budget, given that the updated allocation for the pandemic period was much higher compared to the previous period studied. We found that the year before the pandemic already had a negative budget result, which was further accentuated with the advent of the pandemic. On the other hand, with regard to execution, there was no impact, given that the profile of expenditures by function was maintained throughout the years studied. Despite the negative results that the pandemic caused, the municipality of Fortaleza had enough resources to face the atypical period. The research contributes to the theory of public finances by demonstrating that it is necessary for the government to intervene and act in dealing with the problems that affect society in general and the economy, seeking, in the case studied, to mitigate the effects resulting from the crisis of the Covid-19 pandemic.

Keywords: pandemic; public budget; functions of government.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 04-07-2022

Data de versão final: 23-08-2022

Data de aprovação: 23-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

No começo de 2020, foi declarado pela Organização Mundial de Saúde (OMS), que o surto gerado pelo novo coronavírus (SARS-CoV-2) concebe uma emergência de saúde pública de dimensão internacional, o grau mais elevado de alerta da organização (ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE, 2020). Em 11 de março de 2020, foi realizada pela OMS a declaração da Covid-19 como uma pandemia (SILVA-ROOSLI, 2021). Além de acarretar problemas à saúde humana, este vírus ocasionou efeitos, que recaíram no colapso dos sistemas de saúde em diversos países e novas medidas para controle da doença tiveram que ser elaboradas (PEREIRA; SANTOS; MANENTI, 2020). Esses efeitos fizeram com que ocorresse o surgimento de incertezas econômicas no mundo.

Diante da crise de saúde causada pelo Covid-19, as estruturas e processos decisórios e governamentais em todo o mundo precisaram ser modificados, afinal, a pandemia criou novos desafios para a administração pública (COELHO *et al.*, 2020). Desta forma, cada governo precisou atuar frente a este problema epidemiológico com ações voltadas para a sociedade. Conforme a Prefeitura de Fortaleza (2020), o governo municipal, desde o primeiro caso de Covid-19 no Brasil, contactou órgãos municipais para ajudarem na criação do Plano de Contingência de Fortaleza. Logo depois, o governo do estado do Ceará informou que tinha o primeiro caso de Covid-19.

Para prestar contas com relação às despesas realizadas com a pandemia, o prefeito de Fortaleza na gestão 2013-2020, criou o Comitê de Controle Interno, Transparência e Governança (PREFEITURA DE FORTALEZA, 2021). Através deste comitê, a prefeitura informa de forma clara e transparente todas as ações de combate ao Covid-19.

A prefeitura de Fortaleza precisou elaborar algumas estratégias para evitar a propagação do vírus. Uma das estratégias foi realizar a reestruturação das Unidades de Atenção Primária à Saúde (UAPS), mais conhecidas como postos de saúde, para que pudesse receber a demanda de pessoas in-

fectadas pelo Covid-19. O órgão municipal informou que, desde abril de 2020 até fevereiro de 2021, os postos de saúde atenderam mais de 128 mil fortalezenses que estavam com sintomas gripais (PREFEITURA DE FORTALEZA, 2021). Ele realizou, também, a construção do Hospital de Campanha no Estádio Presidente Vargas, com o intuito de realizar atendimentos de baixa e média complexidade de pessoas infectadas pelo vírus.

Tendo em vista as estratégias realizadas pela prefeitura no intuito de mitigar os possíveis impactos do vírus na sociedade, entende-se que as despesas planejadas não estavam dentre os planos do órgão municipal, visto que a Lei Orçamentária Anual (LOA) foi realizada em meados de agosto de 2019, e a pandemia em Fortaleza foi decretada em março de 2020. Desta maneira a prefeitura realizou ajustes na dotação orçamentária para compra de respiradores, *tablets* para alunos do ensino municipal, auxílios para a população mais carente, dentre outros gastos que ocasionaram a alta despesa em virtudes destes serviços. No entanto, apesar dos desafios, foi necessário que o órgão municipal mantivesse o orçamento público equilibrado de modo a enfrentar os riscos econômicos futuros (MONTEIRO *et al.*, 2021).

Apesar de o tema ser recente, pesquisas realizadas trataram sobre os reflexos da Covid-19 no orçamento público do governo federal (MONTEIRO *et al.*, 2021), a análise das variações orçamentárias em cidades médias de Minas Gerais durante a pandemia da Covid-19 (MENEZES *et al.*, 2020), e as decisões orçamentárias no enfrentamento à pandemia (GIACOMEL; TENCATE, 2022), servindo como base teórica para a realização dessa pesquisa.

Outros estudos, abordando o tema em outros países, também foram desenvolvidos, tais como a pesquisa de Sachdev *et al.* (2022), que estudou a eficiência da gestão pública na crise da pandemia na Tailândia; Farvaque, Iqbal e Ooghe (2020) abordaram do equilíbrio orçamentário durante a pandemia nos Estados Unidos; Nkundabanyanga *et al.* (2022) tratou das percepções dos atores orçamentários durante a pandemia; Chukwudi e Ojakorotu (2022) versaram as respostas orçamentárias do governo da África do Sul e da Nigéria frente à pandemia, entre outros.

Matias-Pereira (2012) aborda que as finanças públicas desempenham um papel importante na sociedade, pois, para cumprir sua função de promover o bem-estar social, o estado precisa realizar gastos públicos, que devem ser financiados por receitas públicas. E essas receitas públicas serão arrecadadas através de tributos pagos pela sociedade.

A teoria das finanças públicas embasa a fundamentação deste trabalho, pois, em momentos de falhas existentes no mercado, o governo necessita atuar para minimizar possíveis impactos na sociedade (NESI, 2010). As falhas de mercado são fatos que impedem a economia de alcançar um estado de bem-estar social pelas regras do livre mercado, ou seja, sem a interferência do poder público. Dessa maneira a intervenção do poder estatal ocorre quando os mercados não estão funcionando perfeitamente (MARQUES, 2015). Rezende (2001) afirma que o estado precisa manter-se em equilíbrio, no qual o fluxo de despesas tem que ser igual às receitas, caso contrário pode ocorrer um déficit (despesas maior que as receitas) ou superávit (receitas maiores que as despesas). Portanto, o ideal é um nível de equilíbrio das finanças públicas, em que as receitas sejam iguais às despesas, buscando interferir o mínimo possível no equilíbrio econômico. Quando o estado mantém suas finanças equilibradas, ele passa maior credibilidade aos agentes privados e para a sociedade no que diz respeito ao cumprimento de suas obrigações e à realização dos investimentos necessários para melhorar a qualidade de vida da sociedade (SANTANA, 2015).

O princípio do equilíbrio é estabelecido de forma que as despesas fixadas não possam ultrapassar as receitas previstas para um determinado exercício financeiro. Atualmente, este princípio vai além da igualdade entre despesas e receitas orçamentárias, sendo também a busca pelo equilíbrio na economia de modo geral (ÁVILA, 2012). Apesar de difícil, é importante que se busque o equilíbrio no orçamento, visto que no Brasil, existem altas demandas nos serviços públicos, cuja infraestrutura é deficitária e os recursos financeiros são limitados (MONTEIRO *et al.*, 2021).

É imprescindível que este equilíbrio aconteça ao longo do tempo, de maneira que se possa poupar em anos de expansão para que em momentos de crise, como no caso da pandemia, os impactos sejam suavizados. Frente às atividades projetadas e colocadas em ação pela prefeitura de Fortaleza, no período pandêmico, a pesquisa tem como questionamento: Como a pandemia da Covid-19 impactou no planejamento e na execução da Lei Orçamentária Anual do município de Fortaleza?

O estudo tem como objetivo geral analisar o impacto da pandemia da Covid-19 no planejamento e na execução da Lei Orçamentária do município de Fortaleza. Para isto, também foram elencados três objetivos específicos:

I) identificar a estrutura e a execução orçamentária por função nos dois anos que antecederam a pandemia;

II) identificar a estrutura e a execução orçamentária por função nos dois anos da pandemia;

III) verificar o resultado orçamentário no período 2018 a 2021.

Esse estudo se diferencia na perspectiva de identificar o impacto na pandemia no orçamento do município de Fortaleza, nos dois anos que antecederam a pandemia e nos dois anos da pandemia, a fim de analisar se houve variações no planejamento e na execução que possam ter impactado o orçamento de maneira significativa, e se o município estava preparado, de certa forma, para uma inesperada crise pandêmica.

A metodologia adotada é considerada como descritiva e exploratória, e teve como base de dados o Portal da Transparência e o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do setor público brasileiro (Siconfi) com informações de 2018 a 2021. Através do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) do município de Fortaleza, foi utilizada a base de dados das despesas por funções orçamentárias, (exceto as intraorçamentárias) e no balanço geral do município foram extraídas as informações com relação ao resultado orçamentário. O período em questão foi utilizado por compreender anos que antecederam a pandemia e o pico da Covid-19.

A escolha para a base de análise de dados foi a cidade de Fortaleza que é a capital do Ceará, e uma das maiores regiões turísticas do país, é também a capital mais próxima da Europa (O POVO, 2021), tornando o município um dos primeiros a identificar pessoas infectadas pelo Covid-19, por conta dos voos internacionais que tinham como ponto de parada a capital. A cidade localiza-se em um dos estados mais ricos do Nordeste. Diante disto é de fundamental importância que uma capital como Fortaleza possua um orçamento público, pois ele tem a função de demonstrar as ações do governo, além de corroborar com a fiscalização, controle sobre as finanças públicas e manter a transparência dos dados para a sociedade em geral (ABRAHAM, 2015).

A pesquisa justifica-se em razão dos poucos estudos sobre o impacto da pandemia da Covid-19 no orçamento do município de Fortaleza, além da relevância de se compreender os esforços empreendidos pelo gestor municipal no combate à doença, uma vez que o orçamento do município abrange questões relacionadas a serviços, projetos, atividades, ações, entre outros, que focam no bem-estar da sociedade. O estudo pretende contribuir com a escola acadêmica em suas análises, mostrando se houve de fato impacto da Covid-19 na execução das despesas com relação há anos anteriores, pretende contribuir com a teoria das finanças públicas mostrando que é necessária a atuação do estado no qual busca mitigar os efeitos de uma pandemia sobre o coletivo através de suas ações, e com a sociedade no sentido de mostrar a importância de um orçamento e como possíveis crises podem impactar a alocação de recursos já destinados anteriormente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Administração é caracterizada como um processo que busca tomar decisão sobre recursos e estratégias de determinada instituição ou empresa (ARANTES, 2000). No âmbito governamental conceitua-se como administração pública o ato de gerir os bens e serviços públicos para a socieda-

de. Assim, para Paludo (2010) a Administração Pública inclui o governo (que toma as decisões políticas), a estrutura administrativa e o Poder Executivo (que executa essas decisões).

No artigo 37 da Constituição Federal de 1988, menciona-se que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Bächtold (2012) conceitua Administração Pública direta como sendo aquela que tem autonomia financeira, política e administrativa. Ela é executada diretamente pela estrutura governamental, isto é, a administração direta consiste em órgãos que estão ligados diretamente ao Poder Executivo e não têm personalidade jurídica própria. Enquanto a indireta é constituída por entidades que são concedidas pela Administração direta para executar funções em diversos setores da sociedade, sendo responsável por oferecer serviços de boa qualidade para a população (ÁVILA, 2012). Ela tem personalidade jurídica própria e é constituída por: autarquias, empresas públicas, fundações e sociedade de economia mista.

2.1 Teoria das finanças públicas

De acordo com Giambiagi e Além (2008), os governos são fatos da vida, pois a existência deles vai além de gostar ou não, eles são necessários para que possa haver a regulação nas ações da sociedade. Musgrave (1959) ressalta que a existência do governo é necessária para fornecer uma estrutura legal, para garantir a propriedade e regular as transações dos agentes econômicos.

A teoria das finanças públicas tem sua base nas falhas que existem no mercado, no qual apresentam certas necessidades como a intervenção do governo, estudando as suas funções, os gastos públicos e a tributação (NESI, 2010). A falha de mercado está intimamente ligada com a teoria do bem-estar social (*welfare state*), em condições em que o mercado apresenta a alocação de recursos.

A partir do momento em que não se consegue alocar recurso para uma camada da sociedade sem intervir no recurso de outrem, acontece o ótimo de Pareto, e como consequência também vem a existência de bens públicos, monopólios naturais, mercados incompletos, falhas de competição, desemprego e inflação (NESI, 2010). É por isso que a existência do governo e suas medidas se tornam peça importante dentro da sociedade, pois é através do Estado que surgirão medidas necessárias para regular e equilibrar esses efeitos dentro da sociedade.

Musgrave (1959) corrobora em sua visão ao falar do pressuposto do orçamento equilibrado, porém estudos recentes reforçam a suspeita de possíveis desequilíbrios orçamentários, por exemplo, Joyce e Pattison (2010) apontam que nem sempre os governos conseguem manter seus orçamentos equilibrados em tempos de crise. Além disso, Mou *et al.* (2018) ressalta que, em tempos de crise econômica, certas contas ficam desequilibradas, gerando déficits, que são compensados com superávits para reequilibrar as contas públicas. E ao analisar o resultado orçamentário de Fortaleza durante os quatro anos do estudo, pode-se perceber que desde 2019, as contas públicas do município já apresentavam um resultado negativo, o que foi acentuado ainda mais com o surgimento da pandemia.

A ação do estado estará materializada através do orçamento, pois é nesta peça em que o governo irá alocar os recursos e medidas necessárias para cada função de governo, como saúde e educação, por exemplo, que apesar do setor privado também oferecer tais funções, existe uma parcela da sociedade que não tem como arcar com esses custos, é daí que o governo oferece tais serviços de maneira que possa suprir tal necessidade de quem não pode pagar por ele (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008). A pandemia da Covid-19 pode ser entendida como uma falha que afetou diretamente o mercado e a sociedade, assim o governo precisou atuar diretamente nesta falha, a fim de minimizar os impactos que ela causaria no coletivo. Chukwudi e Victor (2022) comentam sobre como a pandemia do Covid-19 traz problemas à saúde, segurança e ao socioeconômico, afetando a vida e

outros âmbitos da sociedade. A presença do estado é notória e necessária quando se percebe as ações que foram desenvolvidas como a compra e a produção de vacinas (MARTELLO; SANT'ANA, 2021), auxílios que foram concedidos para a população, prorrogação de impostos e diminuição da carga tributária de alguns produtos, especialmente aqueles que se remetia a pandemia (ABDI, 2020).

É importante que o estado se resguarde em alguns momentos para que ele possa atuar de forma mais expandida em tempos de crise, como o da Covid-19. É por isso que a teoria das finanças pública foi a escolha para fundamentar esse trabalho, pois foi necessária a intervenção do governo no orçamento público para minimizar um possível impacto da pandemia.

2.2 Orçamento público

Alguns estudiosos consideram que o surgimento do orçamento se deu na Inglaterra em 1215, através da assinatura e divulgação da Carta Magna pelo Rei João Sem Terra (GONTIJO, 2004). Sua criação está intimamente relacionada à ideia de controle. Assim, o orçamento surgiu da necessidade de regular a liberdade dos governantes na destinação de recursos públicos (ENAP, 2014).

Moldados nos planos estratégicos da administração, o orçamento é uma parte que compreende a fixação de despesas (como garantia que o governo não gaste além do que arrecada) e estimação das receitas (pois a arrecadação pode sofrer variações) de determinada organização, trazendo a relação entre o custo da execução da atividade com o planejamento financeiro da instituição (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2020).

No âmbito público, o orçamento é definido para a melhor eficácia na entrega dos serviços públicos ou administração financeira de órgãos e entidades governamentais. Seja no planejamento orçamentário de despesas correntes como pagamento de servidores, ou na distribuição de recursos para setores como educação, saúde, segurança pública etc.

No Brasil o orçamento-programa é o sistema adotado, esse sistema teve origem nos Estados Unidos, no final da década de 1950, tendo como nome Sistema de Planejamento, Programação e Orçamentação, e representava a modalidade de orçamento no qual a estimativa dos recursos e a sua devida destinação deriva da elaboração de um plano ou programa de trabalho (ARRUDA; PAIXÃO, 2009). No Brasil foi através da Lei nº 4.320/1964 que o orçamento-programa foi introduzido, em seu artigo 2º ele determina: “A lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade” (BRASIL, 1964). Esse orçamento apresenta os propósitos, metas e os objetivos nos quais a administração precisa prover os fundos necessários. Ele também será um instrumento no qual identificará os custos dos programas propostos para o atingimento dos objetivos traçados (ARRUDA; PAIXÃO, 2009).

O orçamento é considerado uma das essências da Administração Pública (ARAÚJO; BARRETO; ARRUDA, 2009, p. 2). Dessa forma, o orçamento é relevante, pois é uma ferramenta governamental que elabora as atividades do setor público e ordena adequadamente, apresentando os recursos de forma clara para a sociedade, alocando-os de forma que possa atender as necessidades de toda uma coletividade.

2.3 Despesas públicas

2.3.1 *Conceitos e definições*

A despesa pública é a alocação do dinheiro arrecadado por meio dos impostos e de outras fontes, para subsidiar os serviços públicos que são ofertados para a sociedade ou para a realização de investimentos (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2020). Jund (2008) afirma que a despesa faz parte do orçamento e corresponde às autorizações para gastos com as diversas atribuições governamentais. A partir da dotação inicial, e posterior-

mente da dotação atualizada do orçamento, o governo realiza a execução da despesa por meio de três fases, que inclui, resumidamente, o empenho, a liquidação e o pagamento. Para entender melhor as nomenclaturas que serão tratadas ao longo do estudo, fez-se necessário trazer algumas definições correspondentes às despesas.

- Dotação inicial: são as despesas que foram fixadas e refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

- Dotação atualizada: é a dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, sendo deduzidos as anulações ou os cancelamentos correspondentes.

- Despesa empenhada: o empenho é o momento em que há a contratação de bens, materiais, obras ou serviços, e cria-se para o Estado a obrigação do pagamento pendente.

- Despesa liquidada: é o momento em que ocorre a entrega dos bens, materiais, obras ou serviços contratados, e dessa forma o Estado precisa realizar a última fase da despesa que é o pagamento.

2.3.2 Créditos Orçamentários e Adicionais

A Lei Orçamentária Anual (LOA) pode ser entendida como o resultado do que é planejado para os projetos e atividades que serão desenvolvidas pelos órgãos públicos. Sendo assim, é por meio desse planejamento que haverá a autorização da execução dos programas de trabalho para um determinado período. Essa autorização dada na LOA é denominada crédito orçamentário ou inicial (MOTA, 2009).

Ao longo do ano poderão acontecer fatos que façam com que esse crédito inicialmente planejado precise ser alterado, dessa maneira a Lei nº 4.320/1964 estabelece em seu artigo 40 os créditos adicionais, como sendo as autorizações para as despesas que não foram computadas ou que estão insuficientemente dotadas na LOA (BRASIL, 1964). E em seu artigo 41, a lei detalha que esses créditos podem ser classificados em suplementares,

especiais e extraordinários (BRASIL, 1964). Para Pires (2002) os créditos adicionais são como mecanismos retificadores do orçamento, pois vem exatamente para ajustar distorções orçamentárias e possíveis imperfeições no planejamento inicial.

2.3.3 Despesas por funções

Dentre as variadas classificações das despesas orçamentárias, esse trabalho utilizou-se das despesas funcionais, que segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) é a segregação das dotações orçamentárias em funções e subfunções, de maneira em que busca responder em que área o governo irá alocar os recursos. O portal da transparência define que a função representa a missão organizacional e seria correspondente de maneira básica, aos ministérios como, por exemplo, educação, urbanismo, previdência social, cultura, saúde. Enquanto a subfunção é a sua divisão e, geralmente combina-se com a função típica da área ou do setor, embora não se resuma a ela. No Quadro 1, são evidenciadas as 24 despesas por função que foram utilizadas como análise de dados das despesas.

Quadro 1 – Funções de Governo

| Funções de Governo | | | |
|--------------------|-----------------------|----|-------------------------|
| 01 | Legislativa | 15 | Urbanismo |
| 02 | Judiciária | 16 | Habitação |
| 03 | Essencial à justiça | 17 | Saneamento |
| 04 | Administração | 18 | Gestão ambiental |
| 06 | Segurança pública | 19 | Ciência e tecnologia |
| 08 | Assistência social | 23 | Comércio e serviços |
| 09 | Previdência social | 24 | Comunicações |
| 10 | Saúde | 25 | Energia |
| 11 | Trabalho | 26 | Transporte |
| 12 | Educação | 27 | Desporto e lazer |
| 13 | Cultura | 28 | Encargos especiais |
| 14 | Direitos da cidadania | 99 | Reserva de contingência |

Fonte: pesquisa própria (2022).

2.4 Estudos anteriores sobre o impacto da Pandemia da Covid-19

Apesar de o tema ser um pouco recente, estudos foram realizados na área para entender o impacto da Covid-19 no orçamento federal, e em alguns outros municípios.

Monteiro *et al.* (2020) estudaram os reflexos da Covid-19 no orçamento federal a fim de examinar o impacto que a pandemia teve sobre o orçamento. Ele relata que dentre as medidas usadas pelo governo federal estavam: a prorrogação nos prazos de vencimento dos impostos da guia do Simples Nacional e Microempreendedor Individual (MEI), (PIS/Pasep) e Cofins, o governo também reduziu as alíquotas do IOF e IPI para zero nos produtos de combate ao Covid-19. Quanto aos gastos, o governo federal autorizou a abertura de créditos especiais de 252,3 bilhões de reais. Essas despesas foram inicialmente usadas para ajudar a população vulnerável (50%), proteger empregos e financiar empresas (33%), e em média 17% foram destinados à saúde. O estudo é notório por revelar a necessidade do engajamento do Estado na economia diante da crise da Covid-19, seja por meio da garantia de direitos básicos à vida, da garantia de empregos e da busca de soluções oportunas.

Menezes *et al.* (2020) analisaram as variações orçamentárias em cidades médias de Minas Gerais durante a pandemia da Covid-19, em 2020. O objetivo da pesquisa era analisar o impacto no orçamento público, em oito cidades médias do estado de Minas Gerais. Na análise da execução do orçamento, percebeu-se o quanto a pandemia afetou a arrecadação das cidades, assim como as despesas. Os resultados auferidos constataram que os gastos públicos aumentaram devido à paralisação da atividade econômica do comércio e serviço, principalmente devido aos gastos especiais para ajudar a saúde da população; no entanto, os custos com educação diminuíram devido à falta de transporte para as escolas. Os municípios ti-

veram impactos atenuados na arrecadação devido ao repasse emergencial proveniente da União e do governo de Minas Gerais.

Giacomel e Ten Cate (2022) buscaram identificar as decisões orçamentárias no enfrentamento à pandemia e as alterações na agenda pública dos municípios brasileiros no período (2013-2020). As decisões orçamentárias foram analisadas por meio de estatísticas descritivas, e a evolução e cálculo da proporção de subfunção das funções municipais foram avaliados dentro do intervalo de gastos dos municípios brasileiros entre 2013 e 2020. A comparação dos resultados de 2020 com a série histórica revelavam algumas rachaduras no padrão de gastos públicos. Os gastos com educação básica caíram significativamente, e as subfunções de vigilância epidemiológica e infraestrutura urbana aumentaram significativamente. Por outro lado, algumas áreas sensíveis à gestão da saúde não mudaram muito. O estudo também ajuda a descrever a agenda pública municipal, apontando áreas sensíveis às mudanças orçamentárias em um contexto de crise.

Farvaque, Iqbal e Ooghe (2020) verificaram que, nos Estados Unidos, os formuladores de políticas públicas tentaram respeitar as regras orçamentárias, limitando o impacto das medidas de distanciamento social durante a pandemia, equilibrando os interesses políticos envolvidos.

Nkundabanyanga *et al.* (2022) observaram que os comportamentos dos atores envolvidos no controle orçamentário eram diversificados frente às incertezas decorrentes da pandemia de Covid-19 em Uganda.

Sachdev *et al.* (2022), reportam que, na Tailândia, as regulamentações permitiram uma execução orçamentária acelerada, apoiando a contenção da pandemia, enfatizando a necessidade de prestação de contas e auditoria. Estas etapas finais, entretanto, ainda não haviam se concretizado.

Chukwudi e Ojakorotu (2022) identificaram que os rápidos ajustes orçamentários feitos pelos governos da África do Sul e da Nigéria propiciaram rápidas respostas de enfrentamento à pandemia.

3 METODOLOGIA

Quanto à metodologia adotada, pode-se classificar como descritiva e exploratória. Segundo Gil (2002), a pesquisa descritiva traz como objetivo a descrição das características de algum fenômeno ou população. E as exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, de modo a torná-lo mais explícito, com o aprimoramento de ideias ou descoberta de instituições (GIL, 2002). A pesquisa se classifica como descritiva, pois busca conhecer melhor o comportamento do gasto público por função no município de Fortaleza no período entre 2018 e 2021, e entender se a pandemia da Covid-19 impactou o orçamento. E exploratória, pois se utiliza de técnicas de pesquisa como o levantamento bibliográfico, e busca na internet, como por exemplo, o Portal da Transparência e o Siconfi que foram os sites utilizados como base de dados da pesquisa. Quanto à abordagem, a pesquisa se dá pela forma qualitativa, pois descreve, compara e interpreta as situações do cotidiano (MINAYO, 2014).

Os dados escolhidos para realizar a análise foram as despesas por função do município de Fortaleza. O período compreende os anos entre 2018 e 2021, por serem contemplados com o orçamento de dois anos antes da pandemia e dois anos do período pandêmico. Através do RREO foram extraídas informações referentes à dotação inicial, atualizada, empenho e liquidação das despesas orçamentárias (exceto as intraorçamentárias) por função. A partir do balanço geral foram utilizados os dados dos resultados orçamentários comparando a receita arrecadada com a despesa empenhada e liquidada dos referidos anos em questão. O Portal da Transparência e o Siconfi foram os sites utilizados para a obtenção de dados das despesas por função em que foi realizada a consulta e os *downloads*.

Posteriormente, através da ferramenta Microsoft Excel procedeu-se o tratamento da base de dados e atualização dos valores monetários a valores reais de 2021, de acordo com a tabela do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), que é o índice oficial utilizado pelo governo (PAULO, 2013).

O tratamento dos dados se deu de três maneiras: primeiramente foram analisadas as 24 funções dos quatro anos (2018-2021), aplicando a análise vertical de cada função sobre o total das despesas empenhadas de cada ano. Em busca de tornar a pesquisa mais objetiva e com uma visualização de dados mais clara, por meio da estatística descritiva foi realizada a média aritmética comum dos quatro percentuais resultantes da análise vertical de cada função, e para a seleção das despesas elencadas nas análises foi utilizado como critério apenas as funções que tivessem em média um percentual de 1,00%, as demais funções que não chegaram nesse percentual foram descritas como outras funções como demonstra a Tabela 1.

Tabela 1 – Média na análise vertical das funções

| Funções / ano | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | Média |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| % Legislativa | 2,45% | 2,14% | 2,03% | 2,09% | 2,18% |
| % Administração | 10,05% | 9,51% | 8,47% | 7,82% | 8,96% |
| % Segurança pública | 3,45% | 3,70% | 3,25% | 2,95% | 3,34% |
| % Assistência social | 1,29% | 1,57% | 1,79% | 1,62% | 1,57% |
| % Previdência social | 12,87% | 12,00% | 11,91% | 12,08% | 12,22% |
| % Saúde | 30,46% | 29,53% | 31,87% | 29,78% | 30,41% |
| % Educação | 19,53% | 19,11% | 18,28% | 21,95% | 19,72% |
| % Cultura | 0,92% | 0,93% | 1,59% | 0,96% | 1,10% |
| % Urbanismo | 11,17% | 13,31% | 12,92% | 10,65% | 12,01% |
| % Energia | 0,95% | 1,08% | 0,72% | 1,23% | 1,00% |
| % Encargos especiais | 3,96% | 3,96% | 3,79% | 4,78% | 4,12% |
| % Outras funções | 2,87% | 3,17% | 3,38% | 4,08% | 3,38% |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Após identificar quais seriam as funções utilizadas para a análise, foram organizados dois gráficos com os elementos relacionados à estrutura das funções nos quatro anos (2018-2021), no intuito de cumprir com o primeiro e o segundo objetivo específico proposto. Buscando responder à problemática se houve impacto da pandemia da Covid-19 no planejamento e na execução da LOA do município de Fortaleza, foram observados, através de análise horizontal, os valores monetários da dotação inicial e da

dotação atualizada no período pré-pandêmico (2018 e 2019) e no período pandêmico (2020 e 2021) para identificar se houve impacto no planejamento. E para verificar se houve impacto na execução, também foi aplicada análise horizontal, porém nas despesas empenhadas e liquidadas, sendo exemplificado através das taxas de variação.

Por fim, para cumprir com o terceiro objetivo específico elencado, foi observado o resultado orçamentário por empenho e por liquidação dos quatro anos. Como indicador para identificar o resultado orçamentário foi utilizado os quocientes que o balanço geral da prefeitura de Fortaleza aborda, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 – Quocientes aplicados para análise de resultado orçamentário

| Nome e sigla | Fórmula | Definição | Valor de referência | Embasamento |
|---|---------------------------------------|---|--|---------------|
| Quociente do resultado orçamentário por empenho. | Receita realizada/ Despesa empenhada. | É resultante da relação entre a receita realizada e a despesa empenhada, indicando a existência de um resultado superavitário, deficitário ou nulo. | Índice = 1, representa um resultado nulo. > que 1, indica superávit. < que 1, déficit. | KOHAMA, 2015. |
| Quociente do resultado orçamentário por liquidação. | Receita realizada/ Despesa liquidada. | É resultante da relação entre a receita realizada e a despesa liquidada, indicando a existência de um resultado superavitário, deficitário ou nulo. | Índice = 1, representa um resultado nulo. > que 1, indica superávit. < que 1, déficit. | KOHAMA, 2015. |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Uma vez finalizado esse processo, foi possível realizar análises aqui apresentadas na seção de resultados. Por fim, novas pesquisas bibliográficas e documentais foram feitas, a fim de complementar a análise dos resultados aqui exposta.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O município de Fortaleza através do seu comitê divulgava todas as ações realizadas no combate ao Covid-19. A cidade ocupava a 4ª posição no ranking de transparência do coronavírus. O *ranking* abrangeu todas as cidades e estados do Brasil, o índice de transparência foi composto por três dimensões de análise: conteúdo, granularidade e formato, assim observado os 26 tópicos diante dos dados da Covid-19 em cada região, e, de acordo com esta análise foi pontuado de 0 a 100 o nível de transparência (OPEN KNOWLEDGE BRASIL, 2020).

Este estudo é baseado na análise do orçamento do município de Fortaleza buscando identificar se houve impacto da pandemia da Covid-19 no planejamento e na execução da Lei orçamentária, levando em conta o período pré-pandemia (2018 e 2019) e o período da pandemia (2020 e 2021), no qual busca entender através da dotação inicial, dotação atualizada, despesa empenhada e despesa liquidada das funções, se de fato houve variações que afetassem o orçamento.

Para fazer a análise proposta no primeiro objetivo específico, foi feito o levantamento da dotação inicial e da dotação atualizada referente aos anos de 2018 e 2019 que são os dois anos que antecedem a pandemia da Covid-19, representados na Tabela 2, esses dados têm o intuito de verificar a movimentação das contas, ou seja, se houve aumento ou diminuição entre a dotação inicial e a dotação atualizada.

Tabela 2 – Dotação inicial e dotação atualizada pré-pandemia

| Ano | 2018 | | 2019 | |
|-----------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | Dotação inicial | Dotação atualizada | Dotação inicial | Dotação atualizada |
| Legislativa | 226.168.894,34 | 224.102.360,34 | 228.268.758,82 | 172.217.719,00 |
| Administração | 793.399.966,78 | 872.627.624,92 | 859.225.215,13 | 783.694.582,00 |
| Segurança pública | 321.205.980,77 | 312.472.636,29 | 274.479.632,79 | 294.455.526,00 |
| Assistência social | 181.976.990,96 | 160.082.624,68 | 189.964.765,08 | 141.982.626,00 |
| Previdência social | 988.592.945,60 | 1.051.198.966,60 | 1.044.602.588,53 | 969.591.705,00 |
| Saúde | 2.670.406.898,83 | 2.631.727.283,18 | 2.716.891.490,71 | 2.418.561.121,00 |
| Educação | 1.779.495.211,00 | 1.800.035.732,34 | 1.804.725.737,25 | 1.604.544.801,00 |
| Cultura | 117.478.167,97 | 103.717.710,64 | 124.900.823,53 | 89.822.635,00 |
| Urbanismo | 862.575.256,61 | 1.172.512.260,66 | 1.018.323.277,45 | 1.186.625.102,00 |
| Energia | 126.437.509,11 | 84.688.370,91 | 72.988.538,31 | 83.787.816,00 |
| Encargos especiais | 335.103.444,33 | 325.820.722,99 | 361.302.833,32 | 326.714.423,00 |
| Outras funções | 394.286.533,11 | 376.735.678,95 | 401.607.794,69 | 329.693.523,00 |
| Total despesas | 8.797.127.799,40 | 9.115.721.972,50 | 9.097.281.455,63 | 8.401.691.579,00 |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Através da Tabela 2 pode-se perceber que no ano de 2018 as funções educação (1,15%), previdência social (6,33%), administração (9,99%), e urbanismo (35,93%) foram as que dispuseram de um aumento na dotação atualizada frente à dotação inicial. Enquanto as demais funções tiveram uma diminuição na sua dotação atualizada, que pode ter sido ocasionada pelas deduções, anulações ou cancelamentos correspondentes. Já em relação ao total da dotação atualizada ainda de 2018 teve um aumento de 3,62% em comparação à dotação inicial. Em 2019, o cenário se destaca pelo aumento na dotação atualizada das funções segurança pública (7,28%), urbanismo (16,53%), energia (14,80%), em contrapartida no total da dotação atualizada comparada a dotação inicial houve um decréscimo de -7,65%.

Para fazer a análise proposta no segundo objetivo específico, foi feito o levantamento da dotação inicial e da dotação atualizada referente aos anos de 2020 e 2021 que são os dois anos da pandemia da Covid-19, representados na Tabela 3, esses dados têm o intuito de verificar a movimentação das contas, ou seja, se houve aumento ou diminuição entre a dotação inicial e a dotação atualizada.

Tabela 3 – Dotação inicial e dotação atualizada período pandêmico

| Ano | 2020 | | 2021 | |
|-----------------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | Dotação inicial | Dotação atualizada | Dotação inicial | Dotação atualizada |
| Legislativa | 219.902.969,48 | 214.012.714,54 | 197.393.321,00 | 182.008.559,00 |
| Administração | 914.928.871,65 | 892.079.797,88 | 724.974.125,00 | 734.708.362,00 |
| Segurança pública | 305.900.963,04 | 336.995.287,14 | 310.781.741,00 | 332.373.772,00 |
| Assistência social | 156.455.467,48 | 212.257.883,58 | 165.679.437,00 | 177.616.935,00 |
| Previdência social | 1.077.704.156,34 | 1.252.363.451,45 | 1.025.443.729,00 | 1.090.148.729,00 |
| Saúde | 2.720.325.883,45 | 3.391.598.647,37 | 2.545.086.410,00 | 2.779.300.034,00 |
| Educação | 2.055.224.061,48 | 2.080.336.694,44 | 1.706.826.084,00 | 2.033.024.105,00 |
| Cultura | 220.224.226,42 | 198.324.100,68 | 131.794.110,00 | 99.513.367,00 |
| Urbanismo | 1.119.909.802,14 | 1.448.451.724,38 | 813.042.177,00 | 1.051.379.944,00 |
| Energia | 74.774.101,20 | 70.975.810,60 | 82.940.000,00 | 115.523.549,00 |
| Encargos especiais | 430.066.012,97 | 404.231.773,82 | 431.725.221,00 | 431.726.012,00 |
| Outras funções | 448.009.955,63 | 449.011.264,17 | 372.748.645,00 | 454.942.210,00 |
| Total despesas | 9.743.426.471,28 | 10.950.639.150,05 | 8.508.435.000,00 | 9.482.265.578,00 |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Através da Tabela 3 pode-se perceber que no ano de 2020 as funções de segurança pública (10,16%), assistência social (35,67%), previdência social (16,21%), saúde (24,68%), educação (1,22%), urbanismo (29,34%) e outras funções (0,22%) foram as que dispuseram de um au-

mento na sua dotação atualizada frente a sua dotação inicial. Enquanto as demais funções tiveram uma diminuição na sua dotação atualizada. Já em relação ao total da dotação atualizada de 2020 houve um aumento bem expressivo de 12,39% em comparativo a dotação inicial. Em 2021, o comportamento se dá pelo aumento na dotação atualizada das funções de administração (1,34%), segurança pública (6,95%), assistência social (7,21%), previdência social (6,31%), saúde (9,20%), educação (19,11%), urbanismo (29,31%), energia (39,29%) e outras funções (22,05%). Em relação ao total da dotação atualizada houve um aumento de 11,45% frente à dotação inicial. Menezes *et al.* (2020) obtiveram em seus estudos que nas contas de 2020, a variação da despesa com educação caiu em (-27,4%), interligado a isso o transporte escolar obteve uma redução de (-74,7%), o que não é o caso desse estudo, visto que a educação resultou em um aumento, já com relação à saúde, o estudo do Menezes *et al.* (2020) teve um acréscimo de (+5,4%), enquanto no estudo presente esse percentual foi bem maior (24,68%).

Ao analisar os dados do período em questão, é perceptível identificar que a função de urbanismo é a única que sempre há um aumento na sua dotação atualizada. Enquanto o aumento das dotações atualizadas das funções saúde, educação e assistência social surgem somente a partir de 2020, fato esse que pode ser explicado por se tratar do período pandêmico no qual o estado precisou despender mais nessas funções, cumprindo o seu papel na busca por minimizar os impactos na sociedade. Outro detalhe é que a função educação em 2020 foi bem menor que em 2021, essa diminuição pode ser explicada pelo regime EAD que foi vivido por grande parte das escolas/faculdades no primeiro ano da pandemia, enquanto em 2021 por conta do processo das vacinas aplicadas, o ensino pode voltar a ser realizado presencialmente. Em contrapartida a função saúde teve um decréscimo significativo em 2021 comparado a 2020, essa diferença pode ser entendida de forma que no primeiro ano da pandemia (2020), o município havia realizado sua LOA em 2019, então não se tinha a ideia

de que seria enfrentado um ano atípico, desta maneira conforme os meses foram passando o órgão municipal precisou realizar atualizações no orçamento para conseguir suprir as despesas com a saúde. E a outra variável identificada foi a assistência social, no qual teve um decréscimo em 2021 em relação a 2020, o que pode exemplificar esta mudança é que no primeiro ano da pandemia (2020), o governo decretou *lockdown* em março de 2020, por conta disso algumas empresas foram fechadas, empregados foram demitidos, e dessa forma o governo precisou fornecer assistência social, buscando amenizar os impactos na vida da sociedade.

Nas tabelas a seguir, foi analisado como se deu o comportamento das funções na execução das despesas empenhadas com base na variação entre os dois anos pré-pandemia (2018 e 2019), Tabela 4, e os dois anos da pandemia (2020 e 2021) na Tabela 5.

Tabela 4 – Taxa de variação das despesas empenhadas pré-pandemia

| Ano | 2018 | 2019 | 2019/2018 |
|----------------------|-------------------------|-------------------------|------------------|
| Funções | Despesa empenhada | Despesa empenhada | Taxa de variação |
| Legislativa | 196.461.212,04 | 198.467.030,57 | 1,02% |
| Administração | 805.557.052,65 | 883.102.297,74 | 9,63% |
| Segurança pública | 276.315.171,73 | 343.224.218,99 | 24,21% |
| Assistência social | 103.728.620,67 | 146.213.888,57 | 40,96% |
| Previdência social | 1.031.623.643,29 | 1.114.319.422,82 | 8,02% |
| Saúde | 2.441.064.106,09 | 2.742.776.501,53 | 12,36% |
| Educação | 1.564.873.124,82 | 1.774.682.499,37 | 13,41% |
| Cultura | 74.115.640,98 | 85.939.072,17 | 15,95% |
| Urbanismo | 895.383.229,38 | 1.235.617.043,57 | 38,00% |
| Energia | 76.518.631,70 | 100.462.391,46 | 31,29% |
| Encargos especiais | 317.264.449,49 | 367.500.633,62 | 15,83% |
| Outras funções | 230.235.360,87 | 294.396.110,82 | 27,87% |
| Total despesa | 8.013.140.243,71 | 9.286.701.111,22 | 15,89% |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Observa-se na Tabela 4, que a variação das execuções das despesas empenhadas no período 2018 e 2019 em todas as funções foram de aumento, em 2019 o total empenhado por despesa foi de 15,89% a mais que em 2018. Em relação a aquelas funções que tiveram desempenhos bem expressivos estão a segurança pública com 24,21%, outras funções com 27,87%, a energia com 31,29%, o urbanismo com 38,00%, e a assistência social com 40,96%.

Tabela 5 – Taxa de variação das despesas empenhadas pandemia

| Ano | 2020 | 2021 | 2020/2021 |
|-----------------------|-------------------------|-------------------------|------------------|
| Funções | Despesa empenhada | Despesa empenhada | Taxa de variação |
| Legislativa | 198.742.400,63 | 181.297.697,33 | -8,78% |
| Administração | 829.498.701,08 | 677.846.033,26 | -18,28% |
| Segurança pública | 318.914.496,89 | 255.857.090,38 | -19,77% |
| Assistência social | 175.475.076,45 | 140.468.174,92 | -19,95% |
| Previdência social | 1.166.822.335,90 | 1.047.139.070,62 | -10,26% |
| Saúde | 3.123.433.485,64 | 2.581.135.767,13 | -17,36% |
| Educação | 1.791.343.635,56 | 1.902.824.317,27 | 6,22% |
| Cultura | 155.883.087,14 | 82.834.904,59 | -46,86% |
| Urbanismo | 1.265.699.677,39 | 923.133.013,21 | -27,07% |
| Energia | 70.399.510,30 | 106.723.683,75 | 51,60% |
| Encargos especiais | 371.299.641,29 | 414.529.984,48 | 11,64% |
| Outras funções | 331.550.997,62 | 353.950.499,89 | 6,76% |
| Total despesas | 9.799.063.045,89 | 8.667.740.236,83 | -11,55% |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Na Tabela 5, observam-se os dois anos do período pandêmico e ao contrário das variações dos anos de 2018 e 2019, as execuções das despesas empenhadas em 2020 e 2021 foram de decréscimo em -11,55%. Praticamente todas as funções tiveram diminuição em seu empenho comparando o ano de 2021 com 2020. As funções que tiveram um decréscimo bem expressivo foram a cultura com uma diminuição de -46,86%, seguida do urbanismo que teve -27,07%.

Giacomel e Ten Cate (2022) relatam em seus resultados que a vigilância epidemiológica no ano de 2020 foi a subfunção na qual o resultado ficou mais expressivo com relação às outras. Ainda no estudo do Giacomel e Ten Cate (2022), identificou-se que o ensino fundamental teve uma diminuição acentuada devido à proibição das aulas presenciais, dessa forma gastos com transporte e alimentação foram reduzidos de forma significativa. Em contrapartida ao analisar o estudo de Fortaleza, percebe-se que houve um aumento na função educação se comparado o ano de 2021 com 2020, porém ao analisar o orçamento dotado para a educação em 2020, e o empenhado, pode-se perceber que houve diminuição orçamentária, assim como no estudo do Giacomel e Ten Cate (2022) e do Menezes *et al.* (2020).

Nas tabelas a seguir, foi analisado como se deu o comportamento das funções na execução das despesas liquidadas com base na variação entre os dois anos pré-pandemia (2018 e 2019), Tabela 6, e os dois anos da pandemia (2020 e 2021) na Tabela 7.

Tabela 6 – Taxa de variação das despesas liquidadas pré-pandemia

| Ano | 2018 | 2019 | 2019/2018 |
|----------------------|-------------------------|-------------------------|------------------|
| Funções | Despesa liquidada | Despesa liquidada | Taxa de variação |
| Legislativa | 194.040.900,83 | 196.498.069,46 | 1,27% |
| Administração | 797.882.073,33 | 835.159.115,42 | 4,67% |
| Segurança Pública | 270.970.942,95 | 325.965.075,82 | 20,30% |
| Assistência Social | 102.671.881,58 | 141.613.316,07 | 37,93% |
| Previdência Social | 1.031.460.187,50 | 1.112.261.973,39 | 7,83% |
| Saúde | 2.407.607.040,71 | 2.619.329.904,05 | 8,79% |
| Educação | 1.554.670.127,57 | 1.690.309.030,24 | 8,72% |
| Cultura | 72.114.680,01 | 81.358.216,01 | 12,82% |
| Urbanismo | 845.596.185,88 | 1.101.038.958,87 | 30,21% |
| Energia | 70.697.816,73 | 93.629.687,79 | 32,44% |
| Encargos Especiais | 308.539.176,34 | 361.146.928,48 | 17,05% |
| Outras Funções | 226.379.515,75 | 279.316.497,62 | 23,38% |
| Total despesa | 7.882.630.529,17 | 8.837.626.773,22 | 12,12% |

Fonte: pesquisa própria (2022).

A Tabela 6 demonstra a despesa por liquidação nos dois anos pré-pandêmicos, na qual é observada no comparativo de 2019 com 2018 que houve variações iguais a 12,12%, e mostra que em todas as funções tiveram aumento em sua liquidação com relação ao ano anterior, dentre os aumentos mais significativos estão as funções de segurança pública com um aumento de 20,30%, as outras funções com 23,38%, o urbanismo com 30,21%, a energia com 32,44% e, por fim, a assistência social com 37,93%.

Tabela 7 – Taxa de variação das despesas liquidadas pandemia

| Ano | 2020 | 2021 | 2021/2020 |
|-----------------------|--------------------------|--------------------------|-------------------------|
| Funções | Despesa liquidada | Despesa liquidada | Taxa de variação |
| Legislativa | 196.660.929,57 | 181.015.391,04 | -7,96% |
| Administração | 789.383.986,41 | 640.267.758,05 | -18,89% |
| Segurança pública | 303.532.522,67 | 231.620.673,21 | -23,69% |
| Assistência social | 161.306.732,49 | 134.024.427,71 | -16,91% |
| Previdência social | 1.164.570.554,35 | 1.044.175.496,70 | -10,34% |
| Saúde | 2.961.102.196,50 | 2.433.667.960,22 | -17,81% |
| Educação | 1.731.755.307,90 | 1.771.146.425,03 | 2,27% |
| Cultura | 150.366.586,75 | 74.709.750,43 | -50,31% |
| Urbanismo | 1.155.389.927,83 | 831.286.173,71 | -28,05% |
| Energia | 64.927.892,88 | 104.964.134,58 | 61,66% |
| Encargos especiais | 363.486.457,85 | 412.162.105,94 | 13,39% |
| Outras funções | 312.913.165,75 | 310.718.550,26 | -0,70% |
| Total despesas | 9.355.396.260,95 | 8.169.758.846,88 | -12,67% |

Fonte: pesquisa própria (2022).

A Tabela 7 trata das despesas liquidadas no período pandêmico, e através dela pode-se perceber que o total das despesas liquidadas em 2021 foi menor em -12,67% em comparação a 2020. Em praticamente todas as contas houve decréscimo de liquidação, as únicas funções em que houve acréscimo na despesa liquidada foi à educação com 2,27%, os encargos especiais com 13,39% e a energia com 61,66%.

O que pode ser entendido dentre as variações dos empenhos e liquidações é que no período da pré-pandemia os percentuais foram positivos, isso quer dizer que no ano de 2019 em comparação a 2018, sempre havia um acréscimo das despesas, enquanto no período da pandemia comparando 2021 com 2020 sempre há um decréscimo.

Para cumprir o terceiro objetivo específico foram analisadas as receitas realizadas menos os empenhos e liquidações efetuados, buscando encontrar como se deu o resultado orçamentário do período pré-pandemia e da pandemia.

Tabela 8 – Resultado orçamentário por empenho

| Ano | Receita realizada | Despesa empenhada | Resultado orçamentário | Quociente do RE |
|------|-------------------|-------------------|------------------------|-----------------|
| 2018 | 7.001.859.647,92 | 6.876.456.829,67 | 125.402.818,25 | 1,02 |
| 2019 | 8.113.244.612,01 | 8.207.466.751,46 | -94.222.139,45 | 0,99 |
| 2020 | 8.281.510.195,60 | 9.034.193.166,76 | -752.682.971,16 | 0,92 |
| 2021 | 9.013.888.801,19 | 9.207.122.884,12 | -193.234.082,93 | 0,98 |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Na Tabela 8 podem ser observadas as receitas realizadas, as despesas empenhadas, o resultado orçamentário e o quociente do resultado (RE). Para encontrar o resultado orçamentário foi utilizada a receita realizada menos a despesa empenhada, e para o quociente do RE foi feita a divisão da receita realizada sobre a despesa empenhada, para entendimento da análise do quociente do RE foi utilizado o que exemplifica o Quadro 2. Dessa forma em 2018, como demonstra a Tabela 8, o resultado orçamentário e o quociente do RE, traduziram em um superávit orçamentário de R\$ 125.402.818,25 (cento e vinte e cinco milhões, quatrocentos e dois mil, oitocentos e dezoito reais e vinte e cinco centavos) e 1,02, respectivamente. Enquanto que em 2019, 2020 e 2021 o resultado orçamentário foi deficitário, assim como o quociente do RE, por ter sido menor que 1,00.

O ano de 2020 evidenciou o maior déficit orçamentário dentre os outros anos, fato esse que é explicado por ele ter sido o ano em que o estado pandêmico foi decretado. Porém, no balanço geral foi informado que apesar do resultado ter sido deficitário tanto em 2020 como em 2021 o município de Fortaleza tinha margem para suportar um ano atípico, pois o superávit financeiro evidenciado nos exercícios anteriores aliado ao excesso de arrecadação em fontes de recursos que surgiram para auxiliar nos gastos de combate à pandemia em 2020 permitiu ao município dar o suporte necessário para a prestação de serviços aos fortalezenses.

Parecido com o que Farvaque, Iqbal e Ooghe (2020) constataram nos Estados Unidos, sobre a tentativa de manter o equilíbrio nos interesses políticos, na limitação das medidas de distanciamento social e nas regras orçamentárias, em Fortaleza a gestão municipal buscou realizar medidas que pudessem minimizar os impactos na sociedade, e também como tinha recursos reservados de outros anos, apesar do déficit apurado, o município conseguiu se sobressair sobre o resultado negativo que a pandemia ocasionou em algumas contas orçamentárias.

Tabela 9 – Resultado orçamentário por liquidação

| Ano | Receita realizada | Despesa liquidada | Resultado orçamentário | Quociente do RE |
|------|-------------------|-------------------|------------------------|-----------------|
| 2018 | 7.001.859.647,92 | 6.771.621.329,20 | 230.238.318,72 | 1,03 |
| 2019 | 8.113.244.612,01 | 7.833.173.395,69 | 280.071.216,32 | 1,04 |
| 2020 | 8.281.510.195,60 | 8.648.435.578,12 | -366.925.382,52 | 0,96 |
| 2021 | 9.013.888.801,19 | 8.708.986.447,28 | 304.902.353,91 | 1,04 |

Fonte: pesquisa própria (2022).

Na Tabela 9, podem ser observadas as receitas realizadas, as despesas liquidadas, o resultado orçamentário e o quociente do resultado (RE). Para encontrar o resultado orçamentário foi utilizada a receita realizada menos a despesa liquidada, e para o quociente do RE foi feita a divisão da receita realizada pela despesa liquidada, para entendimento da análise do

quociente do RE foi utilizado o que exemplifica o Quadro 2. Dessa forma, em 2018, 2019 e 2021 como demonstra a Tabela 9, evidenciou um resultado orçamentário superavitário, enquanto o ano de 2020 foi deficitário, fato esse que pode ser explicado por ser o ano em que a pandemia foi decretada. Importante ressaltar que as despesas liquidadas foram as despesas que efetivamente foram executadas, tendo sido recebido o bem, ou o serviço empenhado, e que precisa ser realizada a última fase da despesa que é o pagamento para o credor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo principal analisar o impacto da pandemia da Covid-19 no planejamento e na execução da lei orçamentária do município de Fortaleza.

Através das análises realizadas foi possível analisar o comportamento da dotação inicial e da dotação atualizada dos quatros anos em questão, sendo observado que o ano de 2019 foi o único ano que teve decréscimo na dotação atualizada com relação à dotação inicial, os demais anos tiveram atualizações da despesa fixada. Algumas funções como saúde, urbanismo e assistência social foram as que tiveram um aumento bem expressivo em seus valores, principalmente no ano de 2020, sendo a função urbanismo aquela que aparece nos quatro anos com sua dotação atualizada.

Foi possível verificar que as variações das execuções dos recursos, referentes à despesa empenhada e a despesa liquidada do período pré-pandemia (2018 e 2019) totalizavam em percentuais positivos, o que elucida que o ano de 2019 foi superior ao ano de 2018. Enquanto o período da pandemia (2020 e 2021) demonstra percentuais negativos, foi observado que o ano de 2021 teve decréscimo na execução das despesas empenhadas e liquidadas com relação ao ano de 2020, o que é explicado pelo fato de a pandemia ter iniciado em 2020, tornando o ano atípico.

É possível afirmar que houve impacto no planejamento, visto que por meio da análise horizontal, percebe-se que a dotação atualizada do período pandêmico foi bem maior com relação ao período pré-pandêmico, enquanto em 2018 correspondia a 3,62% de aumento, em 2019 houve decréscimo de -7,65%, no período pandêmico de 2020, a variação da dotação foi de 12,39%, enquanto em 2021 foi de 11,45% mostrando que em comparativo com a dotação fixada inicialmente, os dois períodos pandêmicos são que os que tiveram variações superiores comparadas ao período pré-pandêmico. Em contrapartida, com relação ao impacto na execução, por meio da análise horizontal registrou-se que o empenho (15,89%) e liquidação (12,12%) de 2019 foram superiores a de 2018, enquanto o empenho (-11,55%) e liquidação (-12,67%) de 2021 foram menores em relação a 2020. E ao analisar os dados da execução pode-se perceber também que dentro do valor atualizado tanto de 2020 como de 2021 a execução foi realizada dentre daquele parâmetro, enquanto no ano de 2019 houve uma execução de empenho e liquidação superior à dotação atualizada. Dessa forma, pode-se afirmar que não houve impacto da Covid-19 na execução das despesas por função.

A presente pesquisa coaduna-se com os estudos de Menezes *et al.* (2020) e Giacometti e Ten Cate (2022) ao revelar despesas orçamentárias que tiveram impactos de forma parecida como a despesa com educação que havia sido planejada para um ano normal, e enfrentou um ano totalmente atípico.

Na análise do resultado orçamentário percebeu-se que na execução por empenho dos quatro anos, em sua maioria teve resultado orçamentário deficitário, porém na execução por liquidação que é quando ocorre de fato a entrega do serviço ou bem, dentre os quatro anos somente o ano de 2020 teve resultado deficitário. Apesar de perceber através dos dados que 2020 despendeu-se em valores superiores aos dos outros anos, e do resultado orçamentário deficitário, o município de Fortaleza informou através do balanço geral que tinha margem suficiente para suportar um ano atípico, pois o superávit financeiro evidenciado nos exercícios anteriores aliado ao

excesso de arrecadação em fontes de recursos que surgiram para auxiliar nos gastos de combate à pandemia em 2020 permitiu ao município suprir as necessidades que surgiram devido ao Covid-19. A pesquisa gera implicações ao revelar que em momentos de crise a intervenção e participação do estado na economia precisa ser notória, assim como traz a teoria das finanças públicas, pois é através das ações que o estado poderá mitigar os possíveis efeitos de uma pandemia sobre a sociedade.

Como limitação de pesquisa, os resultados referem-se ao estudo do município de Fortaleza e, conseqüentemente, não podem ser expandidos para outros municípios, que podem ter comportamento diferenciado.

Desta forma, uma sugestão de pesquisa é expandir esta avaliação para outros municípios e estados. Ademais, análises sobre impacto da pandemia nas contas públicas municipais por programa de governo ou outras agregações podem trazer visões que complementam esta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. Orçamento público como instrumento de cidadania fiscal. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 17, n. 17, p. 188-209, 2015.

ARANTES, M. V. **Administração participativa**: nível de aplicação em casos selecionados. 2000. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, C. A. **Orçamento Público**. Curitiba: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná, 2012.

BRASIL. **Lei Complementar** nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da república, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8. ed. 2018. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicadaao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 10 abr. 2022.

COELHO, F. S. *et al.* A Casa de Máquinas da administração pública no enfrentamento à Covid-19. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 4, p. 839-859, 2020.

CHUKWUDI, A. S.; VICTOR, O. Budgetary Allocations and Government Response to Covid-19 Pandemic in South Africa and Nigeria. **Journal of Risk and Financial Management**, v. 15, n. 6, p. 252, 2022.

ESCOLA Nacional de Administração Pública (ENAP). **Orçamento público: conceitos básicos**. Brasília: ENAP, 2014.

FARVAQUE, E.; IQBAL, H.; OOGHE, N. Health politics? Determinants of US states' reactions to Covid-19. **Journal of Public Finance and Public Choice**, 2020.

FORTALEZA é o único município do Nordeste entre os dez maiores PIB do Brasil. **O Povo**, Fortaleza, 18 dez. 2021. Disponível em: <https://mais.opovo.com.br/jornal/economia/2021/12/18/fortaleza-e-a-unica-cidade-do-nordeste-entre-as-maiores-economias-do-brasil.html>. Acesso em: 15 jun. 2022.

GIACOMEL, L.; TEN CATE, L. Decisões orçamentárias no enfrentamento à pandemia: alterações na agenda pública dos municípios brasileiros (2013-2020). **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 20, n. 2, p. 47-85, 2022.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. **Finanças públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, A. C. *et al.* **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GONTIJO, V. Evolução Histórica no Brasil. **Câmara dos Deputados**, Brasília, set. 2004. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil>. Acesso em: 25 abr. 2022.

HADDAD, R. C; MOTA, F. G. L. **Contabilidade pública**. 2010.

JOYCE, P. G.; PATTISON, S. Public budgeting in 2020: return to equilibrium, or continued mismatch between demands and resources? **Public Administration Review**, v. 70, p. s24-s32, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2010.02243.x>. Acesso em: 22 jul. 2022.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

KOHAMA, H. **Balancos Públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACIEL, P. J. Finanças públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 5, p. 1213-1241, 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARQUES, E. **Finanças públicas**: administração financeira e orçamentária. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARTELLO. A; SANT'ANA. J. Governo prevê R\$ 3,9 bilhões para compra de vacinas contra a Covid-19 em 2022. **G1**, 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/08/31/governo-preve-r-39-bilhoes-para-compra-de-vacinas-contr-a-covid-19-em-2022.ghtml>. Acesso em: 20 ago. 2022.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças Públicas**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEDIDAS e ações do governo federal contra o impacto do coronavírus. **ABDI**, 2020. Disponível em: <https://www.abdi.com.br/postagem/medidas-e-aco-es-do-governo-federal-contr-a-impacto-do-coronavirus>. Acesso em: 20 ago. 2022.

MENEZES, S. *et al.* Análise das variações orçamentárias em cidades médias de Minas Gerais durante a pandemia da Covid-19, em 2020. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2021, virtual. **Anais [...]**. Virtual: CBC, 2021.

MINAYO, M. C. de S. (Org.). **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 14. ed. Rio de Janeiro: Hucitec, 2014. 408p.

MONTEIRO, J. J. *et al.* Reflexos da Covid-19 no orçamento público do governo federal. **Revista Gestão Organizacional**, v. 14, n. 1, p. 97-116, 2020.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Estefânia Gonçalves Mota, 2009.

MOU, H; ATKINSON, M. M.; TAPP, S. Do balanced budget laws matter in recessions? **Public Budgeting & Finance**, v. 38, n. 1, p. 28-46, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/pbaf.12163>. Acesso em: 25 jul. 2022.

MUSGRAVE, R. **The theory of public finance: a study in public economy**. Nova York: McGraw-Hill, 1959.

NESI, N. **Finanças públicas**. 2. ed. Florianópolis: IF-SC, 2010.

NKUNDABANYANGA, S. K.; JAYASINGHE, K.; ABAHO, E.; MUGAMBE, K. Contingency factors and budget actors' behaviour during Covid-19: the case of Uganda. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. ahead-of-print, 2022.

OPEN knowledge Brasil. **Transparência Covid-19 3.0**. Índice de transparência da Covid-19 3.0. Disponível em: <https://transparenciacovid19.ok.org.br/>. Acesso em: 15 abr. 2022.

ORGANIZAÇÃO pan-americana de saúde. **Folha informativa sobre Covid-19**. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/covid19>. Acesso em: 12 abr. 2022.

PALUDO, A. V. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PAULO, S. **IPCA: títulos públicos e expectativa de inflação de mercado**. 2013. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Ensino e Pesquisa, INSPER, São Paulo, 2013.

PEREIRA, H. P.; SANTOS, F. V.; MANENTI, M. A. Boletim de conjuntura energética. **Revista UFRR**, v. 2, p. 41-48, 2020.

PIRES, J. B. F. S. **Contabilidade Pública**: orçamento público, Lei de responsabilidade fiscal, teoria e prática. 7. ed. Brasília: Franco e Fortes, 2002.

PORTAL da transparência. **Prefeitura de Fortaleza**. Covid-19. Disponível em: <https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/>. Acesso em: 20 maio 2022.

PREFEITURA de Fortaleza. **2020**: o surgimento da pandemia no país. Saúde, Fortaleza, 15 mar. 2021. Disponível em: <https://www.fortaleza.ce.gov.br/noticias/2020-o-surgimento-da-pandemia-no-pais>. Acesso em: 15 jun. 2022.

REZENDE, F. A. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SACHDEV, S.; VIRIYATHORN, S.; CHOTCHOUNGCHATCHAI, S.; PATCHARANARUMOL, W.; TANGCHAROENSATHIEN, V. Thailand's Covid-19: how public financial management facilitated effective and accountable health sector responses. **Int J Health Plann Mgmt**. v. 37, n. 4, p. 1894-1906, 2022.

SANTANA, R. O. A importância das finanças públicas equilibradas para o desenvolvimento econômico de um país. **Revista Jus Navigandi**, ano 20, n. 4465, 2015.

SILVA-ROOSLI, A. C. B. 11 de março de 2020: o trabalho na Atenção Primária à Saúde (APS) interpelado pela pandemia da Covid-19. **Laboreal**, v. 17, n. 1, p. 1-10, 2021.

Como citar este artigo:

GOMES, Kauane Maria Cipriano; RODRIGUES JÚNIOR, Manuel Salgueiro. Impactos da pandemia da Covid-19 no orçamento de Fortaleza. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 237-273, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.816>.

Análise das controladorias municipais do estado do Ceará

Analysis of the municipal controllerships of the state of Ceará

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.800>

Ingrid Jucá de Brito¹

Paulo Roberto de Carvalho Nunes²

Rubens Carlos Rodrigues³

RESUMO

O presente trabalho consiste em analisar as estruturas organizacionais, competências e atividades desenvolvidas nas controladorias municipais do estado do Ceará. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, sob a forma de um estudo de caso múltiplo, tendo como unidades de estudo os municípios de Aracati, Caucaia, Crato e Sobral. A coleta de dados foi realizada via aplicação de questionários aos gestores municipais das unidades de controladoria. Verificou-se que para a estruturação de controladoria dos municípios, não foram encontrados estudos acadêmicos ou normativos dos órgãos de controle que estabeleçam critérios técnicos para possibilitar a este departamento um dimensionamento coerente com a estrutura ao qual está inserido, também não foram identificados critérios técnicos, que proporcione maior eficiência e efetividade, relacionados às atividades a serem desempenhadas pelo órgão, ficando a critério do município o estabelecimento do quantitativo de servidores necessários para o exercício das atividades, assim como o seu plano e acompanhamento. Destarte, foi possível observar que as controladorias pesquisadas atendem razoavelmente a um conjunto de questões levantadas, indicando que há um estágio de estruturação destas controladorias. Posto isso, vislumbra-se

1 Bacharela em Ciências Contábeis (UNIFOR). E-mail: ingridjb2009@gmail.com

2 Doutorado em Administração de empresas (UNIFOR), Mestre em Administração e Controladoria (UFC). Atualmente, é professor do Mestrado Profissional de Administração de Empresas (UNIFOR). E-mail: prnunes@unifor.br

3 Doutorando em Administração de Empresas (UNIFOR), Mestre em Administração e Controladoria (UFC), Bacharel em Ciências Contábeis (UNIFOR). E-mail: rubenscarlos@fisica.ufc.br

novas pesquisas que possam suprir tais lacunas e aprimorar o funcionamento das unidades nos diversos órgãos que a adotam.

Palavras-chave: controladoria; controle interno; estruturas organizacionais.

ABSTRACT

The present paper consists of analyzing the organizational structures, competences and activities have been developed in the municipal controllerships of the state of Ceará. It is a descriptive study, with a qualitative approach, in the form of a multiple case study, having as study units the municipalities of Aracati, Caucaia, Crato and Sobral, with data collection through the application of questionnaires to the municipal managers of the controller units. It was found that for the structuring of the controllership of the municipalities, no academic or normative studies of the control institutions were found that establish technical criteria that allow a dimensioning of this department coherent with the structure to which it is inserted. Likewise, no technical criteria were identified that allow for greater efficiency and effectiveness related to the activities to be performed by the agency, leaving the municipality to establish the number of servers needed to carry out the activities, as well as their planning and monitoring. Thus, it was possible to observe that the controllerships surveyed reasonably meet a set of issues that were raised, meaning that there is a structuring stage of these controllerships. With these findings, new research is envisaged that seek to fill these gaps and improve the functioning of these units in the various agencies that adopt it.

Keywords: controllership; internal control; organizational structures.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 30-05-2022

Data de versão final: 11-08-2022

Data de aprovação: 12-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

As administrações públicas, na responsabilidade dos seus gestores, estão obrigadas a cumprir o que a lei estabelece e, caso estes cometam alguma irregularidade deverão ser apuradas as responsabilidades. Dessa forma, é inconcebível a existência de Administração Pública sem controle, o que caracterizaria uma desordem em um ambiente que lida com decisões e recursos importantes e, principalmente, sendo estes escassos e pertencentes à sociedade (CAKER; SIVERBO, 2011).

Consoante Balbe (2019) a estrutura e as atividades exercidas pela Controladoria-Geral da União vêm formatando um novo modelo de controle interno no Brasil. Para Coelho (2019), os órgãos de controle interno são a primeira e mais importante barreira para o controle da corrupção e do desperdício, pois se posicionam mais próximos dos atos de gestão e convivem cotidianamente com o funcionamento da Administração Pública.

A controladoria é um campo de conhecimento de grande responsabilidade, pois está vinculada à edificação e à sustentação do sistema de informação da gestão de uma entidade, sendo responsável por gerar subsídios apropriados para a tomada de decisão. Dessa forma, deve garantir sempre o princípio da continuidade e a procura de um resultado eficiente (MONTEIRO *et al.*, 2015).

Segundo Cruz *et al.* (2014) a controladoria também pode ser caracterizada como um setor que, estando no centro do sistema de controle interno, presta assessoria ao dirigente máximo do órgão vinculado à Administração Pública em que atua, com o objetivo de agregar diversas atividades, dentre as quais: auditoria, correição, prevenção e combate aos desvios, visando à otimização do resultado da administração.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) relatam que a controladoria proporciona um avanço na atuação das instituições, por meio da execução de aspectos importantes de suas atividades que promovem a antecipação e a resolução intempestiva de problemas. De acordo com Benedicto e Leite

(2004), um dos objetivos é a garantia das informações adequadas ao processo decisório, sendo também responsável pela coordenação e por disseminar a tecnologia de gestão na busca da eficácia gerencial.

Corroborando esse pensamento, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2015) acrescentam que o objetivo da controladoria é dar apoio aos demais gestores no planejamento e no controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades, subsidiando-os no que lhes for necessário para tal finalidade.

O resultado econômico em entidades públicas se apresenta como um novo paradigma para o *controller* de entidades públicas. Não basta possuir a informação de quanto foi arrecadado e como foi realizado o gasto, é preciso evidenciar para a sociedade, qual foi o resultado econômico produzido pelo gasto, quais e quantos foram os serviços prestados, qual é o preço de mercado, qual a receita econômica produzida, se a entidade está produzindo lucro ou prejuízo econômico (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

No cenário atual, tem-se o controle interno que se, de um lado, está preocupado com a execução dos programas de governo (aferição dos resultados, qualidade dos serviços prestados, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas), do outro, constata que a essa orientação, devem ser somadas todas as iniciativas dedicadas ao combate e prevenção da corrupção, uma vez que esta compromete de forma ampla tanto o funcionamento do governo quanto a confiança da sociedade nas instituições públicas (SPINELLI, 2019).

Destarte, a atuação dos órgãos de controle interno governamental ganha destaque e relevância (COELHO, 2019), sendo que Pinho e Rodrigues (2020) ressaltam a necessidade de pesquisar as atividades desenvolvidas pela controladoria governamental em outras regiões do estado do Ceará, tendo em vista que as pesquisas realizadas enfatizam, principalmente, a região metropolitana de Fortaleza.

Nesse contexto, busca-se investigar a seguinte questão: como as controladorias municipais estão atuando no estado do Ceará? O objetivo geral desta pesquisa é analisar as estruturas organizacionais, competências e atividades desenvolvidas nas controladorias municipais do estado do Ceará.

O presente trabalho justifica-se devido à preocupação com a controladoria, haja vista ser um importante instrumento de auxílio na gestão pública (CRUZ *et al.*, 2014), contribuindo para a discussão sobre as estruturas organizacionais e a sua atuação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda a fundamentação teórica e se dividirá em: Visão geral sobre a controladoria no setor público e Fundamentação legal da controladoria no setor público.

2.1 Visão geral sobre a controladoria no setor público

Segundo Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019), o controle interno tem um papel mais próximo da gestão, ou seja, da execução das ações na Administração Pública, bem como o aspecto educativo da área de controle junto aos administradores e à sociedade, sendo as suas funções: controladoria, auditoria, corregedoria e ouvidoria.

Mosimann e Fisch (1999), por sua vez, retratam a controladoria como órgão administrativo de uma organização, possuindo a função de suscitar informações para uma melhor avaliação e controle do desempenho das suas diversas áreas e ainda auxiliar seus gestores para que sejam tomadas as melhores decisões.

Concernente à Administração Pública, Silva (2012) elenca as seguintes funções à controladoria: aperfeiçoamento dos sistemas de planejamento e programação financeira; comando único da contabilidade e audi-

toria; integração do sistema de controle ao sistema geral de informações; e por fim, atendimento aos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal nos quatros eixos de sua sustentação: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Santos (2004) apresenta outra perspectiva em relação às funções da controladoria quando procede a interligação com a gestão dos riscos das atividades, bem como sua integração à função de análise de desempenho, arrematando que a controladoria deve possuir um processo sistêmico e contínuo de identificação das atividades que criam e diminuem valor, exposição, análise, avaliação, controle, financiamento, medição, prevenção e redução dos riscos.

Dentre as funções básicas que devem existir no setor de controladoria de uma instituição, destacam-se:

a) ouvidoria: tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando à melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade (CONACI, 2010a);

b) auditoria: tem por finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como a aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas (CONACI, 2010a);

c) correição: tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos, por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando, inclusive, ao ressarcimento nos casos em que houver danos ao erário (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2019);

d) prevenção: ação ou efeito de prevenir; ideia preconcebida e negativa, irracional, sobre algo ou alguém; cautela que se toma para evitar situações danosas (BECHARA, 2011).

Por fim, tem-se que a controladoria também possui a função de auxiliar na definição das estratégias, dos objetivos, na elaboração do orçamento, das normas, do planejamento, bem como a implantação dos modelos de decisão e gestão de dados em uma organização (CRUZ *et al.*, 2014).

A controladoria e as auditorias desenvolvem os papéis das linhas de defesa, ou seja, fazem as verificações de legalidade, legitimidade, e economicidade nos atos do Poder, e servem de base para o trabalho do controle externo. Desde o final da última década, as auditorias têm aumentado os trabalhos de natureza operacional, visando avaliar eficiência, eficácia e efetividade, e melhorar a atuação dos vários órgãos auditados, favorecendo o desenvolvimento e disseminação das melhores práticas na Administração Pública. Nesse sentido, têm ampliado sua atuação para aferir a governança das instituições públicas (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2019).

Sob pena de responsabilidade solidária, os operadores do controle interno, bem como qualquer cidadão comum, ao tomarem conhecimento de possíveis irregularidades ou ilegalidade da gestão dos recursos públicos, deverão dar imediata ciência aos órgãos responsáveis pela boa prática e aplicação dos recursos públicos.

É de suma importância o papel do controle interno na gestão dos gastos públicos, uma vez que visa controlar o uso dos recursos públicos que são disponibilizados aos governantes da Administração Pública a fim de suprir os serviços que a sociedade necessita e requer do estado.

2.2 Procedimentos da controladoria: processos de gestão

Para Bianchi, Backes e Giongo (2006), a controladoria age no processo de gestão com a finalidade de proporcionar aos gestores as ferr-

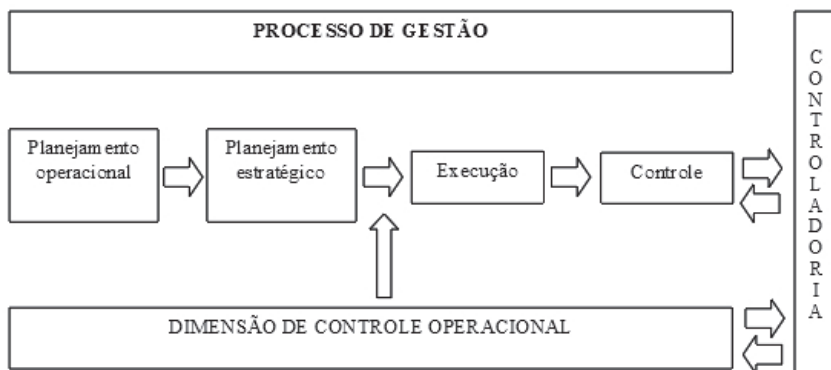
mentas que os conduzam a atingir eficácia organizacional, de forma que todas as decisões sejam voltadas à consonância operacional, adotadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados, sendo, no entanto, empregados os recursos que lhes estão disponíveis com o menor sacrifício.

Conforme Pereira (2001), o processo de gestão deve assegurar que as dinâmicas das decisões tomadas na empresa, conduzam-na, efetivamente, ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessários a sua continuidade.

Complementando essa linha de raciocínio, Crozatti (2003) descreve o planejamento estratégico como um procedimento da gestão, no qual a organização identifica ou constrói no ambiente os ensejos e os prenúncios, utilizando forças para superar os pontos fracos, tendo como resultado da análise das variáveis ambientais, as diretrizes estratégicas que norteiam a execução da missão e garantam a continuidade da entidade.

A controladoria auxilia os gestores no processo de tomada de decisão, cuja importância é fundamental durante a etapa do planejamento estratégico, operacional, assim como da execução e controle, conforme a Figura 1.

Figura 1 – A participação da controladoria no processo de gestão



Fonte: adaptado de BIANCHI (2005).

Após as diretrizes e os cenários serem traçados no processo de planejamento operacional, inicia-se a elaboração do plano estratégico que está vinculado à identificação, à integração e à avaliação de ações alternativas programadas que serão implantadas na instituição (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001).

A controladoria, embora seja um órgão de apoio operacional, deve estar intrinsecamente ligada à estratégia da organização, preocupando-se com a análise do ambiente, pois é nele que estão fincadas as bases estratégicas que correspondem aos planos de ação e disposição dos recursos disponíveis (CRUZ *et al.*, 2014).

Em suma, a controladoria, similar aos demais setores de uma organização, deve trabalhar para captar, dos ambientes externo e interno, as informações para que sejam processadas as análises das ameaças e oportunidades, dos pontos fortes e fracos, como forma de agilizar as diretrizes estratégicas.

2.3 Controladoria no estado do Ceará

A contribuição efetiva para a caracterização do Tribunal de Contas dos municípios do estado do Ceará (TCM-CE), quando ainda existente como um órgão do controle externo de cada um dos municípios cearenses, podia ser ratificada ao se tomar como referência a Instrução Normativa nº 1/1997, de 22 de maio de 1997, mais especificamente no seu Artigo 2º, em que estão relacionadas quais atividades têm uma atenção mais peculiar: a execução orçamentária e financeira; o sistema de pessoal; a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais; as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes; as obras públicas e reformas; as operações de créditos; as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas (CEARÁ, 2009).

Com a publicação, em 28 de abril de 2017, no Diário Oficial Eletrônico do então Tribunal de Contas dos municípios do estado do Ceará, da Instrução Normativa nº 1/2017, foi procedida, automática e concomitante à revogação da Instrução Normativa nº 1/1997. O novo preceito legal traz

orientações acerca da criação, da implantação, da manutenção e da coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais do estado do Ceará (CEARÁ, 2017).

Vale salientar que foi estabelecido um prazo máximo para que os municípios cearenses que ainda não tiveram instituído seu respectivo Sistema de Controle Interno (SCI), assim como a criação de um órgão central na estrutura administrativa, procurassem fazê-lo, sob pena de ser possível “ensajar a instauração de processo visando à apuração das respectivas responsabilidades, inclusive com a possibilidade de aplicação de multa e julgamento pela irregularidade da respectiva Prestação de Contas de Gestão, conforme o caso” (CEARÁ, 2017), disposto no §2º do Artigo 16 da Instrução Normativa nº 1/2017.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é descritiva, visto que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar as causas por meio da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos (SEVERINO, 2007).

A pesquisa realizou-se por meio da aplicação de questionário via e-mail, obtido nos sítios eletrônicos das prefeituras durante o mês de novembro de 2019, nas controladorias dos municípios de Aracati, Caucaia, Crato e Sobral, das quais foram escolhidas em função da acessibilidade de informações. A elaboração foi baseada em um questionário do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci), que continha 47 questões, com as adaptações efetuadas pelos autores, finalizou-se com 14 questões.

Para Carvalho Neto *et al.* (2019), o Conaci é uma instituição de caráter nacional, sem fins lucrativos, constituída pelos órgãos de controle interno dos estados, Distrito Federal, municípios-sede das capitais e da União, tem como finalidade fortalecer os controles internos no Brasil, por meio de representação estratégica como o Banco Mundial, integração, assessoramento, intercâmbio de informações e de experiências, possibilitando ações

conjuntas em favor da melhoria da governança e da gestão pública, da qualidade dos gastos e da transparência dos atos governamentais, da prevenção e do combate à corrupção, fomentando o controle social em prol do Estado.

Além disso, Yin (2005) observa que um dos meios pelo qual o estudo de caso pode ser realizado, é a execução de evento único ou múltiplo, sendo este último utilizado quando a pesquisa abrange mais de um caso para o mesmo conjunto de ocorrências.

Os dados oriundos das respostas do questionário foram transferidos para uma planilha eletrônica, organizados e ilustrados em quadros e tabelas, mediante codificação e categorização escolhidas, e serão visualizados na próxima seção.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da aplicação do questionário junto aos quatro municípios pertencentes ao estado do Ceará, definidos na amostra conforme descrito na seção sobre metodologia de pesquisa.

No Quadro 1 está uma breve descrição generalizada dos municípios, relacionando-os à população, ao nome do órgão e ao instrumento legal que o instituiu.

Quadro 1 – Características da amostra

| Município | População | Nome | Instrumento legal |
|-----------|-----------|---|-----------------------------|
| Caucaia | 362.223 | Controladoria Geral do Município | Lei Complementar nº 46/2017 |
| Sobral | 208.935 | Secretaria da Ouvidoria, Gestão e Transparência (SEGET) | Lei nº 1.607 / 2017 |
| Crato | 121.462 | Controladoria e Ouvidoria Geral do Município | Lei nº 3.598/2019 |
| Aracati | 72.727 | Controladoria e Ouvidoria Geral do Município | Lei Municipal nº 333/2017 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Conforme apresentado no Quadro 1, percebe-se que todos os municípios possuem o mesmo instrumento legal para criação dos órgãos relacionados ao controle interno, as Leis. Frisa-se que todos foram criados em

2017 ou posterior, haja vista que o extinto Tribunal de Contas dos Municípios do estado do Ceará (TCM-CE) editou a Instrução Normativa (IN) nº 01/2017, que regulamentou a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, ao qual continua válida, mesmo após a extinção do órgão, cujas atribuições foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do estado do Ceará (TCE-CE), sem prejuízo ou produção de efeitos aos atos anteriores emanados pelo extinto órgão.

Tais dados corroboram com os achados de Costa e Oliveira (2022), salientando o município de Aracati já possuir um Sistema de Controle Interno regulamentado antes da publicação da IN, mas com a entrada em vigor, o município atualizou sua legislação para adequar-se às orientações da normativa, assim como, transferiu a sua subordinação ao gabinete do prefeito para status de secretaria, através da reestruturação administrativa.

Pelas respostas apresentadas, pode-se notar que todos os órgãos de controle interno estão alocados no primeiro escalão dos municípios, ou seja, todos os municípios possuem secretarias responsáveis pelo controle interno, que é de suma importância para a gestão do município.

4.1 Dimensionamento do órgão de controle interno

Na Tabela 1 constam os dados relacionados aos funcionários dos municípios, conforme a origem dos seus servidores.

Tabela 1 – Profissionais do órgão

| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
|-------------------------------------|----------|-----------|-----------|----------|
| Servidores efetivos | 2 | 7 | 2 | 1 |
| Servidores comissionados exclusivos | 3 | 18 | 9 | 3 |
| Terceirizados | - | - | - | - |
| Estagiários | - | - | - | - |
| Total geral | 5 | 25 | 11 | 4 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Ao observar a quantidade de profissionais, é notória a discrepância entre os municípios de Caucaia que possui 25 profissionais e o município de Aracati e Sobral com apenas 5 e 4 servidores, respectivamente. Tal situação é preocupante, devido ao fato de que um pequeno número de profissionais dentro do órgão pode acarretar má gestão e, por conseguinte, falta de controle das despesas efetuadas pelas prefeituras.

Em sua maioria, o quadro é composto por servidores comissionados exclusivos, ou seja, são 33 agentes transitórios, em que o processo de admissão passa diretamente pela livre escolha, nomeação e exoneração do dirigente. Ao passo que 12 são servidores pertencentes ao quadro de servidores do município. Mesmo constituindo uma importante mão de obra, não são empregados estagiários ou terceirizados nestas unidades.

4.2 Atuação do órgão de controle interno

O Quadro 2 indica que as áreas de atuação em comum dos órgãos de controle interno são auditoria governamental e controladoria (controle interno). Os municípios de Aracati, Caucaia e Crato também possuem ouvidoria, faz-se necessário mencionar que embora o município de Sobral não tenha também marcado o item, conforme pesquisa realizada, sua secretaria denomina-se Secretaria de Ouvidoria, Gestão e Transparência (SEGET), portanto explicita a atividade de ouvidoria.

Quadro 2 – Área de atuação

| Qual(is) área(s) de atuação do órgão de controle interno? | | | | |
|---|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Auditoria governamental | x | x | x | x |
| Controladoria | x | x | x | x |
| Corregedoria | | | | |
| Ouvidoria | x | x | x | |
| Outros | | x | x | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Os municípios de Caucaia e Crato possuem, além dos itens acima mencionados, as atividades de controle prévio de pagamentos e compras, fortalecendo a importância do controle interno.

Na pesquisa realizada por Pinho e Rodrigues (2020), os autores verificaram que as principais atividades executadas pelas controladorias dos municípios e da região metropolitana de Fortaleza, eram o controle interno (100%) e a auditoria interna (88,20%), ou seja, atividades relacionadas às linhas de defesa do controle interno, legitimando os resultados desta pesquisa e cumprindo ao normativo vigente.

4.3 Atividades de controladoria realizadas pelo órgão de controle interno

No Quadro 3 constam as atividades relacionadas à controladoria.

Quadro 3 – Atividades de controladoria

| Quais são as atividades de controladoria realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|----------------|----------------|--------------|---------------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas. | x | x | x | x |
| Apoiar o controle externo. | x | x | x | x |
| Avaliar, normatizar e orientar sobre mecanismos de controle interno. | x | x | x | x |
| Efetuar exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão. | x | x | x | x |
| Elaborar normas e orientações para uniformizar procedimentos. | x | x | x | x |
| Estimular transparência e controle social. | x | x | x | x |
| Monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais. | x | x | x | x |
| Monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos. | x | x | | x |
| Opinar previamente sobre contratação de auditorias externas. | | x | | x |
| Realizar exames prévios processos de admissão, aposentadoria e pensão. | | | | |
| Outras. | | x | x | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Dentre as atividades de controladoria realizadas pelo órgão de controle interno, o município de Caucaia atendeu ao maior número de itens entre os municípios. Em segundo lugar, Sobral, seguido pelos municípios de Aracati e Crato. Ressalta-se que o item ‘Realizar exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão’ não foi assinalado por nenhum dos municípios.

4.4 Atividades de correição realizadas pelo órgão de controle interno

Nenhum dos municípios analisados atua na área de correição, não possuem atividades na área, por essa razão não foram obtidas respostas satisfatórias nessa questão para os municípios de Aracati e Crato, contudo os municípios de Caucaia e Sobral assinalaram alguns itens, o que talvez possa ter ocorrido por engano, ou desconhecimento, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – Atividades de correição

| Quais são as atividades de correição realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|---|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Realizar diligências iniciais para apuração de ofício ou por manifestações, representações ou denúncias recebidas. | | x | | x |
| Articular-se com unidades de correição dos órgãos e entidades do Poder Executivo. | | x | | x |
| Propor, orientar, coordenar e aperfeiçoar as atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar. | | x | | x |
| Promover a divulgação de normas que integrem o regime disciplinar do servidor público. | | | | |
| Gerar informações que favoreçam análises de riscos. | | x | | x |
| Atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais. | | x | | x |
| Estabelecer medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades. | | x | | |

Quadro 4 – Atividades de correção (continuação)

| | | | | |
|--|--|---|--|---|
| Promover a orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades do Poder Executivo. | | x | | |
| Promover correções gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação. | | x | | |
| Promover e realizar pesquisas, análises, desenvolvimento, adaptação e difusão de tecnologias de correção. | | x | | x |
| Garantir aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades. | | x | | x |
| Outras. | | | | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

4.5 Atividades de ouvidoria realizadas pelo órgão de controle interno

As atividades de ouvidoria realizadas pelo órgão de controle interno e registradas no Quadro 5, o município de Sobral apresentou o maior número de atividades desenvolvidas dentre os municípios, com índice de 100%, o que contradiz o que foi assinalado no Quadro 2, sobre as áreas de atuação do controle interno, pois o município não marcou o item ouvidoria. Seguindo do município de Sobral, tem-se as prefeituras de Aracati, Crato, e Caucaia que marcou menos da metade das atividades mencionadas.

Somente três atividades são executadas pelos quatro municípios pesquisados, aos quais estão interligadas ao exercício do controle social.

Quadro 5 – Atividades de ouvidoria

| Quais são as atividades de ouvidoria realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Propor modificações nos procedimentos para a melhoria da qualidade dos serviços públicos. | x | | x | x |
| Verificar causas de reclamações, sua pertinência e identificar os meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência. | x | x | x | x |
| Receber e analisar críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle, tendo em vista o seu aperfeiçoamento. | x | x | x | x |

Quadro 5 – Atividades de ouvidoria (continuação)

| | | | | |
|--|---|---|---|---|
| Ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a Administração Pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias ou reclamações contra os agentes públicos. | x | x | x | x |
| Treinar e capacitar ouvidores. | x | | x | x |
| Incentivar a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadãos. | x | | x | x |
| Receber e apurar denúncia feita pelos cidadãos, de irregularidades na Administração Pública. | x | | x | x |
| Estabelecer estrutura para identificar o interesse do cidadão. | | x | | x |
| Organizar e coordenar consultas e audiências públicas no âmbito de sua competência. | | | | x |
| Responder e orientar os dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades. | x | | x | x |
| Outras. | | x | | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

4.6 Atividades de auditoria governamental desempenhadas pelo órgão de controle interno

Quadro 6 – Atividades de auditoria governamental

| Quais são as atividades de auditoria governamental desempenhadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Acompanhar a programação financeira dos órgãos e entidades. | x | x | x | x |
| Analisar minuta de editais e contratos. | | x | | x |
| Apurar os atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos. | x | x | x | x |
| Avaliar execução orçamentária utilizando parâmetros (metas e indicadores). | x | x | | x |
| Avaliar os resultados da gestão. | x | x | x | x |
| Avaliar os riscos de auditoria e elaborar matriz de risco. | | | x | x |
| Comprovar a legalidade dos atos de gestão. | x | x | x | x |

Quadro 6 – Atividades de auditoria governamental (continuação)

| | | | | |
|--|---|---|---|---|
| Elaborar certificado de auditoria em tomada de contas especial. | x | x | | x |
| Elaborar o plano de auditoria. | x | x | x | x |
| Elaborar relatório anual sobre as contas do governo. | x | x | x | x |
| Elaborar relatório de avaliação das contas anuais de exercícios financeiros dos administradores e gestores dos órgãos e entidades. | x | x | | x |
| Elaborar relatórios, pareceres, certificados, notas técnicas e outros instrumentos de comunicação de auditoria. | x | x | | x |
| Fiscalizar o cumprimento da LRF e de índices legais. | x | x | | x |
| Monitorar recomendações sugeridas. | x | x | x | x |
| Realizar tomadas de conta especial. | x | x | | x |
| Realizar trabalhos de auditorias especiais. | x | x | x | x |
| Supervisionar o sistema de controle interno. | x | x | x | x |
| Outras. | | | | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

As atividades desempenhadas pelos órgãos de controle interno na área de auditoria governamental, visualizadas no Quadro 6, demonstram tamanha a preocupação dos órgãos em acompanhar, monitorar e supervisionar despesas e avaliar os resultados das demais secretarias no município.

4.7 ATIVIDADES DE AUDITORIA CONTÁBIL REALIZADAS PELO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO

De acordo com o Quadro 7, entre as atividades de auditoria contábil realizadas no órgão, apenas o Relatório anual de avaliação da execução orçamentária e o Relatório de gestão fiscal são realizados por todos os quatro municípios. Conjectura-se que a Auditoria das demonstrações contábeis é de suma importância para um bom controle do município, por isso, faz-se necessário que o município de Crato empenhe-se em praticar tal atividade.

Quadro 7 – Atividades de auditoria contábil

| Questão 09 – Quais atividades de auditoria contábil são realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Relatório anual de avaliação da execução orçamentária | x | x | x | x |
| Auditoria das demonstrações contábeis | x | x | | x |
| Relatório de gestão fiscal | | x | x | x |
| Outras | | | | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

4.8 Atividades de auditoria de gestão realizadas pelo órgão de controle interno

Quadro 8 – Atividades de auditoria de gestão

| Quais atividades de auditoria de gestão são realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Avaliação da eficácia da ação governamental. | x | x | | x |
| Avaliação de programas governamentais. | x | x | x | x |
| Avaliação de termos de parceria (OSCI, PPP e Acordo de resultados). | x | | x | x |
| Exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas. | x | | | x |
| Verificação da existência física de bens e outros valores. | x | x | x | x |
| Gestão orçamentária. | x | x | x | x |
| Convênios, acordos, ajustes e instrumentos congêneres. | x | | x | x |
| Licitação e contratos. | x | x | x | x |
| Receitas públicas. | x | x | x | x |
| Gestão financeira. | x | x | x | x |
| Gestão de bens e direitos. | x | x | x | x |
| Gestão de obrigações. | x | | | x |
| Gestão contábil. | x | x | | x |
| Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCI). | | | x | x |
| Parceria Público-Privada (PPP). | | | | x |

Quadro 8 – Atividades de auditoria de gestão (continuação)

| | | | | |
|--|---|---|---|---|
| Gestão de recursos humanos. | x | x | x | x |
| Gestão fiscal. | x | x | x | x |
| Processos judiciais. | | | | x |
| Prestação de Contas de Exercício (conforme IN do TCE). | x | x | x | x |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Por meio das respostas obtidas e demonstradas no Quadro 8, sobre as atividades de auditoria de gestão realizadas pelo órgão de controle interno de cada município, Sobral executa o maior número de atividades e obteve percentual de 95%, seguido por Aracati com 80% e os municípios de Crato e Caucaia, com 65% e 60%, respectivamente. Vale ressaltar a relevância dessas atividades para a gestão de controle.

4.9 Atividades de auditoria operacional realizadas pelo órgão de controle interno

Pelas respostas apresentadas no Quadro 9, pode-se observar que os municípios de Aracati, Caucaia e Sobral, dentre os analisados, são os que realizam maior quantidade de atividades de auditoria operacional, na verdade, cumprem integralmente os requisitos apresentados no formulário. Por outro lado, o município de Crato necessita avançar, pois das cinco opções expostas, apenas duas foram respondidas afirmativamente.

Quadro 9 – Atividades de auditoria operacional

| Quais atividades de auditoria operacional são realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Verificação de conformidade e regularidade. | x | x | x | x |
| Avaliação de controles internos. | x | x | x | x |
| Estrutura organizacional. | x | x | | x |
| Instrumentos de planejamento. | x | x | | x |

Fonte: pesquisa própria (2019).

4.10 Atividades de auditoria de sistemas realizadas pelo órgão de controle interno

Os municípios de Caucaia e Sobral sobressaíram quanto à realização das atividades desenvolvidas por seus órgãos de controle interno, visto que assinalaram praticamente todos os itens, por outro lado os municípios de Aracati e Crato necessitam avançar, pois das cinco opções expostas, os órgãos, sequer, marcaram algum item.

Quadro 10 – Atividades de auditoria de sistemas

| Quais atividades de auditoria de sistemas são realizadas pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Avaliação da segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas desenvolvidos. | | x | | x |
| Avaliação da eficácia dos serviços prestados pela área de informática. | | x | | x |
| Avaliação da eficiência na utilização dos diversos computadores existentes. | | x | | x |
| Avaliação da segurança do sistema. | | x | | x |

Fonte: pesquisa própria (2019).

4.11 Produtos gerados pelo órgão de controle interno

Nos produtos gerados pelo órgão de controle interno, apenas o município de Sobral apresentou percentual superior a 90%, seguido por Aracati com 71% e os demais assinalaram uma quantidade mínima. Tal fato retrata uma crítica situação quanto aos produtos que o órgão gera ao público externo, conforme demonstrado no Quadro 11. É indispensável mencionar que os municípios de Aracati e Caucaia marcaram o item ‘Outros’, sendo que ambos promovem Instruções Normativas, Aracati gera, também, Relatórios de visitas técnicas, e Caucaia, Relatórios de controle interno.

Quadro 11 – Produtos gerados pelo órgão

| Quais os produtos gerados pelo órgão de controle interno? | | | | |
|--|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Carta de recomendações | x | | | x |
| Certificado de auditoria sobre tomada de contas especial | x | | | x |
| Certificado de auditoria | x | | | x |
| Material para disponibilizar em site | x | | x | x |
| Nota de auditoria | x | | | x |
| Nota técnica | | | | x |
| Parecer técnico | x | x | | x |
| Relatório de auditoria sobre tomada de contas especial | x | | x | x |
| Relatório de auditoria | x | x | x | x |
| Relatório de avaliação de efetividade | | | | x |
| Relatório de avaliação do impacto dos programas governamentais | | | | x |
| Relatório de pré-auditoria | | | | x |
| Relatório parcial de auditoria | x | | x | x |
| Outros | x | x | | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

De todos os itens apresentados na questão, apenas o relatório de auditoria fora marcado por todos os municípios, tal situação demonstra a importância de divulgação desse relatório.

4.12 Destinos dos produtos gerados pelo órgão de controle interno

Os destinos em que serão expostos os produtos gerados pelo órgão de controle interno são de suma importância para saber qual público possui acesso às informações, conforme Quadro 12. O fato de apenas os municípios de Aracati e Caucaia exporem no site da Transparência e do órgão de controle interno retrata quão necessária é a evolução dos municípios quanto à divulgação das informações ao cidadão. Apenas os itens ‘Chefe do Poder Executivo’ e ‘Órgão ao qual a entidade auditada está vinculada’

foram assinalados, diante disso conclui-se que apenas os próprios servidores ou chefes de poder têm acesso à informação na íntegra.

Quadro 12 – Destinos dos produtos gerados pelo órgão

| Qual(is) o(s) destino(s) dos produtos gerados pelo seu órgão de controle interno? | | | | |
|---|---------|---------|-------|--------|
| Respostas | Aracati | Caucaia | Crato | Sobral |
| Chefe do Poder Executivo | x | x | x | x |
| Ministério Público | | | | |
| Órgão ao qual a entidade auditada está vinculada | x | x | x | x |
| Órgão ou entidade auditado | x | | x | x |
| Poder Judiciário | | | | |
| Poder Legislativo | | | | |
| Procuradoria-Geral do Estado | | | | |
| Tribunal de Contas do Estado | x | x | | |
| Site da Transparência | x | x | | |
| Site do Órgão de controle interno | x | x | | |
| Outros | | | | |

Fonte: pesquisa própria (2019).

O município de Aracati é o que mais encaminha a outros órgãos os produtos gerados pelo seu órgão de controle interno. No entanto, causa estranheza o não envio ao Poder Legislativo, por parte de todos os municípios, haja vista que uma das atribuições deste poder é fiscalizar os atos do Poder Executivo.

5 CONCLUSÕES

O presente trabalho teve por objetivo analisar as estruturas organizacionais, competências e atividades desenvolvidas nas controladorias dos municípios pertencentes ao estado do Ceará, sendo escolhidos por acessibilidade: Aracati, Caucaia, Crato e Sobral.

Em razão da aplicação do questionário e dos resultados observados, pode-se concluir que o questionamento de como estão estruturadas as con-

troladorias dos municípios pesquisados foi respondido, e observa-se no geral que as controladorias pesquisadas atendem razoavelmente a um conjunto de questões que foram levantadas, o que significa que há um estágio de estruturação das controladorias dos municípios estudados, conforme o auto preenchimento dos questionários enviados.

Verificou-se também que para a estruturação da controladoria dos municípios, não foram encontrados estudos acadêmicos ou normativos dos órgãos de controle que estabeleçam critérios técnicos para possibilitar a este departamento um dimensionamento coerente com a estrutura ao qual está inserido, também não foram identificados critérios técnicos que proporcione maior eficiência e efetividade relacionada às atividades a serem desempenhadas pelo órgão, ficando a critério do município o estabelecimento do quantitativo de servidores necessários para o exercício das atividades, assim como o seu plano e acompanhamento. Posto isso, vislumbra-se novas pesquisas que possam suprir tais lacunas e aprimorar o funcionamento das unidades nos diversos órgãos que a adotam.

Para pesquisas futuras, sugere-se realizar pesquisas com triangulação de dados para poder verificar se as informações auto declaradas pelos respondentes correspondem à realidade de atuação dos órgãos.

REFERÊNCIAS

ARACATI (CE). **Dados do município**. 2019. Disponível em: <https://www.aracati.ce.gov.br/omunicipio.php>. Acesso em: 15 nov. 2019.

BALBE, R. S. Controle interno no Brasil: uma visão histórica. *In*: BLIA-CHERIE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord.) **Controladoria no setor público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BECHARA, E. **Dicionário da língua portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.

BENEDICTO, G. C. de; LEITE, J. da S. J. Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 33, n. 146, p. 61-81, mar./abr. 2004.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, 2006. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11230>. Acesso em: 19 jan. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 7 nov. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

CAKER, M.; SIVERBO, S. Management control in public sector Joint Ventures. **Management accounting research**, v. 22, p. 330-348, 2011.

CARVALHO NETO, A. A. de *et al.* **Sistema de controle interno da Administração Pública na União Europeia e no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum. 2019.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na Administração Pública**. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2008.

CATELLI, A.; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M. T. de C. Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais. *In*: CATELLI, A. **Controlado-**

ria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

CAUCAIA (CE). **Dados do município.** 2019. Disponível em: <http://www.caucaia.ce.gov.br/index.php?tabela=pagina&acao=pagina&codigo=28>. Acesso em: 15 nov. 2019.

CEARÁ. **Constituição Estadual do Ceará de 1989.** Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, Fortaleza, 2018.

CEARÁ. TCM-CE. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. **Instrução Normativa nº 01**, de 27 de abril de 2017. Diário Oficial do TCMCE, de 28 de abril de 2017. Fortaleza, 2017. Disponível em: <http://municipios.tce.ce.gov.br/tcemunicipios/wpcontent/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-01-vers%C3%A3o-abril-de-2017.pdf>. Acesso em: 25 maio 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 01/1997**, de 22 de maio de 1997, D.O.E. de 9 de fevereiro de 1999 Fortaleza, 2009. Disponível em: http://www.tcm.ce.gov.br/tcm-site/wp-content/uploads/2016/07/instrucao_normativa_1997-01-versao_julho_2009.pdf. Acesso em: 7 mar. 2017.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 01/2017**, de 27 de abril de 2017. Fortaleza, 2017. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/tcm-site/wp-content/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-01-vers%C3%A3o-abril-de-2017.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2018.

CHAVES, R. S. **Auditoria e Controladoria no Setor Público:** fortalecimento dos controles internos com jurisprudência do TCU. 2. ed. p. 19. Curitiba: Juruá, 2011.

COELHO, J. E. X. **O controle interno na perspectiva constitucional.** In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord.) *Controladoria no setor público*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CONACI. **Apresentação:** as macrofunções do controle interno do setor público, auditoria governamental, controladoria, corregedoria e ouvidoria. IV EECI. Ceará. 2010a. Disponível em: http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/doc_download/417-iv-eeeci-apresentacao-conaci. Acesso em: 10 ago. 2017.

CONACI. **Projeto: diretrizes para o controle interno no setor público.** Grupo de Trabalho, 2010b.

COSTA, M. S.; OLIVEIRA, L. G. L. O (des)cumprimento da IN nº 01/2017 do TCM/CE para a criação de controladorias municipais: Um olhar a partir do diagnóstico da rede estadual de controle interno da gestão pública. *Simetria*, [s. l.], v. 1, n. 9, p. 46-77, 2022. Disponível em: <https://revista.tcm.sp.gov.br/simetria/article/view/116>. Acesso em: 11 ago. 2022.

CRATO (CE). **Dados do município.** 2019. Disponível em: <https://crato.ce.gov.br/omunicipio.php>. Acesso em: 15 nov. 2019.

CROZATTI, J. Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Revista Contexto**, 5 (1), 2003. p. 123-147.

CRUZ, M. do C. M. T.; SPINELLI, M. V. C.; SILVA, T. A. B.; CARVALHO, M. A. T. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestión Pública**, v. 3, n. 2, 2020.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Rev. atual. Curitiba: Positivo, 2004.

FERREIRA, G. J. B. de C.; SANTOS, J. G. C. dos; VASCONCELOS, A. C. de. Avaliação do Controle Interno e Tamanho dos Órgãos sob Jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). **Administração Pública e gestão social**, [s. l.], v. 13, n. 2, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/9533>. Acesso em: 30 maio 2022.

IBGE. **Produto Interno Bruto dos municípios**. 2019. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/>. Acesso em: 16 nov. 2019.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. Atualizada até a emenda Constitucional n. 64, São Paulo: Malheiros, 2010. 697 p.

MONTEIRO, E. L. M.; YUKOTAGAMI, M; COSTA, P. C.; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; LIMA, I. G. A Controladoria e o Controller no Processo de Gestão Organizacional. **Revista gestão em foco/UNISEPE**. 2015. Disponível em: http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/controladoria_e_controller.pdf. Acesso em: 15 mar. 2017.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria estratégica: textos e casos práticos com solução**. 10. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2015.

PEREIRA, C. A. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. *In*: CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo, Atlas, v. 2, cap. 1, p. 35-80, 2001.

PINHO, J. G. dos S.; RODRIGUES, R. C. Controladoria na Gestão Pública: uma análise das práticas adotadas nos municípios da região metropolitana de Fortaleza. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 11, n. 3, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i3.71421>. Acesso em: 30 maio 2022.

RIBEIRO, R. J. B.; BLIACHERIENE, A. C.; SANTANA, J. L. Considerações sobre formas, processos e isoformismo nas estruturas de controle interno da Federação brasileira. *In*: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SANTOS, L. R. dos. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez Editora. 2007.

SILVA, M. V. B. da. **Controle interno e controle externo: teoria e mais de 350 questões**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2012.

SILVA, N. dos R. da; CARNEIRO, A. de F.; RAMOS, E. G. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 2, p. 73-87, 2015.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 2007.

SOBRAL. Prefeitura de Sobral. **História**. 2019. Disponível em <http://www.sobral.ce.gov.br/a-cidade/historia> Acesso em: 15 nov. 2019.

SPINELLI, M. **Controle interno no Brasil: uma visão histórica**. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord.) **Controladoria no setor público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SUZART, J.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública Teoria versus Prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, p. 44- 56, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Como citar este artigo:

BRITO, Ingrid Jucá de; NUNES, Paulo Roberto de Carvalho; RODRIGUES, Rubens Carlos. Análise das controladorias municipais do estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 274-303, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.800>.

A operacionalização das transferências voluntárias no Ceará: um enfoque sobre a gestão do controle interno

The operationalization of voluntary transfers in Ceará:
a emphasis on internal control management

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.796>

Ana Lúcia Lima Gadelha¹
Luís Borges Gouveia²
Anabela Mesquita³

RESUMO

As transferências voluntárias constituem uma forma de transferência intergovernamental e desempenham importante papel no contexto do federalismo fiscal brasileiro. Este artigo busca apresentar o papel do controle interno do estado do Ceará no tocante à gestão das transferências voluntárias, por meio dos diversos mecanismos formais implementados, especialmente após a promulgação da Lei Complementar nº 119/2014, que dispõe sobre as regras das transferências voluntárias no estado. Para o cumprimento do objetivo deste artigo foram utilizadas técnicas de levantamento bibliográfico e documental, com ampla investigação da legislação pertinente ao controle interno e às transferências voluntárias, bem como sondagem documental relativa ao fluxo e desenho do macrop processo executado no estado, com a apresentação dos procedimentos de suas etapas.

1 Graduada em Direito pela UNIFOR e em Letras pela UECE, Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade Farias Brito, Mestre em Avaliação de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Ceará. Atualmente é doutoranda pela Universidade Fernando Pessoa, em Porto, Portugal. É servidora pública estadual da Secretaria do Planejamento e Gestão do estado do Ceará. E-mail: nelcyanagadelha@gmail.com

2 Licenciado em Informática, Matemáticas Aplicadas pela Universidade Portucalense, Mestre em Engenharia Eletrônica e de Computadores pela Universidade do Porto, Doutor em Ciências da Computação pela Universidade de Lancaster (UK). Atualmente, é professor catedrático na Faculdade de Ciência e Tecnologia da Universidade Fernando Pessoa. E-mail: lmbg@ufp.edu.pt

3 Graduada em Secretariado de Gestão pelo Politécnico do Porto. Mestre em Ciências da Educação pela Universidade do Minho e Doutoranda em Tecnologias e Sistemas de Informação, pela Universidade do Minho. Professora no Politécnico do Porto. Membro do Centro de Investigação Algoritmi, da Universidade do Minho e do CEOS.PP. E-mail: abmesquita@gmail.com

Como resultado relativo ao objetivo proposto pelo trabalho, evidencia-se a existência de um macroprocesso complexo, pouco fluido, desatualizado no tocante às mudanças já operadas desde 2014, e a necessidade de capacitação constante de seus atores tanto no âmbito da legislação, quanto de sua operacionalização. Tem-se como contribuição, dentre outras, a catalogação de informações sobre o processo e suas etapas e um *overview* sobre a sistemática da transferência voluntária de recursos no estado do Ceará.

Palavras-chave: controle interno; federalismo fiscal; gestão das transferências voluntárias; Estado do Ceará.

ABSTRACT

Voluntary transfers are a form of intergovernmental transfer and play an important role in the context of Brazilian fiscal federalism. This paper seeks to present the role of internal control in the state of Ceará regarding the management of voluntary transfers, through the various formal mechanisms implemented, especially after the enactment of Complementary Law 119/2014, which provides for the rules of voluntary transfers in the state. For the fulfillment of the objective of this paper, bibliographic and documental survey techniques were used, with a broad survey of the legislation pertinent to internal control and voluntary transfers, as well as documental survey related to the flow and design of the macroprocess executed in the state, with the presentation of the procedures of its stages. As results related to the objective proposed by the work, it is evident the existence of a complex macroprocess, not very fluid, outdated regarding the changes already operated since 2014, and the need for constant training of its actors both in terms of legislation and its operationalization. One of the contributions is the cataloging of information about the process and its stages and an overview of the system of voluntary transfer of resources in the state of Ceará.

Keywords: internal control; fiscal federalism; management of voluntary transfers; Ceará state.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 26-05-2022

Data de versão final: 15-08-2022

Data de aprovação: 16-08-2022

Data de publicação online: 19-12-2022

1 INTRODUÇÃO

A gestão das transferências voluntárias no Brasil em nível federal é feita pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão responsável pela base de dados que alimenta a consulta ‘Convênios e Outros Acordos’ no Portal da Transparência. Por sua vez, integram a participação nessa gestão, a Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU), que têm exercido um papel determinante na busca pela consecução das políticas públicas de forma responsável, realizado por meio das transferências voluntárias.

No Ceará, o órgão de controle interno, a Controladoria e a Ouvidoria Geral do Estado (CGE), é responsável pela gestão do processo de transferências voluntárias, que envolvem os processos de controle interno preventivo, controle social, fiscalização e auditoria. Atualmente, a CGE atua como gestora das transferências voluntárias, inclusive na formação da base legal, que é assinada pelo Chefe do Executivo Estadual. O órgão de controle interno também é responsável por determinar as regras de operacionalização das transferências voluntárias entre os diferentes atores envolvidos: concedentes, convenentes e a instituição financeira que opera a transferência dos recursos, no caso, a Caixa Econômica Federal. Toda essa estrutura opera-se num ambiente de tecnologia da informação que se utiliza do sistema e-Parcerias.

Desde 2014, a CGE vem implantando estruturas formais a fim de viabilizar a realização das transferências voluntárias, que vão desde a edição de legislação infraconstitucional, até a criação de instrumentos operacionais ou utilização de outros existentes, é o caso dos sistemas de apoio

tecnológico, lançando mão ainda, de processos auxiliares, tudo em prol de fortalecer a sistemática das transferências.

Evidentemente, as ações não devem se ater somente ao processo de controle e ao trâmite do fluxo de processo. O papel do controle é primar por ir além, buscando a essência de ser dessa modalidade de federalismo fiscal, que se integra ao interesse da realização do bem comum, prevalecendo a efetivação da política pública financiada por ela.

Há muitos desafios que ultrapassam o simples fluxo do processo, por melhor mapeado que ele seja. A CGE precisa avançar na melhoria da gestão do processo, identificando os critérios de escolha desses objetos financiados, a capacidade de execução do requisitante desses recursos ao estado, no caso de o conveniente estar interessado em realizar a parceria. Além disso, é necessário identificar os entraves burocráticos que atrasam o processo de execução, e tratá-los como riscos, como também os que vão aparecendo durante as etapas do processo, desde a celebração até a prestação de contas, decorrentes da má gestão, seja da parte do concedente, seja da parte do conveniente.

Para responder à seguinte questão investigativa: qual o papel do controle interno na gestão das transferências voluntárias?, organizou-se este trabalho da seguinte forma: para além da introdução, existem mais seteseções. A segunda seção traz uma breve revisão bibliográfica sobre temas pertinentes ao estudo, tais como controle e federalismo fiscal. A seção situa, portanto, conceitos de controle e sua função, e do mesmo modo apresenta o conceito de federalismo fiscal e seu sentido teleológico. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos e qualifica o estudo realizado. A quarta explana o macroprocesso das transferências voluntárias no estado do Ceará, com uma retrospectiva histórica da legislação e do processo e suas alterações ao longo do tempo, e sobre o sistema e-Parcerias, ferramenta tecnológica que operacionaliza o processo. A quinta seção discorre sobre as etapas do macroprocesso das transferências voluntárias. Na sexta apresentam-se as potencialidades e limites do ma-

croprocesso de transferências voluntárias. Na sétima seção, discorre-se sobre as recentes mudanças ocorridas na legislação que repercutem no processo das transferências voluntárias, considerando as emendas parlamentares; e por último, a oitava seção do artigo apresenta os resultados, conclusão e considerações finais com as contribuições do estudo realizado e proposições para novos objetos de investigação.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Esta seção tratará de conceitos de temas relevantes e relacionados às transferências voluntárias. O controle e suas variações, especialmente o controle internocom seus marcos legais e o federalismo embasam o cenário político institucional das transferências voluntárias.

Sobre o tema controle e suas diferentes formas de atuação, os conceitos apresentados voltam-se para a dimensão de controle como ferramenta para alcance de resultados. Portanto, numa perspectiva de verificação de eficácia dos atos implementados por qualquer organização, colheu-se alguns conceitos de autores de artigos científicos para embasar o entendimento sobre a importância desta pesquisa.

Na perspectiva do COSO, Estrutura Integrada (COSO, 2013, p. 6), o controle interno pode ser definido como “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”.

O controle é uma das cinco funções universais da ciência da administração. O controle interno aparece como uma modalidade vista sob a ótica do controlador. No enfoque do controle interno, a sua definição é de que é uma espécie de controle que decorre do órgão integrante da própria estrutura do órgão controlado (OLIVEIRA FILHO, 2010).

Farias *et al.* (2009) lecionam que o termo controle tem sua origem no latim. Para os autores, a evolução do controle se insere em uma visão pós-moderna, tendo chegado à atualidade, como um sistema de controle ou simplesmente controles internos. Para Meireles (2000, p. 610), controle pode ser definido como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Alencar e Fonseca (2016) apresentam três tipos de controles na administração pública: controle externo, interno e social. O controle externo é exercido por órgãos e entidades alheias ao corpo da organização. No setor público, é aquele exercido pelos Tribunais de Contas da União e dos estados. São órgãos autônomos e independentes da administração, nunca participando dos atos por ela praticados, cabendo-lhes monitorar e exercer a fiscalização (MARÇOLA, 2011).

Os controles externo e interno proporcionam a avaliação permanente dos atos praticados pelo gestor público, constituindo-se em mecanismos de preservação das instituições públicas e de prevenção da ilicitude (MARÇOLA, 2011). Ambos, não se limitam aos aspectos meramente contábeis, orçamentários e financeiros, estando voltados para o alcance dos resultados advindos da execução de políticas e programas de governo.

Por fim, o controle social é exercido pela sociedade e consiste na vigilância feita pelos destinatários das políticas públicas. Para Di Pietro (2007), o controle social é realizado pelo administrado, seja na defesa de interesses individuais ou coletivos. Nesse contexto, é imprescindível a fiscalização atenta e rigorosa dos recursos públicos, visando coibir irregularidades, desvios e fraudes. Essa perspectiva de fiscalização implica a participação da população, o que ativa o controle social. A ideia de controle social trouxe uma nova mentalidade para a população que saiu de uma posição passiva, recebedora dos serviços do estado, para uma condição de atuante, participante das decisões governamentais (SILVA *et al.*, 2018).

A importância do controle interno nas organizações foi tratada por um grande número de autores estudiosos do assunto. Dentre eles, traz-se

a lume o registro histórico de La Cruz e Delgado (2021) que fazem uma digressão histórica sobre o tema, atrelando o seu surgimento e evolução ao aparecimento da contabilidade. Segundo os autores, evidenciam-se quatro etapas: gênese, donde se tem notícias dos primeiros registros contábeis datados de 1280; a segunda etapa notabilizada como mudanças ocorridas a partir de 1902, a qual com o crescimento da produção deu-se o aumento de pessoas envolvidas e, por consequência, o aumento de delegações, tendo havido a necessidade de auditores e contadores. A terceira etapa, chamada desenvolvimento, é onde aparecem os objetivos do controle interno em razão do ambiente hostil e competitivo que as empresas tiveram que enfrentar para atingir suas metas e reduzir impactos negativos. A quarta e última etapa, segundo os autores, chamada de integração, foi marcada pela emissão dos relatórios do Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão de Normas (COSO), em 1992.

O controle interno, segundo Nunes e Coronel (2013), Araújo *et al.* (2017) e Sanchez (2003), tem sido adotado por organizações públicas e privadas para mitigar riscos, combater fraudes, desvios e má utilização dos recursos, que podem redundar na perda do cumprimento dos objetivos dessas organizações. Ainda segundo Farias *et al.* (2009), a sua disseminação e prática no âmbito público e privado vem sendo firmados, a cada dia, estimulando as organizações a criarem seus próprios modelos de gerenciamento de controles internos, ou *frameworks*, como também são denominados.

O aprimoramento dos controles na administração pública permitiu que fossem evidenciadas as atividades desempenhadas pelo gestor público, e isso possibilitou promover as devidas responsabilizações pelos atos praticados com irregularidades e faltas cometidas no exercício da função (ALENCAR; FONSECA, 2016).

A Lei nº 4.320/1964 constitui-seem importante marco para o controle interno no Brasil, de forma destacada nos seus artigos 76 a 80. As três modalidades de controle mencionadas pelo artigo 77, quanto ao tempo de atuação são: prévio, concomitante e subsequente. Na definição de Meireles (2000), o controle é prévio quando exercido antes da conclusão

ou operatividade do ato; é concomitante quando acompanha a realização do ato para seguir a regularidade de sua execução; e subsequente, quando ocorre após a conclusão do ato controlado.

Outro importante diploma legal para a evolução do controle foi a edição do Decreto-Lei nº 200/1967, que sustentou a base legal para a reforma administrativa do Brasil (Moreira *et al.*, 2017). Na atual Constituição Federal Brasileira (1988), a previsão do controle interno e externo é destacada em seu artigo 70.

Mais um marco importante para o controle interno e para a própria Administração Pública foi a Lei Federal nº 101/2000, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, visando a prevenção de riscos e correção de desvios que venham a afetar o equilíbrio das contas públicas

A Constituição do estado do Ceará trata do controle interno em seu art. 154, inciso XXVII, nos seguintes termos:

[...] as atividades de controle da Administração Pública Estadual, essenciais ao seu funcionamento, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. (NR) Acrescido pela Emenda Constitucional nº 75, de 20 de dezembro de 2012. D. O. de 27.12.2012 (CEARÁ, 1989, p. 48).

A proposta do controle interno do Poder Executivo do estado do Ceará é trabalhar o fiel cumprimento das políticas públicas e programas que proporcionem o bem-estar da população (NUNES *et al.*, 2012). Para assegurar o cumprimento desse propósito, foi publicada a Emenda Constitucional nº 75/2012, de 20 de dezembro de 2012, que assegurou ao controle interno o tratamento deessencial, ensejando com isso o caráter de indispensável no âmbito da Administração Pública Estadual. Antes disso, o estado do Ceará já vinha implementando ações de gestão de controle interno, que culminaram na promulgação da referida emenda constitucional.

Outros marcos legais e institucionais foram editados no Ceará a partir daí. Um deles foi a criação da Secretaria da Controladoria (SECON), órgão central de controle interno do estado, cuja missão foi zelar pela regularidade dos recursos públicos, exercendo atividades de auditoria, racionalização de recursos e controle financeiros, criada por meio da edição da Lei nº 13.297/2003, de 7 de março de 2003. Com a criação da SECON outras leis foram editadas com o fim de fortalecer o controle interno, dentre as quais se destacam: a Lei nº 13.325/2003, de 14 de julho de 2003, que criou os cargos e a carreira de auditoria; e a Lei nº 13.875/2007, de 07 de fevereiro de 2007, que ampliou as funções do órgão acoplando as ações dos sistemas de ouvidoria e transparência, passando a se chamar Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE).

Quanto ao federalismo, é preciso remontar ao fato de que a federação brasileira formou-se após a proclamação da República em 1891, contrapondo-se à vigência do Estado imperial que vigorava na época. A adoção do pacto federativo implica numa troca de apoio e reciprocidade entre os entes federados, havendo a existência de um governo central e governos subnacionais. A esfera central, que é a União, coexiste com os outros entes federados, respeitando-se a jurisdição de cada um, os quais possuem autonomia política, financeira, administrativa e tributária. Essa mutualidade entre os entes federativos decorre desse pacto cujo poder de organização é atribuído ao ente central, pelos entes subnacionais que possuem autonomia, mas não detêm a soberania que é dada àquele na representação no campo internacional (DALLAVERDE, 2016; MARINS, 2016; MOUTINHO; KNISS, 2016; SUZART; ZUCCULOTTO; ROCHA, 2018).

Do breve conceito de federalismo, migra-se para a sua variante que é o federalismo fiscal. Esse compreende o conjunto de repartições de recursos patrimoniais, atribuições e competências de ordem financeira e tributária, no que tange legislar, fiscalizar e cobrar recursos. Compreende, sobretudo, a repartição desses recursos entre os entes federados, visando que cada um cumpra suas próprias competências atribuídas pela Constituição (CATARINO; ABRAHAM, 2018).

Na estrutura do federalismo fiscal, tem-se como braço de operacionalização, as transferências intergovernamentais, que se utilizam para reduzir as disparidades regionais e suprir as carências de arrecadação de alguns entes. As transferências intergovernamentais são mecanismos utilizados amplamente no Brasil para estabelecer esse equilíbrio, tanto no campo fiscal, quanto na equalização da oferta do setor público. No Brasil, com efeito, as transferências intergovernamentais desempenham um papel importante, que por sua natureza continental e diversificação em suas regiões, demandam intervenções que desafiam a repartição das receitas fiscais. Elas podem ser classificadas em transferências obrigatórias e voluntárias. As transferências intergovernamentais obrigatórias são essenciais para a efetividade do federalismo fiscal, que se ligam aos objetivos de promover maior equalização fiscal em benefício de satisfazer as necessidades da população.

As transferências voluntárias, por sua vez, também se situam no contexto dos temas de federalismo, federalismo fiscal e transferências intergovernamentais. Pode se afirmar que essa modalidade de transferência intergovernamental não pode ser dissociada desses temas e, em particular, do federalismo fiscal, entendido este como distribuição de competências constitucionais fiscais (SILVA, 2005), muito embora as transferências voluntárias se constituam em modalidade diferenciada, quanto à sua destinação, de natureza discricionária, diferentemente daquelas transferências intergovernamentais que são regidas por distribuição de caráter constitucional obrigatório quanto ao seu emprego.

O processo de transferências voluntárias, no Brasil, se constitui em importante instrumento legal de celebração de parcerias para consecução de políticas públicas com objetos de interesse comum, e envolve diferentes agentes da Administração Pública, tanto da esfera nacional, quanto subnacional, bem como da iniciativa privada. O processo envolve uma multiplicidade de objetos e agentes empenhados na gestão dessa modalidade de pactuação. O desafio para gestores públicos é tornar ágil e eficaz a

operacionalização de milhares de instrumentos legais com observância da lisura na busca pelo êxito na obtenção dos resultados.

Muito já se produziu em termos de literatura nacional e internacional sobre descentralização fiscal, e no Brasil há uma centralidade na discussão sobre a importância da complementação das rendas dos entes subnacionais, e uma das formas a concretizar essa complementação assoma nas transferências voluntárias, como possibilidade de proporcionar a execução de políticas públicas, que surgem como oportunidades para o gestor público realizar, sem estar adstrito às rendas fiscais que são compulsórias quanto à sua destinação.

Com efeito, alguns autores como Dallaverde (2016) e Soares e Melo (2016) veem nas transferências voluntárias uma forma de receita necessária para a maioria dos municípios brasileiros ampliarem suas capacidades de investimentos e o seu portfólio de políticas públicas, em razão do comprometimento das demais receitas de caráter obrigatório, inclusive com as despesas de custeio.

Soares e Melo (2016), apoiado em Baião (2013), esclarecem que as transferências voluntárias representam uma parcela menor da receita dos municípios, porém atrativas porque aumentam a capacidade dos municípios de realizar políticas de investimentos e sua vinculação com políticas sociais. Se dentre os aspectos de importância das transferências voluntárias, estão aquelas de promover um federalismo do tipo cooperativo, que efetive a minimização das desigualdades regionais, e desenvolva relações federativas mais equânimes, por maior razão, a execução dessa modalidade de repasses financeiros deve ser acompanhada desde o seu nascedouro, de atos de gestão necessários, tempestivos e imparciais para a execução dos objetos das políticas públicas, implementadas por meio dela.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, em exploratória, pois visa apresentar uma visão geral sobre fato novo, de modo a torná-lo mais explícito (GIL, 2008), com abordagem essencialmente qualitativa. Quanto à sua natureza é uma pesquisa aplicada, pois segundo Prodanov e Freitas (2013) visa produzir conhecimento para aplicação prática.

O procedimento de coleta de dados se deu por meio da pesquisa bibliográfica e documental, esta última centrada em normativos legais e na base de dados oriundos da plataforma eletrônica Ceará Transparente e em outros documentos, informativos e tutoriais apresentados no sítio eletrônico da CGE.

O procedimento da pesquisa bibliográfica se deu em artigos científicos, em periódicos depositados em plataformas de pesquisas tais como: Biblioteca do Conhecimento (B-on), *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), Elsevier, Scopus, Proquest e ResearchGate, com busca essencialmente de temas como controle e federalismo.

A pesquisa documental utilizou fontes de primeira mão, assim chamados por Gil (2008) porque não receberam qualquer tratamento analítico, o que permitiu realizar uma apresentação histórico-institucional do processo, com a realização da análise de sua evolução. A pesquisa documental visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, visando extrair-lhe algum sentido e introduzir-lhe algum valor (RAUPP; BEUREN, 2006).

Obeve-se, por meio do conteúdo dos normativos legais, de alguns tutoriais, e de outros documentos, o desenho do macroprocesso das transferências voluntárias no estado do Ceará, permitindo a identificação do mapeamento e descrição de todas as etapas, e suas interfaces com o sistema e-Parcerias, gerenciado pela CGE.

A pesquisa do presente artigo, centrou-se no papel do controle interno no Ceará na gestão das transferências voluntárias, com apresentação de alguns dados numéricos absolutos e relativos no marco temporal de 2005

a 2021. O ano de 2005 é representativo do início da execução das transferências voluntárias no estado. Além disso, o estudo se realizou a partir dos procedimentos de coleta de dados e análises documental e descritiva.

A análise documental evidenciou o comportamento e as mudanças da legislação, suas implicações e impactos no fluxo e estrutura do macroprocesso de transferências voluntárias, já a análise descritiva demonstrou os pormenores de cada etapa do macroprocesso, situando-os no enfoque da legislação e do sistema e-Parcerias, com destaques para aspectos críticos e potencializadores desse macroprocesso.

4 O MACROPROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS E O SISTEMA E-PARCEIRIAS

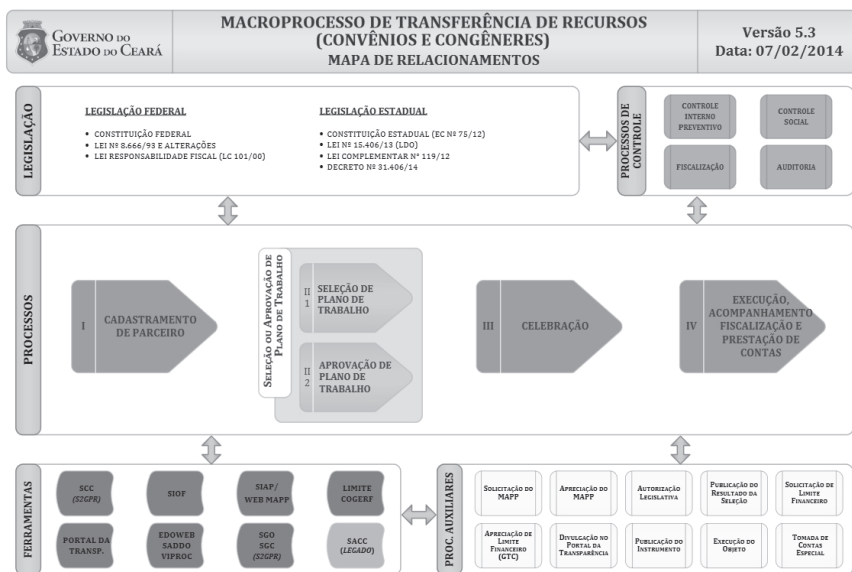
Em 2014, a CGE instituiu o desenho do processo das transferências voluntárias, que foi determinante para o seu processamento no estado de forma mais racional e que estabeleceu maior controle e transparência dos recursos liberados para essa modalidade.

A partir da implantação desse modelo, os demais órgãos e entidades estaduais, bem como os municipais, passaram a se submeter primeiro à legislação estadual e, por consequência, em segundo lugar, a toda a sistemática de operacionalização determinada pela CGE.

A concentração dos atos de gestão das transferências voluntárias foi, efetivamente, assumida pela CGE como órgão central de controle interno no estado, diferentemente do que acontece na União Federal, cujo Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (Siconv) se constitui em módulo dentro da Plataforma Brasil ligado ao Ministério da Economia, com dados alimentados pela STN, não sendo gerido pela Controladoria Geral da União (PLATAFORMA MAIS BRASIL, 2022). Muito embora esse órgão exerça importante papel de fiscalização dos recursos despendidos e da execução dos objetos dos instrumentos dessa modalidade de transferência.

Assim, sob a regência da CGE, foi instituído o modelo e fluxo do processo de transferências voluntárias no estado do Ceará em 2014. Convém ressaltar que o desenho desse macroprocesso não foi atualizado pela CGE, apesar das importantes atualizações legais que ocorreram em nível federal e estadual. Contudo, apresenta-se o fluxo do processo abaixo (Figura 1), porque, apesar das mudanças ocorridas, ele ainda compreende, de certo modo, o trâmite em que passam os atos referentes às transferências voluntárias.

Figura 1 – Macroprocesso de transferência de recursos financeiros, versão de 2014



Fonte: CEARÁ (2022).

Como visto na Figura 1 acima, o processo apresenta quatro grandes etapas: cadastramento de parceiros, seleção/aprovação do plano de trabalho, celebração do instrumento, e a quarta e última etapa que agrega quatro atividades: execução, acompanhamento, fiscalização e prestação de contas. Importante esclarecer que houve alterações na lei que modificaram os conceitos e os fluxos desse processo com a admissão de outras

figuras, como o chamamento público, porém esse desenho do processo não foi atualizado pela CGE.

A CGE, por ser gestora desse processo de transferência voluntária no estado, desde a sua implantação, propôs as regras estabelecidas por meio da legislação pertinente. Todo o processo em suas etapas principais acontece no sistema e-Parcerias. O governo do estado ainda dispõe de outras ferramentas (sistemas tecnológicos) que auxiliam no fluxo do processo. Do mesmo modo, também dispõe de processos auxiliares que fundamentam a existência e o repasse dos recursos.

Em 2014, por ocasião da entrada em vigor do Marco Regulatório das Organizações Sociais (MROSC), regulamentado pela Lei nº 13.019/2014, de 31 de julho de 2014, com início da vigência em 2015, e pela Lei nº 13.204/2015, de 14 de dezembro 2015, o macroprocesso de transferências de recursos do estado do Ceará sofreu alterações substanciais, atingindo aspectos conceituais e operacionais da etapa de seleção/aprovação, e diversificando o tratamento em relação a essas organizações sociais, a partir da identificação na etapa do cadastro.

As alterações realizadas, especialmente a partir de 2018, com a atualização da Lei Complementar nº 119/2012, de 28 de dezembro de 2012, e seus últimos decretos regulamentadores, Decretos nº 32.810/2018, de 28 de setembro de 2018 e nº 32.811/2018, de 28 de setembro de 2018, trouxeram mudanças de ordem substancial e formal nas etapas do processo, notadamente na etapa de seleção/aprovação do plano de trabalho, como se verá nos tópicos seguintes.

4.1 O sistema e-Parcerias

O sistema e-Parcerias foi desenvolvido pela CGE com o objetivo de realizar o gerenciamento das transferências voluntárias. Trata-se de um sistema de tecnologia da informação que agrega grande parte das informações financeiras voluntárias do estado, segundo informações da própria CGE em seu informativo de perguntas e respostas (CGE, 2022).

A ferramenta tecnológica vem, desde 2014, sendo atualizada para atender as demandas e modificações legais que o processo de gestão foi requerendo. As implementações foram feitas por etapas, e nem sempre garantiram uma relação amigável com o usuário do sistema e-parcerias, que muitas vezes tinha que dominar um complexo de informações, tanto sobre o processo em si, quanto da própria ferramenta. Para atender a necessidade do usuário do e-Parcerias, a CGE, de setembro a novembro de 2020, lançou módulos tutoriais na plataforma do *YouTube*, substituindo os modelos que se encontravam no sítio eletrônico da CGE e eram acessados por links, disponíveis em formato de PDF, informando sobre as atividades a serem desenvolvidas em cada etapa do processo (CGE, 2022).

Além dos tutoriais, a CGE disponibiliza ao usuário interessado diversos links de acesso livre a documentos, emissão de certidões, pré-cadastro de parceiros, notas de versões (atualizações do sistema), atualização de responsável legal, legislação, e o painel e-Parcerias, espécie de sala de situação que informa em gráficos e números consolidados as parcerias firmadas desde 2014 até aos dias atuais.

Ademais, a CGE, por meio seu corpo técnico, realizou vários cursos de capacitação direcionados aos diferentes públicos do processo de transferências voluntárias, tanto em nível estadual quanto municipal, tendo realizado, desde 2014, 1.169 capacitações (informações disponibilizadas em 18 de novembro de 2021), conforme demonstrado na Tabela 1 abaixo. Vale salientar que esse número de capacitações só pode ser apresentado aqui de forma absoluta porque não foi possível saber qual a demanda necessária a ser atendida para se estabelecer um referencial.

Tabela 1 – Pessoas capacitadas no sistema de tecnologia da informação ou e-parcerias

| Pessoas capacitadas desde 2014 no sistema e-Parcerias (ou Siconv-CEna época) | |
|---|------|
| CONCEDENTES | 441 |
| CONVENENTES | 728 |
| TOTAL | 1169 |

Fonte: EGP-CE (2021).

Apesar de a capacitação realizada pela CGE se constituir em grande importância para os órgãos e entidades públicas e pessoas jurídicas de direito privado, o número de pessoas capacitadas pode ser considerado ainda bastante ínfimo frente à demanda dos órgãos e entidades estaduais e municipais que são sessenta e seis órgãos do Poder Executivo, além das organizações da sociedade civil (entidades privadas) que demandam a capacitação, cuja demanda não pode ser precisada.

Há que se considerar também a rotatividade existente nos operadores do sistema e-Parcerias, nesses diversos ambientes. A próxima seção tratar-se-á da sistemática das transferências voluntárias que obedece a um fluxo processual bastante integrado dentro da CGE e demais órgãos do estado.

5 ETAPAS DO MACROPROCESSO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Nas subseções a seguir, serão abordadas cada uma das etapas que compõem o macroprocesso das transferências voluntárias, descrevendo-as, sumariamente, como se apresentam na formalização legal e na prática de utilização dos sistemas tecnológicos que operacionalizam o processo. No tocante aos últimos, isso se dá de forma majoritária pelo sistema e-Parcerias e, de forma complementar, pelo Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC), na etapa de celebração. A descrição e análise das mesmas se faz necessário para conhecimento da atuação e papel do controle interno no contexto das transferências voluntárias executadas no estado.

5.1 Etapa de divulgação de programas

O fluxo do processo inicia-se com a etapa de divulgação de programas, de responsabilidade dos órgãos estatais que figuram na condição de concedentes, e refere-se à publicação, em meio eletrônico, nos sítios

institucionais desses órgãos, dos programas de governos que possuem recursos orçamentários para a realização de parcerias realizadas por meio de convênios e instrumentos congêneres. O interesse da lei, no artigo 2º da Portaria CGE nº 218/2018, de 7 de novembro de 2018, é permitir o conhecimento e acesso aos interessados, à informação necessária para pretensão de firmar parcerias com o governo do estado.

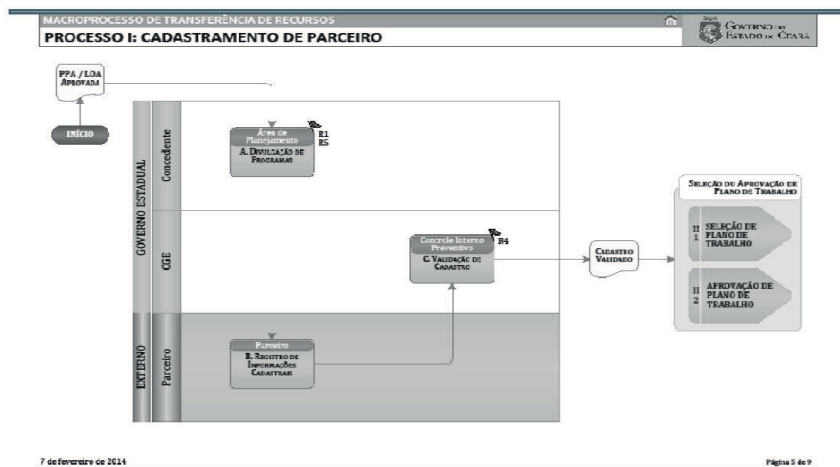
5.2 Etapa de cadastramento de parceiros

Essa é uma etapa necessária, conforme a Figura 2 abaixo, para o parceiro, pessoa física ou jurídica de direito público ou privado, que deseja firmar parceria com o Poder Executivo estadual. O registro das informações cadastrais é feito no sistema e-Parcerias, na forma de pré-cadastramento, posteriormente analisado por uma equipe de técnicos da CGE que validam, ou não, as informações. Essa validação poderá ser delegada pela CGE aos órgãos entidades estaduais, conforme o § 2º do art. 3º da Portaria CGE nº 218/2018, de 7 de novembro de 2018.

Cumprir informar que em junho de 2020, a Controladoria e Ouvidoria Geral do estado, implantou uma funcionalidade de automação de validação dos cadastros de parceiros, a fim de imprimir maior velocidade nas validações e com isso dar mais celeridade ao processo (CGE, 2021).

Para que haja validação, uma série de requisitos legais sob a ótica fiscal e da personalidade física ou jurídica devem ser cumpridos pelo parceiro. Inteligências dos artigos:5 e 9 do Decreto nº 32.811/2018, e 12 e 16 do Decreto 32.810/2018. É importante notar, que o cadastro validado não obriga o governo do estado a conveniar com esse parceiro, consoante § 2º do artigo 6º da Lei Complementar 119/2012. No entanto, para que se estabeleça a parceria o pretendente deve estar regularizado e adimplente no sistema, conforme artigo 24 da Lei Complementar 119/2012.

Figura 2 – Cadastramento de parceiros



Fonte: CGE (2022).

5.3 ETAPA DE SELEÇÃO DE PLANO DE TRABALHO

A etapa da Seleção do Plano de Trabalho para entes e entidades públicas sofreu modificações a partir das alterações da Lei Complementar nº 119/2012, de 28 de dezembro de 2012, que introduziu a figura do chamamento público, conforme seus artigos 8 e 9. O chamamento público na lei é um instituto que permite a participação de forma democrática dos interessados a construir um projeto de interesse público com o governo do estado. O estado do Ceará, na Lei Complementar nº 119/2012, faz referência aos casos de dispensa e inexigibilidade do instituto nos artigos 18 e 19.

No fluxo do processo inicial (Figura 1), a seleção se constituía na competição de propostas, mas se direcionava às pessoas jurídicas de direito privado e às pessoas físicas. Quanto à etapa da aprovação, as pessoas jurídicas de direito público gozavam da prerrogativa de suas propostas não passarem pelo crivo da competição. A regra para esses órgãos e entidades públicas era a aprovação.

Com a mudança na Lei Complementar nº 119/2012, de 28 de dezembro de 2012, todos os órgãos e entidades públicas e privadas, pessoas físicas e organizações da sociedade civil foram submetidas ao regime da competição na apresentação de propostas, por meio do chamamento público. Trata-se de procedimento seletivo pautado nos princípios da isonomia, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da proibidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos. Contudo, conforme os artigos 31 e 32 do Decreto nº 32.810/2018, de 28 de setembro de 2018 e os artigos 25 e 26, do Decreto nº 32.811/2018, de 28 de setembro de 2018, poderá haver dispensa ou inexigibilidade de chamamento público, tanto para parceiros públicos, quanto para parceiros privados, desde que seja na forma prevista na lei.

A etapa de aprovação, nos moldes anteriores, se constituía em etapa distinta da seleção, consistindo em uma fase de exceção porque não existia concorrência entre os participantes, a disputa para realizar o objeto, bastando para isso o cumprimento dos condicionantes previstos na legislação. Após as alterações da Lei Complementar nº 119/2012, de 28 de dezembro de 2012 e seus decretos regulamentadores, a etapa de aprovação passou a integrar os casos de dispensa e inexigibilidade de chamamento público.

5.4 Etapa de celebração do instrumento

O instrumento convênio na lição de Pietro (2007, p. 314) é a “forma de ajuste entre o Poder Público e entidades públicas ou privadas para a realização de objetivos de interesse comum, mútua colaboração”. Essa forma de ajuste se dá de modo formal pela celebração deste instrumento entre os pactuantes.

A Portaria CGE nº 218/2018, de 7 de novembro de 2018, determina que a celebração dos instrumentos será realizada após a comprovação das seguintes atividades (art. 6º):

- i) apresentação e verificação dos requisitos da celebração;
- ii) apresentação e aprovação dos planos de trabalho;
- iii) vistoria de funcionamento quando pertinente;
- iv) elaboração do instrumento;
- v) vinculação orçamentária e financeira;
- vi) emissão do parecer jurídico;
- vii) formalização do instrumento;
- viii) publicidade do instrumento (CGE, 2018).

A etapa da celebração dos instrumentos de parcerias é realizada fora do sistema e-Parcerias, ou seja, inicialmente, em meio físico (papéis) e, posteriormente, é feito o transporte eletrônico para dentro do sistema (*uploads*), fazendo o registro do cumprimento formal da avença entre os convenentes.

5.5 Etapa de execução do instrumento

A fase de execução do instrumento inicia com a liberação dos recursos financeiros realizada pelo concedente para a conta do convenente, por meio da instituição financeira, que, no caso do estado do Ceará, é a Caixa Econômica Federal. Essa etapa contempla ainda, as atividades de aquisição e contratação de bens e serviços, execução física do objeto e movimentação de recursos financeiros.

A fase de execução é a etapa mais importante para se avaliar os resultados da parceria firmada, tanto em relação ao cumprimento do objeto, quanto em relação ao desempenho do convenente no que tange ao bom emprego dos recursos públicos recebidos. O concedente também desempenha papel primordial no acompanhamento dessa execução, desde a liberação dos recursos, até a forma como os bens e serviços estão sendo adquiridos e entregues à população beneficiária dessa política pública. A efetivação desta etapa com os cumprimentos legais exigidos e a vigilância constante do concedente viabilizam melhores resultados na etapa seguinte, que é a fase da prestação de contas.

O sistema de informações do estado do Ceará, a plataforma Ceará Transparente, informa que existem 976 convênios em execução normal em dezembro de 2021, de um total de 2.376 convênios ativos (informação em 5 de janeiro de 2021). Convênio ativo, segundo o próprio sítio eletrônico do Ceará Transparente é aquele que não está vencido ou rescindido. A esse respeito, observa-se que convênios rescindidos ou vencidos em tese não deveriam fazer parte da informação, como se fossem convênios ativos. Daquele total de 2.376, tem-se uma representação de 41,1% em execução normal, portanto, um percentual abaixo de 50%, ou seja, sem nenhum tipo de ocorrência que paralise a execução. Por outro lado, tem-se a situação física de ‘execução-bloqueado parcela’ que indica a existência de fato impeditivo superveniente, que produz o bloqueio da liberação de novos recursos, representativo aproximado de 52,0%.

A sistemática de execução dos instrumentos apresenta-se com representativa dificuldade na normalidade dessa execução, considerando que menos da metade dos convênios ativos até o final de dezembro de 2021 atingiram essa normalidade. Isso representa um certo impacto na boa gestão dos recursos, acarretados certamente por problemas de ordem gerencial que precisam ser mitigados, porque são um risco para a própria eficácia do objeto pactuado. Observe a Tabela 2 a seguir.

Tabela 2 – Convênios ativos em dezembro de 2021

| SITUAÇÃO FÍSICA DO INSTRUMENTO | QUANT. | % |
|--|--------------|------------|
| Execução normal | 976 | 41,1 |
| Em execução-bloqueado solicitação de parcela | 1.232 | 51,9 |
| Liberado do período eleitoral | 1 | 0 |
| Aguardando publicação de aditivo | 43 | 1,8 |
| Concluído | 29 | 1,2 |
| Vencido | 95 | 4 |
| TOTAL | 2.376 | 100 |

Fonte: adaptado de CEARÁ TRANSPARENTE (2022).

Quando se analisa a situação do período de 2005 a dezembro de 2021, observa-se que a situação é ainda menos favorável quanto ao estágio de execução normal dos instrumentos. O percentual adquirido ao longo do período mencionado cai desfavoravelmente, chegando à marca de 4,1%, como se observa na Tabela 3 a seguir.

Tabela 3 – Estágios dos convênios 2005 a 2021

| CONVÊNIOS - PERÍODOS 2005/2021 | | |
|---------------------------------------|-------------------|------------|
| SITUAÇÃO FÍSICA DO INSTRUMENTO | Quantidade | % |
| Execução normal | 977 | 4,1 |
| Execução-bloqueado parcela | 1.765 | 7,41 |
| Liberado do período eleitoral | 1 | 0 |
| Aguardando publicação de aditivo | 695 | 2,92 |
| Concluído | 4.477 | 18,79 |
| Rescindido(*) | 173 | 0,73 |
| Vencido (*) | 15.707 | 65,91 |
| Concluído com dívida | 25 | 0,1 |
| Inabilitado período eleitoral | - | - |
| Não aparecer na parcela | - | - |
| Paralisado | - | - |
| Paralisado com dívida | - | - |
| Suspenso | 11 | 0,05 |
| Rescindido com dívida | - | - |
| Total (até dezembro 2021) | 23.831 | 100 |

Fonte: adaptado de CEARÁ TRANSPARENTE (2022).

5.6 Prestação de contas

O dever de prestar contas cumpre ordenança da Constituição da República Brasileira de 1988, no parágrafo único do artigo 70, conforme descreve aquele dispositivo: “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União respon-

da, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA BRASILEIRA, 1988). Combinado com o dispositivo constitucional existe ainda o artigo 93 do Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que prescreve: “*Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes*” (BRASIL, 1967).

Como se vê dos dispositivos normativos mencionados, a etapa da prestação de contas é obrigação inafastável daquele que se utiliza dos recursos públicos. Atrela-se às questões de probidade administrativa, como já decidiram e ainda decidem as Cortes de Contas do país em inúmeros julgados. Seguem dois exemplos abaixo, do TCU:

O gestor público que não presta *contas* no momento certo, dentro do quadro procedimental traçado em instrumento de convênio, encontra-se em mora com dever fundamental e não pode alegar fato superveniente como causa impeditiva da devida prestação (TCU, 2007, p. 2).

A entidade privada conveniente, ao celebrar convênio com o Poder Público federal, assume o papel de gestora pública, assumindo também a obrigação de comprovar a boa e regular aplicação dos recursos públicos que lhe foram confiados (TCU, 2018, p. 11).

A prestação de contas é etapa imprescindível à comprovação da boa gestão dos recursos tomados e, como tal, consiste na comprovação dos gastos por parte do parceiro conveniente, relacionando a despesa realizada com os valores correspondentes na forma exigida para aquele tipo de despesa. Os gastos relativos ao pagamento de tributos também são comprovados após a retenção e anexação dos comprovantes de pagamento.

A prestação de contas das transferências voluntárias no e-Parcerias acontece com a anexação de documentos de liquidação que comprovam a realização da despesa, além de um relatório final de execução do objeto

feito pelo convenente e o extrato da movimentação dos recursos depositados na conta bancária do mesmo. Os artigos 108 a 119 do Decreto nº 32.810/2018, de 28 de setembro de 2018; e artigos 98 a 105 do Decreto nº 32.811/2018, de 28 de setembro de 2018, tratam da matéria, e a Portaria nº 218/2018, de 7 de novembro de 2018, detalha os procedimentos mais operacionais da prestação de contas.

A ausência de prestação de contas, ou a má comprovação dos valores utilizados, ou mesmo pendências de ordem técnica e financeira ensejam a Tomada de Contas Especial (TCE) que é procedimento de ordem administrativo-disciplinar descrita nos Decretos nº 32.810/2018 nos artigos 124 e 125; e nº 32.811/2018. Trata-se de medida de exceção, e somente deve ser utilizada quando se esgotarem as medidas preliminares cabíveis, visando elidir os motivos ensejadores da Tomada de Contas Especial (TCE).

Segundo o TCU, a TCE é “um processo administrativo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento” (TCU, 2012).

Processo similar acontece no estado do Ceará, e quem procede à TCE são os órgãos concedentes dos recursos da parceria, no caso, os dirigentes máximos desses órgãos, que deverão instaurá-la no prazo máximo de 180 dias, contados do registro da inadimplência pelo convenente.

O convenente inadimplente tem, pelo rito da Tomada de Contas Especial, várias oportunidades de sanear as pendências e reparar os danos ao erário. Porém, isso só poderá acontecer até o envio do processo da TCE ao Tribunal de Contas do Estado. Após esse envio, as pendências só poderão ser retiradas naquele Tribunal (inteligência do § 2º, inciso II, do artigo 110, do Decreto nº 32.811/2018, de 28 de setembro de 2018; e de modo análogo, § 2º, inciso II, do artigo 125, do Decreto nº 32.810/2018, de 28 de setembro de 2018).

6 POTENCIALIDADES E LIMITES DO MACROPROCESSO DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS.

A descrição dos principais aspectos das etapas do macroprocesso das transferências voluntárias no estado do Ceará demonstra que existe uma ordenação do fluxo que é respaldado pela legislação. Esse amparo legal determina a obrigatoriedade de cumprimento dos atos por parte dos atores envolvidos no processo, sobretudo na operacionalização do sistema e-Parcerias.

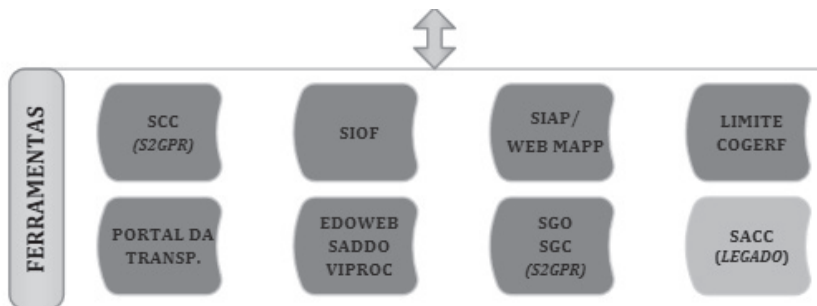
Há, tomando a perspectiva do desenho do macroprocesso, alguns pontos que merecem destaque como potencialidades e outros que se apresentam como limites. Por vezes, um mesmo elemento pode apresentar ambas as características, é o que se observa nos comentários a seguir.

O controle interno do estado foi atuante em produzir normas que pudessem garantir a existência de um macroprocesso formalizado, a ser observado de forma atenta por todos os atores do processo, cujas atribuições e responsabilidades estão descritas em todas as etapas.

A produção das normas consideradas por si só já assegura certo caráter coercitivo/punitivo, caso não cumprida. Mas, além disso, elas preservam procedimentos de execução/acompanhamento/prestação de contas, atrelados aos sistemas de tecnologia da informação, que são atualmente os sistemas corporativos: SACC (Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios); S2GPR (Sistema de Gestão Governamental por Resultados); Siap e *WebMapp* (Sistema de Acompanhamento de Programas e Projetos Prioritários); Siof (Sistema Integrado de Orçamento e Finanças).

Importante ressaltar que esses sistemas estão ligados ao orçamento público estadual, aos sistemas de programação financeira, e à sistemática dos convênios, no caso desta última, tem-se o Sistema de Acompanhamento de Contratos e Convênios (SACC) que ofertou o legado dos convênios ao Sistema de Convênios e Congêneres (SCC), atualmente chamado de e-Parcerias, como se vê na Figura 3 abaixo, destacado do macroprocesso de 2014.

Figura 3 - Ferramentas do macroprocesso em 2014



Fonte: CGE-CE (2022).

Essas ferramentas tecnológicas dão suporte aos usuários tanto da parte do parceiro conveniente, quanto dos órgãos concedentes. Além de darem suporte, esses sistemas atrelam as condutas e procedimentos desses usuários aos comandos legais exigidos. Essa é uma característica vantajosa do macroprocesso para a gestão do processo em si, quanto para o próprio controle.

Nos atos de gestão praticados pelo órgão central de controle interno do estado, as normas e processos têm grande relevância para o controle das transferências voluntárias. Entretanto, esse fluxo necessita ser revisado, considerando as mudanças legais e operacionais que ocorreram após 2014. O próprio desenho do macroprocesso encontra-se desatualizado desde aquele ano.

Os sistemas de TI que dão suporte às transferências voluntárias cumprem uma função de controle no âmbito orçamentário-financeiro, realizando um papel de vinculação para averiguação de orçamento (SACC, Siof) e financeiro (S2GPR, Siap/WebMapp) existentes. O SACC gerenciado pela CGE era responsável pelo registro de todos os contratos, convênios e demais despesas realizadas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo submetidos às regras da contabilidade pública (CGE-CE, 2022).

Com o advento do SCC, que inicialmente funcionava como um link ligado ao Sistema de Gestão Governamental por Resultados(S2GPR), agora funcionam somente os registros relativos à divulgação de programas orçamentários e o registro de cadastramento de parceiros. A etapa de celebração continuou a ser realizada no SACC, e as demais etapas continuaram a ser feitas em meio físico, até 2015, quando entrou em vigência o módulo no sistema Siconv-CE relativo às etapas de execução, acompanhamento e prestação de contas.

Atualmente, após a celebração do convênio ou instrumento congêneres, em meio físico, é feito o lançamento do Plano de Trabalho aprovado, com o upload dos documentos no sistema e-Parcerias, que recebe um código para ser identificado no SACC, onde ocorre o reconhecimento da celebração. No SACC também se verifica a existência das vinculações orçamentário-financeiras.

A CGE editou vários tutoriais do SACC por meio da plataforma do YouTube, o que já se constituiu um avanço para o usuário. Porém, no primeiro tutorial de apresentação, o locutor já informa que, num futuro próximo, a ferramenta deverá ser substituída por outra mais moderna (CGE-CE, 2022).

Observa-se pelas demonstrações dos tutoriais do SACC, no tocante ao módulo de registro de convênios, que ele é o sistema que viabiliza o prosseguimento do convênio com as informações de natureza orçamentário-financeiras, mas vai além, busca outras informações relativas ao objeto, à justificativa, à fundamentação, que poderiam vir do próprio sistema e-Parcerias, mas isso não acontece. E essas informações do SACC alimentam o Portal da Transparência do estado, Ceará Transparente (SACC, 2022). Constata-se isso, quando se assiste ao vídeo tutorial nº 9, do sistema SACC, relativo aos convênios e congêneres na mencionada plataforma. Verifica-se que as informações a serem preenchidas pelo concedente dos recursos poderiam vir do próprio sistema e-Parcerias. Porém, o que se observa é que as informações inseridas no e-Parceria parecem somente

se prestar ao próprio processo dentro do sistema. Há, inclusive, como se observa na transmissão dos vídeos, duplicidade de informações que poderiam ser elididas, evitando um retrabalho em todo esse fluxo.

Quanto aos tutoriais do e-Parcerias, alguns módulos constam como vídeos na plataforma do *YouTube*, a outra parte encontra-se na forma de documento em meio eletrônico, disponível para download no site do CGE-CE. A apresentação do vídeo tutorial de nº 13, na plataforma do *YouTube*, relativo à conclusão da inserção do plano de trabalho no e-Parcerias demonstra que o vínculo que une os dois sistemas para transmissão de dados é o plano de trabalho, por meio do número gerado pelo e-Parcerias. Essa constatação também se respalda no §3º do art. 6º da Portaria nº 218/2018 que informa sobre a inserção de informações na etapa de celebração do instrumento a ser realizada no SACC pelo concedente dos recursos. A partir daí, os tutoriais seguintes do e-Parcerias continuam da etapa de execução.

Por fim, com base nas normas editadas, e as regras de transição legal previstas, percebe-se que esse fluxo do macroprocesso teve a implantação por etapas, que denota não ter sido um fluxo mais fluido, com muitas atividades a serem observadas, especialmente pelos parceiros, em diferentes ambientes, o que requereu mais esforço de atenção e *expertise* em todas as etapas, e portanto, deve haver uma atuação constante do controle interno sobre a gestão desse processo.

7 MUDANÇAS NA LEGISLAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS: O CASO DAS EMENDAS PARLAMENTARES NO ESTADO DO CEARÁ A PARTIR DE 2021

As emendas parlamentares são o instrumento de que o Poder Legislativo dispõe para alterar a alocação orçamentária (FURIATI, 2019). As transferências voluntárias operadas por meio de emendas parlamentares no estado do Ceará eram tratadas em legislação específica do Programa de Cooperação Federativa (PCF), por meio do Decreto nº 28.841/2007, de

23 de agosto de 2007. Esse programa instituía, em seu objetivo, fortalecer as ações municipais voltadas para a melhoria das condições de vida da população cearense, conforme artigo 1º do Decreto nº 28.841/2007, de 23 de agosto de 2007. As transferências voluntárias no âmbito do PCF eram operadas por meio de um instrumento chamado termo de ajuste.

No entanto, com a chegada da nova legislação de convênios e congêneres no estado, operada a partir de 2012, com a Lei Complementar nº 119/2012, de 28 de dezembro de 2012 e seus decretos regulamentadores, o PCF passou a seguir o mesmo trâmite processual que as demais formas de transferências voluntárias, não estando prevista nenhuma exceção para os termos de ajustes, os quais não chegaram a compor o rol taxativo de exceções do parágrafo quarto, do artigo 1º da Lei Complementar nº 119/2012.

Em 2021, entretanto, houve uma mudança radical nas transferências voluntárias operadas por meio de emendas parlamentares no Ceará. Uma nova lei complementar foi editada, a Lei Complementar nº 234/2021, de 9 de março de 2021, alterada pela Lei Complementar nº 243/2021, de 31 de maio de 2021, que estabeleceu que transferências de recursos consignados no orçamento anual do estado poderiam ser solicitadas por meio de emendas parlamentares sobre duas modalidades: especial e com finalidade específica.

Sobre a modalidade específica mencionada na Lei Complementar nº 234/2021, de 9 de março de 2021, esta continuaria observando o disposto na legislação que já rege, em âmbito estadual o PCF, consoante inteligência do artigo 3º, parágrafo 2º do Decreto Estadual nº 34.096/2021, de 8 de junho de 2021.

A mudança se opera justamente na chamada modalidade especial, que a partir da Lei Complementar nº 234/2021, de 9 de março de 2021, estabelece que esse tipo de modalidade especial das transferências de recursos operadas por meio de emenda parlamentar, será repassado diretamente ao ente beneficiado, independentemente de celebração de convênio ou instrumento congêneres (parágrafo 1º, do Artigo 1º da Lei Complementar nº 234/2021).

Essa mudança, que tem o condão de tornar mais célere e mais autônoma esse tipo de transferência de recursos, dispensou as exigências feitas para os demais instrumentos (convênios e congêneres) operados por meio do sistema e-Parcerias, tais como a apresentação de planos de trabalhos, realização de acompanhamento, monitoramento e prestação de contas, na forma estabelecida pela legislação.

Nos moldes da União Federal, que editou Emenda Constitucional nº 105/2019, de 12 de dezembro de 2019, denominada de transferência especial, os valores das emendas parlamentares, com recursos do orçamento da União federal seriam repassados de forma direta para estados e municípios, sem a exigência de que passassem pelo sistema tecnológico federal que opera as transferências voluntárias da União, o Siconv. Do mesmo modo, ficam isentos de apresentar planos de trabalhos, projetos ou quaisquer documentos como condição para receber os recursos (COSTA, 2020).

A mudança, sem dúvida, motivou a alteração operada no estado do Ceará, quanto aos repasses das emendas parlamentares tratadas na nova legislação. Muitas questões poderão ser levantadas a partir dessas mudanças, que podem se dar tanto no mérito, tais como às relativas à ética, ao interesse público, à *accountability*, dentre outras; quanto às questões relativas aos procedimentos formais para a implementação dessas mudanças. Nesse caso, esse tópico não esgotará esse assunto, no entanto, é necessário destacar essa alteração na legislação porque de forma contundente afeta o regramento material e processual relativo a essa categoria de transferência voluntária, destacada do geral, como transferência especial.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo apresentou aspectos do controle interno no estado, evidenciando inicialmente os principais conceitos tratados na literatura especializada, e a visualização do instituto na legislação pertinente em âmbito nacional, por meio das normas editadas pelo governo federal, e ainda pelo

Governo Estadual do Ceará. Essa contextualização histórico-legal apresentada situou a forma como o controle interno vem sendo exercido pelo Poder Executivo do Ceará, por meio da Controladoria e Ouvidoria Geral, que operacionaliza o processo de transferências voluntárias no estado, sob sua gestão e coordenação.

Assim, sobre o papel do controle interno no tocante à gestão das transferências voluntárias no Ceará, objetivo declarado neste trabalho, evidencia-se na edição de leis e decretos que orientam o fluxo do macroprocesso, o qual determina as etapas e atividades a serem desenvolvidas por meio de ferramenta tecnológica, o e-Parcerias. O fluxo do macroprocesso ordenado pelo órgão central de controle interno do estado objetiva viabilizar a concretização das parcerias firmadas com entes e entidades públicas, pessoas jurídicas de direito público ou privado e pessoas físicas.

Nesse respeito, evidenciou-se a existência de um processo, cujo fluxo é complexo, e ainda não completamente fluido, cujas potencialidades e limitações perpassam todas as etapas de: divulgação de programas, cadastramento de parceiros, seleção, celebração, execução, monitoramento e prestação de contas, desafiando os seus atores, que precisam interagir em um ambiente de processos físicos e informatizados, convivendo num ambiente plural de sistemas de tecnologia da informação que interagem entre si.

Então, o papel do controle interno deve integrar ao seu escopo o aperfeiçoamento desse fluxo, inclusive quanto à sua atualização formal. A complexidade do macroprocesso, com tantas etapas e procedimentos em cada uma, necessita ser sedimentada nas práticas diárias do usuário. Por sua vez, este necessita de frequentes capacitações tanto no sistema e-Parcerias, quanto na própria legislação que demanda constantes atualizações. Esses são tópicos que devem ser tratados pela área de controle interno com muita acuidade e com o desafio de não tornar as ferramentas: legislação, processo e sistema tecnológico, entraves para a boa operacionalização e gestão das transferências voluntárias. De fato, esses componentes adotados fazem sentido para uma melhor interatividade com o usuário

demandante dos recursos públicos, a fim de se obter maior grau de *accountability*, responsividade, e sobretudo, melhor gestão e controle sobre o uso desses recursos públicos.

O estudo aporta ainda uma contribuição ao catalogar informações de suma importância tanto para o controle interno do estado quanto para o processo de transferências voluntárias que se encontravam de forma esparsa, localizadas em diversas fontes. Adicionalmente, o presente estudo oferece um overview para se entender a importância da avaliação de toda essa sistemática da transferência de recursos no estado do Ceará.

Trabalhos futuros poderão investigar as transferências voluntárias sob o enfoque das emendas parlamentares, notadamente sobre os aspectos da recente mudança operada na legislação do estado do Ceará, que permitiu o repasse dos recursos financeiros da parceria, sem a formalização de convênios e congêneres, inclusive considerando essa sistemática que é operacionalizada de forma paralela ou concorrente pelo atual fluxo formalizado pelo controle interno, e que demanda maiores esforços por parte dos atores envolvidos no macroprocesso delineado neste trabalho.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, C. O. de; FONSECA, A. C. P. D. Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. **REGES - Revista de Gestão**, São Paulo, v. 23, n. 2, p. 172–184, 2016.

ARAÚJO, R. M. de *et al.* Controle interno no Rio Grande do Norte: um estudo na visão dos controllers municipais. **Nucleus**, v. 14, n 1, p. 79-94, 2017. Disponível em: <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/2143>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BAIÃO, A. L.; CUNHA, A. S. M. Da; SOUZA, F. S. R. N. de. Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros,

Revista do Serviço Público, Brasília, v. 68, n. 3, pp. 583–610, 2017. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10988/Dissercao.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.019**, de 31 de julho de 2014. Normas gerais para as parcerias entre a administração pública e organizações da sociedade civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm. Acesso em: 5 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Z-q5UNVRVT2b4>. Acesso em: 16 de maio 2022.

BRASIL. **Decreto Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEL&numero=200&ano=1967&ato=087ATRq50MZRVTFce>. Acesso em: 16 de maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 105**, de 12 de dezembro de 2019. Acrescenta o art.166-A a Constituição Federal, para autorizar a transferência de recursos federais a estados, ao Distrito Federal e a Municípios mediante emendas ao projeto de lei orçamentária anual. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc105.htm. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.204**, de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13204.htm. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Segunda Câmara. **Acórdão nº 997/2007**. Tomada de contas especial. Convênio. Aquisição de veículos para transporte escolar na zona rural. Omissão. Ausência de comprovação posterior à citação. Irregularidade. Relatório: Ministro Aroldo Cedraz. Brasília, 8 de maio de 2007. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordaocompleto/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%2520997%252F2007/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520>. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário do TCU. **Acórdão nº 2256/2018**. Tomada de contas especial. Convênio. Ministério do Turismo. Realização de evento. Impugnação das despesas. Citação. Fraude genera-

lizada. Ausência de nexos causais entre os recursos federais e as despesas. Relator: Ministro Bruno Dantas. Brasília, 26 de setembro de 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordaoCompleto/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25202256%252F2018/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%-2520desc/0/%2520>. Acesso em: 28 nov. 2021.

CATARINO, J. R.; ABRAHAM, M. O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. **Rei - Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 186-210, 2018.

CEARÁ. **Decreto Estadual nº 32.810**, de 28 de setembro de 2018. Dispõe sobre regras para celebração de parcerias em regime de mútua cooperação entre os órgãos e entidades do poder executivo estadual e as organizações da sociedade civil. Fortaleza: Controladoria e Ouvidoria Geral do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wpcontent/uploads/sites/20/2018/10/Decreto-32810-2018-Parcerias-com-OSC.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CEARÁ. **Decreto Estadual nº 32.811**, de 28 de setembro de 2018. Dispõe sobre regras para convênios e instrumentos congêneres realizados em regime de mútua cooperação entre os órgãos e entidades do poder executivo estadual e entes e entidades públicas, pessoas jurídicas de direito privado e pessoas físicas. Fortaleza: Controladoria e Ouvidoria Geral do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wpcontent/uploads/sites/20/2018/10/Decreto-32810-2018-Parcerias-com-OSC.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CEARÁ. **Decreto Estadual nº 28.841**, de 23 de agosto de 2007. Institui o Programa de Cooperação Federativa no âmbito da administração pública do estado do Ceará. Fortaleza: Controladoria e Ouvidoria Geral do

estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2018/04/DECRETO-28.841-23-deagosto-de-2007-D.O.E-23-de-agosto-de-2007-1-1.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CEARÁ. **Lei Complementar nº 234**, 9 de março de 2021. Institui Ação de Fortalecimento do Programa de Cooperação Federativa – PCF. Fortaleza: Controladoria e Ouvidoria Geral do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wpcontent/uploads/sites/20/2021/03/do20210309p01-LEI-COMPLEMENTAR-No234-09-demarco-de-2021..pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CEARÁ, **Lei Complementar nº 243**, 31 de maio de 2021. Altera a Lei Complementar Nº234, de 9 de Março de 2021. PCF. Fortaleza, CE.: Controladoria e Ouvidoria Geral do estado do Ceará. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wpcontent/uploads/sites/20/2021/06/do20210531p01-LEI-COMPLEMENTAR-No243-31-demaio-de-2021.-1-1.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CEARÁ, **Decreto Estadual nº 34.096**, de 8 de junho de 2021. Dispõe sobre as normas aplicáveis à transferência especial de recursos financeiros no âmbito do programa de cooperação federativa - PCF, nos termos da lei complementar nº 234, de 9 de março de 2021, com redação alterada pela lei complementar nº 243, de 31 de maio de 2021, e dá outras providências. Fortaleza: Controladoria e Ouvidoria Geral do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2021/06/DECRETOPROCESSO-ELETRONICO-1.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CEARÁ. **Constituição do estado do Ceará, 1989**: atualizada até a Emenda Constitucional nº 94 de 17 de dezembro de 2018. Fortaleza: INESP, 2018. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/atividades-legislativas/constituicao-do-estado-do-ceara>. Acesso em: 16 maio 2022.

CEARÁ. **Lei nº 13.297**, de 7 de março de 2003. Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de Cargos de Direção e Assessoramento Superior e dá outras providências. Fortaleza, CE: Assembleia Legislativa do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/leisorcamentaria/item/6229-lei-n-13-297-de-07-03-03-d-o-de-07-03-03>. Acesso em: 16 maio 2022.

CEARÁ. **Lei nº 13.325**, de 14 de julho de 2003. Estrutura e aprova o Plano de Cargos e Carreira da Carreira de Auditoria de Controle Interno, criada pelo § 5º do art. 21 da Lei nº 13.297 de 07 de março de 2003, e dá outras providências. Fortaleza, CE: Assembleia Legislativa do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalhoadministracao-e-servico-publico/item/3278-lei-n-13-325-de-14-07-03-d-o-de-15-07-03>. Acesso em: 16 maio 2022.

CEARÁ. **Lei nº 13.875**, de 07 de fevereiro de 2007. Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento superior, e dá outras providências. Fortaleza, CE: Assembleia Legislativa do estado do Ceará, 2022. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalhoadministracao-e-servico-publico/item/4932-lei-n-13-875-de-07-02-07-d-o-de-07-02-07-oriundo-do-projeto-de-lei-n-6-877-07-1-executivo>. Acesso em: 16 maio 2022.

COSO. **Controle interno – estrutura integrada**: sumário executivo. Tradução de Pricewaterhouse Coopers. Brasil, maio 2013. Disponível em: http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-I-CIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em: 20 abr. 2022.

COSTA, D. C. Análise crítica sobre a nova Emenda Constitucional n.º 105/2019. **Revista Âmbito Jurídico**, n. 194, ano XXIII, mar 2020. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/analise-critica-sobre-a-novaemenda-constitucional-n-o-105-2019/>. Acesso em: 17 maio 2022.

DALLAVERDE, K. **As transferências voluntárias no modelo constitucional brasileiro**. São Paulo: Blücher, 2016. *E-book*.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FARIAS, R.P *et al.* A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/49583650_A_Metodologia_Coso_como_Ferramenta_de_Gerenciamento_dos_Controles_Internos. Acesso em: 15 ago. 2022.

FURIATI, A. A. **Transferências voluntárias e redução das desigualdades no Brasil: Uma análise do papel das emendas parlamentares na equalização fiscal da Federação brasileira**. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento do Instituto de Pesquisa Aplicada - IPEA, Brasília, 2019. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/43851>. Acesso em: 8 fev2022.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**, 6. ed. São Paulo: Editora Atlas.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, v. 62, n. 2, p. 75-87. jan./mar.2011. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62>. Acesso em: 24 jul 2021.

MEIRELES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MOREIRA, M. A., DIAS, A. G. S., SOUZA, P. M. de. Controle interno como instrumento de gestão pública, **Revista de Informação Contábil**, v. 11, n. 4, p. 39-53, Out./dez. 2017.

MOUTINHO, J. da A; KNISS, C. T. Transferências voluntárias da União para municípios Brasileiros: identificação de correlação entre variáveis, **Revista de Gestão e Projetos**, v. 8, n.1, p. 90-101. Jan./Abr. 2017.

NUNES, E. P.; CORONEL, D. A. O controle interno como instrumento de gerenciamento na Universidade Federal do Pampa. **Estudo e Debate**, v.20, n.1, p. 143-160, 2013. Disponível em: <http://www.univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/587>. Acesso em: 15 ago. 2022.

NUNES, P. R. C. *et al.* Evidências de Práticas de Governança na Administração Pública do estado do Ceará. *In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, Anais*, p. 1-16. Salvador: EnAPG, 2012.. Disponível em: http://www.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MTUzODA. Acesso em: 15 ago. 2022.

OLIVEIRA FILHO. **Controle Interno e Externo da Gestão Pública**. *In: SOARES, J. A. (col.)*, Brasília: AVM Instituto, 2010. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/260648059/Controle-Interno-e-Externo-Da-Gestao-Publica>. Acesso em: 16 mai 2022.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANCHEZ, O. A. O poder burocrático e o controle da informação. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, 58, p. 89-119, 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452003000100006&script=s-ci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 15 ago. 2022.

SILVA, M. S. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 117-137, jan./abr. 2005. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/novaeconomia/article/view/447>. Acesso em: 25 maio 2022.

SILVA, R. M. P. da *et al.* Controle Social: A Atuação dos Conselhos Municipais na Região Nordeste', **Gestão e Regionalidade**, v. 34, n. 101, p. 74-90. mai/ago 2018.

SOARES, M. M.; MELO, B. G. de. Condicionantes políticos e técnicos das transferências voluntárias da União aos municípios brasileiros. **Revista Brasileira de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 50 p.539-561, jul./ago. 2016.

SUZART, J. A. da S.; ZUCCOLOTTO, R.; ROCHA, D. G. da. Federalismo fiscal e as transferências intergovernamentais: um estudo exploratório com os municípios brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 127-145, 2018. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/363>. Acesso em: 4 jun. 2022.

VEGA, L.; CRUZ, D.; DELGADO, F. M. Evolución del control interno hacia una gestión integrada al control de Gestión. **Estudios de la Gestión - Revista Internacional de Administración**, v.10, n. 10, p. 211-230. jul./dez. 2021.

Como citar este artigo:

GADELHA, Ana Lúcia Lima; GOUVEIA, Luís Borges; MESQUITA, Anabela. A operacionalização das transferências voluntárias no Ceará: um enfoque sobre a gestão do controle interno. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 304-345, jan./jun 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.796>.

A integração dos Sistemas de Controle Interno no âmbito da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará

The Internal Control Systems integration within the State Network of Internal Control of Public Management in the Ceará state

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.793>

Silvia Helena Correia Vidal¹

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Sistema de Controle Interno (SCI), que deve funcionar em todos os poderes e órgãos, integralmente, com a finalidade de assegurar a adequada aplicação dos recursos públicos e avaliar as metas do plano plurianual e os programas orçamentários. A ausência de legislação infraconstitucional que estabeleça um padrão mínimo de atuação do controle interno no Brasil levou os entes da federação a estabelecerem sua forma de atuação, dificultando a integração do SCI. No Ceará foi criada a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará (RECIGP), com a missão de promover a integração do SCI dos poderes estaduais e municipais. O objetivo foi analisar se os Sistemas de Controle Interno que compõem a RECIGP funcionaram de forma integrada, a partir de características, elementos e ações da Rede, no período de 2018 a 2020. Como referencial teórico, apresentam-se os marcos legais do Sistema de Controle Interno e os conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações. Foi realizada uma pesquisa documental, de análise qualitativa e natureza exploratória. Para coleta de dados, utilizou-se a triangulação de dados, com a combinação de diversos métodos e

¹ Mestre em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). Especialista em Economias de Empresas pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Graduada em Ciências Econômicas pela Universidade de Fortaleza (Unifor) e Auditora de controle interno do Poder Executivo do estado do Ceará. Atuou como Controladora e Ouvidora Geral Adjunta e atualmente exerce o cargo de Controladora da Assembleia Legislativa do estado do Ceará. E-mail: silviakaula@gmail.com

fontes. Os resultados da pesquisa revelaram que os SCIs da RECIGP funcionaram de forma integrada e que a contribuição da Rede ocorreu pelas características do seu modelo desburocratizado e desprovido de estrutura formal, alinhado ao novo institucionalismo, pelo isomorfismo normativo e pelo isomorfismo mimético, a partir de ações de capacitação continuada e de benchmarking e parcerias entre os partícipes.

Palavras-chave: controle interno; integração; institucionalismo; isomorfismo.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988 instituted the Internal Control System (SCI), which must function in all powers and entities, in an integrated manner, in order to ensure the proper application of public resources and to evaluate the goals of the pluriannual plan and the programs budget. The absence of infra-constitutional legislation that establishes a minimum standard of action of internal control in Brazil, led the federation entities to establish their way of acting, making the integration of the SCI difficult. In Ceará, the State Network for Internal Control of Public Management of the state of Ceará (RECIGP) was created, with the mission of promoting the integration of the SCI of state and municipal powers. The objective was to analyze whether the Internal Control Systems that make up the RECIGP worked in an integrated way, based on the characteristics, elements and actions of the Network, from 2018 to 2020. As a theoretical reference, the legal frameworks of the Control System are presented. Internal and concepts of institutionalism and isomorphism of organizations. Documental research of qualitative analysis and exploratory nature was carried out. Data triangulation was used for data collection, with the combination of different methods and sources. The research results revealed that RECIGP's ICS worked in an integrated way and that the Network's contribution occurred due to the characteristics of its debureaucratized model and without formal structure, aligned with the new institutionalism, by normative

isomorphism and by mimetic isomorphism, based on actions continuous training and benchmarking and partnerships between participants.

Keywords: internal control; integration; institutionalism; isomorphism

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 30-05-2022

Data de versão final: 22-08-2022

Data de aprovação: 22-08-2022

Data de publicação online: 19-12-2022

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho apresenta os resultados da pesquisa realizada junto à Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará (RECIGP), acerca da contribuição da Rede para a integração do Sistema de Controle Interno, no período de 2018 a 2020.

O Sistema de Controle Interno (SCI) foi instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) com a finalidade de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, bem como avaliar o cumprimento das metas do Plano Plurianual (PPA) e a execução dos programas de governo dos orçamentos, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, além de exercer o controle das operações de crédito e apoiar o controle externo.

Quanto à integração do Sistema de Controle Interno, em que pese à Constituição de 1988 estabelecer que os poderes deverão manter esse sistema de forma integrada, não foi estabelecida, em âmbito nacional, uma política que defina os requisitos e padrões mínimos no que diz respeito ao seu *modus operandi*, diferentemente do que se pode observar em relação ao controle externo.

Nesse contexto, e diante da obrigatoriedade constitucional e da ausência de modelo vinculante, os entes e poderes da federação estabeleceram seus normativos e forma de atuação. Todavia, levando em consideração obrigações comuns dos entes e poderes em relação ao atendimento dos preceitos constitucionais, abre-se um vasto campo para a atuação em rede, com o compartilhamento de conhecimentos e experiências que podem contribuir com a concepção de modelos organizacionais de controle interno.

Nesse sentido, foi criada no estado do Ceará, pelo Protocolo de Intenções nº 01/2017, celebrada entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público, Tribunal de Contas e Defensoria Pública, a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará (RECIGP), com a finalidade precípua de promover a integração do Sistema de Controle Interno do Estado do Ceará para o aprimoramento dos mecanismos de controle interno da gestão pública.

A Rede foi instituída em junho de 2018, e teve seu regimento interno aprovado em julho do mesmo ano e reformulado em outubro de 2019, visando definir critérios democráticos de participação, com vistas a superar as limitações operacionais relativas à adesão, assento e deliberação de partícipes da RECIGP.

Até o dia 31 de dezembro de 2020, a RECIGP foi composta por 20 partícipes, sendo 6 do Protocolo de Intenções nº 01/2017 e mais 14 partícipes que aderiram à RECIGP, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Partícipes da RECIGP em 31/12/2020

| Poder/órgão/município | Data de adesão |
|--|-----------------------|
| Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará | 14/12/2017 |
| Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará | 14/12/2017 |
| Controladoria do Tribunal de Contas do Estado | 14/12/2017 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará | 14/12/2017 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati | 30/08/2018 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza | 30/08/2018 |

VIDAL - A integração dos Sistemas de Controle Interno no âmbito da Rede Estadual de
Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará

Quadro 1 – Partícipes da RECIGP em 31/12/2020 (continuação)

| | |
|--|-----------------------|
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe | 13/12/2019 |
| Controladoria Geral da Câmara Municipal de Maracanaú | 13/12/2019 |
| Controladoria Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará | 14/12/2017 |
| Controladoria Geral do Município de Cariré | 18/12/2019 |
| Controladoria Geral do Município de Cascavel | 13/12/2019 |
| Controladoria Geral do Município de Caucaia | 11/02/2019 |
| Controladoria Geral do Município de Fortim | 13/12/2019 |
| Controladoria Geral do Município de São Benedito | 01/09/2020 |
| Controladoria Geral do Município de Sobral | 13/12/2019 |
| Controladoria Geral do Município de Tabuleiro do Norte | 23/07/2020 |
| Controladoria Regional da União no Estado do Ceará | 13/02/2020 |
| Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará | 14/12/2017 |
| Poder/órgão/município | Data de Adesão |
| Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência do Município de São Gonçalo do Amarante | 13/12/2019 |
| Secretaria de Controle Interno do TRE-CE | 22/04/2019 |
| Total | 20 |

Fonte: pesquisa própria (2021).

Para além da expectativa de poder contribuir para uma linha de pesquisa, cujo tema é de fundamental importância para a Administração Pública brasileira, a atuação da autora na área de controle interno nos últimos 18 anos, como Auditora de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Ceará e Controladora do Poder Legislativo, além de ter sido responsável pela instalação e coordenação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP), no período de junho de 2018 a junho de 2021, foram fatores determinantes para a escolha do tema e o engajamento pessoal da autora.

Considerando a natureza e os objetivos da pesquisa, foi realizada uma análise qualitativa, de natureza exploratória. Como delineamento da pesquisa foi adotado a pesquisa documental, considerando o grande volu-

me e os diversos formatos de fontes documentais pesquisadas. Para coleta de dados utilizou-se a triangulação de dados, com a combinação de diversos métodos e fontes.

Nesse sentido, a pesquisa teve como objetivo analisar se os Sistemas de Controle Interno que compõem a RECIGP funcionaram de forma integrada, a partir de características, elementos e ações da Rede, no período de 2018 a 2020.

2 A INTEGRAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Nesta seção aborda-se o Sistema de Controle Interno (SCI), apresentando uma discussão acerca dos seus marcos constitucionais e legais, além dos conceitos relativos ao institucionalismo e isomorfismo das organizações, visando uma melhor compreensão de como a RECIGP contribuiu com a integração dos Sistemas de Controle Interno que a compõem.

2.1 Marcos legais do Sistema de Controle Interno

O Sistema de Controle Interno (SCI) foi instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), que em seu Título IV – Da Organização dos Poderes, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, Art. 70, assim dispõe:

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

No tocante à integração dos Sistemas de Controle Interno dos poderes, assim dispõe a CRFB/88, em seu Art. 74:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – **apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional** (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Percebe-se que na CRFB/88 o Sistema de Controle Interno nasce no título que trata da organização dos poderes, especificamente no capítulo que trata do Poder Legislativo. Durante muito tempo o dispositivo em tela levou à compreensão equivocada de que a agenda do controle interno estaria amarrada a do controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas, em que pese à própria CRFB/88 ter estabelecido o apoio ao controle externo como a última das suas finalidades do controle interno.

Em âmbito municipal, o Sistema de Controle Interno está previsto no Título III – Da Organização do Estado, Capítulo IV – Dos Municípios, Art. 31, que assim dispõe:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do **Poder Executivo Municipal**, na forma da lei.

§ 1º **O controle externo da Câmara Municipal** será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Da leitura dos dispositivos retromencionados, percebem-se duas discrepâncias: o Art. 70 da CRFB/88 posicionou o Sistema de Controle Interno no Poder Legislativo, quando a própria Constituição estabeleceu que o SCI deve ser estruturado em todos os poderes e mantidos de forma integrada; e a omissão da CRFB/88 no tocante ao Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo municipal, indo de encontro ao que dispõe o Art. 70.

Quanto à integração do Sistema de Controle Interno, a redação do Art. 74 é clara ao dispor que os poderes devem estruturar e manter em funcionamento, de forma integrada. Nesse sentido, conforme Castro (2011, p. 276), *“o que se espera é a perfeita adequação e a integração dos sistemas de controle, de forma a evitar que um gasto fique sem controle ou que seja controlado por duas instituições. Sem controle há risco. Controlado por dois, desperdício”*.

No estado do Ceará, seguindo a CRFB/88, a Constituição Estadual de 1989, instituiu o Sistema de Controle Interno em seu Título V – Dos Poderes Estaduais, Capítulo I – Do Poder Legislativo, que sem seu Art. 67, assim dispunha (CEARÁ, 2021):

Art. 67. (revogado)

*Revogado pelo art. 3º da Emenda Constitucional nº 75, de 20 de dezembro de 2012. – D. O. de 27. 12.2012.

Redação Anterior: *Art. 67. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Estado; e

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. **Parágrafo único.** Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária (CEARÁ, 2021).

Percebe-se, portanto, as mesmas discrepâncias e lacunas da Constituição Federal de 1988, as quais foram supridas com a edição da Emenda Constitucional (EC) nº 75/2012.

A primeira alteração significativa da EC nº 75/2012 foi o reposicionamento do controle interno para o Título VI – Das Atividades Essenciais dos Poderes Estaduais, Capítulo VI – Do Controle Interno da Administração Pública Estadual.

Nesse sentido, foi inserido o inciso XXVII ao Art. 154 da Constituição Estadual, estabelecendo a essencialidade do controle ao funcionamento Administração Pública Estadual, além de definir o escopo mínimo de atuação nas funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. Assim:

Art.1º Fica acrescido ao art.154 da Constituição Estadual o inciso XXVII, com a seguinte redação:

Art.154[...]

XXVII - as atividades de controle da Administração Pública Estadual, essenciais ao seu funcionamento, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição (CEARÁ, 2021).

Outra importante inovação da EC 75/2012 foi a previsão de atuação do Sistema de Controle Interno nas atividades de fiscalização das ações governamentais e de fomento ao controle social (CEARÁ, 2021):

Art.190-A Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - realizar o acompanhamento da execução da receita e da despesa e a fiscalização da execução física das ações governamentais;

IV - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado (CEARÁ, 2021, grifos nossos).

Para além da integração do Sistema de Controle Interno, a Constituição do Estado do Ceará, a partir da EC 75/2012, avançou no sentido de delimitar a atuação do controle interno no apoio ao controle externo, prevalecendo o respeito à forma de organização e funcionamento do Sistema de Controle Interno de cada Poder, conforme se verifica em seu Art. 190-A, “VI - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, respeitada a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder” (CEARÁ, 2021).

Visando o fortalecimento e a integração do Sistema de Controle Interno, a EC 75/2012 estabeleceu que as atividades de controle interno devem ser desempenhadas por órgãos de natureza permanente e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas, podendo atuar de forma descentralizada, sob a coordenação de um órgão central (CEARÁ, 2021):

Art.190-A [...]

§1º **As atividades de controle interno serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas**, na forma de lei complementar.

§2º **O controle interno poderá ser exercido de forma descentralizada, sob a coordenação do órgão central do sistema de controle interno de cada Poder**, na forma de lei complementar. (CEARÁ, 2021, grifos nossos)

2.2 Institucionalismo e isomorfismo das organizações

Nesta subsecção abordam-se conceitos de institucionalismo e isomorfismo institucional, visando uma melhor compreensão da integração do Sistema de Controle Interno.

Segundo Philip Selznick, (1957 apud ASSIS et al. 2010), precursor da abordagem institucional, “as organizações são descartáveis, podendo ser vendidas ou extintas, enquanto as instituições são valiosas e indispensáveis”. A partir desse entendimento o autor define institucionalização como sendo “o processo pelo qual uma organização torna-se uma instituição”.

Para Meyer (1977), um dos clássicos do novo institucionalismo, as organizações que incorporam novas práticas e procedimentos aumentam a sua legitimidade e perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos adquiridos.

Segundo Meyer (1977, p. 340), “produtos, serviços, técnicas políticas e programas institucionalizados funcionam como mitos poderosos, e muitas organizações os adotam cerimonialmente”, o que pode, muitas vezes, conflitar com critérios de eficiência, comprometendo a legitimidade da organização, trazendo como exemplo de mitos organizacionais as profissões, programas e tecnologias. Na visão desse autor, para manter o caráter formal, as organizações institucionalizadas “tendem a proteger suas estruturas formais das incertezas das atividades técnicas, tornando-se fracamente acopladas, criando lacunas entre suas estruturas formais e as reais atividades de trabalho” (MEYER, 1977, p. 341).

Acerca do institucionalismo, conclui Meyer (1977):

[...] as sociedades modernas estão cheias de burocracias racionalizadas, por duas razões. Em primeiro lugar, como afirmam as teorias prevaletentes, as redes relacionais tornam-se cada vez mais complexas à medida em que as sociedades se modernizam. Segundo, modernas sociedades estão cheias de regras institucionais que funcionam como mitos que retratam várias estruturas formais com meios racionais para a obtenção do desejável (MEYER, 1977, p. 345).

Ao tratar o isomorfismo, Meyer (1977, p. 349) afirma que as organizações formais tendem a ser isomórficas entre elas e que “o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações”. Entretanto, para esse autor, há que se considerar os tipos de organização.

Em uma extremidade estão as organizações de produção com forte produção e controles, cujo sucesso depende do gerenciamento de redes relacionais. Na outra ponta estão as organizações institucionalizadas, cujo sucesso depende da confiança e estabilidade alcançadas por isomorfismo com regras institucionais (OUCHI; MCGUIRE, 1975 apud MEYER, 1977, p. 354).

Na visão de Dacin (1997), a institucionalização se refere aos processos pelos quais as expectativas da sociedade influenciam a estruturação e o comportamento das organizações. Para a autora, as organizações estão inseridas numa arena institucional, em que pressões exógenas, decorrentes da dependência entre as organizações e até mesmo de pressões de natureza política, influenciam a estrutura e o comportamento das mesmas.

Segundo Dacin (1997, p. 47), “*a conformidade com as normas cria semelhanças estruturais, ou isomorfismo, entre as organizações*”. Portanto, as organizações que se inserem em ambientes semelhantes tendem a ser isomórficas porque enfrentam as mesmas condições.

Na esteira do novo institucionalismo, ao abordarem o isomorfismo institucional, DiMaggio e Powell (2005, p. 76) apresentam o conceito de

campo organizacional: *“aquelas organizações que, em conjunto, consistem numa área reconhecida na vida institucional: fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências reguladoras e outras organizações que produzam serviços e produtos similares”*. Para esses autores, *“a ideia do campo abrange a importância tanto da conectividade quanto da equivalência estrutural”* (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76).

Uma vez estruturadas em um campo concreto, organizações que atuam no mesmo ramo de negócios tendem a se tornar mais similares umas às outras. Além de inovar em metas e na adoção de novas práticas, outras organizações podem entrar no campo, provocando uma hegemonia na sua atuação. E que tal hegemonia pode ser melhor captada a partir do processo de isomorfismo, que, segundo Hawley (1968 apud DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76), *“constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais”*.

No que tange aos tipos de isomorfismo, DiMaggio e Powell (2005), afirmam que o isomorfismo pode ser competitivo ou institucional. O isomorfismo competitivo enfatiza a competição no mercado, se aplicando onde existe a livre concorrência. O isomorfismo institucional diz respeito às forças que pressionam uma organização a adaptar-se ao mundo exterior, na busca por poder político e institucional.

Para estes autores, o isomorfismo institucional é uma ferramenta muito útil para a compreensão da política que permeia a vida das organizações modernas. E consideram que são três os mecanismos de isomorfismo institucional: a) isomorfismo coercitivo; b) isomorfismo mimético; e c) isomorfismo normativo.

2.2.1 Isomorfismo coercitivo

Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo, derivado de influências políticas e do problema da legitimidade, é resultante

das pressões exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, bem como das expectativas culturais da sociedade em relação à organização.

Na visão destes autores, a existência de um ambiente legal comum afeta o comportamento e a estrutura das organizações, exigindo que as mesmas adotem controles para assegurar o cumprimento da legislação. No ambiente do governo, os autores chamam a atenção para requisitos legais e técnicos que levam as organizações utilizar o poder do sistema social e do governo para reduzir dificuldades e assegurar os recursos de que necessitam.

Ainda na visão de DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo acaba por tornar as organizações mais homogêneas e ritualizadas dentro de padrões adotados por organizações maiores.

2.2.2 Isomorfismo mimético

Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza, se constitui numa poderosa força que encoraja a imitação, levando as organizações a tomarem outras como modelo.

Na visão destes autores, o isomorfismo mimético traz vantagens consideráveis para as organizações em matéria de economia de recursos, notadamente humanos; a solução de problemas pode ser alcançada com gastos reduzidos.

Um aspecto relevante do isomorfismo mimético, destacado por Alchian (1950), diz respeito à transparência e à ética do processo entre as organizações:

Enquanto certamente há aqueles que inovam conscientemente, há aqueles que, em suas tentativas imperfeitas de imitar os outros, inovam inconscientemente por meio da aquisição involuntária de atributos únicos inesperados ou não procurados, os quais, sob as circunstâncias correntes, se provam parcialmente responsáveis pelo sucesso. Outros, por sua vez, procurarão copiar as singularidades, e o processo de inovação-imitação prossegue (ALCHIAN, 1950 apud DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78).

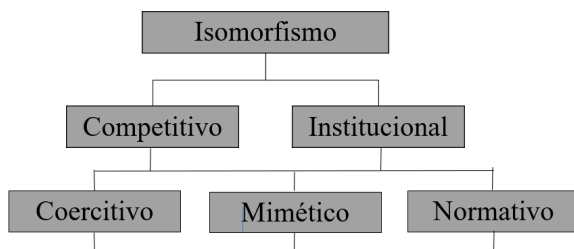
Ainda na visão de DiMaggio e Powell (2005), os processos de isomorfismo mimético se dão mais pela ubiquidade de arranjos estruturais das organizações do que por razões relacionadas com o aumento da eficiência dos modelos.

2.2.3 Isomorfismo normativo

Segundo DiMaggio e Powell (2005, p. 79), o isomorfismo normativo é derivado, principalmente, da profissionalização, entendida como tal “a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de trabalho, para controlar a produção dos produtores”. Para estes autores, as categorias profissionais estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas a que estão as organizações. Em muitos casos, o poder profissional tanto é designado pelo estado quanto criado pelas categorias profissionais.

Outro fator estimulador do isomorfismo normativo destacado por DiMaggio e Powell (2005) diz respeito à seleção de pessoal, por meio da contratação de pessoal de alta performance e de requerimentos de habilidades atreladas a cargos específicos. Algumas carreiras se destacam pela qualidade dos profissionais, tanto no ingresso quanto no desenvolvimento, com profissionais de excelência no topo da carreira. No campo das organizações similares, a socialização profissional pode atuar como uma força isomórfica, por meio de programas educacionais e de redes de profissionais.

Figura 1 – Tipos de isomorfismo institucional



Fonte: pesquisa própria (2021).

3 METODOLOGIA

O objetivo da pesquisa é requerer a obtenção de esclarecimentos e explicações sobre práticas adotadas que necessitam ser descritas em um determinado período, mais do que a medição de suas frequências ou incidências. Nesse sentido, aplica-se a análise qualitativa, compreendida por Minayo (2002, p. 21-22) como sendo aquela que:

[...] se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, os processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

[...] a abordagem qualitativa aprofunda-se no mundo dos significados das ações e relações humanas, um lado não perceptível e não captável em equações, médias e estatísticas (MINAYO, 2002, p. 21-22).

Considerando as características do problema abordado na pesquisa, utilizou-se a pesquisa exploratória. Na visão de Gil (1999, p. 43):

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximado, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis (GIL, 1999, p. 43).

No tocante ao delineamento da pesquisa, optou-se por utilizar a pesquisa documental, considerando o grande volume e os diversos formatos de fontes documentais pesquisadas. A pesquisa documental vale-se de materiais ou documentos de primeira mão, que ainda não receberam tratamento analítico e que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa, bem como documentos de segunda mão, que já passaram por análises anteriores. (GIL, 1999).

A amostra selecionada alcançou 19 dos 20 integrantes da RECIGP, representando 95%, tendo sido excluído o Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo Estadual, visando assegurar a isenção da pesquisa em função de a autora ocupar cargo neste Poder.

Para coleta dos dados foi adotada a prática da triangulação de dados, apresentada por Azevedo *et al.* (2021), como uma combinação de métodos e fontes de coletas de dados, visando compreender melhor os diferentes aspectos de uma realidade e evitar os enviesamentos de uma metodologia única.

Os dados primários foram obtidos por meio da técnica de aplicação de questionário junto aos controladores responsáveis pelos Sistemas de Controle Interno que compunham a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP), no período de 2018 a 2020. Foram obtidas respostas de 14 partícipes, representando 73,68% da amostra selecionada, cujos dados serão objeto de análise, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Sistemas de Controle Interno Pesquisados

| Poder/Órgão/Município | Respostas |
|--|------------------|
| Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará | 1 |
| Controladoria do Tribunal de Contas do Estado | 1 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará | 1 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati | 1 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza | 1 |
| Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe | 1 |
| Controladoria Geral da Câmara Municipal de Maracanaú | 0 |
| Controladoria Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará | 1 |
| Controladoria Geral do Município de Cariré | 1 |
| Controladoria Geral do Município de Cascavel | 1 |
| Controladoria Geral do Município de Caucaia | 0 |
| Controladoria Geral do Município de Fortim | 1 |
| Controladoria Geral do Município de São Benedito | 1 |

Quadro 2 – Sistemas de Controle Interno Pesquisados (continuação)

| | |
|--|-----------|
| Controladoria Geral do Município de Sobral | 1 |
| Controladoria Geral do Município de Tabuleiro do Norte | 0 |
| Controladoria Regional da União no Estado do Ceará | 0 |
| Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará | 1 |
| Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência do Município de São Gonçalo do Amarante | 0 |
| Secretaria de Controle Interno do TRE-CE | 1 |
| Total | 14 |

Fonte: pesquisa própria (2021).

Como dados secundários foi utilizada a base de dados do Diagnóstico do Sistema e Controle Interno dos Municípios Cearenses (RECIGP, 2021), além de dados obtidos a partir de pesquisa bibliográfica e documental junto aos registros da RECIGP.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Nesta seção apresenta-se a análise dos dados relativos à integração dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP, destacando as características, elementos e ações da RECIGP que contribuíram para essa integração, à luz dos conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações.

Da análise dos dados relativos às características e elementos da RECIGP que contribuíram para a integração dos Sistemas de Controle Interno que a compõem, 93% dos pesquisados apontaram como elementos facilitadores dessa integração, a composição eclética da Rede, a fluidez da sua estrutura e funcionamento e as regras regimentais de adesão, participação e deliberação. Já 100% afirmaram que o modelo de comunicação foi elemento facilitador da integração do Sistema de Controle Interno.

Nesse sentido, destaca-se que o modelo da RECIGP tem como essência a flexibilidade e o caráter impessoal, com objetivos e políticas explicitadas no planejamento estratégico 2019-2023, que foi o grande guia para as ações da RECIGP, em consonância com a sua concepção e criação

como uma instância desburocratizada e desprovida de estrutura formal. Este modelo evita o caráter formal excessivo, que pode criar lacunas entre a estrutura da organização e a execução das ações a que ela se propõe, conforme afirma Meyer (1977) ao abordar os conceitos no novo institucionalismo.

Para além das características e elementos da RECIGP que contribuíram com a integração do Sistema de Controle Interno, destaca-se o fato desse Sistema estar inserido num contexto organizacional altamente institucionalizado e fortemente regulado pelas constituições federal e estadual, além de um denso arcabouço legal, o que favorece a sua integração, em consonância com os conceitos de institucionalismo e isomorfismo apresentados por Meyer (1977) e Dacin (1997).

Na teia do isomorfismo institucional, o Sistema de Controle Interno representa um campo organizacional, composto por instituições que enfrentam as mesmas condições ambientais e realizam atividades e geram produtos similares, o que termina por exigir a sua integração, visando a conectividade entre as organizações, com o aumento da interação entre os sistemas, o surgimento de estruturas e padrões interorganizacionais e a conscientização da atuação em um negócio comum, conforme abordado por DiMaggio e Powell (2005).

No contexto da integração do Sistema de Controle Interno da RECIGP, tem-se uma situação típica de isomorfismo coercitivo, decorrente de um ambiente legal comum, o que contribui com a sua integração, tornando-os mais homogêneo e ritualizado dentro de padrões adotados por organizações maiores, conforme afirmam DiMaggio e Powell (2005).

No tocante às ações da RECIGP que contribuíram para a integração do Sistema de Controle Interno, destaca-se a capacitação continuada de servidores por meio de cursos e fóruns, apontada por 100% dos respondentes como elemento facilitador da integração do SCI da RECIGP. Nesse caso, tem-se uma situação típica de isomorfismo normativo, derivado da profissionalização dos profissionais que atuam num campo organizacional, na visão de DiMaggio e Powell (2005). Para estes autores, programas

educacionais em organizações similares, a exemplo dos órgãos centrais de controle interno, contribuem para a socialização profissional e a formação de redes profissionais que perpassam as organizações e facilitam a rápida difusão de modelos e práticas.

Destacam-se ainda as ações de implantação de novos modelos, práticas de controle interno e abordagens de auditoria, bem como a implantação de soluções tecnológicas inovadoras, apontadas, respectivamente, por 93% e 86% dos responsáveis pelos Sistemas de Controle Interno da RECIGP como elementos facilitadores da sua integração.

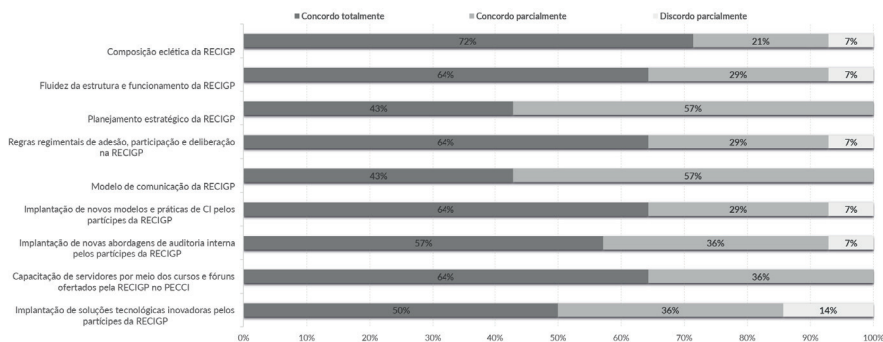
A troca de modelos e práticas de controle e de soluções tecnológicas entre os partícipes da RECIGP, por meio de *benchmarking* e celebração de parcerias, revela uma situação típica de isomorfismo institucional, decorrente da interdependência técnica entre as organizações, o que aumenta a sua legitimidade e contribui para o sucesso, a confiança e a estabilidade da organização, independente da imediata eficácia dos procedimentos adquiridos, conforme afirma Meyer (1977). Pode-se classificar esta troca como um caso de isomorfismo mimético, motivado pela necessidade de resposta às incertezas e pela vantagem na economia de recursos, principalmente humanos, na visão de DiMaggio e Powell (2005).

Por fim, percebe-se que a RECIGP teve papel relevante na integração do Sistema de Controle Interno, seja pelas suas características e elementos, seja pela coordenação de ações que favoreceram a troca de modelos e práticas de controle interno e auditoria.

A Figura 2 apresenta, de forma consolidada, as características, elementos e ações da RECIGP que contribuíram para a integração do Sistema de Controle Interno.

VIDAL - A integração dos Sistemas de Controle Interno no âmbito da Rede Estadual de
Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará

Figura 2 – Integração do Sistema de Controle Interno a partir de características,
elementos e ações da RECIGP



Fonte: pesquisa própria (2021).

5 CONCLUSÃO

O Sistema de Controle Interno deve ser estruturado no âmbito de cada Ente/Poder/Órgão e funcionar de forma integrada, conforme estabelecem os Arts. 31 e 74, da Constituição Federal de 1988 e os Arts. 80e 190-A, da Constituição Estadual.

Em que pese às determinações de ordem constitucional, não foi estabelecida, em âmbito nacional, legislação ou política que defina os requisitos, modelos e padrões mínimos de atuação do Sistema de Controle Interno, o que levou os entes e poderes da federação a estabelecerem seus normativos e forma de atuação.

Nesse contexto, diante das obrigações comuns dos entes e poderes em relação ao atendimento dos preceitos constitucionais, abriu-se um vasto campo para a atuação em rede, a partir do compartilhamento de conhecimentos, modelos e práticas que venham contribuir com a integração do Sistema de Controle Interno.

Visando suprir esta lacuna, foi criada no estado do Ceará, em 2017, a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará (RECIGP), com a missão de promover a integração do Sistema de Controle

Interno para o aprimoramento dos mecanismos de controle da gestão pública.

Esta pesquisa teve como objetivo analisar se os Sistemas de Controle Interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará (RECIGP) funcionaram de forma integrada, a partir de características, elementos e ações da Rede, no período de 2018 a 2020.

Da análise dos dados, conclui-se que as características e elementos da RECIGP que mais contribuíram com a integração do Sistema de Controle Interno, foram a sua composição eclética, a fluidez da sua estrutura e funcionamento e as regras regimentais de adesão, participação e deliberação.

Nesse sentido, destaca-se o alinhamento do modelo desburocratizado e desprovido de estrutura formal da RECIGP aos conceitos do novo institucionalismo apresentados por Meyer (1977), em que as organizações buscam a flexibilidade e o caráter impessoal, visando evitar o caráter formal excessivo que pode criar lacunas entre a estrutura da organização e a execução das ações a que se propõe.

Por sua vez, a ação da Rede que mais contribuiu com a integração do Sistema de Controle Interno foi a capacitação continuada de servidores, um caso típico de isomorfismo normativo, derivado da profissionalização dos agentes públicos que atuam num campo organizacional, conforme afirmam DiMaggio e Powell (2005).

Destacam-se ainda, como ações da RECIGP que contribuíram com a integração do Sistema de Controle Interno, a implantação de novos modelos, práticas e abordagens de controle interno e auditoria, e a implantação de soluções tecnológicas inovadoras, revelando um caso típico de isomorfismo institucional, decorrente da interdependência técnica entre as organizações, o que aumenta a sua legitimidade e contribui para o sucesso, a confiança e a estabilidade da organização, conforme afirma Meyer (1977). Pode-se classificar esta troca como um caso de isomorfismo mimético, motivado pela necessidade de resposta às incertezas e pela vantagem na economia de recursos, principalmente humanos, na visão de DiMaggio e Powell (2005).

Destaca-se o fato do Sistema de Controle Interno estar inserido num contexto organizacional altamente institucionalizado e fortemente regulado, o que favoreceu a sua integração, revelando um caso típico de isomorfismo coercitivo.

Portanto, em relação ao objetivo da pesquisa, que buscou analisar se o Sistema de Controle Interno dos partícipes que compõem a RECIGP funcionaram de forma integrada, a partir de características, elementos e ações da Rede, no período de 2018 a 2020, conclui-se que a Rede teve papel relevante na sua integração, seja pelas suas características e elementos, seja pela coordenação de ações que favoreceram a troca de modelos e práticas de controle interno e auditoria, visando suprir lacuna decorrente da ausência de modelos e padrões de atuação do Sistema de Controle Interno em nível estadual e nacional.

Do ponto de vista acadêmico, este trabalho poderá contribuir como fonte de pesquisa para aqueles que pretendem conhecer a legislação e os referenciais teóricos que sustentam a atuação do controle interno da gestão pública e a experiência da Rede Estadual de Controle da Gestão Pública do Estado do Ceará.

Para uma pesquisa futura, sugere-se como tema a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo Municipal, visando conhecer o seu funcionamento e propor o seu fortalecimento, considerando que o Poder Executivo municipal foi objeto de investigação do Diagnóstico da RECIGP (RECIGP, 2021).

Nada obstante, espera-se que este trabalho possa contribuir do ponto de vista prático, para a consolidação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública como instância de discussão e integração do Sistema de Controle Interno do estado do Ceará, e para o fortalecimento do controle interno como mecanismo indispensável à boa governança.

REFERÊNCIAS

ASSIS, L. B.; ANDRADE, J. O.; CARVALHO NETO, A.; TANURE, B.; CARRIERI, A. O isomorfismo entre executivos nas maiores empresas brasileiras. Gerais: **Revista Interinstitucional de Psicologia**, v.3, n.1, Juiz de Fora, jul. 2010. Disponível em: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1983-82202010000100010. Acesso em: 21 nov. 2021.

AZEVEDO, C. E. F.; OLIVEIRA, L. G. L.; GONZALEZ, R. K.; ABDALLA, M. M. **A estratégia da triangulação**: objetivos, possibilidades, limitações e proximidades com o pragmatismo. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnEPQ5.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 ago. 2019.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas de do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CEARÁ. [Constituição (1988)]. **Constituição do estado do Ceará de 1989**. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/atividades-legislativas/constituicao-do-estado-do-ceara>. Acesso em: 14 abr. 2019.

CEARÁ. **Emenda Constitucional nº 75/2012**. Altera dispositivos da Constituição Estadual. Fortaleza, 2012. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramit2012/ec75.htm>. Acesso em: 18 ago. 2019.

DACIN, M. T. **Isomorphism in context**: the power and prescription of institutional norms. *Academy of Management Loumat*, v. 40, n. 1, p. 46-81, 1997. Disponível em: <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/257020?journalCode=amj>. Acesso em: 7 nov. 2021.

DIMAGGIO, P. J.; POWEL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas (RAE)**, v. 45, n. 2, p.74-89, 2005. Disponível em: https://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/gaiola-ferro-revisitada-isomorfismo-institucional-racionalidade-coletiva-nos-campos-organizacionais_0.pdf. Acesso em: 7 nov. 2021.

FELIX, I. M. N.; GUARRIDO FILHO, E. R.; GONÇALVES, S. A. Isomorfismo normativo versus isomorfismo mandatório na adoção de práticas organizacionais. **Organizações em contexto**, São Bernardo do Campo, 1982. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-etodista/index.php/OC/article/view/5530/pdf_152. Acesso em: 21 nov. 2021.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, sep. 1977. Disponível em: https://security.ufpb.br/gets/contents/documentos/meyer_rowan_teorja_institucional.pdf Acesso em: 21 nov. 2021.

MINAYO, M. C. de S. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**: 21. ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2002.

RECIGP. **Planejamento Estratégico 2019-2023**. Fortaleza: INESP, 2019.

RECIGP. **Protocolo de Intenções nº 01/2017**. Criação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/institucional/controladoria>. Acesso em: 18 ago. 2019.

RECIGP. **Diagnóstico do sistema de controle interno dos municípios do estado do Ceará**. Fortaleza: INESP, 2021.

RECIGP. **Regimento Interno da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará**. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/component/phocadownload/category/49-pdf-controladoria?download=1027:regimento-interno>. Acesso em: 13 jan. 2022.

Como citar este artigo:

VIDAL, Silvia Helena Correia. A integração dos Sistemas de Controle Interno no âmbito da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do estado do Ceará. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 346-371, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.793>.

Análise da tributação de mão de obra em orçamentos de obras do governo do Ceará entre 2015 e 2018

Analysis of labor taxation in budgets for government works of Ceará between 2015 and 2018

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.790>

Ronald Linhares Ferreira Gomes¹
Paulo Rogério Faustino Matos²

RESUMO

Esse artigo tem por finalidade analisar a tributação da mão de obra na elaboração dos orçamentos de obras públicas do estado do Ceará, comparando a adoção do sistema de horista com o de mensalista na montagem dos orçamentos que tem como base a tabela da Secretaria de estado de Infraestrutura (Seinfra) de propriedade do Governo do estado do Ceará. Para ter condições paramétricas, foram utilizados dados de todas as obras públicas pagas pelo governo estadual durante o período de 2015 a 2018. A análise realizada mostra que, com a mudança no regime de tributação na elaboração dos orçamentos, o ente público estadual poderia economizar 6,41% do montante pago no período, o que equivaleria a aproximadamente R\$ 67 milhões anuais.

Palavras-chave: orçamento; mão de obra; tributação; obras públicas.

1 Graduação em engenharia civil (UVA), especialista em avaliações e perícias de engenharia pela UNICID, Mestre em Economia pela UFC. Atualmente é professor do IFCE, campus Sobral. E-mail: ronald.gomes@ifce.edu.br

2 Doutor em Economia pela Fundação Getúlio Vargas (EPGE/FGV, RJ, 2006) e Engenheiro civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC, 2002). Atualmente é Professor Associado III nos programas de Graduação do Departamento de Administração da UFC e de Pós-Graduação em Economia da UFC (CAEN/UFC), bolsista de Produtividade em Pesquisa 1D (CNPq), Cientista-chefe do Monitor Fiscal TCE-CE (FUNCAP) e Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC). Sua área de pesquisa é Finance & Development. E-mail: paulomatos@ufc.br

ABSTRACT

This paper aims to analyze the taxation of labor in public works budgets of the state of Ceará, a comparison was made between budgets with hourly payment and monthly wages, based on Ceará tables of Seinfra. To have parametric conditions, data from all public works paid by the state government during the period from 2015 to 2018 were used. The analysis shows that with the change in the tax regime of budgets, the state government could have saved 6.41% of the amount paid in the period, equivalent to approximately R\$ 67 million per year.

Keywords: budget; labor; taxation; public works.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 18-04-2022

Data de versão final: 18-08-2022

Data de aprovação: 19-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

Para que o ente público possa contratar quaisquer tipos de obras ou serviços de engenharia, deverá basear-se nas legislações que se referem na Lei nº 8.666/93, conhecida como Lei das licitações, publicada em 21 de junho 1999, como também na Lei do Regime Diferenciado de Contratações (RDC), Lei nº 12.462, publicada em 4 de agosto de 2011. Nos itens descritos nessa legislação, deverá previamente, os devidos órgãos responsáveis, dispor para contratação de projetos básicos que possam contemplar e identificar os serviços que constarão na respectiva obra, como também o orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários, para que possam chegar a um valor global final da obra.

Para que se possam conhecer previamente os valores das obras, os órgãos responsáveis pela elaboração das peças técnicas devem dispor de conhecimento do objeto a ser contratado, para isso, necessitam conhecer por completo os projetos básicos da obra, para que se possa realizar, a partir dessas informações, o orçamento detalhado da obra, que servirá tanto de guia no processo licitatório, como também para acompanhamento e auditorias.

A partir do Decreto nº 7.983, de 8 de abril de 2013, estabeleceu-se as regras e critérios para elaboração do orçamento referente às obras e serviços de engenharia, desta forma os orçamentos são elaborados com base na formação de preços unitários, o responsável irá calcular a quantidade de serviços necessários para realização daquela obra, visando o somatório de cada item unitário para obter um preço global. Em cada item unitário, o encarregado por essa tarefa irá basear-se em itens já previamente descritos nas tabelas de serviços públicos e definir o orçamento de referência para o processo licitatório.

Para o auxílio da elaboração dos orçamentos de obras e serviços de engenharia, alguns entes federais e estaduais publicam periodicamente uma planilha de preços de serviços unitários, que servem de referência para chegar a um valor orientador da contratação. No caso do estado do Ceará, o governo mantém, desde agosto de 2001, a publicação periódica da tabela de custos unitários de serviços de engenharia, elaborada pela coordenadoria de transporte e obra da Secretaria de Infraestrutura do estado do Ceará (Seinfra).

O referido instrumento conta com mais de 4.000 itens de serviços e mais de 7.000 insumos, disponibilizados por meio de sítio eletrônico, acessível a qualquer cidadão. Nele estão indicados os preços sobre: serviços preliminares, movimentação de terra, serviços auxiliares, obras de drenagem, argamassas, fundações e estruturas, contenções, paredes e painéis, esquadrias e ferragens, vidros, cobertura, impermeabilização, proteção térmica, revestimentos, pisos, instalações hidráulicas, serviços opera-

cionais, instalações elétricas, telefonia, lógica, som e sistemas de controle, pintura, pavimentação do sistema viário, conservação do sistema viário e obras portuárias. Dessa forma, são apresentados os valores atualizados de insumos, equipamentos e mão de obra.

Esses serviços publicados contêm na sua composição, a quantidade e o custo direto de cada insumo, equipamento e/ou mão de obra que utilizará para realizar uma unidade daquele específico serviço, juntamente com seus respectivos encargos sociais. Cabendo ao responsável pelo orçamento, especificar a quantidade de cada item que será utilizado naquela obra de construção civil.

A tabela Seinfra publica, juntamente com os preços de cada item, o valor da porcentagem para os encargos sociais, segundo a tabela, a adoção dos valores de 87,01% para horistas e 49,68% para mensalistas, valores já respeitando legislação pertinente. Sendo que para composição do custo de uma unidade de cada serviço é utilizada a tributação para trabalhadores horistas e contratados nessa condição.

Nas situações práticas visualizadas nas obras públicas, as empreiteiras acabam contratando mão de obra em regime mensalista para a execução de serviços cujos custos foram cotados pela administração pública considerando os encargos sociais de trabalhadores horistas. Isto se dá por diversos fatores como: redistribuição de mão de obra para serviços similares e volume de serviços que extrapolem uma jornada mensal. Assim, ocorre na prática o pagamento pelo empreiteiro de uma tributação abaixo do custo pago pelo ente pagador, economia essa que poderia ser repassada aos cofres públicos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O orçamento das obras de engenharia é um documento norteador para definições de todo o escopo do projeto a ser executado. O mesmo é regido por normas, portarias e legislação pertinente de diversos órgãos reguladores e controladores.

Orçamento é um documento técnico, no qual se registram as operações de cálculo de todos os custos da construção. Deve-se obedecer ao projeto aprovado e o estabelecido nas especificações técnicas, não omitindo nenhum dos serviços necessários à construção do empreendimento (TCU, 2014).

Tisaka (2007) define como custo direto todos os custos diretamente envolvidos na produção da obra, que são os insumos constituídos por materiais, mão de obra e equipamentos auxiliares, mais toda a infraestrutura de apoio necessária para a sua execução no ambiente da obra.

Segundo o manual de obras e serviços de engenharia da Advocacia Geral da União (AGU), publicado em 2014, o projeto básico deve conter o orçamento detalhado da obra, do serviço ou do complexo de obras ou serviços que constituem o objeto da licitação e dos futuros contratos.

Sendo assim, o orçamento torna-se peça essencial para a contratação de uma obra, apresentando em tabelas os itens a serem executados, suas respectivas unidades de medida, a quantidade a ser aplicada, os custos diretos do item unitário, o valor total do item e o resultado da multiplicação dos quantitativos com custo direto. Em cada item apresentado, a descrição apresenta o serviço a ser executado como um todo para aquela sua determinação, já contemplando os valores dos insumos, equipamentos, se necessários, e mão de obra.

No que tange à mão de obra, deve-se destacar a necessidade de inclusão, nos seus custos, dos encargos sociais (ou leis sociais), os quais devem ser calculados em função da especificidade do local de execução dos serviços. É fundamental esclarecer que devem ser usadas duas taxas de encargos sociais: uma para empregados horistas e outra para mensalistas, pois diferentemente dos primeiros, os mensalistas têm encargos sociais que incidem sobre a remuneração mensal (TCU, 2014).

Além dos custos diretos, os orçamentos devem conter uma porcentagem relacionada ao custo indireto, Tisaka (2006) define como despesas indiretas, as despesas que não fazem parte dos insumos da obra e sua infraes-

trutura no local de execução, mas que são necessárias para a sua realização.

Para cobrir os custos indiretos, faz-se necessário a inclusão de uma taxa de Bonificação e Despesas Indiretas (BDI), que o TCU (2014) define como a remuneração da empresa construtora e suas despesas indiretas, isto é, garantias, risco e seguros, despesas financeiras, administração central e tributos. Ela é um percentual que, aplicado sobre o custo da obra, eleva o preço final dos serviços.

As Leis de Diretrizes Orçamentárias Federal, desde a Lei nº 10.524/2002 (LDO/2003) até a Lei nº 12.708/2012 (LDO/2013), e o mais recentemente, o Decreto Federal 7.983/2013, determinam que, no caso de orçamentos de referência de obras públicas, devem ser adotadas as produtividades e consumos utilizados pelos sistemas referenciais de custos, sempre tomando-se o cuidado de buscar aquele serviço que mais se assemelha às condições particulares da obra a ser orçada (TCU, 2014).

No âmbito do Governo do estado do Ceará, a elaboração da planilha orçamentária de obras e serviços de engenharia, o orçamentista deve utilizar, prioritariamente, a composição de custos unitários constantes na tabela de custos da Seinfra, por meio do Sistema da Tabela de Custos de Obras e Serviços de Engenharia (SIPROCE) (CGE/CE, 2016).

Conforme determina a Portaria nº170/2001, da SEINFRA, é obrigatória a utilização de sua tabela de custos por todas as coordenadorias da Secretaria de Infraestrutura do estado do Ceará (Seinfra) e suas vinculadas. Entretanto, constitui boa prática a utilização desse sistema de referência de preços em obras e serviços de engenharia (CGE, 2016).

Portanto, para elaboração dos orçamentos de obras públicas do estado do Ceará é obrigatória a utilização da tabela Seinfra como parâmetro norteador dos preços utilizados pelo estado.

3 METODOLOGIA

Para o estudo da tributação da mão de obra utilizada nos orçamentos de obras e serviços de engenharia, visto os diferentes tipos de obras, foi considerado para o levantamento o agrupamento dos diversos tipos, seguindo a tabela de tributação trabalhista do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Segundo o mesmo, a contribuição social deve seguir a aplicação em cima dos valores de 40% para obras de edificação, 50% para obras de drenagem, 45% para as obras de arte, 10% para as obras de pavimentação asfálticas, 15% para as obras de terraplanagem e aterros e 35% para demais serviços com utilização de meios mecânicos. Esses parâmetros consideram o que é destinado para mão de obra, sendo custo direto e seus respectivos encargos sociais.

Cada valor de obra considera em seus orçamentos os custos diretos e custos indiretos, e para cada tipologia de obra é calculado, preliminarmente, o valor de quanto seria cada um desses custos. Do valor final da obra foi deduzido o custo indireto, baseando-se no valor do Benefício e Despesa Indireta (BDI), essas despesas consideram os custos de operação da empresa responsável pela obra na qual não há como mensurar previamente na elaboração do orçamento. Portanto, para controle desses custos que são calculados acima dos custos diretos da obra, o Tribunal de Contas da União regulamentou os valores de acordo com acórdão nº 2.622/2013 com valores representativos a cada tipologia de obra, conforme descrito na tabela 1 a seguir.

Tabela 1 – Valores do BDI por tipo de obra

| TIPOS DE OBRA | 1º Quartil | Médio | 3º Quartil |
|--|------------|--------|------------|
| Construção de edifícios. | 20,34% | 22,12% | 25,00% |
| Construção de rodovias e ferrovias. | 19,60% | 20,97% | 24,23% |
| Construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas. | 20,76% | 24,18% | 26,44% |
| Construção e manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica. | 24,00% | 25,84% | 27,86% |
| Obras portuárias, marítimas e fluviais. | 22,80% | 27,48% | 30,95% |

Fonte: TCU (2013).

Portanto, considera-se o valor da obra de acordo com Equação 1 a seguir:

$$OBRA = CD + BDI * CD$$

Sendo:

OBRA= Valor Final da Obra

CD= Custo Direto

BDI= Benefício e Despesas Indiretas

Para que se possa chegar ao valor do custo direto da obra, a partir do valor final pago, considera-se a Equação 2 a seguir:

$$CD = OBRA/(1 + BDI)$$

A partir da Equação 2, para efeito de cálculo, utiliza-se o custo direto empregado na obra a partir de uma unidade monetária. Desse valor, retira-se o BDI equivalente e chega-se ao valor obtido como custo direto na aplicação da obra.

Tabela 2 – Tabela de cálculo de custo direto com dedução do BDI

| TIPO DE OBRA | RS | BDI (%) | BDI (RS) | Custo direto (RS) |
|---|------|---------|----------|-------------------|
| Edificação | 1,00 | 22,12% | 0,18 | 0,82 |
| Drenagem | 1,00 | 24,18% | 0,19 | 0,81 |
| Obras de arte | 1,00 | 22,12% | 0,18 | 0,82 |
| Pavimentação asfáltica | 1,00 | 20,97% | 0,17 | 0,83 |
| Terraplanagem/aterro | 1,00 | 20,97% | 0,17 | 0,83 |
| Demais serviços com utilização de meios mecânicos | 1,00 | 22,12% | 0,18 | 0,82 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

O valor do custo direto representa a quantidade de mão de obra, equipamentos e insumos necessários para realização. Então, o próximo passo foi realizar a separação desses valores, considerando dois grupos, um para insumos e equipamentos e outro para mão de obra.

A separação percentual dos dois grupos formados baseou-se na tabela do INSS quanto à tributação de mão de obra, em que se usou o valor conhecido representante do custo direto em cima da unidade monetária.

Tabela 3 – Tabela de separação de insumos/equipamentos e mão de obra com tributação

| TIPO DE OBRA | Custo direto (R\$) | Insumos/ equipamentos (%) | Insumos/ equipamentos (R\$) | Mão de obra com tributação (%) | Mão de obra com tributação (R\$) |
|---|--------------------|---------------------------|-----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| Edificação | 0,82 | 60,00% | 0,49 | 40,00% | 0,33 |
| Drenagem | 0,81 | 50,00% | 0,40 | 50,00% | 0,40 |
| Obras de arte | 0,82 | 55,00% | 0,45 | 45,00% | 0,37 |
| Pavimentação asfáltica | 0,83 | 90,00% | 0,74 | 10,00% | 0,08 |
| Terraplanagem/ aterro | 0,83 | 85,00% | 0,70 | 15,00% | 0,12 |
| Demais serviços com utilização de meios mecânicos | 0,82 | 65,00% | 0,70 | 35,00% | 0,29 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Nos valores encontrados para mão de obra, há incluso o valor do custo e seu respectivo encargo social. Como mencionado, os orçamentos de obras e serviços de engenharia na esfera do Governo do estado do Ceará, baseia-se na tabela da Seinfra cujos serviços possuem tributações de mão de obra do tipo horista. Portanto, a partir disso, foram calculados os valores e percentuais para cada aplicação de mão de obra, utilizando a Equação 3 a seguir:

$$MO = MO_{com\ tributação} / (1 + ENCARGO_{horista})$$

Sendo:

MO= Mão de obra sem tributos

$MO_{com\ tributação}$ =Mão de obra com tributos

$ENCARGO_{horista}$ =Encargos sociais para trabalhadores horistas

Após aplicação da equação para cada grupo de obra e serviços, o valor do custo direto da mão de obra sem a tributação é encontrado, com esses valores, aplica-se a incidência de encargo do tipo mensalista em cima desses valores e os valores de cada tipo de obra são recalculados, como se tivesse a tributação do regime mensal.

Com esses novos valores, adicionam-se novamente os valores de insumos e equipamentos, retirados anteriormente, e ao final, a incidência do BDI correspondente. Do valor encontrado, os valores iniciais são comparados e chega-se a um montante abaixo dos aplicados inicialmente com o regime de tributação inicial.

Tabela 4 – Diferença da aplicação de tributação da mão de obra para obras e serviços de engenharia

| TIPO DE OBRA | Valor do serviço com tributação de mão de obra horista (R\$) | Valor do serviço com tributação de mão de obra mensalista (R\$) | Diferença de valores (R\$) | Diferença de valores (%) |
|---|---|--|-----------------------------------|---------------------------------|
| Edificação | 1,00 | 0,92 | 0,08 | 7,98% |
| Drenagem | 1,00 | 0,90 | 0,10 | 9,97% |
| Obras de arte | 1,00 | 0,91 | 0,09 | 8,98% |
| Pavimentação asfáltica | 1,00 | 0,98 | 0,02 | 1,99% |
| Terraplanagem/aterro | 1,00 | 0,97 | 0,03 | 2,99% |
| Demais serviços com utilização de meios mecânicos | 1,00 | 0,93 | 0,07 | 6,97% |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Como observado, para cada tipologia de obra há uma mudança percentual ajustada a uma oneração do tipo de tributação. As obras e serviços de engenharia, se orçados previamente com tributações do tipo mensalistas, tornariam os valores das obras mais próximos do real, não ocasionando sobrecarga financeira na obra.

3.1 Coleta de Dados

Para a busca de um parâmetro do quanto poderia ser economizado em gastos com obras e serviços de engenharia, foi realizado o levantamento de todas as obras pagas pelo Governo do estado do Ceará na gestão de 2015 a 2018.

A busca de dados ocorreu por meio do Portal da Transparência, de domínio do governo do estado do Ceará, em que no campo de busca foi aplicado o filtro obras e instalações para cada ano de análise. Das informações obtidas no filtro, foi elaborada uma planilha com todas as notas de empenhos pagas em cada ano.

Em cada agrupamento anual de notas de empenhos, foram separados os tipos de obras pelo item ‘ação do governo’, em que foram juntadas as tipologias de obras mais similares de acordo com a tabela do INSS. A partir daí, foi considerado o montante do valor pago final do empenho, com a finalidade de gerar o volume despendido pelo governo no pagamento daquela ação. As obras e os serviços de engenharia foram classificados e agrupados da seguinte maneira:

- edificação: obras equivalentes a construção, reforma, instalação de obras de edificação e urbanização;
- drenagem: obras de drenagem, abastecimento d’água e esgotamento sanitário;
 - obras de arte: viadutos, túneis, obras de grande volume;
 - obras de pavimentação asfáltica: implantação e restauração de rodovias;
 - terraplanagem: obras de movimentação de terra;
 - demais obras: obras que não se enquadram nas demais classificações;
 - projetos e serviços: projetos, acompanhamento e supervisão de obras.

Ao final do agrupamento, realizados separadamente por ano, foram somados os valores das notas de empenho e realizado o possível desconto que ocorreria se, por acaso, as obras fossem orçadas em regime de tributação mensalista.

4 RESULTADOS

A partir do campo de busca no Portal da Transparência do Governo do estado do Ceará, encontra-se um valor para cada ano dentro do quadriênio estudado. Como citado anteriormente, foi considerada uma faixa de economia em cada grupo das diferentes tipologias de obras, agrupadas respectivamente em: 7,98% para edificações, 9,97% para drenagens, 8,98% para obras de arte, 1,99% para pavimentação asfáltica, 2,99% para terraplanagem, 6,97% para demais serviços, para projetos e serviços não foi considerado nenhuma faixa.

A análise foi considerada ano a ano, calculando o valor pago final das notas de empenho, em seguida o percentual a economizar e, por fim, o valor que porventura o ente estadual poderia economizar com a mudança da tributação do orçamento da obra.

Tabela 5 – Relação de obras pagas no ano de 2015

| Tipo de obra | Valor pago final (R\$) | Percentual a economizar (%) | Valor a economizar (R\$) |
|---------------------|-------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Edificações | 473.387.148,09 | 7,98% | 37.776.294,42 |
| Drenagem | 141.721.612,20 | 9,97% | 14.129.644,74 |
| Obras de arte | 145.093.951,79 | 8,98% | 13.029.436,87 |
| Pavimentação | 609.105.867,05 | 1,99% | 12.121.206,75 |
| Terraplanagem | 46.074.188,75 | 2,99% | 1.377.618,24 |
| Demais | 24.039.286,56 | 6,97% | 1.675.538,27 |
| Projetos e serviços | 9.723.788,45 | 0,00% | - |
| TOTAL | 1.449.145.842,89 | | 80.109.739,30 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Em 2015, o valor pago em obras e serviços de engenharia custou aos cofres do Governo do estado do Ceará o montante de R\$ 1.449.145.842,89. Com a mudança da tributação seria possível ter economizado o valor de R\$ 80.109.739,30, o que representaria 5,53% de economia para o ano.

Tabela 6 – Relação de obras pagas no ano de 2016

| Tipo de obra | Valor pago final (R\$) | Percentual a economizar (%) | Valor a economizar (R\$) |
|---------------------|-------------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
| Edificações | 219.704.437,40 | 7,98% | 17.532.414,10 |
| Drenagem | 143.240.320,47 | 9,97% | 14.281.059,95 |
| Obras de arte | 230.553.207,28 | 8,98% | 20.703.678,01 |
| Pavimentação | 436.670.186,57 | 1,99% | 8.689.736,71 |
| Terraplanagem | 36.913.594,93 | 2,99% | 1.103.716,49 |
| Demais | 65.805.417,09 | 6,97% | 4.586.637,57 |
| Projetos e serviços | 8.027.346,80 | 0,00% | - |
| TOTAL | 1.140.914.510,54 | | 66.897.242,84 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Para o ano de 2016, foram gastos em obras e serviços de engenharia a quantia de R\$ 1.140.914.510,54, e com a mudança sugerida na elaboração dos orçamentos, seria possível a economia de R\$ 66.897.242,84, o que representa 5,86% do total pago para este ano.

Tabela 7 – Relação de obras pagas no ano de 2017

| Tipo de obra | Valor pago final (R\$) | Percentual a economizar (%) | Valor a economizar (R\$) |
|---------------------|-------------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
| Edificações | 345.239.791,36 | 7,98% | 27.550.135,35 |
| Drenagem | 148.474.954,22 | 9,97% | 14.802.952,94 |
| Obras de arte | 329.518.365,90 | 8,98% | 29.590.749,26 |
| Pavimentação | 54.610.693,90 | 1,99% | 1.086.752,81 |
| Terraplanagem | 11.187.294,57 | 2,99% | 334.500,11 |
| Demais | 15.239.646,24 | 6,97% | 1.062.203,34 |
| Projetos e serviços | 11.286.240,02 | 0,00% | - |
| TOTAL | 915.556.986,21 | | 74.427.293,80 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

Já no ano de 2017, foram pagos R\$ 915.556.986,21 para obras e serviços de engenharia, sendo possível chegar a uma economia no valor de R\$ 74.427.293,80, com a mudança na formação do orçamento, ocasionando um percentual de 8,13% do montante pago neste item no referido ano.

Tabela 8 – Relação de obras pagas no ano de 2018

| Tipo de obra | Valor pago final (R\$) | Percentual a economizar (%) | Valor a economizar (R\$) |
|---------------------|-------------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
| Edificações | 235.980.465,26 | 7,98% | 18.831.241,13 |
| Drenagem | 96.570.500,36 | 9,97% | 9.628.078,89 |
| Obras de arte | 184.867.400,05 | 8,98% | 16.601.092,52 |
| Pavimentação | 180.604.667,39 | 1,99% | 3.594.032,88 |
| Terraplanagem | 1.570.816,32 | 2,99% | 46.967,41 |
| Demais | 3.269.503,81 | 6,97% | 227.884,42 |
| Projetos e serviços | 10.275.670,99 | 0,00% | - |
| TOTAL | 713.139.024,18 | | 48.929.297,24 |

Fonte: pesquisa própria (2019).

E no ano de 2018, foram despendidos R\$ 713.139.024,18 no item analisado, tendo a possibilidade de economizar o valor de R\$ 48.929.297,24, significando uma importância de 6,86% dos valores pagos no respectivo ano.

Finalmente, analisando todo o quadriênio, o Governo do estado do Ceará, desembolsou para pagamento em obras e serviços de engenharia a quantia de R\$ 4.218.756.363,82, sendo esses valores com regime de tributação normal para mão de obra, ou seja, horista. Se, porventura, a elaboração dos orçamentos de obras e serviços de engenharia mudasse o regime de tributação previamente para o tipo mensalista, a administração pública poderia ter economizado aos seus cofres uma quantia de R\$ 270.363.573,18, o que representa um percentual de 6,41% dos valores despendidos nessa modalidade.

5 CONCLUSÃO

O planejamento das obras públicas passa essencialmente pela elaboração dos orçamentos dos serviços a serem executados. Nas legislações pertinentes à temática, consideram o uso mais comum da composição de preço unitário, observando apenas o item a ser executado como uma parte

do objeto global, sendo essa uma visão micro de todo o serviço.

Contudo, essa visão micro dos serviços despreza a quantidade de serviços que extrapolem jornadas mensais e redistribuição do mesmo tipo de mão de obra para outros serviços similares dentro do objeto global. Com isso, os orçamentos consideram os encargos sociais de mão de obra visando à execução de um tipo de serviço único, como se as empresas responsáveis pela execução contratassem funcionários apenas para aquele serviço, sem considerar o uso do mesmo para outros serviços.

Na metodologia da composição de preços unitários ocasiona-se, certamente pelos fatores mencionados, a aplicação de encargos sociais de trabalhadores horistas para todos os itens do orçamento. Com esse fato, o ente público paga um valor mais alto de encargos sociais em cima da mão de obra a contratar.

É necessário que as tabelas de serviços públicos considerem apenas os custos dos insumos e de mão de obra direta, sem o encargo, ficando a análise do encargo da mão de obra, pelo prazo e tipologia da obra, podendo ser utilizado como base a tabela de tributação do INSS.

Outra condição a se utilizar é a aplicação de tabelas com a possibilidade de escolha de diferentes tipos de tributação de regime de trabalho, horista ou mensalista, separadamente. Em obras com serviços costumeiros e superiores a um prazo global de 30 dias, adotar-se-á o regime de mensalistas, salvos os serviços dentro do orçamento com mão de obra exclusiva para realização da atividade e com duração inferior a 30 dias para sua execução, não sendo possível a realização pelos trabalhadores já contratados para outros serviços.

Dentro do âmbito do Governo do estado do Ceará, como mencionado, os orçamentos das obras públicas são norteados pela tabela da Seinfra, sendo essa de uso com tributação horista em todos os seus itens. É necessária a adaptação da tabela para publicação de serviços sem encargos e com encargos sociais, sendo esses de mensalistas e horistas, para que seja possível, durante a elaboração do orçamento, a escolha e identificação dos serviços nos quais se encaixam.

Com essa mudança de concepção, os valores orçados se enquadrariam mais na realidade de custos da obra, visto que esta diferença não corresponde ao lucro da empresa, sendo esta parte incluída dentro do BDI adotado para a tipologia da obra. Tais perdas estariam saindo do erário do estado para a empresa contratada.

Na análise realizada no quadriênio do Governo do estado do Ceará, entre os anos de 2015 e 2018, essa diferença representou 6,41% dos valores pagos a obras e serviços de engenharia, o que representa o montante de R\$ 270.363.573,18, uma média de pouco mais de R\$ 67 milhões anuais.

Em dezembro de 2018, com a reeleição do Governador Camilo Santana e com o cenário de incertezas no país, foi apresentada uma reforma administrativa, aprovada pela Assembleia Legislativa do estado do Ceará. Nessa reestruturação há uma previsão de economia esperada de R\$ 27 milhões anuais aos cofres públicos. A medida de mudança da tributação na elaboração dos orçamentos de obras e serviços de engenharia poderá apresentar uma economia maior que uma reforma administrativa, visto que esta poderá afetar serviços básicos à população.

Faz-se necessário, portanto, tornar essa análise um debate para que se possa chegar a um denominador possível a dirimir essas perdas aos cofres públicos, com aperfeiçoamento das atuações do poder público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Advocacia Geral da União (AGU). **Manual de obras e serviços de engenharia**: fundamentos da licitação e contratação. Brasília/DF, 2014.

BRASIL. **Decreto nº 7.983**, de 8 de abril de 2013. Estabelece regras e critérios para elaboração do orçamento de referência de obras e serviços de engenharia, contratados e executados com recursos dos orçamentos da União, e dá outras providências. Brasília/DF, 2013.

BRASIL. Instituto Nacional da Seguridade Social. **Ordem de Serviço DAF nº 209**. Estabelece procedimentos de arrecadação e fiscalização da retenção incidente sobre o valor dos serviços e das contribuições devidas sobre a remuneração decorrente da prestação de serviços através de cessão de mão de obra ou empreitada. Brasília/DF, 1999. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/os209inss.htm#:~:text=ORDEM%20DE%20SERVI%C3%87O%20DAF%20N%C2%BA%20209%2C%20DE%2020%20DE%20MAIO%20DE%201999&text=Estabelece%20procedimentos%20de%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20e,%2Dde%2Dobra%20ou%20empreitada>. Acesso em: 18 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília/DF, 1993.

BRASIL. **Lei nº 12.462**, de 4 de agosto de 2011. Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC). Brasília/DF, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Obras Públicas: Recomendações Básicas para a contratação e Fiscalização de Obras de Edificações Públicas**. Brasília/DF, 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/1E/26/8A/06/23DEF610F5680BF6F18818A8/Obras_publicas_recomendacoes_basicas_contratacao_fiscalizacao_obras_edificacoes_publicas_4_edicao.PDF. Acesso em: 18 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.622/2013**. Adoção de valores referenciais de taxas de Benefício e Despesas Indiretas (BDI) para diferentes tipos de obras e serviços de engenharia e para itens específicos para a aquisição de produtos. Brasília/DF, 2013. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/bdi/ANOACORDAO%253A2013/DTRELEVANCIA%20asc,%20NU->

MACORDAOINT%20asc/217/%20?uuid=b5950f20-888a-11e9-8b-87-7727e6e72bec. Acesso em: 19 fev. 2019.

CEARÁ. Controladoria e Ouvidoria Geral do estado. **Manual de obras públicas e serviços de engenharia**. Fortaleza/CE, 2016. Disponível em: <https://www.cge.ce.gov.br/manual-de-obras-publicas-e-servicos-de-engenharia/>. Acesso em: 28 mai 2019.

TISAKA, M. **Orçamento na construção civil**: consultoria, projeto e execução. São Paulo/SP: Editora Pini, 2007.

Como citar este artigo:

GOMES, Ronald Linhares Ferreira; MATOS, Paulo Rogério Faustino. Análise da tributação de mão de obra em orçamentos de obras do governo do Ceará entre 2015 e 2018. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 372-390, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.790>.

ANEXO

Encargos sociais utilizados na tabela da Seinfra.



| ENCARGOS SOCIAIS - HORISTAS E MENSALISTAS - TABELA SEINFRA 024 e 024.1 (DESONERADA) | | | | | |
|---|--|--------------|---------------|---------------|---------------|
| CÓDIGO | DESCRIÇÃO | TABELA 024.1 | | TABELA 024 | |
| | | HORISTAS % | MENSALISTAS % | HORISTAS % | MENSALISTAS % |
| A | ENCARGOS SOCIAIS BÁSICOS | 16,80 | 16,80 | 36,80 | 36,80 |
| A1 | INSS | 0,00 | 0,00 | 20,00 | 20,00 |
| A2 | SESI | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 1,50 |
| A3 | SENAI | 1,00 | 1,00 | 1,00 | 1,00 |
| A4 | INCRA | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,20 |
| A5 | SEBRAE | 0,60 | 0,60 | 0,60 | 0,60 |
| A6 | SALÁRIO EDUCAÇÃO | 2,50 | 2,50 | 2,50 | 2,50 |
| A7 | SEGURO DE ACIDENTES | 3,00 | 3,00 | 3,00 | 3,00 |
| A8 | FGTS | 8,00 | 8,00 | 8,00 | 8,00 |
| B | ENCARGOS SOCIAIS C/ INCIDÊNCIA DE A | 46,45 | 17,71 | 46,45 | 17,71 |
| B1 | DESCANSO SEMANAL REMUNERADO | 17,87 | 0,00 | 17,87 | 0,00 |
| B2 | FERIADOS | 3,72 | 0,00 | 3,72 | 0,00 |
| B3 | AUXILIO ENFERMIDADE | 0,91 | 0,69 | 0,91 | 0,69 |
| B4 | 13º SALÁRIO | 10,92 | 8,33 | 10,92 | 8,33 |
| B5 | LICENÇA PATERNIDADE | 0,08 | 0,06 | 0,08 | 0,06 |
| B6 | FALTAS JUSTIFICADAS | 0,73 | 0,56 | 0,73 | 0,56 |
| B7 | DIAS DE CHUVAS | 1,65 | 0,00 | 1,65 | 0,00 |
| B8 | AUXÍLIO ACIDENTE DE TRABALHO | 0,12 | 0,09 | 0,12 | 0,09 |
| B9 | FÉRIAS GOZADAS | 10,42 | 7,96 | 10,42 | 7,96 |
| B10 | SALÁRIO MATERNIDADE | 0,03 | 0,02 | 0,03 | 0,02 |
| C | ENCARGOS SOCIAIS S/ INCIDÊNCIA DE A | 15,43 | 11,78 | 15,43 | 11,78 |
| C1 | AVISO PRÉVIO INDENIZADO | 6,35 | 4,85 | 6,35 | 4,85 |
| C2 | AVISO PRÉVIO TRABALHADO | 0,15 | 0,11 | 0,15 | 0,11 |
| C3 | FÉRIAS INDENIZADAS | 3,56 | 2,72 | 3,56 | 2,72 |
| C4 | DEPOSITO DE RECISÃO S/ JUSTA CAUSA | 4,84 | 3,69 | 4,84 | 3,69 |
| C5 | INDENIZAÇÃO ADICIONAL | 0,53 | 0,41 | 0,53 | 0,41 |
| D | REINCIDÊNCIAS DE UM GRUPO SOBRE O OUTRO | 8,33 | 3,39 | 17,65 | 6,95 |
| D1 | REINCIDÊNCIA DE GRUPO A SOBRE GRUPO B | 7,80 | 2,98 | 17,09 | 6,52 |
| D2 | REINCIDÊNCIA DE GRUPO A SOBRE AVISO PRÉVIO TRABALHADO E REINCIDÊNCIA DO FGTS SOBRE AVISO PRÉVIO INDENIZADO | 0,53 | 0,41 | 0,56 | 0,43 |
| TOTAL (A+B+C+D) | | 87,01 | 49,68 | 116,33 | 73,24 |

Análise de crédito fundiário: projeto técnico de financiamento para aquisição do sítio Marchau em Maranguape-CE

Analysis of land credit: technical project for financing for the acquisition of the Marchau site in Maranguape-CE

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.814>

Francisco Wilson Ferreira da Silva¹

Gustavo Henrique Santos Ferreira²

Mário José Maia Leitão³

RESUMO

O presente trabalho tem como temática o crédito rural, com juros baixos e condições de pagamento facilitadas, pois os estudos de solvência dos projetos fundiários ainda são incipientes na academia, e indagou-se: as atividades agropecuárias propostas nos projetos técnicos de financiamento rural encaminhados pela Secretaria de Desenvolvimento Agrário, órgão responsável por ações dessa natureza, aos agentes financeiros, garantem a sua solvência econômica e financeira a longo prazo? Por meio da metodo-

1 Doutorando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (2021). Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará, linha de pesquisa no setor público. Graduado em Ciências Atuariais pela Universidade Federal do Ceará (2002). Técnico de Controle Externo do Tribunal de Contas do estado do Ceará. Técnico em Contabilidade CRC-CE 9995-0/9. Especialista em contabilidade pública pela FA7; especialista em controle externo e auditoria pela Faculdade Tecnológica Darcy Ribeiro; especialista em controle externo pela Universidade Estadual Vale do Acaraú. Professor pesquisador tutor à distância do Curso de Bacharelado em Administração Pública, Administração Pública Municipal e Orientador de Trabalhos de Conclusão de Curso da Universidade Internacional da Lusofonia Afro-brasileira (UNILAB). Sua área de maior interesse é a previdência social. E-mail: francisco.silva.tce.ce@gmail.com

2 Graduado em Comunicação Social (Estácio) e Ciências Contábeis (FAMETRO). Servidor Terceirizado da Secretaria de Desenvolvimento Agropecuário (SDA) do estado do Ceará. E-mail: gughsf@gmail.com

3 Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Estadual do Ceará (2010) e mestre em Administração pela Universidade Estadual do Ceará (2014). Graduado em Engenharia Metalúrgica na UFC. Atualmente é professor do Centro Universitário Fametro e pesquisador da Universidade Federal do Ceará. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Administração, atuando principalmente nos seguintes temas: bolsa de valores, finanças pessoais. Na engenharia trabalha com ensaios mecânicos. E-mail: mario.leitao@professor.unifametro.edu.br

logia de natureza qualitativa, foram abordados conceitos e acepções acerca do tema, e quantitativamente materializada em planilhas eletrônicas de quatro cenários possíveis do projeto estudado, trabalhadas pela previsão do fluxo de caixa da produção e cultivo de suas *commodities*, assim foi verificado que a produção de milho, feijão e manga-moscatel, e o manejo de galinhas para a produção de ovos, de vacas para a produção de leite e queijo-coalho são viáveis e solventes. O melhor cenário seria a concessão de bônus de 40% das parcelas para pagamento em dia, sem remuneração de mão-de-obra: Os agricultores trabalham a terra com as próprias mãos e tem retorno líquido de R\$ 1.868,59/mês, o que lhes garante o próprio sustento e de sua prole.

Palavras-chave: crédito rural; agricultura familiar; financiamento.

ABSTRACT

The present work has as its theme rural credit, with low interest rates and facilitated payment conditions, as the solvency studies of land projects are still incipient in academia, and asked: the agricultural activities proposed in the technical projects of rural financing submitted by Secretariat of Agrarian Development (who coordinates actions of this size in the State of Ceará), do financial agents guarantee their economic and financial solvency in the long term? The answer came through a qualitative methodology, addressing concepts and meanings about the theme; and quantitative, materialized in the elaboration in electronic spreadsheets of four possible scenarios of the studied project, worked by forecasting the cash flow of the production and cultivation of its commodities: production of corn, beans and mango-muscatel and the management of chickens for the production of eggs and cows, for the production of milk and rennet cheese, are viable and solvent. The best scenario would be to grant a bonus 40% of the installments for payment on time, without remuneration for labor: farmers work the land with their own hands with a net return of R\$ 1,868.59/ Month, which guaranteed her and her offspring's sustenance.

Keywords: rural credit; family farming; financing.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 04-07-2022

Data de versão final: 15-08-2022

Data de aprovação: 16-08-2022

Data de publicação online: 19-12-2022

1 INTRODUÇÃO

O processo de formação e desenvolvimento da moderna propriedade fundiária e da agricultura está diretamente ligado ao desenvolvimento do capitalismo industrial, e da economia de mercado, com a assunção de características econômicas modernas, muito provavelmente em função da expansão do mercado mundial a partir do século XIX com a Revolução Industrial (SMITH, 1990; JONES; HIRANO, 1997), que inviabilizou o crescimento das pequenas propriedades rurais à medida que concediam-se incentivos à produção industrial e a importação de insumos, enquanto o setor agrícola era sobretaxado (TEIXEIRA, 1992; OLIVEIRA, 1981; VALDÉS; SCHIFF, 1992).

Nesse diapasão, os pequenos produtores, que já não tinham capacidade financeira para sobreviver às disparidades setoriais, foram obrigados a se desfazerem de suas terras, transformando-se em assalariados, ou migrando para os centros urbanos industriais em busca de alternativas econômicas de sobrevivência, contribuindo para a aceleração do êxodo rural (BARI, 1998).

Com a democratização do país, em 1988, surgiram movimentos sociais pela luta dos direitos à cidadania e, nesse viés, os trabalhadores rurais retornaram ao campo, democratizando o acesso a terra e reivindicando alternativas aos processos de desapropriação para fins de reforma agrária, com perspectivas de intervenção econômica do Estado, requerendo a concessão de crédito fundiário, visando facilitar a aquisição de terras no país, este que já havia sido positivado no ordenamento jurídico nacional por meio da Lei Federal de nº 4.504/64 (BRASIL, 1964).

O mecanismo do crédito fundiário transfere aos denominados sem-terra e aos pequenos agricultores o poder de decisão sobre a compra da terra em quantidade, qualidade e preços disponíveis no mercado, além de aliviar tensões nas regiões de conflito (TEIXEIRA; BALI, 1996). Os documentos oficiais, fornecidos pela Secretaria Especial de Agricultura Familiar e Desenvolvimento Agrário, apontam a existência de 4,4 milhões de agricultores familiares. Eles seriam responsáveis por 38% da produção agropecuária brasileira e empregariam 74% da força de trabalho (AS-BRAER, 2018).

É um conjunto de ações que visa, por intermédio de crédito fundiário, a promoção do acesso a terra e aos investimentos básicos e produtivos. Uma política pública que apresenta características peculiares, como a descentralização e uma espacialização que alcança mais efetivamente os grupos de menor renda (COSTA; PINHEIRO; FEITOZA, 2021).

No estado do Ceará tem-se uma política pública voltada para que pequenos agricultores possam adquirir imóveis rurais, estruturar atividades produtivas nos imóveis adquiridos, que não são passíveis de desapropriação, contribuindo com a redução da pobreza no meio rural, com desenvolvimento sustentável e com a melhoria da renda e da qualidade de vida dos agricultores familiares, em consonância com a política governamental de inclusão social (SDA, 2021).

Entretanto, os estudos de solvência dos projetos de concessão de crédito a pequenos agricultores ainda são incipientes na academia, razão pela qual o trabalho justifica-se e, além disso, o autor, no seu cotidiano, é responsável pela elaboração dos estudos técnicos que auxiliam a viabilizar (ou não) a concessão desses créditos a pequenos agricultores no estado do Ceará, sob a tutela da Secretaria de Desenvolvimento Agrário (SDA), que elabora os projetos técnicos, a partir da produção agropecuária demandada pelos requerentes.

A partir deste contexto indaga-se: as atividades agropecuárias propostas nos projetos técnicos de financiamento rural e encaminhados pela SDA aos bancos garantem a sua solvência econômica e financeira a longo prazo?

Por meio da metodologia de natureza qualitativa, abordaram-se conceitos e acepções, assim como estudos anteriores que tratam da matéria; além disso, a metodologia quantitativa foi materializada na elaboração de planilhas eletrônicas com alguns cenários relacionados à viabilidade econômica e financeira para concessão de empréstimos fundiários a pequenos agricultores locais. O objetivo geral da pesquisa é investigar a medida da solvência de um financiamento rural, a partir da observação de um projeto para aquisição de terra no município de Maranguape-CE.

Com os objetivos específicos, buscou-se estudar os sistemas de financiamento propostos pela administração pública para a atividade rural familiar e confrontar os custos e as receitas de produção previstas em um projeto de financiamento rural a longo prazo.

O trabalho apresenta no tópico introdutório o contexto, a problemática, as hipóteses, a justificativa e os objetivos, tanto geral quanto específicos da pesquisa. Na sequência, o referencial teórico aborda os estudos acerca da solvência e distribuição do financiamento fundiário para a agricultura familiar de pequeno porte no Ceará e em outras praças. No decorrer da pesquisa são apresentadas as metodologias utilizadas para avaliar as projeções de receitas e despesas de produção em um financiamento para aquisição de terras e, por conseguinte, os resultados, a análise e a discussão dos dados obtidos. E, por fim, as conclusões alcançadas para dirimir a problemática citada no introito.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Desde o início do processo da colonização brasileira, é reconhecida a importância da agropecuária para a economia nacional, destacando-se na história do Brasil, os ciclos da cana-de-açúcar, do algodão e do café, além de outros como o da mandioca, do milho e, mais recentemente, da soja, ao longo do tempo diversas estratégias para a produção agropecuária fo-

ram materializadas nos denominados planos safra, esses que contemplam medidas de incentivo à produção de determinados produtos e o volume de recursos necessários à agropecuária, incluindo-se ao montante de crédito a juros favorecidos a ser disponibilizado no ano safra (julho do ano corrente a junho do ano seguinte (RAMOS; MARTHA JUNIOR, 2010).

O crédito rural no Brasil é uma das políticas que passou por acentuadas mudanças nos últimos anos. Os principais ajustes de política durante as décadas de 1980 e 1990 ocorreram, sem dúvida, sobre o crédito. Esse processo ocorreu dentro das mudanças implementadas em que o governo foi mudando sua forma de atuação. A retirada de subsídios ao crédito rural na década de 1980 talvez tenha sido uma das principais alterações da política de financiamento no Brasil (GASQUES et al., 2010).

A política de crédito tem sido peça fundamental para o alcance de alguns objetivos de curto e médio prazo da agricultura brasileira. Até 1976, o volume de crédito institucional aumentou substancialmente em relação à produção agrícola, e o crédito mostrou-se positivamente correlacionado ao uso de insumos modernos. Entretanto, a distribuição do crédito era fortemente centrada em certos grupos de agricultores (ARAÚJO, 1983).

Mais recentemente, por volta dos anos 1990, reiniciou-se com uma alteração que se mantém até hoje como parte essencial da mudança de concepção da política de crédito, em que um dos principais mecanismos introduzido foi as equalizações sobre a taxa de juros e sobre os preços (BRASIL, 1992).

A principal característica das equalizações é que elas representam um mecanismo de alavancagem de recursos para o crédito rural, em que a presença do setor público é bastante reduzida. A discussão desse fato pode ser observada em vários trabalhos (GASQUES et al., 2010; MUELLER, 2010; RAMOS, 2011).

2.1 Crédito rural, dificuldades e instabilidade econômica do setor agropecuário

A base política da agricultura brasileira é o crédito rural, mecanismo de concessão de crédito à agropecuária a uma taxa de juros e condições de pagamento diferenciadas das vigentes no mercado financeiro (BACHA, 2004, p. 62). Funciona como instrumento de política agrícola que tem como finalidade a promoção do crescimento e o desenvolvimento do segmento agropecuário nacional (RODRIGUES *et al.*, 1978; RAMOS; MARTHA JUNIOR, 2010).

O crédito rural é instrumento de fomentos aos investimentos rurais realizados por produtores (grandes, médios e pequenos) e cooperativas (agrupamentos do segmento que se unem para um bem comum), além de facilitar o custeio da produção e a venda de produtos agropecuários de modo adequado e oportuno, assim como o fortalecimento do segmento agropecuário nos processos produtivos nacionais, ante a instabilidade do setor tais como riscos climáticos e sanitários, as incertezas das flutuações das *commodities* agrícolas nos mercados e a dificuldade do segmento produtivo em ajustar-se às mudanças na conjuntura econômica.

Destina-se ao financiamento das atividades agrícolas custeando as despesas de cada ciclo produtivo, investimento de bens e serviços cujo aproveitamento se estende por vários ciclos produtivos, além da comercialização da produção, classificado em três grupos pelo Banco do Brasil: custeio, investimento e comercialização. Os governos, ao longo do tempo, criaram a estratégia para a produção agrícola, incorporada aos chamados planos de safra, comumente divulgados no início do segundo semestre civil de cada ano (FILHO, 2017). “*Soma-se a isso o fato de os principais mercados agropecuários estarem sujeitos a elevados riscos institucionais, decorrentes das políticas agrícolas e comerciais dos países desenvolvidos, e a alta volatilidade nos preços das principais commodities*” (RAMOS; MARTHA JUNIOR, 2010, p. 13).

Buanaim e Garcia (2013) enfatizam as dificuldades vivenciadas pelos agricultores:

Os agricultores enfrentam, mais do que os empreendedores de outros setores, dificuldades especiais para capitalizar-se com recursos próprios e, por isso, dependem da disponibilidade de crédito, em quantidade e condições adequadas, para financiar os investimentos e a produção corrente (BUAINAIN; GARCIA, 2013).

Rezende (1981) acrescenta:

É premissa geralmente aceita que as atividades do setor agrícola apresentam, em maior ou menor grau, um problema de rentabilidade relativamente aos demais setores da economia. Esse problema decorreria de uma instabilidade da renda agrícola devida a fatores climáticos e a flutuações de preços, que podem ser independentes entre si, para uma dada atividade, o que implicaria a necessidade de uma maior taxa de retorno esperada, ou então devida a intervenções governamentais nos mercados de produtos agrícolas, como é o caso dos tabelamentos de preços de alimentos (REZENDE, 1981, p.3).

A política de crédito rural, portanto, pode oferecer uma compensação ao setor agrícola, sem demérito para a concessão aos demais setores, na forma de uma oferta de capital em condições de taxa de juro e de reembolso mais vantajosos dos que as vigentes no mercado (REZENDE, 1981).

Essa oferta é uma tentativa de redução dos custos do capital necessário à produção agrícola, incentivo à demanda do investimento e alavancagem do segmento agropecuário.

2.2 Estudos anteriores que tratam da temática sobre o crédito rural

A *Web of Science*, a plataforma *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), o portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e tantos outros portais de pesquisa

acadêmica no Brasil e no mundo trazem diversas e diferentes experiências relacionadas à temática crédito rural, dos quais se extraem alguns recortes.

Por meio da análise de séries temporais, Box & Jenkins, Gasques *et al.* (2010) concluíram que os impactos do crédito rural em variáveis expressas via elasticidade: crédito sobre o Valor Bruto Produzido (VBP), com impacto de 0,40% para o aumento de 1,0% do crédito rural; crédito sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio, com impacto de 0,19% para o aumento de 1,0% do crédito rural; crédito sobre o PIB da agropecuária, com impacto de 0,18%; e crédito sobre a Produtividade Total dos Fatores (PTF), com impacto de 0,12%, têm impactos significativos sobre a agricultura, pois afetam suas variáveis de desempenho, tais como, o valor da produção e o PIB, e de forma expressiva, as relacionadas às mudanças tecnológicas como a PTF.

Rodriguez e Conterato (2016) indagaram acerca da importância e o significado que assume a terra entre os jovens beneficiários do Programa Nacional de Crédito Fundiário (PNCF) no estado do Espírito Santo. As opções teóricas adotadas, e as narrativas dos jovens entrevistados, permitiram perceber que diferentes trajetórias e condições de vida orientam e dão diferentes significados à própria condição de acesso a terra e a possibilidades de permanência no campo. As entrevistas permitiram concluir que o acesso a terra representa a possibilidade de os jovens permanecerem no campo.

Diniz e Ferreira (2018) avaliando o custo/benefício da solvência da concessão de crédito fundiário por meio do cálculo Valor Presente Líquido (VPL), *Payback* e *Payback* descontado na produção das Associações Soledade II e Pedra Branca, localizadas na zona rural do município de Jucurutu, materializada em coleta de dados obtidos na aplicação de questionários, durante visitas realizadas nas sedes das associações, foi questionado se a venda da produção, quando reduzidos seus custos e o total do financiamento da terra, poderia ser responsável diretamente pela sobrevivência das famílias associadas. Constataram que tanto a Associação Soledade II, quanto a Associação Pedra Branca, conseguem sobreviver,

total e parcialmente, respectivamente, com sua produção após absorvidos os seus custos e financiamento.

A avaliação do impacto da concessão de crédito rural sobre a produção agrícola e a renda auferida por pequenos produtores foi analisada por Helfand *et al.* (2018), utilizando modelo de diferença em diferenças, com efeitos fixos municipais ou individuais, e o efeito heterogêneo de anos adicionais de propriedade da terra, por meio de um conjunto de dados de painel e grupo de controle de gasoduto. Os resultados sugeriram que o PNCF aumenta a produção e a renda auferida em cerca de 74% e 37%, mas somente após quatro anos de posse da terra. As conclusões são apoiadas por uma série de testes de robustez.

O Programa Nacional de Crédito Fundiário (PNCF) é, portanto, instrumento de alavancagem, crescimento, geração de emprego e renda no setor agropecuário e, sob diferentes formas, promove interações sociais e busca diminuir as desigualdades sociais requeridas pela *res publica*, de acordo com o instrumento constitucional que a rege.

3 METODOLOGIA

De acordo com o conceito de Mattar Neto (2017), esta pesquisa classifica-se como exploratória quanto ao objetivo e grau de cristalização do problema, e descritiva, quanto à natureza do relacionamento entre as variáveis, buscando a identificação daquelas que possam influir no resultado da solvência de um requerimento de crédito por parte de pequenos agricultores aos órgãos que ofertam carteiras de crédito rural.

Beuren (2004) estabelece comparações entre pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa, dando ênfase na pesquisa qualitativa, já que a essa tende a dar pouca atenção ao contexto e aos aspectos processuais da realidade e, nesse propósito, o estudo aqui apresentado possui uma abordagem metodológica, em uma perspectiva qualitativa, utilizando dados primários coletados para o cálculo de solvência de um financiamento a resolução da problemática apontada na introdução.

Martins e Theóphilo (2016) observam que ao relatar as diversas etapas de um trabalho, enunciando questões, formulando proposições, compilando citações, planejando ações, anotando resultados e evidências conseguidas, por consequência de tais apontamentos a pesquisa caracteriza-se um estudo de caso.

A resposta à problemática apontada na introdução (objetivo geral) será respondida por meio de estudo de caso da perspectiva de concessão de financiamento de recursos em uma operação financeira que visa o parcelamento de um produto (ou serviço) para um consumidor que não seria capaz de adquiri-lo se fosse necessário o pagamento à vista. A pesquisa analisou as perspectivas de concessão de crédito fundiário para sete pequenos agricultores (agricultura familiar) que residem no sítio Marchau, localizado no município de Maranguape-CE.

Serão estudados os sistemas de financiamento propostos pela administração pública para a atividade rural familiar, respondendo ao primeiro objetivo específico. Será realizado também o confronto entre os custos e as receitas de produção prevista em um projeto de financiamento rural em longo prazo, a uma família interessada na compra do imóvel que são trabalhadores rurais sem-terra e vivem sob o regime de agricultura familiar, em parceria com os produtores rurais locais, trabalhando como arrendatário do imóvel, qualificados no regime da Agricultura Familiar pelo Sindicato dos Trabalhadores Rurais de Maranguape, com apoio da Federação dos Trabalhadores Rurais Agricultores e Agricultoras Familiares do Estado do Ceará (FETRAECE, 2021), consequentemente atendendo ao segundo objetivo específico.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para entender os resultados que serão apresentados, faz-se necessário, inicialmente, conceituar o termo crédito fundiário que se distingue, de acordo com o manual de operações do crédito fundiário, versão 2021, por

ter: prazo, previsto para ter sua quitação em 25 anos; parcelas iguais, anuais e consecutivas; itens que compõem o financiamento (valor do imóvel, impostos, custos cartorários, medição e/ou desmembramento do imóvel, assistência técnica e Subprojeto de Investimento Básicos-SIB).

4.1 Composição do valor financiado

Para uma melhor compreensão do Financiamento de Crédito Fundiário (FCF), deve-se observar mais de perto a composição do valor financiado.

O valor venal do imóvel é estipulado e avaliado pelo Instituto de Desenvolvimento Agrário do Ceará (Idace), órgão vinculado à Secretaria de Desenvolvimento Agrário do Ceará, responsável dentre outros aspectos pela avaliação de imóveis rurais do PNCF, de acordo com as normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), entidade criada com o fim de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

Após considerações, o Idace, analisou a qualidade do solo, vegetação, relevo, tamanho da área útil e produtiva, vias de acesso, disponibilidade de água, energia elétrica, acesso a rede telefônica e a internet, existência de benfeitorias e culturas e georreferenciamento, chegando ao valor de mercado da região, à cifra de R\$ 65.598,78 (sessenta e cinco mil e quinhentos e noventa e oito reais e setenta e oito centavos), podendo ser negociado pelo valor mínimo de R\$ 59.038,91 (cinquenta e nove mil e trinta e oito reais e noventa e um centavos) e no máximo de R\$ 72.158,66 (setenta e dois mil e cento e cinquenta e oito reais e sessenta e seis centavos). Após negociação, o valor final de venda desta gleba foi o montante de R\$ 64.286,00 (sessenta e quatro mil e duzentos e oitenta e seis reais).

4.1.1 Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis é um imposto previsto na Constituição Federal, artigo nº 156 (BRASIL, 1988) que permite ser legislado pelos municípios, sendo especificado, ainda, o seu fato gerador: “*transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis [...]*”.

No estudo em questão, o município de Maranguape-CE, assim como a maioria dos municípios do estado do Ceará, aplica a alíquota de 2% sobre o valor do bem, valor negociado, no caso, para este tributo. Desta forma, considerando o valor descrito no item 2.1, chegaremos ao valor aproximado de R\$ 1.286,00 (mil e duzentos e oitenta e seis reais) para ITBI.

4.1.2 Despesas cartorárias (emolumentos)

Os emolumentos são os valores cobrados para a prática dos atos em cartórios, sendo regulados pela Lei Federal nº 10.169/2000 (BRASIL, 2000). O valor para cobrança deve corresponder ao que determina o parágrafo único do art. 1º: “O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados”.

Os valores inclusos nestas despesas contemplam os custos para registro da compra, averbação do cancelamento da matrícula e abertura de uma nova matrícula (em caso de desmembramento do imóvel), valor do registro da hipoteca e abertura e reconhecimento de firma.

Atualmente, no estado do Ceará, estes custos têm se mantido próximos ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) sendo adotado como padrão pelas entidades envolvidas no processo por ser o mais aproximado ao valor real a ser pago ao cartório.

4.1.3 Medição interna e desmembramento

O processo de medição interna de um imóvel rural é de fundamental importância, pois, originalmente, este imóvel foi georreferenciado com equipamentos imprecisos sendo que, atualmente, existem equipamentos mais modernos e com maior precisão aferindo o tamanho real do imóvel para seu posterior desmembramento.

Esta medição é realizada por um topógrafo credenciado e habilitado pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) a realizar este procedimento, observando os aspectos legais e a fração mínima de parcelamento do imóvel rural.

O valor do georreferenciamento e do desmembramento é previamente negociado com o técnico ou empresa responsável para realizar o serviço de medição e tem-se o valor de R\$ 1.000,00 (mil reais).

4.1.4 Assistência Técnica e Extensão Rural (Ater)

A Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural (Pnater) foi instituída pela Lei Federal de nº 12.188/2010 (BRASIL, 2010) e orientada pelo Programa Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural (Proater), foi elaborada a partir dos princípios do desenvolvimento sustentável, incluindo a diversidade de categorias e atividades da agricultura familiar.

O principal objetivo dos serviços de Assistência Técnica e Extensão Rural (Ater) é melhorar a renda e a qualidade de vida das famílias rurais, por meio do aperfeiçoamento dos sistemas de produção, de mecanismo de acesso a recursos, serviços e renda, de forma sustentável.

Para o programa crédito fundiário, é destinado até o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para Assistência Técnica e Extensão Rural, sendo divididos da seguinte forma: até R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) pagos em parcela única a entidade de ATER destinada a elaboração do projeto técnico de financiamento, e até R\$ 7.500,00 (sete mil e quinhentos reais) para orientação técnica, pago em cinco parcelas iguais, anuais e consecutivas.

4.1.5 Subprojeto de Investimento Básico (SIB)

De acordo com o manual de operações do PNCF de 2021, publicado na portaria SAF/MAPA nº123/2021 (MAPA, 2021), são considerados investimentos básicos “[...] aqueles que assegurem a estruturação inicial das unidades produtivas constituídas nos imóveis adquiridos com recursos do fundo de terras e da reforma agrária”.

Nesse âmbito, podem ser contemplados com recursos de investimentos básicos: a construção ou reforma de residência, as atividades produtivas sejam elas exploração pecuária, sistematização das áreas de plantio, obras de contenção de erosão, conservação do solo e os investimentos necessários para a convivência com o semiárido.

São investimentos básicos que irão garantir a viabilidade técnica do financiamento e são calculado seguindo a portaria anteriormente citada subtraindo do valor negociado todos os demais custos (ITBI, despesas cartorárias, medição interna, Ater), e deste valor, o que sobrar será aplicado como recurso do SIB. Assim, tem-se o seguinte cálculo para encontrar o valor aplicado aos investimentos básicos:

$$SIB = 64.286,00 - 1.286,00 - 5.000,00 - 1.000,00 - 10.000,00$$

Chega-se assim ao valor referente aos investimentos básicos que totalizará R\$ 47.000,00 (quarenta e sete mil reais).

4.1.6 Valor do financiamento

Com os dados demonstrados anteriormente, o valor do financiamento aplicado aos pequenos produtores a ser proposto na aquisição de terras no sítio Marchau, localizado no município de Maranguape-CE, será conforme disposto na Tabela 1.

Tabela 1 – Composição do financiamento para aquisição de terras no sítio Marchau

| Denominação do custo | Valor – R\$ |
|-------------------------------------|--------------------|
| Valor negociado do imóvel | 64.286,00 |
| Custo de medição interna | 1.000,00 |
| Valor do ITBI | 1.286,00 |
| Custas cartoriais | 5.000,00 |
| Valor da elaboração do projeto | 2.500,00 |
| Valor de ATER | 7.500,00 |
| Valor dos investimentos | 47.000,00 |
| Valor total do financiamento | 128.572,00 |

Fonte: pesquisa própria (2021).

Desta forma, este financiamento terá o valor total de R\$ 128.572,00, que será pago no prazo de 25 anos, com três anos de carência e juros de 0,5% a.a., utilizando o sistema Price de amortização.

4.2 Receitas previstas no projeto de aquisição de terras

Tendo como exemplo o primeiro ano de financiamento, a receita prevista para o pagamento da aquisição de terra será derivada da comercialização da atividade agropecuária: venda de leite de vaca (R\$ 14.716,80), da cultura de bois, e comercialização oriunda da agricultura de sequeiros, acerola, feijão, milho e manga moscatel (R\$ 8.060,00), e de outras atividades tais como a comercialização de queijo coalho e ovos de galinha caipira (R\$ 22.400,00), totalizando receita prevista no montante de R\$ 45.176,80 (quarenta e cinco mil cento e setenta e seis reais e oitenta centavos). Estes valores vão progredindo naturalmente conforme as culturas vão germinando e o rebanho vai evoluindo, chegando à estabilidade a partir do terceiro ano do projeto, e perpetuando até o vigésimo quinto ano do financiamento.

Tabela 2 – Receitas previstas no processo de aquisição de terras.

| DISCRIMINAÇÃO | UNID | VALOR | ANO 1 | | ANO 2 | | ANO 3 | |
|-----------------------------------|------------|----------|-----------|------------------|-----------|------------------|-----------|------------------|
| | | UNID | QTD | VALOR | QTD | VALOR | QTD | VALOR |
| 1) BOVINOCULTURA | | - | - | 14.716,80 | - | 14.716,80 | - | 23.152,00 |
| Vacas descartadas / vendidas | Cabeça | - | - | - | - | - | 1,00 | 3.800,00 |
| Novilhos descartados / vendidos | Cabeça | 3.000,00 | - | - | - | - | 1,00 | 3.000,00 |
| Novilhas descartadas / vendidas | Cabeça | 2.700,00 | - | - | - | - | - | - |
| Leite | Litro | 1,40 | 10.512,00 | 14.716,80 | 10.512,00 | 14.716,80 | 11.680,00 | 16.352,00 |
| 4) AGRICULTURA DE SEQUEIRO | | - | - | 8.060,00 | | 13.610,00 | | 15.110,00 |
| Fruticultura sequeiro (Acerola) | Quilograma | 2,70 | - | - | 1.500,00 | 4.050,00 | 1.500,00 | 4.050,00 |
| Feijão sequeiro (grão) | Saco | 300,00 | 16,00 | 4.800,00 | 16,00 | 4.800,00 | 16,00 | 4.800,00 |
| Milho sequeiro (grão) | Saco | 105,00 | 20,00 | 2.100,00 | 20,00 | 2.100,00 | 20,00 | 2.100,00 |
| Fruticultura sequeiro (Goiaba) | Quilograma | 3,00 | - | - | 500,00 | 1.500,00 | 1.000,00 | 3.000,00 |
| Feijão sequeiro (vargem) | Quilograma | 4,00 | 200,00 | 800,00 | 200,00 | 800,00 | 200,00 | 800,00 |
| Milho sequeiro (espiga) | Quilograma | 1,20 | 300,00 | 360,00 | 300,00 | 360,00 | 300,00 | 360,00 |
| 6) OUTRAS ATIVIDADES | | - | - | 22.400,00 | - | 22.400,00 | - | 22.400,00 |
| Queijo coalho | Unidade | 20,00 | 120,00 | 2.400,00 | 120,00 | 2.400,00 | 120,00 | 2.400,00 |
| Galinha caipira (ovos) | Dúzia | 10,00 | 2.000,00 | 20.000,00 | 2.000,00 | 20.000,00 | 2.000,00 | 20.000,00 |
| TOTAL GERAL | | | | 45.176,80 | | 50.726,80 | | 60.662,00 |

Fonte: pesquisa própria (2021).

Para o estudo de solvência do financiamento para pequenos agricultores, com vistas à aquisição de terras no sítio Marchau, no município de Maranguape, utiliza-se a prospecção do fluxo de caixa, confrontando a entrada de recursos (receitas) e a saída de caixa (despesas) ao longo do tempo do financiamento.

4.3 Despesas previstas no projeto de aquisição de terras

Quanto à execução das despesas previstas no primeiro anos, para a produção da atividade tem-se o custo da produção para a venda de leite

de vaca (R\$ 11.773,44), da cultura de bois, e produção da agricultura de sequeiros, acerola, feijão, milho e manga moscatel (R\$ 6.087,80), e de outras atividades tais como a produção de queijo coalho e ovos de galinha caipira (R\$ 15.560,00), totalizando despesa com o custo da produção agropecuária no montante de R\$ 33.421,24 (trinta e três mil quatrocentos e vinte e um reais e vinte e quatro centavos). Assim como nas receitas, as despesas vão progredindo até o terceiro ano do financiamento, se perpetuando até o seu vigésimo quinto ano.

Tabela 3 – Despesas previstas no processo de aquisição de terras.

| DISCRIMINAÇÃO | | ANO 1 | ANO 2 | ANO 3 |
|------------------------------------|---|------------------|------------------|------------------|
| TOTAL DOS CUSTOS ANUAIS (B) | CUSTO PADRÃO COM REMUNERAÇÃO DA MÃO DE OBRA | 33.421,24 | 37.184,74 | 44.982,90 |
| 1) BOVINOCULTURA | 80% | 11.773,44 | 11.773,44 | 8.521,60 |
| 2) OVINOCULTURA | - | - | - | - |
| 3) CAPRINOCULTURA | - | - | - | - |
| 4) AGRICULTURA DE SEQUEIRO | - | 6.087,80 | 9.851,30 | 10.901,30 |
| Fruticultura sequeiro (Acerola) | 67% | - | 2.713,50 | 2.713,50 |
| Feijão sequeiro (grão) | 80% | 3.840,00 | 3.840,00 | 3.840,00 |
| Milho sequeiro (grão) | 75% | 1.575,00 | 1.575,00 | 1.575,00 |
| Fruticultura sequeiro (Goiaba) | 70% | - | 1.050,00 | 2.100,00 |
| Feijão sequeiro (vargem) | 58% | 464,00 | 464,00 | 464,00 |
| Milho sequeiro (espiga) | 58% | 208,80 | 208,80 | 208,80 |
| 5) OUTRAS ATIVIDADES | | 15.560,00 | 15.560,00 | 15.560,00 |
| Queijo coalho | 65% | 1.560,00 | 1.560,00 | 1.560,00 |
| Galinha caipira (ovos) | 70% | 14.000,00 | 14.000,00 | 14.000,00 |

Fonte: pesquisa própria (2021).

4.4 Técnicas utilizadas para a análise de solvência do projeto de aquisição de terras

Existem várias técnicas para se realizar análises de aceitabilidade ou classificação de projetos de investimentos. As abordagens preferidas integram conceitos de fluxos de caixa do valor do dinheiro no tempo, considerações de risco e retorno e conceitos de avaliação (GITMAN, 2017). As técnicas de análise de investimentos mais utilizadas para apoiar uma tomada de decisão, estão aqui fundamentadas essencialmente nos critérios econômicos e financeiros.

Para o estudo de solvência do financiamento para pequenos agricultores, com vistas à aquisição de terras no sítio Marchau, no município de Maranguape, utiliza-se a prospecção do seu fluxo de caixa, confrontando a entrada de recursos (receitas) e a saída de caixa (despesas), ao longo do tempo do financiamento.

Os investimentos requeridos por pessoas de baixa renda, no segmento agropecuário familiar, para a aquisição de terras de plantio (próprias) requer dos órgãos de deliberação de empréstimo, dentre eles o Banco do Nordeste do Brasil (BNB), o planejamento adequado da previsão de receitas e o custo da produção das suas *commodities*, tais como o custo de produção da criação de galinhas para a produção de ovos, da produção de milho, feijão e outros do gênero e a criação de bois para a produção de carne e reprodução, e vacas para a produção de leite e queijo-coalho.

Uma previsão inadequada dos meios de pagamento das parcelas do financiamento pode levar o agricultor rural a correr riscos relacionados à natureza (climáticos, por exemplo), financeiros ou econômicos, a insolvência financeira e o comprometimento do seu investimento, causando-lhe até a perda do imóvel adquirido. O investimento deve estar, portanto, alinhado aos meios de produção e estimado de forma que lhe garanta a solvência ao longo dos anos de financiamento.

Por oportuno, deve-se pontuar que a entidade financeira, corroborando a intenção de melhor distribuição de terra e, decerto, ciente do sofrimento que a agricultura familiar lida para construção dos seus processos produtivos, e de acordo com os normativos que regulam a concessão de crédito rural, proporciona um bônus de 40% sobre o valor parcelado, como incentivo ao adimplemento das prestações vindouras.

Entretanto, apresenta-se a seguir o pior cenário pertinente à concessão de empréstimo para a apuração da solvência técnica do financiamento para a aquisição do sítio Marchau, no município de Maranguape em quatro cenários, portanto, para confirmar a viabilidade do empreendimento utiliza-se o pior dos cenários, (sem bônus de adimplência e com remuneração de mão de obra), pois caso neste cenário o projeto ainda assim apresente viabilidade técnica e econômica, subtende-se que nos demais também haverá.

O cenário 1, o pior cenário, (fluxo de caixa com remuneração da mão de obra e sem bônus por adimplência), o valor financiado em confronto com os custos necessários ao empreendimento (produção dos meios de pagamento) apresentou uma receita média (nos 25 anos de financiamento) no valor de R\$ 59.645,18, enquanto a média de despesa da produção importou em R\$ 44.208,51, o que representa um lucro operacional médio anual de R\$ 15.131,26 (resultado positivo), R\$ 1.260,94 (mensal).

Ao se descontar o valor de juros e encargos do financiamento, restaria um lucro líquido anual no valor de R\$ 9.399,76 (R\$ 825,90, mensal) e, embora suficiente para a execução do pagamento do financiamento, importaria no menor lucro possível para os agricultores do sítio Marchau, não se apresentando como uma boa perspectiva o atraso das parcelas, a perda do bônus e o pagamento de mão de obra.

Ao projetista, cabe cercar-se de garantias que os resultados previstos e as despesas esperadas estejam de acordo com o que, de fato, foi projetado.

Tabela 4 – *Pior* cenário para a sustentabilidade do projeto de aquisição de terras.

| DISCRIMINAÇÃO | 1º ano | 2º ano | 3º ano | 4º ano | 5º ano |
|---------------------------------------|-----------|-----------|-----------|---------------|---------------|
| 1 - Receitas | 45.176,80 | 50.726,80 | 60.662,00 | 60.662,00 | 60.662,00 |
| 2 - Despesas | 33.421,34 | 37.184,74 | 44.982,90 | 44.982,90 | 44.982,90 |
| 3 - Lucro operacional | 11.755,56 | 13.542,06 | 15.679,10 | 15.679,10 | 15.679,10 |
| 4 - Total encargos | - | - | - | 652,55 | 624,42 |
| 4.1 - Juros do financiamento da terra | - | - | - | 652,55 | 624,42 |
| 4.2 - Juros do financiamento PRONAF | - | - | - | - | - |
| 5 - Capacidade de pagamento | 11.755,56 | 13.542,06 | 15.679,10 | 15.026,55 | 15.054,68 |
| 5.1 - Amortização da terra | - | - | - | 5.626,79 | 5.654,93 |
| 5.2 - Amortização do PRONAF | - | - | - | | |
| 6 - Lucro líquido | 11.755,56 | 13.542,06 | 15.679,10 | 9.399,76 | 9.399,76 |
| 7 - Percentual de utilização | | | | 37,45% | 37,56% |

Fonte: pesquisa própria (2021).

5 CONCLUSÕES

Eminentemente oriundas do processo de colonização, amparadas pela administração pública que, dependendo da ideologia política implantada, incentiva a grilagem ou a invasão de terras, o que se evidencia no trabalho apresentado é a oportunidade de os pequenos agricultores, por meio de financiamento a juros considerados módicos em relação aos juros de mercado, adquirirem o seu pedaço de terra, e dela proverem o seu sustento e o de suas famílias, cultivando as suas *comodities* com mais segurança e, ao final, a terem, legal e justa, proveniente do seu esforço, o seu pedaço de terra.

Não é uma tarefa fácil, pois como em outras atividades, o segmento produtivo da agricultura envolve potenciais riscos, tais como: condições climáticas (seca/chuva), condições econômicas e financeiras, riscos de produção, riscos sanitários, riscos de gestão dos recursos, de crédito e

de comercialização, incluindo ainda, riscos de acidentes, contaminações e até morte durante o processo de produção, mas, no presente trabalho, os riscos não eram o escopo.

Considera-se, portanto, que a problematização, cerne da pesquisa, foi respondida, haja vista que a averiguação da sustentabilidade do projeto técnico de financiamento para a aquisição de terra no sítio Marchau no município de Maranguape, por agricultores familiares, concluiu que há solvência no pior cenário possível, trabalhadas pela previsão do fluxo de caixa da produção e cultivo de suas *commodities*: produção de milho, feijão e manga-moscatel e o manejo de galinhas para a produção de ovos e de vacas para a produção de leite e queijo coalho.

Os cenários sem a concessão de bônus sobre adimplemento das prestações (com ou sem a remuneração de mão de obra) mostraram-se solventes, pois a produção pagaria as despesas de custeio e financiamento, com lucro máximo de R\$ 1.683,28/mês, no segundo cenário, praticamente o ganho de um salário mínimo nacional e meio.

Nos cenários com a concessão de bônus sobre adimplemento das prestações (com ou sem remuneração de mão de obra e 40% sobre o valor da parcela paga em dia), o lucro máximo calculado foi de R\$ 1.868,59/mês, valor 11% maior do que o anterior.

Os objetivos específicos também foram atingidos, pois os tópicos 2.1 e 2.2 trazem a lume alguns estudos que tratam da matéria financiamento fundiário à agricultura familiar e a descrição de pesquisas relacionadas à solvência e distribuição de financiamentos fundiários a pequenos agricultores no estado do Ceará.

Nos cálculos foram utilizados modelos de fluxo de caixa, para a compreensão da solvência requerida. Outras técnicas de investimento podem ser adotadas em outros estudos, tais como a Taxa Interna de Retorno (TIR), Valor Presente Atual (VPA), dentre outras. A que foi utilizada no estudo é a comumente requerida pelo sistema financeiro para a concessão de financiamentos fundiários a agricultores do segmento de agricultura familiar.

Trabalhos futuros poderão apropriar-se do que aqui foi analisado e discutido, como instrumento de propositura de melhorias, em benefícios daqueles que, no dia a dia de suas vidas, cultivam e cultuam a terra em benefício próprio e da sociedade.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, P. F. O crédito rural e sua distribuição no Brasil. **Estudos Econômicos**. n. 13, mai/ago. 1983. Universidade de São Paulo (USP). Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ee/article/download/156754/152282>. Acesso em: 22 fev. 2022.

BACHA, C. J. C. **Economia e Política Agrícola no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2004.

BARI, M. L. **Análise econômico-financeira do crédito fundiário no Brasil**. Tese (Doutorado em Economia Rural), Universidade Federal de Viçosa, Minas Gerais: 1998. Disponível em: <https://www.locus.ufv.br/bitstream/123456789/9407/1/texto%20completo.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

BUANAIM, A. M.; GARCIA, J. R. **A pequena produção rural e as tendências do desenvolvimento agrário brasileiro: ganhar tempo é possível?** Centro de Gestão e Estudos Estratégicos. p. 29-70, 2013. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/277197372_Os_pequenos_produtores_rurais_mais_pobres_ainda_tem_alguma_chance_como_agricultores. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Lei Federal n ° 12.188, de 11 de outubro de 2010.** Institui a Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural para a Agricultura Familiar e Reforma Agrária - PNATER e o Programa Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural na Agricultura Familiar e na Reforma Agrária - PRONATER, altera a Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112188.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

COSTA, J. A. da; PINHEIRO, F. dos S.; FEITOZA, D. S. Programa Nacional de Crédito Fundiário (PNCF) em Sergipe: avanços, limites e contradições. **Revista Grifos** – Unochapecó. 2021. Disponível em: <http://www.dominio-publico.gov.br/download/teste/arqs/cp143146.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

DINIZ, M.; FERREIRA, C. Programa Nacional do Crédito Fundiário: uma análise do custo-benefício das associações Soledade II e Pedra Branca, no município de Jucurutu (RN). **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. v. 4, p. 43, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/8587/pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

FILHO, V. O. O papel do crédito rural frente ao crescimento econômico. **Revista Pensamento e Realidade**. 2017. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/pensamentorealidade/article/view/28928/22478>. Acesso em: 20 set. 2021.

GASQUES, J. G.; BACCHI, M. R. P.; BASTOS, E. T. Impactos do crédito rural sobre variáveis do agronegócio. **Revista de Política Agrícola**. Ano 26, n. 4, out./nov./dez. 2017. Disponível em: <https://seer.sede.embrapa.br/index.php/RPA/article/download/1315/1082>. Acesso em: 20 set. 2021.
GITMAN, L. J. Princípios de administração financeira. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

HELFAND, S. M.; SIELAWA, V. H.; SINGHANIA, D. A matter of time: an impact evaluation of the Brazilian National land credit program. **Journal of Development Economics**, v.141, 2019.

JONES, A. da S.; HIRANO, S. **Política fundiária do regime militar: legitimação privilegiada e grilagem especializada**. Instituto de sesmaria ao estatuto da terra. Universidade de São Paulo, São Paulo: 1997.

MAPA. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Terra Brasil: Programa Nacional de Crédito Fundiário**. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/agricultura-familiar/credito>. Acesso em: 20 set. 2021.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2016.

MATTAR NETO, J. A. **Metodologia científica na era digital**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MULLER, C. C. A política agrícola no Brasil: uma visão de longo prazo. **Revista de Política Agrícola**. Edição especial, ano9, p. 9-23, jul. 2010. Disponível em: https://www.academia.edu/36718752/A_pol%C3%ADtica_agr%C3%ADcola_no_Brasil_Uma_vis%C3%A3o_de_longo_prazo. Acesso em: 20 set. 2021.

OLIVEIRA, J. do C. **An analysis of transfers from agricultural sector and Brazilian development, 1950-1974**. Cambridge: Cambridge University. Tese (PhD em Economia), 1981.

RAMOS, S. Y.; MARTHA JUNIOR, G. B. **Evolução da política de crédito rural brasileira**. Planaltina, DF: Empresa Brasileira de Agropecuária (EMBRAPA), 2010.

REZENDE, G. C. de. **Crédito subsidiado e preço da terra no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1031/1/td_0041.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

RODRIGUES, L. P.; LIBARDI, D.; SIMIÃO, S. A. MARANHO, E. J. **Contribuição ao estudo do crédito rural no Paraná**. Curitiba, PR: IPARDES, 1978. 235 p. Disponível em: http://www.ipardes.pr.gov.br/sites/ipardes/arquivos_restritos/files/documento/2020-05/RP_contrib_credito_rural_03_1978.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

RODRIGUEZ, C. J. S.; CONTERATO, M. A. Entre trajetórias e estratégias de vida: a importância do Programa Nacional de Crédito Fundiário no acesso a terra pela juventude rural no estado do Espírito Santo. **Redes** (Santa Cruz do Sul, RS), vol.21, p.165-182, 2016.

SDA. Secretaria de Desenvolvimento Agrário. **COCRED**. Coordenadoria de Crédito Rural. Disponível em: <https://www.sda.ce.gov.br/cocred/>. Acesso em: 20 set. 2021.

SILVA, M. F. da. **Reforma agrária de mercado ou atualização do clientelismo?** O Programa Nacional de Crédito Fundiário e o assentamento de família sem-terra no Cariri Ocidental Paraibano. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais), Universidade Federal de Campina Grande - UFCG, 2012. Disponível em: <http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/jspui/bitstream/riufcg/1604/1/MIRIAN%20FARIAS%20DA%20SILVA%20-%20DISSERTATA%20c3%87%20c3%83O%20PPGCS%202012..pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

SMITH, R. **Propriedade da terra e transição**: estudo da formação da propriedade privada da terra e transição para o capitalismo no Brasil. São Paulo: Brasiliense, 1990.

TEIXEIRA, E. C.; BARI, M. L. A reforma agrária e o crédito fundiário. **Folha de São Paulo**, 26 out. 1996, p. 5-6. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1996/10/26/dinheiro/4.html>. Acesso em: 20 set. 2021.

TEIXEIRA, E. C. **Crédito rural, fontes de financiamento e competitividade da soja**. Cuiabá: 1992.

VALDÉS, A.; SCHIFF, M. **The plundering of agriculture in developing countries**. Washington: The World Bank, 1992. 211 p.

Como citar este artigo:

SILVA, Francisco Wilson Ferreira da; FERREIRA, Gustavo Henrique Santos; LEITÃO, Mário José Maia. Análise de crédito fundiário: projeto técnico de financiamento para aquisição do sítio Marchau em Maranguape-CE. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 391-417, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.814>.

Situação fiscal dos municípios do Ceará quanto ao cumprimento dos gastos com pessoal: uma análise em meio à pandemia do Sars-Cov-2

Fiscal situation of Ceará municipalities regarding the fulfillment of personnel expenses: an analysis in the midst of the Sars-Cov-2 pandemic

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.785>

Livia Costa Bayde¹

Nirleide Saraiva Coelho²

Francisca Yasmin de Aguiar Guedes³

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) representou um marco nas finanças públicas do Brasil, visto que trouxe mudanças no processo de organização e planejamento dos gastos públicos. As despesas com pessoal representam grande parcela do orçamento, podendo comprometer os recursos públicos destinados aos investimentos. Esta pesquisa teve como objetivo analisar a situação fiscal dos municípios do Ceará quanto ao cumprimento dos gastos com pessoal no exercício de 2020. Para isso, foi realizada uma pesquisa descritiva, qualitativa e, quanto aos procedimentos, bibliográfica e documental. A amostra é composta por 160 municípios cearenses, destacando os 10 melhores e 10 piores desempenhos. Os dados foram coletados pelo Relatório de Gestão Fiscal, divulgado nos portais oficiais de cada município. Os resultados revelaram que os 10 melhores desempenhos não

1 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: liviabayde@gmail.com

2 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), graduação em Contabilidade Pública pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), especialista em Controladoria Governamental pela Universidade Federal do Ceará (UFC), mestre em Economia no Setor Público pelo CAEN-UFC. Atualmente, é professora da Universidade Federal do Ceará (UFC), atuando nas linhas de pesquisa de Contabilidade Governamental, Planejamento e Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal, Auditoria Governamental, Controladoria Governamental e orientações em monografia de graduação. E-mail: nirleide@yahoo.com.br

3 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), mestranda em Administração e Controladoria pelo Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria – PPAC (UFC). E-mail: fcayguedes@gmail.com

alcançaram sequer o limite de alerta, enquanto os 10 piores já começaram o exercício em análise, ultrapassando os limites de alerta, prudencial e máximo, estabelecidos pela LRF. Este estudo contribui para ampliar o debate acadêmico sobre o assunto e diferencia-se por abordá-lo em um contexto de pandemia, destacando as principais penalidades que o excesso de gastos com pessoal gera ao gestor e aos recursos públicos.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; relatório de gestão fiscal; gastos com pessoal.

ABSTRACT

The Fiscal Responsibility Law (LRF) represented a milestone in public finances in Brazil, as it brought changes in the process of organizing and planning public spending. Personnel expenses represent a large portion of the budget, and may compromise public resources destined for investments. This research aimed at analyzing the fiscal situation of Ceará municipalities regarding the fulfillment of personnel expenses in the year 2020. For this, a descriptive, qualitative research was carried out, and regarding the procedures, bibliographic and documentary. The sample consists of 160 municipalities in Ceará, highlighting the 10 best and 10 worst performances. The data were collected through the Fiscal Management Report published on the official portals of each municipality. The results revealed that the 10 best performers did not even reach the alert limit, while the 10 worst ones have already started the fiscal year under analysis, exceeding the alert, prudential and maximum limits established by the LRF. This study contributes to broaden the academic debate on the subject and is distinguished by approaching it in a pandemic context, highlighting the main penalties that excessive personnel expenses generates for the manager and public resources.

Keywords: Fiscal Responsibility Law; tax management report; personnel expenses.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 11-02-2022

Data de versão final: 16-03-2022

Data de aprovação: 16-03-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101/2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios que podem vir a afetar as contas públicas, sendo aplicável tanto para a União quanto para estados, Distrito Federal e municípios.

Conforme Rogers e Sena (2007), a despesa com pessoal é um dos pontos fundamentais tocados pela LRF, tendo em vista a sua representatividade diante do total das despesas públicas. De acordo com o art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, “despesa total com pessoal como o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, inativos e pensionistas com quaisquer espécies remuneratórias, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência” (BRASIL, 2000). Além disso, a referida lei estabelece limites relativos a esses gastos, a saber: legal, prudencial e de alerta, para cada ente da Federação, e as respectivas penalidades aplicadas em caso de descumprimento dos limites.

Em 2020, devido ao contexto da pandemia do Sars-CoV-2 (Covid-19), que atingiu mais de 190 países, os entes desenvolveram medidas para combater a disseminação do vírus e tratar as pessoas infectadas, como o ampliação do número de leitos em UTIs (Unidades de Terapia Intensiva), compra de medicamentos para tratamentos dos infectados, contratação de profissionais da área da saúde e compra de EPIs (equipamentos de proteção individual) para esses profissionais, além de construção de hospitais de campanha (DE JESUS, 2020).

Ademais, foi instituída a Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus, gerando algumas alterações na LRF, inclusive no assunto gastos com pessoal. Diante do exposto, esta pesquisa procura responder ao seguinte questionamento: Como se comportaram os gastos com pessoal dos municípios cearenses em meio à pandemia do Sars-Cov-2?

Com o intuito de responder à problemática ora explicitada, a presente pesquisa tem como objetivo geral analisar os gastos com pessoal dos municípios do Ceará, no exercício de 2020. Complementarmente, tem como objetivo específico examinar o desempenho dos 10 municípios com melhor e os 10 com pior situação fiscal na aplicação de gastos com pessoal no Ceará, com base no que estabelece a LRF.

Destaca-se a relevância deste estudo pela importância do tema gastos com pessoal e o respeito a seus respectivos limites, que gera vários debates e suscita estudos no âmbito acadêmico. Além disso, a pesquisa torna-se significativa por abordar os impactos em um contexto de pandemia, bem como pode orientar os gestores em relação ao gasto excessivo com pessoal e as respectivas penalidades que tal excesso ocasiona.

A pesquisa é classificada como descritiva e qualitativa e, quanto aos procedimentos, bibliográfica e documental. A amostra é composta por 160 municípios do estado do Ceará, sendo destacados os 10 melhores e os 10 piores no tocante ao desempenho dos gastos com pessoal, referente ao exercício de 2020. Foi utilizada a técnica da análise de conteúdo e a coleta de dados foi feita por meio de documentação indireta.

Este trabalho está dividido em cinco seções, esta que contém os aspectos introdutórios da pesquisa. A segunda seção é composta pelos aspectos teóricos e estudos anteriores. Em seguida, têm-se os aspectos metodológicos utilizados para atingir os objetivos da pesquisa. A quarta seção contém a análise e a discussão dos resultados alcançados. Por fim, a quinta seção contém as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública e o contexto atual

Pisa e Oliveira (2013) afirmam que a Administração Pública tem como finalidade atender às necessidades da sociedade, buscando, assim, constantemente formas de melhorar a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Dessa forma, a Administração Pública é composta pelos entes federativos, seus respectivos órgãos e entidades com a finalidade de prestar serviços ao Estado e à sociedade em favor do bem comum.

A Constituição Federal (1988) prevê a classificação da Administração Pública em Direta e Indireta. Paludo (2010) declara que a Administração Indireta é formada por pessoas jurídicas de Direito Público ou Privado, que exercem atividade administrativa, descrita como serviço público ou de interesse público, outorgada ou delegada pelo Estado, para entidade criada por ele ou cuja criação é autorizada por ele, e há a possibilidade de exploração de atividade econômica; porém, nesse caso, a entidade deve ser vinculada aos órgãos da Administração Direta.

Conforme disposto no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em nível federal, a Administração Direta é constituída pelos serviços agregados à estrutura administrativa da presidência da República e dos ministérios. A Administração Direta é formada pelos órgãos internos da Administração Pública (BATISTA, 2012). Em um sentido mais amplo, a Administração Direta é formada por órgãos diretamente ligados ao chefe do Poder Executivo, cuja finalidade é prestar serviços públicos ligados diretamente ao Estado e seus respectivos órgãos, tais como a presidência da República e os ministérios, o gabinete do governador e Secretarias de Estado, e o gabinete do Prefeito e Secretarias Municipais.

De acordo com o art. 37 da Constituição Federal de 1988, os cinco principais princípios da Administração Pública são: legalidade, impessoal-

lidade, moralidade, publicidade e eficiência. No §1º do mesmo artigo, esse dispositivo normativo determina que a publicidade de atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deve ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, sendo proibido constar nomes, símbolos ou imagens que representem promoção pessoal de autoridade ou servidor público (BRASIL, 1988).

O princípio da impessoalidade imputa ao gestor o dever de ser imparcial e neutro em suas atividades e estabelece, ainda, a vedação de qualquer tipo de diferenciação ou discriminação, exceto em qualquer razão de interesse público (CALÇADA, 2016). Sobre o princípio da legalidade, a Constituição determina que nenhum indivíduo é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, ou seja, no âmbito público o indivíduo só é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo se isso estiver expressamente previsto em lei (BRASIL, 1988).

Conforme Calçada (2016), o princípio da moralidade determina que o gestor deve sempre agir seguindo as boas regras de conduta, tendo seriedade em seus atos, sendo ético e tendo boa-fé, e sempre ser movido pela busca pelo interesse público. O princípio da eficiência foi acrescentado à lista de princípios da Administração Pública pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998 (BRASIL, 1998). Eficiência é relação entre custos e benefícios, isto é, uma relação entre os recursos aplicados e o produto obtido: é a razão entre o esforço e o resultado (CHIAVENATO, 2003). Pedreira (2013) afirma que, segundo o princípio da eficiência, a Administração Pública deve realizar todos os esforços possíveis para desempenhar melhor suas atividades.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que cuidar da saúde é de competência comum da União, estados, Distrito Federal e municípios (Brasil, 1988). Logo, diante desse contexto de pandemia, as entidades da Administração Direta, tais como a presidência, governos, prefeituras e Ministério da Saúde, tiveram de alinhar ideias e ações para elaborar um plano de enfrentamento ao Sars-CoV-2.

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal e gastos com pessoal

Com base no art. 169 da CF/88, o assunto de despesas com pessoal ativo e inativo das três esferas de governo, União, estados, Distrito Federal e municípios, e seus respectivos limites devem ser tratados por lei complementar. Em cinco anos, foram aprovadas três leis complementares nesse sentido.

A Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995, conhecida como Lei Camata I, estabelece que a despesa com pessoal, tanto da União quanto dos estados, Distrito Federal e municípios, deveria obedecer ao limite de 60% da Receita Corrente Líquida e, complementarmente, apresenta apenas o prazo máximo para a adequação aos limites estabelecidos, que é de três exercícios financeiros, e uma penalidade caso o ente não se adeque ao limite no prazo previsto, que é a vedação de quaisquer revisões, reajustes ou adequações de remuneração que impliquem aumento de despesas (BRASIL, 1995).

A Lei Complementar nº 96, de 21 de maio de 1999, ou a chamada Lei Camata II, traz como limites para despesas com pessoal o percentual de 50% para a União e 60% tanto para os estados e Distrito Federal quanto para os municípios, em que todos os limites usam como base de cálculo a Receita Corrente Líquida do ente a que se refere. A referida lei traz alguns pontos que não foram tratados pela sua precedente, tais como: definições de despesas com pessoal, encargos sociais, Receita Corrente Líquida; penalidades em caso de ultrapassagem do limite e novas penalidades em caso de não readequação ao limite no prazo estabelecido (BRASIL, 1999).

A Lei Camata II estabelece as seguintes vedações como penalidades em caso de o limite ser extrapolado: a concessão de vantagem ou aumento de remuneração, a qualquer título; a criação de cargos, funções e empregos ou alteração de estrutura de carreira; novas admissões ou contratações de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e pelas entidades da Administração Direta e Indireta, mantidas, no todo ou em parte, pelo Poder Público; e a

concessão a servidores de quaisquer benefícios não previstos constitucionalmente. O prazo de readequação ao limite era de dois exercícios financeiros, devendo 2/3 (dois terços) de o excesso ser eliminado no primeiro exercício financeiro e o restante no exercício financeiro subsequente. Em caso de descumprimento desse prazo, as penalidades são: suspensão dos repasses de verbas federais ou estaduais; vedação à concessão de garantia da União; e vedação à contratação de operação de crédito nas instituições financeiras federais (BRASIL, 1999).

Outra novidade em relação à sua precedente é a apresentação das providências que devem ser tomadas para a readequação ao limite previsto. A Lei Camata II estipula, nesta ordem hierárquica, as seguintes medidas a serem tomadas com o intuito de reduzir o excesso das despesas com pessoal: redução, em pelo menos 20%, das despesas com cargos comissionados e funções de confiança; exoneração de servidores não estáveis; e exoneração de servidores estáveis (BRASIL, 1999).

No ano seguinte, foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas sobre as finanças públicas voltadas para a responsabilização na gestão, e tem como objetivo manter o equilíbrio das contas públicas, observando os seus quatro pilares, que são responsabilização, transparência, planejamento e controle (BRASIL, 2000).

De acordo com Rogers e Sena (2007), a LRF fez com que o interesse pelas informações contábeis se tornasse mais abrangente, englobando não só a Administração Pública e seus gestores como também a sociedade, que passou a ser mais ativa no acompanhamento e na fiscalização das contas públicas, devido a instrumentos que a própria lei fornece, tais como o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária. E, assim, a sociedade foi incentivada a exercer a cidadania (MENDES, 2005).

Rogers e Sena (2007) afirmam que, com a entrada em vigor da LRF, passou a ser obrigatório, para os gestores, a obediência às normas e aos limites com a finalidade da administração das finanças e da prestação de

contas. Complementarmente, Santolin, Jayme Jr. e Reis (2009) asseguram que a referida lei teve um impacto positivo no comportamento dos gestores, que é explicitado na melhoria da situação das contas públicas após a sua promulgação.

Antunes, Costa e Oliveira (2012) e Rogers e Sena (2007) defendem que o surgimento da LRF foi em um contexto de aplicação ineficiente dos recursos públicos, grandes déficits e acúmulo de dívidas. As dificuldades na gestão dos recursos públicos iam passando de um governo para o outro, transferindo o desequilíbrio das contas públicas para o mandato posterior (ROGERS; SENA, 2007).

Com o intuito de ajudar na redução do déficit público e estabelecer o equilíbrio fiscal, a LRF impôs limites, visto que, anteriormente, o gestor tinha mais liberdade em relação a como gastar o dinheiro público (ANTUNES; COSTA; OLIVEIRA, 2012). Tais limites direcionam os gestores quanto à responsabilidade fiscal, à responsabilidade social e ao controle de erros e desvios, possibilitando que a sociedade acompanhe a utilização dos recursos públicos pelos portais da transparência (SOUSA *et al.*, 2012).

Ainda, a LRF estabelece, no seu §2º do art. 51, penalidades para o ente que descumprir o prazo de divulgação das informações, que é o impedimento do recebimento de transferências voluntárias e da contratação de operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Tendo em vista o atual cenário, foi publicada a Lei Complementar nº 173, de 7 de maio de 2020, que estabelece o programa federativo de enfrentamento ao coronavírus, trazendo diversas concessões que visam tentar uma adequação da legislação já existente ao atual contexto de pandemia e também algumas alterações na LRF, de modo a tentar orientar os gestores sobre como conduzir a situação nesse contexto e como se portar após a cessação do estado de calamidade pública (BRASIL, 2020).

Além do equilíbrio das contas públicas, a LRF possui alguns objetivos acessórios, como amplo acesso às informações relacionadas à Admi-

nistração Pública, transparência na arrecadação e aplicação dos recursos públicos mediante divulgação dos resultados obtidos e de metas para a posteridade (SANTOLIN; JAYME JR; REIS, 2009). Rogers e Sena (2007) declaram que endividamento e gastos com pessoal são assuntos que mais chamam atenção na LRF, devido ao fato de que exercem grande influência sobre o gasto público e podem vir a controlar déficits e acúmulo de dívidas. No tocante a gastos com pessoal, limites são instituídos, pois este é o principal item de despesa e expõe altos valores por um longo período.

Desde que a LRF entrou em vigor, os governantes passaram a cumprir regras e limites impostos pela lei com a finalidade de administrar os recursos públicos em observância à transparência e ao equilíbrio. A inobservância das normas estipuladas pela LRF acarreta sanções, podendo o gestor vir a ser penalizado conforme Código Penal, dependendo da infração cometida (ROGERS; SENA, 2007). Amaral, Marino Jr. e Bonacim (2008) ressaltam que, no caso do Brasil, a importância dos gastos com pessoal se deve ao fato de que este sempre é o mais representativo nos gastos públicos, porém, no caso da União, as despesas com juros da dívida pública superam os gastos com pessoal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece como deve ser feita a repartição do limite legal de cada ente federativo por Poder. No caso do município, que é o foco do presente estudo, fica limitado o Poder Legislativo a 6%, incluso Tribunal de Contas do Município, se houver, e o Poder Executivo a 54%. No que diz respeito ao Judiciário, o respectivo limite será dividido entre seus órgãos proporcionalmente à média das despesas com pessoal, em percentual da Receita Corrente Líquida, dos três exercícios financeiros anteriores à publicação da referida lei, sendo o mesmo aplicável também para o Poder Judiciário e todas as esferas de governo (BRASIL, 2000).

É necessário limitar gastos com pessoal em função de manter recursos públicos para a sua devida manutenção e o atendimento das demandas sociais (NUNES, 2002). Dessa forma, é preciso limitar os gastos com pessoal para que se possa ter uma quantidade maior de recursos para destinar aos investimentos. Diante disso, Giuberti (2005) reforça que a importân-

cia na limitação dos gastos com pessoal se deve à representatividade que ela tem entre as despesas correntes e aos altos valores apresentados por um longo intervalo de tempo. A LRF traz como obrigatoria a comprovação da observância dos limites quadrimestralmente (BRASIL, 2000). Contudo, Azevedo (2015) sugere que a Administração Pública apure os limites mensalmente, para que não ocorram imprevistos no momento da publicação.

O princípio da compensação é aplicável a gastos com pessoal por causa de sua respectiva rigidez. Tal princípio diz que um aumento em gastos com pessoal derivado de vantagem que aumente gastos, contratação de novos funcionários, definição e/ou alteração de plano de carreira e concessão de aumento de salário devem ser compensados por aumento de receitas ou por cortes em outros gastos (SANTOLIN; JAYME JR; REIS, 2009).

Além dos limites legais, a LRF estabelece três outros limites: o de alerta, o máximo e o prudencial. O limite máximo é aquele que divide o limite legal de cada ente federativo por Poder e é tratado nos incisos I, II e III do art. 20 da LRF. O limite prudencial é tratado no parágrafo único do art. 22 e corresponde a 95% do limite. Já o limite de alerta é tratado no inciso II do §1º do art. 59 e corresponde a 90% do limite (BRASIL, 2000). No Quadro 1, são apresentados os percentuais referentes a cada limite.

Quadro 1 – Limites e seus respectivos percentuais – LRF

| | |
|-----------------------------------|-------|
| Limite de alerta (90% do limite) | 48,6% |
| Limite prudencial (95% do limite) | 51,3% |
| Limite máximo (Poder Executivo) | 54,0% |
| Limite legal | 60,0% |

Fonte: elaborado pelas autoras (2021).

Cada limite traz consigo suas respectivas especificidades no tocante à sua respectiva superação. De acordo com o art. 22 da LRF, quando o limite de alerta for ultrapassado o gestor do referido órgão ou Poder será alertado pelo Tribunal de Contas. Caso o limite prudencial seja ul-

trapassado, ficam vedados a concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, exceto os decorrentes de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, criação de cargo, emprego ou função, alteração de estrutura de carreira que acarrete aumento de despesa, provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, exceto reposição resultante de aposentadoria ou falecimento de servidores da educação, saúde e segurança, contratação de hora extra, à exceção de caso disposto na Constituição e situações dispostas na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000).

A LRF ainda estabelece como o ente federativo deve proceder de forma a readequar as despesas com pessoal aos seus respectivos limites, de forma que tais orientações são tratadas conforme o art. 23 da referida lei. Caso os limites máximos sejam ultrapassados, o excedente deve ter, pelo menos, um terço no quadrimestre seguinte e o restante no quadrimestre posterior. Algumas medidas para alcançar tal feito são: redução, em pelo menos 20%, das despesas com cargos comissionados e funções de confiança; exoneração de servidores não estáveis; e, se as medidas anteriores não forem suficientes, exoneração de servidores estáveis (BRASIL, 2000).

Conforme previsto no § 3º do art. 23 da LRF, se o excedente não for eliminado no prazo determinado, e enquanto o excedente permanecer, o ente fica impossibilitado de receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta, de outro ente, contratar operações de crédito, exceto aquelas reservadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que propõem a redução das despesas com pessoal (BRASIL, 2000). Destarte, o desrespeito aos limites de gastos com pessoal impacta na manutenção de diversas atividades do ente público, podendo, assim, comprometer os investimentos.

A Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, alterou a LRF em seu art. 65, proibindo, até 31 de dezembro de 2021, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios de realizar medidas que possam aumentar o valor referente a gastos com pessoal, tais como criação de cargo, emprego ou função que venham a aumentar a despesa; alteração

em estrutura de carreira que venha a aumentar a despesa; concessão de aumento, vantagem, reajuste ou adequação de remuneração; admissão ou contratação de pessoal; e realização de concurso público (BRASIL, 2020). Além disso, a nova lei estabelece que, enquanto durar o estado de calamidade pública, ficam dispensados limites, condições e outras restrições aplicáveis à União, estados, Distrito Federal e municípios, bem como sua respectiva averiguação no tocante à concessão de garantias, recebimento de transferências voluntárias, contratação e aditamento de operações de crédito e contratação entre entes federativos (BRASIL, 2020). Por fim, remodelando o art. 21 da LRF, a Lei Complementar nº 173 determina como nulo de pleno direito o ato que gere aumento da despesa com pessoal e não atenda ao limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo (BRASIL, 2020).

2.3 Estudos empíricos anteriores

Estudos empíricos realizados por Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) e Giuberti (2005), no geral, tiveram como objetivo avaliar o impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as finanças públicas municipais. Para isso, os estudos realizaram um comparativo do comportamento das políticas de gastos e endividamento dos municípios antes e depois da lei. Tais estudos comprovam que a LRF foi efetiva na redução dos déficits públicos municipais. Contudo, tais estudos constataram um “erro de calibragem” na determinação de 60% como limite da despesa com pessoal, visto que tal percentual era muito acima da realidade dos resultados médios dos municípios e apenas uma pequena parcela ultrapassava esse valor. Assim, a determinação de um limite superior à realidade da maioria dos municípios incitou um aumento nesse tipo de despesa nos municípios que tinham baixos valores referentes a gastos com pessoal. Santolin, Jayme Jr. e Reis (2009) apontam o comportamento oportunista do político como um dos motivos que explica tal comportamento dos gastos com pessoal.

Mendonça (2009) investigou os determinantes que influenciam o cumprimento da LRF em relação aos municípios cearenses. A amostra foi constituída por 167 municípios cearenses no período de 1998 a 2007. Concluiu-se que a dependência de recursos transferidos da União e estado, e a reeleição e a pressão da sociedade por bens e serviços públicos são fatores relevantes para explicar o comportamento dos gastos com pessoal. Observou-se, ainda, que os gastos com pessoal nos municípios cearenses estão em trajetória crescente e que o percentual de crescimento destes foi maior que o da Receita Corrente Líquida nas duas gestões pós-LRF.

Mota (2018) estudou sobre a relação entre o limite legal da despesa com pessoal, proximidade das eleições e contratação de pessoal terceirizado nos municípios cearenses. A amostra foi composta pelos municípios cearenses no período de 2007 a 2016. Constatou-se que à proporção que as eleições se aproximam, os gastos com pessoal aumentam. Nessa mesma linha, Scarano (2018) pesquisou sobre a relação dos gastos com pessoal em relação à proximidade do período eleitoral nos municípios cearenses, em que a amostra foi composta por todos os municípios cearenses no período de 2009 a 2016. O autor concluiu que, quando há maior proximidade do período eleitoral, há um aumento nos gastos com pessoal, de tal forma que estes crescem a cada exercício financeiro que se aproxima do período eleitoral, de modo que tal aumento ocorre mesmo que não haja crescimento real da receita do município. Além disso, foi constatado que municípios com alinhamento ao governo estadual têm aumento inferior nos gastos com pessoal em relação aos municípios que não possuem tal alinhamento.

Avelino (2019) analisou os gastos com pessoal de municípios da região metropolitana de Fortaleza. A amostra foi composta por 19 municípios no período de 2008 a 2017. Concluiu-se que 84% dos municípios ultrapassaram o limite legal em algum momento do período analisado, sendo 2015 o ano mais crítico, pois nele 47% dos municípios desrespeitaram a lei. Similarmente, Alves e Adriano (2020) estudaram sobre o cumprimento dos limites da despesa com pessoal pelos municípios cearenses

de acordo com a LRF. A amostra foi constituída por 166 municípios no período de 2014 a 2018. Constatou-se que, durante o período analisado, 44% dos municípios permaneceram dentro do limite imposto pela LRF.

Oliveira (2021) buscou identificar o perfil socioeconômico das unidades federadas do Brasil em relação aos limites de gastos com pessoal no período de 2000 a 2019. Constatou-se que 10 estados nunca descumpriram a lei nos primeiros 15 anos e, em 20% dos anos, houve descumprimento dos limites impostos pela LRF. As medidas administrativas utilizadas pelos entes federados buscaram aumentar a arrecadação por meio de fiscalizações, redução de cargos comissionados e terceirizados, reestruturação das carreiras de funcionalismo público e acompanhamento constantes dos relatórios das despesas com pessoal.

Salgueiro, Soares e Rodrigues Jr. (2021) analisaram a influência de aspectos políticos e eleitorais, bem como a proporção de servidores do município sobre a flutuação do percentual da despesa com pessoal sobre a RCL dos municípios. A amostra foi composta por 184 municípios cearenses no período de 2013 a 2016. Os resultados indicaram que a mudança prematura de prefeito e o percentual de servidores efetivos influenciam, de maneira significativa e positiva, o aumento das despesas com pessoal.

3 METODOLOGIA

Este artigo se classifica, quanto aos seus objetivos, como descritivo, sendo, nesse caso, descrita a aplicação de gastos com pessoal dos municípios do Ceará. Quanto à abordagem do problema, trata-se de estudo qualitativo, visto que os dados coletados serão tabelados para a resolução do problema e será feita uma análise dos municípios que foram selecionados com o intuito de atender ao objetivo deste estudo. O desenvolvimento deste trabalho deu-se sob a forma de um estudo de casos múltiplos, abrangendo 20 municípios. Trata-se de um estudo de casos múltiplos, dado que serão conduzidos alguns estudos aprofundados simultaneamente

(ALVES-MAZZOTTI, 2006). Ainda em relação aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, por fazer uso de materiais já existentes sobre o assunto, e documental, por analisar documentos oficiais que ainda não foram trabalhados, como os Relatórios de Gestão Fiscal e a legislação pertinente a gastos com pessoal.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2017), o estado do Ceará possui 184 municípios. Para este estudo, foram colhidas as informações relativas a gastos com pessoal de todos os municípios em seus respectivos portais oficiais, porém apenas 160 municípios divulgaram suas informações até o prazo que a LRF estabelece no §2º de seu art. 55, que é até 30 dias após o encerramento do período a que se refere. O critério utilizado para estabelecer um ranking do desempenho em relação a gastos com pessoal foi o percentual do 3º quadrimestre ou 2º semestre para o caso dos municípios que divulgam suas informações semestralmente. Salienta-se que a coleta de dados foi iniciada em 4 de junho de 2020 e encerrada em 19 de fevereiro de 2021.

Dessa forma, foram excluídos da população 24 municípios que não divulgaram suas informações até a data de encerramento da coleta, a saber: Acarape, Acaraú, Aratuba, Cariré, Caucaia, Crateús, Ererê, Hidrolândia, Ibiapina, Icó, Massapê, Milhã, Moraújo, Mulungu, Nova Olinda, Penaforte, Pentecoste, Pires Ferreira, Saboeiro, Salitre, Santana do Cariri, São Luís do Curu, Senador Sá e Tururu.

Foram colhidos os percentuais relativos a gastos com pessoal de todo o exercício de 2020, de todos os 160 municípios que divulgaram suas informações. Tais dados foram tabulados em planilha de Excel e classificados em ordem crescente, de acordo com o último quadrimestre. A partir disso, foi possível identificar os 10 municípios que tiveram o melhor e os 10 que tiveram o pior desempenho em relação a gastos com pessoal. O estudo foi realizado com base nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF), divulgados nos portais oficiais dos municípios, dos três quadrimestres do

exercício de 2020. Entretanto, em alguns municípios, o RGF é divulgado semestralmente.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados da pesquisa a partir da coleta de dados realizada com base nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) dos 10 melhores e 10 piores municípios cearenses, no que discerne ao desempenho fiscal relativo aos gastos com pessoal no exercício de 2020.

A Tabela 1 apresenta os 10 municípios com o melhor desempenho fiscal no que se refere aos gastos com pessoal.

Tabela 1 – Os 10 municípios com o melhor desempenho no tocante a gastos com pessoal

| Municípios | 1º quadrimestre 2020 | 2º quadrimestre 2020 | 3º quadrimestre 2020 |
|-----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Pindoretama | 35,69% | 33,33% | 35,29% |
| Barbalha ¹ | 37,53% | | 35,82% |
| Itatira | 39,64% | 35,83% | 37,69% |
| Arneiroz ⁴ | 43,13% | | 40,97% |
| Caridade | 44,28% | 41,61% | 41,12% |
| Sobral | 41,86% | 39,70% | 41,28% |
| Parambu ¹ | 44,84% | | 41,29% |
| Ararendá ¹ | 41,09% | | 41,61% |
| Pereiro ¹ | 44,90% | | 42,56% |
| Limoeiro do Norte | 45,64% | 43,36% | 43,49% |

Fonte: elaborada pelas autoras (2021).

É válido destacar, conforme a Tabela 1, que, alguns RGFs foram elaborados de forma semestral e outros de forma quadrimestral, em virtude do atendimento à LRF, que estabelece que, para municípios com menos de 50.000 habitantes, é facultada a opção de divulgar o documento semestralmente.

Dessa forma, a partir da Tabela 1 foi possível observar que os municípios com melhor desempenho fiscal na aplicação de gastos com pessoal não alcançaram nem o limite de alerta dos tribunais (48,6%) estabelecidos

⁴ Referente aos municípios que divulgaram RGF semestralmente.

pela Lei de Responsabilidade Fiscal aos municípios. O resultado revela a observância, por parte dos gestores públicos, aos limites impostos pelo dispositivo normativo, de modo que nenhum município, neste caso, foi alvo de sanção ou penalidade. O município de Pindoretama apresentou o menor percentual, 35,29%, que foi aplicado, em sua totalidade, nas despesas com pessoal ativo, de forma que os seus gastos são desembolsados para a população que trabalha ativamente, indicando que a cidade não possui gastos com inativos e pensionistas.

O município de Barbalha apresentou o segundo melhor desempenho, com um percentual de 35,82%, que teve a sua maior parcela aplicada em vencimentos e vantagens de ativo e as respectivas obrigações patronais. A aplicação na saúde é representada por vencimentos e vantagens, obrigações patronais, ressarcimento de despesas de pessoal requisitado e contratação por tempo determinado.

Em seguida, o município de Itatira, com o terceiro melhor desempenho, apresentou um percentual de 37,69%, tendo sua aplicação exclusivamente em vencimentos, vantagens e obrigações patronais de pessoal ativo. Já o município de Arneiroz, com o quarto melhor desempenho, apresentou um percentual de 40,97%. Fora a maior parte aplicada em pagamento de vencimentos, vantagens e obrigações patronais, houve uma pequena parcela aplicada em outras despesas de pessoal, decorrentes de contratos de terceirização, que representa a substituição de servidores e empregados públicos.

Entretanto, vale salientar que, em reportagem divulgada no Portal do Tribunal de Contas (2017), referente aos municípios cearenses que gastam acima do permitido pela LRF com gastos com pessoal, o município de Arneiroz apresentou percentual de gastos com pessoal no limite prudencial no 2º quadrimestre de 2017. Embora o limite tenha sido ultrapassado e o município sujeito a penalidades, não foi possível encontrar nenhuma sanção aplicada a ele nos sítios públicos.

O município de Caridade teve o quinto melhor desempenho, com um percentual de 41,12%. Diferentemente dos anteriores, Caridade apli-

cou parte dos seus recursos com pagamento de pessoal inativo, envolvendo aposentados, pensionistas, reservistas e reformados. Ademais, houve, também, um gasto com despesas não computadas, representadas por indenizações por demissão, incentivos à demissão voluntária e inativos e pensionistas com recursos vinculados.

O município de Sobral apresentou o sexto melhor desempenho, com um percentual de 41,28%. Identicamente aos demais, Sobral também aplicou parcela significativa no pagamento de vencimentos, vantagens e obrigações patronais de pessoal ativo. O diferencial é que houve uma pequena parcela dos recursos destinada ao pessoal inativo, composta por aposentadorias e pensões. O município de Parambu ficou em sétimo lugar, com um percentual de 41,29%. A maior parte dos recursos foi utilizada em pagamento de vencimentos e vantagens de pessoal ativo.

O município de Ararendá obteve o oitavo melhor desempenho, apresentando um percentual de 41,61%. Assim como os outros municípios, teve grande parte da aplicação dos recursos em vencimentos, vantagens e obrigações patronais de pessoal ativo. Em seguida, o município de Pereiro apresentou o nono melhor desempenho, com um percentual de 42,56%. Os recursos foram, predominantemente, aplicados no pagamento de vantagens, vencimentos e obrigações patronais.

Assim como Arneiroz, o município de Pereiro também apresentou percentual de gastos com pessoal no 2º quadrimestre de 2017 dentro do limite prudencial, segundo a reportagem divulgada no Portal do Tribunal de Contas (2017).

O município de Limoeiro do Norte teve o décimo melhor desempenho, com um percentual de 43,49%. Semelhantemente aos demais, a maior parcela dos recursos foi utilizada para pagamento de vencimentos, vantagens e obrigações patronais.

Na reportagem publicada no Portal do Tribunal de Contas (2017), o município de Limoeiro do Norte se encontra na mesma situação que Arneiroz e Pereiro: o percentual de gastos com pessoal referente ao 2º quadrimestre de 2017 ficou dentro do limite prudencial. Portanto, é possí-

vel inferir que os municípios anteriormente citados, estando ambos sob a mesma gestão, tiveram uma melhoria com o passar dos anos com relação ao percentual relativo aos gastos com pessoal, demonstrando, assim, um compromisso com a LRF.

Os demais municípios apresentados na Tabela 1 tiveram percentual de gastos com pessoal do 2º quadrimestre de 2017 abaixo do limite de alerta, conforme o exposto na reportagem divulgada no Portal do Tribunal de Contas (2017).

No tocante aos municípios com o melhor desempenho, o resultado obtido corrobora com os estudos de Alves e Adriano (2020), no qual os gastos com pessoal de parte dos municípios cearenses permaneceram dentro do limite imposto pela LRF.

A Tabela 2 apresenta os 10 municípios com o pior desempenho fiscal no que se refere aos gastos com pessoal.

Tabela 2 – Os 10 municípios com o pior desempenho no tocante a gastos com pessoal

| Municípios | 1º quadrimestre2020 | 2º quadrimestre2020 | 3º quadrimestre2020 |
|--------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Pedra Branca | 72,61% | 74,59% | 73,27% |
| Jardim | 68,34% | 66,92% | 71,02% |
| Baixio | 66,72% | 67,68% | 70,50% |
| Ibaretama | 59,93% | 60,53% | 68,20% |
| Amontada | 47,34% | 48,74% | 67,01% |
| Barro | 60,52% | 59,19% | 66,37% |
| Tarrafas | 63,53% | 63,00% | 65,99% |
| Canindé | 65,45% | 64,48% | 65,70% |
| Uruburetama | 61,83% | 60,06% | 64,48% |
| Paracuru | 66,21% | 65,42% | 64,14% |

Fonte: elaborada pelas autoras (2021).

De acordo com a Tabela 2, é possível inferir que os 10 municípios com pior desempenho na aplicação de gastos com pessoal ultrapassaram o limite máximo de 54% para o Poder Executivo municipal conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

O município de Pedra Branca aplicou, no 1º quadrimestre de 2020, 72,61%. Conforme art. 23 da LRF, o excedente deverá ser eliminado nos quadrimestres seguintes, sendo, pelo menos, 1/3 no primeiro quadrimestre. No entanto, verifica-se um aumento na aplicação, que passou a ser 74,59% no 2º quadrimestre. Para o 3º quadrimestre, houve uma pequena redução e o percentual passou a ser 73,27%. Dessa forma, o município fica sujeito a notificação pelo Tribunal de Contas sobre o excedente, o que ocorre quando o limite de alerta é ultrapassado.

Quando o limite prudencial é ultrapassado, o município fica sujeito a algumas penalidades, as quais incluem a vedação à criação de cargo, emprego ou função; contratação de hora extra; concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, exceto os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual; alteração de estrutura de carreira que gere aumento de despesa; e provimento de cargo público, admissão, ou contratação de pessoal a qualquer título, exceto a reposição decorrente de falecimento ou aposentadoria de servidores da saúde, educação e segurança. A LRF traz algumas medidas para auxiliar na redução do excedente e traz mais penalidades caso o município não consiga reduzir todo o excedente nos dois quadrimestres seguintes.

Jardim apresentou um percentual de 68,34% no 1º quadrimestre de 2020, no qual o excedente deve ser eliminado nos dois quadrimestres posteriores. Tal redução de 1/3 do excedente não ocorreu no 2º quadrimestre, no qual houve uma pequena redução, mas não alcançou o determinado pela LRF, pois o percentual foi de 66,92%. Caso a redução não seja alcançada no prazo estabelecido, o município não poderá receber transferências voluntárias; obter garantia de outro ente; e contratar operações de crédito, exceto para pagamento da dívida mobiliária e redução das despesas com pessoal. Para o 3º quadrimestre, houve um aumento, o que resultou no percentual de 71,02%. Assim, o município ultrapassou todos os limites, ficando sujeito à notificação pelo Tribunal de Contas sobre o excedente; às penalidades referentes ao limite prudencial, descritas no art. 22 da LRF; e

às penalidades referentes à não redução do excedente no prazo determinado, descritas no art. 23 da LRF.

Com base em dados do Tribunal de Contas, referente ao descumprimento de municípios cearenses sobre gastos com pessoal, o município de Jardim afirmou ser o descumprimento da LRF um problema histórico que ocorre desde 2015 e vêm de gestões anteriores. Ressaltou que vem trabalhando para reduzir as despesas com pessoal e que, apesar de alto o percentual, o índice vem diminuindo (TCE, 2017).

Baixio demonstrou uma aplicação de 66,72% no 1º quadrimestre de 2020, o que já ultrapassa todos os limites e já recebe a notificação do Tribunal de Contas e as penalidades referentes à ultrapassagem do limite prudencial. No 2º quadrimestre, a situação piora, visto que o percentual aumenta para 67,68% e já desobedece ao art. 23, que determina que pelo menos 1/3 do excedente deve ser eliminado no quadrimestre subsequente. No 3º quadrimestre, a situação fica ainda pior, dado que o percentual aumentou ainda mais, assumindo o valor de 70,50%. Com tal situação, o município fica sujeito a sofrer as penalidades impostas pela não redução do excedente no prazo estabelecido, que são a proibição de receber transferências voluntárias, obter garantia de outro ente e contratar operações de crédito.

Ibaretama apresentou um percentual de 59,93% no 1º quadrimestre de 2020. Assim como os demais municípios, já começou o exercício de 2020 ultrapassando todos os limites, ficando sujeito a receber notificação do Tribunal de Contas sobre o excedente e a sofrer as penalidades impostas pela ultrapassagem do limite prudencial. Para o 2º quadrimestre, deveria ser eliminado 1/3 do excedente do quadrimestre anterior, mas aconteceu o contrário: o percentual aumentou para 60,53%. Para o 3º quadrimestre, no qual deveria haver redução do excedente, houve aumento no percentual, que passou a ser 68,20%. Assim, o município fica sujeito a sofrer as proibições estabelecidas pela LRF, pela não redução do excedente em tempo hábil. O Portal do Tribunal de Contas (2017) revela que o município de Ibaretama é apontado como um dos que já vinham ultrapassando o limite

máximo desde o 3º quadrimestre de 2016, demonstrando a falta de compromisso com a gestão dos recursos públicos e inobservância dos limites estabelecidos pela LRF.

Por outro lado, o município de Amontada, diferentemente dos demais, começou o exercício de 2020 dentro do limite de alerta, com um percentual de 47,34%. Para o 2º quadrimestre, houve um pequeno aumento, em que o percentual passou a ser 48,74%, o que já fez o município ultrapassar o limite de alerta. Tal acontecimento gera a notificação do Tribunal de Contas sobre a situação. No 3º quadrimestre, com um percentual de 67,01%, o município ultrapassou tanto o limite prudencial quanto o limite máximo. Dessa maneira, fica sujeito a sofrer as penalidades impostas pela ultrapassagem do limite prudencial, que são as vedações de criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título; e contratação de hora extra. Além disso, o município deve reduzir o excedente nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos 1/3 no 1º quadrimestre de 2021.

Barro começou o exercício de 2020 ultrapassando todos os limites, apresentando um percentual de 60,52% no primeiro quadrimestre. Então, fica sujeito à notificação pelo Tribunal de Contas sobre o excedente e a sofrer as penalidades impostas pela ultrapassagem do limite prudencial. Para o 2º quadrimestre, houve uma pequena redução, mas não o mínimo de 1/3 recomendado, sendo 59,19% o percentual do quadrimestre em questão. Para o 3º quadrimestre, no qual deveria ocorrer redução do excedente, houve aumento e o percentual passou a ser 66,37%. Assim, o município fica sujeito às penalidades cabíveis pela ultrapassagem dos limites e pela não redução do excedente. Para o Portal do Tribunal de Contas (2017), o município de Barro é um dos que apresentou gastos com pessoal acima do limite apenas a partir do 2º quadrimestre de 2017.

Tarrafas apresentou um percentual de 63,53% no 1º quadrimestre de 2020. Para o 2º quadrimestre, houve uma pequena redução, mas o per-

centual de 63,00% continua ultrapassando todos os limites e não reduziu o 1/3 recomendado pela LRF. Para o 3º quadrimestre, houve um aumento no percentual, que passou a ser 65,99%. Assim, o município fica sujeito a receber notificação do Tribunal de Contas sobre o excedente e a todas as penalidades cabíveis. Segundo o Portal do Tribunal de Contas (2017), o município de Tarrafas se encontra na mesma situação de Ibaretama, ultrapassando o limite desde o 3º quadrimestre de 2016, apesar de ter estado sob gestão do mesmo prefeito.

Canindé apresentou um percentual de 65,45% no 1º quadrimestre de 2020, de modo que iniciou o exercício analisado sujeito à notificação pelo Tribunal de Contas sobre o excedente e às penalidades referentes à ultrapassagem do limite prudencial. No 2º quadrimestre, houve uma pequena redução, porém ela não correspondia ao mínimo de 1/3 recomendado pela LRF, sendo o percentual de 64,48%. No 3º quadrimestre, o percentual subiu para 65,70%. Assim, o município fica sujeito a todas as penalizações cabíveis.

Uruburetama, como a grande maioria dos municípios analisados, já começou o exercício de 2020 extrapolando todos os limites, apresentando um percentual de 61,83% no 1º quadrimestre. No 2º quadrimestre, houve uma pequena redução, mas nada que chegasse perto do 1/3 mínimo recomendado pela LRF, apresentando um percentual de 60,06%. Para o 3º quadrimestre, deveria haver redução do excedente, porém ocorreu um aumento e o percentual passou a ser 64,48%. Desse modo, o município fica sujeito a todas as penalidades cabíveis.

Paracuru apresentou, no 1º quadrimestre de 2020, um percentual de 66,21%, já extrapolando todos os limites, ficando sujeito à notificação pelo Tribunal de Contas e às penalidades cabíveis referentes à ultrapassagem do limite prudencial. Para o 2º quadrimestre, houve uma pequena redução, mas nada próxima do 1/3 mínimo recomendado, e o percentual passa a ser 65,42%. No 3º quadrimestre, novamente houve redução, mas não tão significativa, e o percentual passa a ser 64,14%. Dessa forma, o

município fica sujeito às penalidades referentes à não redução do excedente no prazo estabelecido.

Em relação aos municípios com pior desempenho, o resultado da pesquisa ratifica o estudo de Avelino (2019), no qual a maior parte dos municípios cearenses ultrapassou o limite legal de gastos com pessoal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar a situação fiscal dos municípios do Ceará no exercício de 2020. Para isso, foi avaliada a porcentagem que os gastos com pessoal representam da Receita Corrente Líquida de cada município cearense e como foi o seu respectivo comportamento ao longo do exercício em estudo.

Foi avaliada a participação dos gastos com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida de cada um dos 160 municípios, uma vez que 24 deles não divulgaram suas respectivas informações no prazo legal de 30 de janeiro, elencados em um ranking do melhor para o pior desempenho. A partir desse ranking, foi possível identificar os 10 melhores e os 10 piores desempenhos, que constituíram a amostra da pesquisa.

Em relação aos 10 melhores desempenhos, nenhum deles ultrapassou sequer o limite de alerta, que corresponde a 90% do limite máximo, que é de 54% no caso do Poder Executivo. Entre eles, o município que obteve o melhor desempenho, considerando o percentual aplicado no 3º quadrimestre, foi Pindoretama, com apenas 35,29%. Na sequência, vêm: Barbalha, com 35,82%; Itatira, com 37,69%; Arneiroz, com 40,97%, Caridade, com 41,12%; Sobral, com 41,28%; Parambu, com 41,29%; Ararendá, com 41,61%; Pereiro, com 42,56%; e Limoeiro do Norte, com 43,49%. O achado revela que esses municípios tiveram compromisso com a gestão dos recursos públicos e respeitaram todos os limites impostos pela LRF.

Em relação aos 10 piores desempenhos, todos eles ultrapassaram o limite de alerta, o limite prudencial e o limite máximo. Entre eles, o município que obteve o pior desempenho, considerando o percentual aplicado no 3º quadrimestre, foi Pedra Branca, com 73,27%. Na sequência, vêm: Jardim, com 71,02%; Baixio, com 70,50%; Ibareta, com 68,20%; Amontada, com 67,01%; Barro, com 66,37%; Tarrafas, com 65,99%; Canindé, com 65,70%; Uruburetama, com 64,48%; e Paracuru, com 64,14%. Os resultados revelam a falta de responsabilidade dos gestores públicos em balancear e gerir os gastos com pessoal, podendo comprometer os investimentos do município, visto que este fica sujeito a diversas penalidades, entre elas a contratação de operações de crédito.

Foi possível inferir que o comportamento dos gastos com pessoal dos municípios do Ceará segue constante ao longo do tempo. Os municípios com melhor desempenho já apresentam percentual abaixo do limite há algum tempo. Por outro lado, os municípios com pior desempenho também apresentam histórico de ultrapassagem de limites ao longo do tempo.

Destaca-se, assim, a contribuição do estudo ao apontar as penalidades que o desrespeito aos limites com gastos com pessoal ocasiona, ressaltando a importância da boa gestão dos recursos públicos. Além disso, o trabalho contribui para expandir o debate acadêmico sobre o tema em um contexto de pandemia.

A pesquisa teve como limitação o total de 24 municípios, que não divulgaram suas informações, em seus respectivos portais oficiais, no prazo estabelecido pela LRF, que é até 30 dias após o encerramento do período a que se refere; e os municípios medianos, que não ficaram entre os 10 melhores ou os 10 piores desempenhos.

A LRF determinou que todo município deve divulgar as suas contas anuais; o Relatório de Gestão Fiscal – RGF; e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO em meios eletrônicos de acesso público, no caso, os portais oficiais. Tal determinação visa à transparência e à facilidade com que a população pode acessar as informações.

Por fim, para a elaboração de estudos futuros, sugere-se abranger a amostra e o período de coleta de dados para municípios de outros estados, utilizando um contexto pré e um pós-pandemia, de modo a observar o impacto da LC nº 173/2020, além de analisar os gastos com pessoal do ente ao longo das gestões públicas.

REFERÊNCIAS

ALVES, F. G.; ADRIANO, N. A. de. O cumprimento dos limites da despesa total com pessoal pelos municípios cearenses de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 18, n. 1, p. 377-403, 2020.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. Usos e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, [s. l.], v. 36, n. 129, p. 637-651, 2006.

AMARAL, P. F.; MARINO JUNIOR, J.; BONACIM, C. A. G. Contabilidade governamental: uma análise da implementação da lei de responsabilidade fiscal em municípios paulistas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1-15, 2008.

ANTUNES, M. D. P.; COSTA JUNIOR, N. S. B. C.; OLIVEIRA, R. B. Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise sobre a despesa com pessoal na região Sudeste. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA E GESTÃO EM TECNOLOGIA, 9., 2012, Resende. **Anais [...]**. Resende: AEDB, 2012.

ARAÚJO, A. H. D. S.; SANTOS FILHO, J. E. D.; GOMES, F. G. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 49, n. 3, p. 739-759, 2015.

AVELINO, V. S. **Responsabilidade Fiscal**: análise dos gastos com pessoal nos municípios da região metropolitana de Fortaleza. 2019. 78 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019.

AZEVEDO, R. R. de.; GATSIOS, R. C.; SILVA, J. M. da.; LIMA, F. G. Determinantes da variação do limite de gastos com pessoal em municípios paulistas. **Revista Ambiente Contábil**, Natal: UFRN, v. 7, n. 1, p.216-232, 2015.

BATISTA, F. F. **Modelo de gestão do conhecimento para a administração pública brasileira**: como implementar a gestão do conhecimento para produzir resultados em benefício do cidadão. Brasília: Ipea, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 jan. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal (Lei Camata). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, v. 133, n. 60, p. 4277, 28 mar. 1995.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e

custeio de atividade a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, jun. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 17 jan. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, v. 137, n. 103, p. 1-2, 1 jun. 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, v. 138, n. 86, p. 82-90, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, maio 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp173.htm. Acesso em: 8 dez. 2020.

CALÇADA, L. A. Z. **Os princípios constitucionais administrativos frente à gestão pública**. 2016. 24 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2016.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CASTRO, A. Um em cada três municípios do Ceará descumpre Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário do Nordeste**, Fortaleza, 15 fev. 2020. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/politica/um->

-em-cada-tres-municipios-do-ceara-descumpre-lei-de-responsabilidade-fiscal-1.2211631. Acesso em: 27 mar. 2021.

DE JESUS, R. S.; SANTOS, P. P.; SOUSA, T. D. de.; OLIVEIRA, A. de.; AVELAR, K. E. S. Os desafios do governo brasileiro no enfrentamento da pandemia do coronavírus. **Revista Augustus**, [s. l.], v. 25, n. 51, p. 31-55, 2020.

FIORAVANTE, D. G.; PINHEIRO, M. M. S.; VIEIRA, R. da S. **Lei de Responsabilidade Fiscal e finanças públicas municipais**: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento (Texto para Discussão n. 1223). Brasília: Ipea, 2006.

GIUBERTI, A. C. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: XXXIII ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA ANPEC, 33., 2005, Natal – RN. **Anais [...]**. Natal: Anais da ANPEC, 2005.

IBGE. **História & Fotos**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ce/historico>. Acesso em: 1 maio 2020.

MENDES, D. A. P. **Uma análise da implantação do sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro**: o caso do Tribunal Superior Eleitoral. 2005. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2005.

MENDONÇA, H. H. M. de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e os determinantes que influenciam seu cumprimento**: uma investigação a partir dos municípios cearenses. 2009. 67 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.

MOTA, J. S. **O limite legal do percentual da despesa com pessoal face à proximidade das eleições e à contratação de pessoal terceirizado**: um estudo empírico para os municípios cearenses – 2007 a 2016. 2018. 58 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

NUNES, S. P. P. (org.). **Programa Nacional de Treinamento**: manual básico de treinamento para municípios. 2. ed. rev. e atual. Brasília: MPOG: BNDES: CEF, 2002.

OLIVEIRA, P. K. P. de. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: um estudo sobre a rubrica despesa com pessoal, nos estados brasileiros, no lapso temporal de 2000 a 2019. 2021. 98 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2021.

PALUDO, A.V. **Administração Pública**: teoria e mais de 500 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PEDREIRA, A. M. **Responsabilidade do Estado por omissão**: prevenção, precaução e controle como meios de evitar a ocorrência do dano. 2013. 255 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PISA, B. J.; OLIVEIRA, A. G. de. Gestão de projetos na Administração Pública: um instrumento para o planejamento e desenvolvimento. *In*: SEMINÁRIO NACIONAL DE PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO, 1, 2013, Curitiba – PR. Anais[...]. Curitiba – PR: **Anais** do SNPD, 2013.

QUASE metade das prefeituras do Ceará gastam acima do limite com pessoal. **Tribunal de Contas do Estado do Ceará**, Fortaleza, 19 out. 2017. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/corregedoria/corregedoria-noticias/2832-quase-metade-das-prefeituras-do-ceara-gastam-acima-do-limite-com-pessoal>. Acesso em: 7 mar. 2021.

ROGERS, P.; SENA, L. B. Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto à adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis: UFSC, v. 1, n. 8, 2007.

SALGUEIRO, V. A. G.; SOARES, R. B.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Condicionantes dos gastos com pessoal nos municípios do Ceará: efeito composição e mudança prematura de prefeito. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 19, n. 2, p. 216-237, 2021.

SANTOLIN, R.; JAYME JR., F. G.; REIS, J. C. dos. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 4, p. 895-923, 2009.

SCARANO, B. C. **Os gastos públicos com pessoal e sua relação com a proximidade das eleições**: uma análise empírica para os municípios cearenses no período de 2009 a 2016.2018. 57 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

Como citar este artigo:

BAYDE, Livia Costa; COELHO, Nirleide Saraiva; GUEDES, Francisca Yasmin de Aguiar. Situação fiscal dos municípios do Ceará quanto ao cumprimento dos gastos com pessoal: uma análise em meio à pandemia do Sars-Cov-2. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 418-449, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.785>.

Os votos brancos e nulos nas eleições presidenciais brasileiras: período entre 2002 e 2018

White and null votes in Brazilian presidential elections: period between
2002 and 2018

<https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.810>

Maria Rita da Silva Valente¹

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar o comportamento do voto inválido (branco e nulo) nas eleições presidenciais brasileiras no período entre 2002 e 2018, buscando avaliar se há correlação entre voto inválido e o Índice de Desenvolvimento Humano dos estados brasileiros. A principal hipótese deste trabalho é de que a correlação negativa significativa entre essas variáveis encontrada por outros autores com relação às eleições dos anos 1989-2002 modificou-se nos últimos vinte anos: cada vez mais não há significância no comportamento conjunto dos votos inválidos e IDH. Corroborar-se essa hipótese por meio de uma análise do ambiente político e eleitoral contemporâneo para cada uma das cinco eleições de 2002 a 2018, e um cálculo estatístico atualizado da correlação (coeficiente de Pearson) das duas variáveis relevantes. Este trabalho conclui com um levantamento de conjecturas explicativas de natureza exploratória sobre o fato de a correlação entre IDH e votos inválidos haver se tornado estatisticamente insignificante.

Palavras-chave: Brasil; eleições presidenciais; votos brancos; votos nulos; comportamento eleitoral.

¹ Advogada (OAB-PI, nº 5270). Mestre em Ciências Políticas pela Universidade de Lisboa (ISCSP/ULisboa). Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Especialista em Ciências Políticas e Sociedade (UNIPACE/UECE). Atualmente exerce o cargo de Assessor Técnico no Gabinete da Conselheira Patrícia Saboya (TCE-CE). E-mail: rita1990valente@gmail.com

ABSTRACT

The present study aims to analyze the behavior of invalid voting (blank and null) in the Brazilian presidential elections from 2002 to 2018, seeking to assess if there is a correlation between invalid votes and the Brazilian States Human Development Index. The main hypothesis of this work is that the significant negative correlation between these variables found by other authors with respect to the elections in the years 1989-2002 has changed in the last twenty years: increasingly, there is no significance in the joint behavior of invalid votes and HDI. We corroborate this hypothesis by means of an analysis of the contemporary political and electoral environment for each of the five elections from 2002 to 2018 and an updated statistical calculus of the correlation (Pearson's coefficient) of the two relevant variables. This work concludes with a survey of explanatory conjectures, admittedly of an exploratory nature, about the fact that the correlation between HDI and invalid votes has become statistically insignificant.

Keywords: Brazil; presidential elections; blank votes; null votes; voting behavior.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 01-07-2022

Data de versão final: 25-08-2022

Data de aprovação: 25-08-2022

Data de publicação online: 02-12-2022

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objeto o voto inválido, compreendido pelo voto branco e pelo voto nulo, no contexto das eleições presidenciais brasileiras de 2002 a 2018. De acordo com os dados do cadastro do eleitorado do país, Tribunal Superior Eleitoral (TSE, 2018), o Brasil tem 147.306.275 de eleitores. Nas últimas eleições presidenciais de 2018, 115,9 milhões de brasileiros compareceram às urnas no segundo turno e apenas

90,43% votaram validamente. Assim, 9,57% dos eleitores votaram em branco ou nulo, representando uma população de 11,1 milhões de eleitores.

Alguns estudos sugerem a hipótese de que as condições socioeconômicas, expressas, por exemplo, pelos Índices de Desenvolvimento Humano (IDH), são parte desses motivos e, apesar de ainda não permitirem traçar um perfil sociológico suficientemente profundo, apresentam conclusões bem relevantes. Veja-se, por exemplo, a pesquisa feita por Homero de Oliveira Costa (2006, 2007) acerca da correlação entre voto inválido e baixos índices socioeconômicos. Costa (2006) demonstra, através de métodos estatísticos aliados a uma análise conjuntural, que o IDH dos estados brasileiros apresenta correlação negativa para com os índices de alienação eleitoral (votos inválidos e abstenções) em todas as eleições do período de 1989 a 2002.

Com essas considerações iniciais, tem-se a seguinte indagação: permanece nas eleições de 2002-2018 a correlação negativa entre o IDH e votos inválidos como verificado no trabalho de Costa (2006) nas eleições de 1989-2002, ou haveria se tornado estatisticamente insignificante?

Partindo do trabalho de Costa (2006), este estudo visa aplicar a análise estatística executada pelo autor às cinco últimas eleições presidenciais brasileiras (2002-2018), cuja hipótese principal é de que esta correlação tornou-se progressivamente insignificante. De fato, os resultados encontrados e apresentados com mais detalhes no Capítulo 4, sugerem que a tendência ilustrada nas quatro primeiras eleições presidenciais brasileiras (1989-2002), modificou-se. Cada vez mais as regiões mais desenvolvidas do país expressam maiores percentuais de votos inválidos. Tecnicamente pode-se concluir que a correlação entre IDH e índice de votos inválidos perdeu, no período sob exame, significância estatística.

Associando estes dados estatísticos à análise da literatura especializada sobre voto inválido no Brasil, América Latina e mundo e à análise da conjuntura política e eleitoral dos contextos de cada uma das cinco últimas eleições presidenciais brasileiras, este estudo apresenta nas considerações

finais, outras conjecturas explicativas sobre o voto inválido, e apesar do caráter meramente exploratório e, por isto, não definitivas, sugerem a continuidade dos estudos a partir das novas pistas de investigação.

2 O VOTO INVÁLIDO NO BRASIL E NO MUNDO: UMA BREVE ANÁLISE DA LITERATURA PREEXISTENTE

No contexto internacional, a investigação foi beneficiada pela meta-análise realizada por Karel Kouba e Jakub Lysek intitulada *What affects invalid voting? A review and meta-analysis* (KOUBA; LYSEK, 2019) e pelo artigo *Protesting via the null ballot: an assessment of the decision to cast an invalid vote in Latin America*, publicado por Mollie J. Cohen em 2018 (COHEN, 2018), cuja análise em nível individual centra-se na motivação de eleitores baseada em dados de inquéritos de 14 países latino-americanos. No contexto nacional destaca-se o trabalho *Alienação eleitoral no Brasil: votos nulos, brancos e abstenções nas eleições presidenciais de 1989-2002*, realizado por Homero de Oliveira Costa (2006), que resultou na publicação do livro *Democracia e representação política no Brasil* (COSTA, 2007), como uma das principais bases para comparar os resultados de nossa análise original.

2.1 O voto inválido no contexto internacional: a análise em nível individual de Cohen (2018)

Baseada em dados do Americas Barometer do LAPOP de 2008 a 2014, Cohen (2018) realiza uma das mais reconhecidas pesquisas públicas sobre percepção de governança e democracia realizadas pelo *Latin American Public Opinion Project* na Universidade de Vanderbilt, EUA.

Um dos objetivos foi identificar possível correlação entre a decisão de invalidar o voto e tendências antidemocráticas. Cohen (2018, p. 399-401) distingue três motivações que podem levar um eleitor a invalidar

seu voto intencionalmente. A primeira é antissistêmica e envolve eleitores com insatisfação para com o sistema político vigente (usualmente, a democracia representativa). Uma segunda motivação é a insatisfação política, por exemplo, com o desempenho do governo vigente. A terceira motivação é a da alienação eleitoral. São eleitores que não acreditam no processo eleitoral ou, de forma mais geral, na política, e não atribuem valor ao voto. Pode ter ou não tendências antissistêmicas, ou mesmo alto nível de insatisfação com o *status quo*, porém o que o leva a invalidar o voto é sua fatalística decisão de não participar no processo eleitoral.

De acordo com a análise de Cohen (2018), há pouca evidência em favor da tese de que o voto inválido na América Latina (no período analisado) está positivamente associado a motivações antissistêmicas de caráter antidemocrático. A autora relata que “suporte à democracia não distingue eleitores que se abstêm das eleições ou eleitores que validam seus votos daqueles que os invalidam” (COHEN, 2018, p. 405).

Sobre a motivação de insatisfação política, controlada por meio da avaliação dos eleitores da performance do governo atual em: lutar contra a pobreza; proteger princípios democráticos; combater a corrupção e melhorar a segurança do cidadão; e da sua performance econômica, a autora encontra resultados estatisticamente significativos. Quanto mais baixa é a avaliação de um eleitor sobre a performance do governo atual relacionada aos quatro primeiros critérios enunciados, mais alta é a probabilidade de que ele invalidará seu voto, e vice-versa para eleitores que se abstêm ou validam seu voto. Cohen (2018, p. 406) observa que o aumento na avaliação da performance do governo, nos quatro quesitos acima, acarreta redução na probabilidade do eleitor invalidar seu voto. Admiravelmente a percepção do eleitor acerca da situação econômica não está sistematicamente associada à tendência de invalidar seu voto. Este resultado corrobora o estudo em nível agregado de Power e Garand (2007), igualmente focado na América Latina, porém realizado com uma década de antecedência.

O último resultado encontrado por Cohen (2018, p. 407) é o de que o conhecimento político de um eleitor está positivamente associado à sua tendência a invalidar o voto. Este resultado corrobora recentes estudos de casos, como do México, Bolívia e contexto Europeu feitos por Cisneros (2013), Driscoll e Nelson (2014) e Moral (2016) respectivamente, de que o voto inválido intencional é sobretudo uma forma de protesto sofisticada, restrita a eleitores com mais conhecimento político.

2.2 Votos inválidos: a meta análise de Kouba e Lisek (2019)

Os autores fazem distinção entre as causas e as motivações dos votos inválidos e, inicialmente, o modelo distingue os votos invalidados pela autoridade eleitoral (erro no apuramento e/ou fraude) e pelo eleitor (não intencional e intencional) e a partir da interação de duas dimensões independentes: o grau de apoio político do eleitor e o seu grau de empoderamento político subjetivo, dando origem a três tipos de insatisfação eleitoral, distintas e independentes: crítico ou ausência de apoio, desempoderamento e desencantamento (KOUBA E LYSEK, 2019).

O voto inválido por crítica combina um baixo nível de apoio ao cenário político relevante com um alto nível de empoderamento político subjetivo. São os votos de eleitores insatisfeitos com um ou mais aspectos políticos da sociedade e que acreditam em sua própria eficácia política enquanto cidadãos, atribuindo ao voto inválido uma valorosa arma de protesto. Parece então razoável concluir que um bom modelo para explicação dos votos inválidos deve separar uma categoria relacionada à crítica na terminologia de Kouba e Lysek (2019) e à insatisfação política na terminologia de Cohen (2018).

O voto inválido por desempoderamento combina um alto nível de suporte político com um baixo nível de empoderamento político subjetivo. É aquele eleitor que invalida seu voto por apatia e desinteresse político, acreditando que a sua participação no processo político é irrelevante,

ou pelo menos não interessante a partir de um ponto de vista subjetivo. De maneira geral, estes convivem com um alto nível de satisfação pelo *status quo* (apesar de que tal satisfação possa ser irrefletida ou até mesmo injustificada). Outro motivo é a obrigatoriedade do voto, que é vista por estes eleitores como um empecilho desnecessário, a ser resolvido de maneira rápida através do voto inválido. Este tipo de eleitor tem clara correlação com o perfil do eleitor caracterizado por Cohen (2018) como motivado por alienação eleitoral. Convém concluir que um bom modelo conceitual deve reservar uma categoria para os eleitores motivados por desempoderamento e alienação eleitoral.

O voto inválido por desencantamento combina um baixo nível de suporte político com um baixo padrão de empoderamento político subjetivo. É o voto do eleitor que manifesta uma profunda alienação para com o sistema político, assim como um alto descrédito no funcionamento das instituições políticas e autoridades eleitorais. Neste contexto, o voto inválido é um protesto antissistema e antipolítico, frequentemente com tons antidemocráticos. Kouba e Lysek (2019) caracterizam este eleitor como a maior ameaça à democracia, pois fragiliza a legitimidade das eleições e claramente é similar àquele eleitor distinguido por Cohen (2018) caracterizado como antissistêmico. Conclui-se, portanto, que convém distinguir os eleitores que invalidam seu voto por motivações antissistêmicas por desencantamento.

A meta-análise permite a extração de diversas conclusões relevantes. A obrigatoriedade do voto se mostra como a variável mais robustamente correlacionada com o índice de votos inválidos. A segunda variável mais significativa é a qualidade da democracia e, por último, Kouba e Lysek (2019) reiteram o fato de que os votos inválidos são frequentemente influenciados por fatores circunstanciais ativos no período eleitoral.

2.3 Extraíndo algumas hipóteses para a presente pesquisa

Os trabalhos de Cohen (2018) e Kouba e Lysek (2019) apresentam convergência quanto à classificação tríplice da motivação do voto inválido intencional.

Cohen (2018) sugere, para o caso dos países latino-americanos investigados, que o voto inválido não está correlacionado com tendências antidemocráticas, mas sim, com insatisfação política (atuação do governo, pobreza, desigualdade, corrupção e insegurança). Seria portanto, um voto de eleitor com um nível maior de sofisticação política, geralmente concentrado nos grandes centros urbanos e nas regiões com os melhores indicadores sociais de seu país.

A hipótese sugere que, em um país em permanente processo de desenvolvimento como o Brasil, o voto inválido teria se tornado progressivamente mais associado com os estratos mais privilegiados do país. Essa hipótese explicativa parece compatível com a hipótese de que o voto inválido no Brasil deixou de correlacionar-se negativamente com os indicadores socioeconômicos.

A conclusão de Kouba e Lysek (2019) é a de que o grau de educação impacta diretamente na validade do voto. Os eleitores com maior nível de escolaridade tendem a ser aqueles que escolhem o voto inválido como forma de manifestar algum tipo de insatisfação política. A crítica através do voto é uma forma sofisticada de protesto e, portanto, típica de eleitores urbanos que constantemente se informam sobre a situação social e política do país.

2.4 O voto inválido no contexto nacional: Borba (2008) e da Silva (2016)

Borba (2008) realiza a sua análise a partir dos dados de um dos mais extenso inquérito público brasileiro realizado em 2002, o Eseb (Estudo Eleitoral Brasileiro), focando-se nos dados da eleição presidencial de 2002 (primeira volta). As variáveis consideradas foram divididas em dois tipos: socioeconômicas e atitudinais.

As conclusões podem ser resumidas da seguinte forma: em relação à primeira variável, quanto maior a renda e escolaridade de um eleitor, menor a probabilidade de se abster da eleição e ainda menor a probabilidade de invalidar seu voto. Este achado sugere uma correlação negativa entre renda e voto inválido no primeiro turno da eleição de 2002 (BORBA, 2008). Já no que diz respeito às variáveis atitudinais, Borba (2008) conclui que: a tendência de invalidar o voto é positivamente associada a avaliar como péssimo o funcionamento das instituições; a tendência a ter um alto sentimento de eficácia política é negativamente associado ao voto inválido, e quanto mais satisfeito com a democracia, menor a tendência a invalidar o voto. Estes resultados parecem compatíveis com o modelo triplo que aqui foi adotado, segundo o qual as motivações que levam ao voto inválido podem ser divididas em: voto crítico/por insatisfação política, desempoderamento/alienação política e desencantamento/tendências antissistêmicas.

Da Silva (2016) recorre aos dados do Eseb (Estudo Eleitoral Brasileiro) de 2010, um inquérito público de larga escala, mais recente e atualizado que aquele de 2002 utilizado por Borba (2008), procurando avaliar certas hipóteses plausíveis sobre o comportamento do eleitor brasileiro. Da Silva (2016, p. 150-158, 173) lança 15 hipóteses distintas e conclui que “*a insatisfação está na base motivacional do eleitorado que opta por esse tipo de voto [inválido]*” e que uma significativa parcela do eleitorado pode ser caracterizada como motivada por voto crítico e insatisfação política relacionada às políticas setoriais nacionais (controle da criminalidade, redução da desigualdade, ensino público, saúde e desemprego), à qualidade da democracia do país, e à percepção de verdadeiras diferenças entre os possíveis candidatos do que a fatores econômicos ou às instituições políticas (Governo Federal, Justiça, Partidos Políticos, e Congresso Nacional).

Por conseguinte, da Silva (2016) descobre que os eleitores com mais alto nível de escolaridade são os que possuem mais tendência para o voto inválido e os que acompanham os telejornais são os menos propensos ao voto inválido. Da Silva (2016) ressalta ainda que os eleitores escola-

rizados não costumam acompanhar de perto o processo político do seu país, e precisam de mais evidências para se sentir confortável em escolher um candidato num processo eleitoral. “Assim, os votos brancos e nulos assumem uma dimensão de protesto de um público escolarizado, mas que é distante da política” (DA SILVA, 2016, p. 175).

2.5 A análise com dados em nível agregado de Costa (2006)

Costa (2006) analisa os primeiros turnos das eleições presidenciais de 1989 a 2002 através de dados do IDH, índice de exclusão social e dados eleitorais. A principal conclusão de Costa (2006) é a de que fatores socioeconômicos, tais como o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) explica grande parte dos votos inválidos.

Tabela 1 – Votos inválidos e IDH (Coeficiente de Pearson): eleições presidenciais 1º turno

| REGIÃO | 1989 (%) | 1994 (%) | 1998 (%) | 2002 (%) |
|----------------------|----------|----------|----------|----------|
| IDH – voto nulo | -0,83** | -0,60** | -0,71** | -0,76** |
| IDH – voto em branco | -0,91** | -0,78** | -0,62** | -0,38* |

Fonte: COSTA (2006).

Costa (2006, p. 181-182) conclui que “o IDH foi a variável que teve maior efeito relativo sobre a variação de votos brancos e nulos”. Essa forte correlação negativa encontrada por Costa (2006) entre IDH e votos inválidos no período de 1989 a 2002 constitui uma base para o estudo comparativo com os resultados do período de 2002 a 2018.

3 ELEIÇÕES PRESIDENCIAIS 2002-2018: CONJUNTURA E VOTOS INVÁLIDOS

Com uma breve discussão sobre a conjuntura eleitoral e o contexto sociopolítico do país faz-se uma análise dos percentuais de votos inválidos nos primeiros e segundos turnos das eleições presidenciais realizadas de 2002 a 2018.

Quando se observam os dados apresentados na Tabela 2 abaixo, nota-se que, progressivamente, as regiões mais carentes do país (Norte e Nordeste) registram os menores percentuais de votos inválidos com relação às regiões mais desenvolvidas (Sudeste, Sul e Centro-oeste). É o que se observa, em especial, no Nordeste brasileiro, composto de 9 estados, e com população de 56 milhões, aproximadamente 27% da população brasileira, região historicamente mais pobre do país que perdeu o *ranking* de primeira colocada nos maiores índices de votos inválidos no Brasil, a partir do segundo turno das eleições de 2010, para a região mais desenvolvida e mais populosa, o Sudeste do país. Composta de quatro estados, incluindo os três mais populosos, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, o Sudeste totaliza uma população de 80 milhões, aproximadamente 42% da população brasileira.

Tabela 2 – Percentual de votos inválidos por região no primeiro e segundo turno das eleições presidenciais no período entre 1989 e 2018

| REGIÃO | 1989 | 1994 | 1998 | 2002/1 | 2002/2 | 2006/1 |
|----------|------|------|------|--------|--------|--------|
| Norte | 6,4 | 15,5 | 16,1 | 9,2 | 4,7 | 6,0 |
| Nordeste | 11,0 | 26,6 | 25,8 | 15,8 | 7,4 | 10,4 |
| C-Oeste | 5,5 | 15,4 | 14,8 | 7,2 | 4,3 | 6,3 |
| Sudeste | 5,6 | 16,7 | 14,7 | 8,4 | 5,4 | 8,4 |
| Sul | 5,3 | 14,5 | 14,7 | 8,3 | 7,5 | 6,8 |
| BRASIL | 6,4 | 19,2 | 19,1 | 10,4 | 6,0 | 7,6 |

| REGIÃO | 2006/2 | 2010/1 | 2010/2 | 2014/1 | 2014/2 | 2018/1 | 2018/2 |
|----------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Norte | 3,1 | 5,7 | 4,5 | 6,2 | 5,6 | 5,8 | 6,6 |
| Nordeste | 6,5 | 11,3 | 6,7 | 10,2 | 6,0 | 9,5 | 7,3 |
| C-Oeste | 5,4 | 6,7 | 6,2 | 7,3 | 5,4 | 6,9 | 7,1 |
| Sudeste | 6,0 | 8,6 | 7,7 | 10,8 | 7,3 | 9,8 | 12,4 |
| Sul | 6,2 | 6,9 | 4,7 | 8,1 | 4,7 | 6,9 | 7,7 |
| BRASIL | 6,0 | 7,9 | 6,7 | 9,6 | 6,3 | 8,7 | 9,5 |

Fonte: COSTA (2006).

Os dados sugerem as seguintes constatações:

1. O Nordeste deixa progressivamente de apresentar os maiores índices de votos inválidos e isso se verifica principalmente nos segundos turnos das eleições presidenciais, e especialmente após o segundo turno da eleição de 2010;

2. O Sudeste do país, a região mais populosa e com elevados indicadores socioeconômicos, registrou o maior percentual de votos inválidos em 2018 e atingiu a marca dos dois dígitos no segundo turno de eleição presidencial (12,4%);

3. O percentual de votos inválidos nos primeiros turnos é sempre superior ao do segundo turno. Nas eleições de 2018, contrariamente, os votos inválidos do segundo turno foram superiores aos registrados no primeiro. A exceção a essa mudança, verifica-se na região Nordeste, cujo percentual seguiu a tendência até então verificada, de redução no segundo turno eleitoral.

Tendo em vista a importância do voto na participação política e na efetiva escolha dos representantes, votar branco ou nulo é uma decisão que instiga a investigação e desperta atenção de estudiosos (MARTINS, 2010). Ademais, o percentual dos votos inválidos torna-se, progressivamente, muito relevante no resultado eleitoral. Maltez (2018) indica que o ideal visado por todo poder político é o do governo pelo consenso dos cidadãos. Consequentemente, a participação política por meio do voto inválido mostra-se como um fenômeno que desvia deste ideal e assim requer um atento estudo sobre suas causas e efeitos.

3.1 Eleições presidenciais 2002

Em 2002, com 115,2 milhões de eleitores inscritos, ou seja, com 65,8% da população, o Brasil realizou a 27ª eleição presidencial e a 19ª por meio do voto direto. Percebe-se, a princípio, que a eleição de 2002 (BRASIL, 2002), definida em segundo turno, foi mais competitiva e representativa, com melhores indicadores de participação eleitoral e apenas 6% de votos brancos e nulos.

Com 94% dos votos válidos no segundo turno eleitoral, Luiz Inácio Lula da Silva foi eleito Presidente do Brasil com 52,7 milhões de votos, correspondendo a 61,27% dos votos válidos. Os votos brancos e nulos sofreram alterações significativas em comparação às eleições de 1998. Observa-se no relatório do Tribunal Superior Eleitoral, Eleições de 2002 (TSE, 2002) que de 18,70% em 1998, o percentual reduziu-se a 10,39% no primeiro turno e a apenas 6,00% no segundo turno das eleições de 2002. Parte da redução do percentual dos votos inválidos pode ser atribuída à implantação das urnas eletrônicas em 2002, 100% da votação se deu por meio do processo eletrônico, e nos dizeres de Nicolau (1998), o “[...] grande mérito foi ter tornado mais fácil o ato de votar para o enorme contingente de eleitores de baixa escolaridade, reduzindo, assim, de maneira impressionante os votos inválidos”.

O candidato do Partido dos Trabalhadores venceu as eleições na segunda volta com 61,3% dos votos válidos, registrando maioria em todas as regiões do país. O comparecimento eleitoral de 91.664.269 eleitores, com 6,00% de votos inválidos, sendo 1,88% de votos em branco e 4,12% de votos nulos, percentual muito inferior aos 10,39% verificados no primeiro turno, embora, tradicionalmente, a segunda volta apresente menor crescimento dos votos válidos em razão da disputa mais competitiva e propostas de governo melhor caracterizadas, o que motiva o eleitor à participação eleitoral e à manifestação válida.

Nada obstante, deve-se dar ênfase à concentração dos votos por região geográfica. Ainda em 2002, o nordeste do Brasil continuou com os maiores percentuais de votos inválidos. Com 15,8% no primeiro turno e 7,4% no segundo turno. Isso parece compatível com os achados de Costa (2006), dos quais demonstram que a variação das taxas dos votos brancos e nulos pode ser explicada pela variação do IDH, o que vem confirmar a hipótese de que os fatores socioeconômicos são os principais determinantes da variação dos votos brancos e nulos.

Verifica-se, finalmente, que as eleições de 2002, primeiro e segundo turnos, apresentaram votos brancos e nulos inferiores aos registrados em 1994 e 1998.

Tabela 3 – Eleições Presidenciais 2002 – Percentual dos votos inválidos por região geográfica

| ELEIÇÃO | NO | NE | CO | SE | SU | BRASIL |
|---------|-----|------|-----|-----|-----|--------|
| 2002.1 | 9,2 | 15,8 | 7,2 | 8,4 | 8,3 | 10,3 |
| 2002.2 | 4,7 | 7,4 | 4,3 | 5,4 | 7,5 | 6,00 |

Fonte: TSE (2002).

3.2 Eleições presidenciais 2006

Com 60% dos votos válidos no segundo turno, o Partido dos Trabalhadores permanece no poder e o seu principal líder, Luiz Inácio Lula da Silva, inicia uma nova trajetória política de sucesso com elevados níveis de popularidade e reconhecimento internacional.

A avaliação predominantemente positiva dos resultados das políticas econômica e social do governo Lula, especialmente entre os segmentos mais pobres, acabou por predominar sobre o desgaste trazido pelas denúncias de corrupção no governo. Nessa perspectiva, Singer (2010), afirma que houve um deslocamento subterrâneo de eleitores não de baixa renda, mas de baixíssima renda e que o Brasil eleitoral se dividiu entre pobres e ricos nas eleições de 2006.

Enquanto em 2002, Lula apresentou uma votação mais expressiva nas regiões mais desenvolvidas do país, mais urbanizadas, com renda mais elevada e maior nível de escolaridade, em 2006 foram os municípios menos desenvolvidos e mais dependentes do estado que apresentaram uma fração de votos maior em Lula. É o que demonstra o estudo Dois Lulas: a geografia eleitoral da reeleição, realizado por Soares e Terron (2008).

A incidência de votos brancos e nulos sobre o comparecimento eleitoral manteve-se estável em 2006. Não se confirmou o elevado percentual de votos brancos e nulos divulgado em várias pesquisas de intenção de voto. O resultado foi similar ao de 2002, 6,03%.

Com uma população de 186,7 milhões de habitantes, o Brasil já registrava em 2006 um eleitorado de 125,6 milhões de eleitores, correspondente a 67,30% da população. No primeiro turno, 92,36% manifestaram validamente o voto para presidente da República e um percentual de 7,64% invalidou o voto. Luiz Inácio Lula da Silva, com a preferência do eleitorado, conquistou 49% dos votos válidos no primeiro turno e a decisão do pleito se deu no segundo turno e, como tradicionalmente esperado, os percentuais de votos brancos e nulos apresentaram significativa alteração, tanto em relação ao primeiro turno quanto à concentração geográfica do país (BRASIL, 2006).

Até 2002, como já se demonstrou, os votos inválidos se destacavam no Nordeste do Brasil. Em todos os pleitos de 1989 a 2002, o percentual registrava dois dígitos. Em 2006 isso permaneceu no primeiro turno (10,40%), mas iniciava-se um processo de mudança. No segundo turno, a região Nordeste continuaria com o maior percentual (6,52% em 2006.2), nada obstante, as regiões com melhores indicadores socioeconômicos seriam o grande destaque pela representatividade dos votos inválidos. O resultado final de 2006, respeitadas as diferenças entre os turnos, manteve-se praticamente o mesmo verificado em 2002 e em 1989. Todos na faixa aproximada de seis pontos percentuais (BRASIL, 2006).

Na Tabela 4 abaixo, apresenta-se por região geográfica, as variações da taxa dos votos inválidos no primeiro e segundo turno das eleições. O Nordeste é o grande destaque. Maior percentual de votos inválidos no 1º turno (10,4%) e 2º turno (6,52%).

Tabela 4 – Eleições 2006: percentual dos votos inválidos por região geográfica, 1º e 2º turnos

| TURNO | NO | NE | CO | SE | SU | BRASIL |
|--------|------|------|------|------|------|--------|
| 2006.1 | 6,03 | 10,4 | 6,39 | 8,45 | 6,88 | 7,64 |
| 2006.2 | 3,16 | 6,52 | 5,48 | 6,09 | 6,23 | 6,01 |

Fonte: TSE (2006).

3.3 Eleições presidenciais 2010

No segundo turno Dilma Rousseff foi eleita Presidente do Brasil com um total de 55.752.729 votos. No estudo Mobilidade Social Ascendente e Voto: as eleições presidenciais de 2010 no Brasil, realizados por Peixoto e Rennó (2011, p. 323), os autores defendem uma mudança para além das políticas de distribuição de renda “[...] podemos caminhar para uma proposta teórica mais abrangente, na qual a avaliação do desempenho do governo e lealdades pessoais a líderes e partidos políticos passam explicar o voto do brasileiro de forma contínua”, ou seja:

[...] o eleitor brasileiro mais uma vez recompensa políticos que tiveram desempenho positivo no governo e cuja administração resultou em sua melhoria de vida. Testemunhamos, novamente, o exercício prático da responsabilização política (accountability) através das eleições no Brasil (PEIXOTO; RENNÓ, 2011, p. 302-332).

Da Silva (2016) em análise a nível individual na eleição de 2010, concluiu que a insatisfação está na base da motivação do eleitor que invalida o seu voto, fortemente relacionada às políticas setoriais nacionais (controle da criminalidade, redução da desigualdade, ensino público, saúde e desemprego), à qualidade da democracia do país, e à percepção de verdadeiras diferenças entre os possíveis candidatos do que aos fatores econômicos ou às instituições políticas (Governo Federal, Justiça, Partidos Políticos, e Congresso Nacional).

Com 3.479.340 de votos em brancos (3,13%) e 6.124.254 votos nulos (5,51%), os votos inválidos no primeiro turno atingiram o percentual de 8,64%. Os votos inválidos no segundo turno atingiram o percentual de 6,70%, percentual inferior ao registrado no primeiro turno (BRASIL, 2010).

O Nordeste apresenta a maior variação entre os dois turnos e mantém a liderança dos votos inválidos no primeiro turno com 11,3%, seguido

da região Sudeste com 8,65%. No segundo turno o Sudeste do Brasil assume a liderança dos votos inválidos com 7,75%, e a região Nordeste fica na segunda colocação com 6,78% (BRASIL, 2010), conforme a Tabela 5.

Tabela 5 – Eleições 2010: percentual dos votos inválidos por região geográfica, 1º e 2º turnos

| TURNO | NO | NE | CO | SE | SU | BRASIL |
|--------|------|------|------|------|------|--------|
| 2010.1 | 5,78 | 11,3 | 6,78 | 8,65 | 6,93 | 7,90 |
| 2010.2 | 4,54 | 6,78 | 6,26 | 7,75 | 4,76 | 6,70 |

Fonte: TSE (2010).

3.4 Eleições presidenciais 2014

A eleição de 2014, comentam os analistas políticos, encerrou-se com as marcas de um país dividido. Embora acostumado a campanhas agressivas, denúncias de corrupção, disputas voto a voto, o brasileiro jamais enfrentou situações tão surpreendentes (REIS, 2014).

A reeleição de Dilma Rousseff foi seguramente esperada. Era o projeto do PT. A presidente entra na disputa liderando a corrida eleitoral. Pesquisa Ibope de 19/06/2014 (GLOBO, 2014) mostra Dilma com 39% das intenções de voto e com o maior percentual de rejeição. Apesar da alta popularidade, da base fortalecida no Congresso Nacional, Dilma sofreria abalos provocados pelos protestos de 2013 que reuniram mais de um milhão de pessoas simultaneamente nas ruas de 80 cidades.

Mas, no fim, Dilma conquistou o segundo mandato presidencial com 51,6% dos votos válidos no segundo turno. O percentual de 9,64% dos votos inválidos no primeiro turno reduziu-se a 6,34% no segundo, equivalente a 7.141.606 votos, sendo 1.921.819 votos em branco e 5.219.787 votos nulos. Os votos brancos e nulos se destacam em 2014, o Nordeste do Brasil perde o protagonismo da primeira posição dos votos inválidos tanto no primeiro quanto no segundo turno e a região Sudeste, mais populosa e com melhores indicadores socioeconômicos, assume a liderança com 10,8% do total de votos inválidos. Estes números apontam certo deslo-

camento dos maiores percentuais de votos inválidos do Nordeste para o Sudeste, como se vê na Tabela 6 (BRASIL, 2014).

Tabela 6 – Eleições 2014: percentual dos votos inválidos por Região Geográfica, 1º e 2º turnos

| TURNO | NO | NE | CO | SE | SU | BRASIL |
|--------|------|------|------|------|------|--------|
| 2014.1 | 6,29 | 10,2 | 7,31 | 10,8 | 8,16 | 9,64 |
| 2014.2 | 5,66 | 6,06 | 5,44 | 7,34 | 4,72 | 6,34 |

Fonte: TSE (2014).

3.5 Eleições presidenciais 2018

As eleições 2018 tiveram um cenário eleitoral antecipado com o Impeachment da então presidente Dilma Rousseff do Partido dos Trabalhadores (PT), em agosto de 2016, e a prisão do ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva em abril de 2018.

Almeida (2018a, p. 123) destaca o cenário de opinião pública de 2018 “combinação de uma crise econômica aguda – apresentando desemprego elevado e duradouro, e redução da renda real *per capita* – com o maior escândalo de corrupção de sua história, sintetizado pela Operação Lava Jato”. Nesse cenário, surgiu Jair Messias Bolsonaro, que venceu o primeiro turno das eleições com 46,03% dos votos válidos (BRASIL, 2018).

Os 11,0 milhões de eleitores que invalidaram seus votos em 2014 (9,74%), reduziram-se a 10,3 milhões de eleitores, correspondendo a 8,7% dos votos válidos, sendo 2,65% de votos em branco e 6,14% de votos nulos. O segundo turno se manteve com a preferência a Jair Bolsonaro, que venceria as eleições com vantagem em todas as regiões do país, à exceção da cidade do Nordeste que se manteve firme e fiel ao Partido dos Trabalhadores.

A minirreforma política de 2017 (Leis nº 13.487 e nº 13.488/2017) implementou mudanças no contexto político eleitoral, inclusive com a redução do período de propaganda eleitoral de 35 dias no 1º turno e 15 dias no 2º turno (Lei nº 13.488/2017). Nesse formato de campanha, rádio e televisão já não seriam determinantes como outrora e, pela primeira vez

em mais de 20 anos, o candidato à frente das pesquisas, de um partido com baixa representação no Congresso Nacional, teve apenas oito segundos diários no horário eleitoral gratuito, contra 6 min e 3 seg do PSDB e 2 min e 7 seg do candidato do PT.

Até 2014, o tempo no horário de rádio e TV era um dos fatores determinantes no resultado eleitoral e, por essa razão, eram constituídas as coligações partidárias. Nada obstante, as eleições de 2018, mudam esse paradigma e trazem como fator revolucionário, as mídias digitais. Como bem abordado por Queiroz (2018), em artigo publicado na revista *Consultor Jurídico*:

As redes/mídias sociais tiveram uma importância estratégica nas eleições gerais e foram fundamentais para reduzir, e de forma drástica, a influência das estruturas e do dinheiro nas campanhas eleitorais. Partidos e candidatos com poucos recursos — a exemplo do PSL e do partido Novo — tiveram desempenho eleitoral superior a partidos e candidatos com muito dinheiro e estrutura [...] (QUEIROZ, 2018).

Com 120 milhões de usuários de *WhatsApp* e outros milhões no *Facebook*, *Twitter* etc., os programas de rádio e TV no horário eleitoral gratuito e os tradicionais boca a boca e porta a porta perderiam sua força e cederiam lugar ao contato direto, informal, por meio das redes sociais. A plataforma eleitoral, sustentada em bases de comunicação *on-line*, estabeleceu uma via direta do candidato ao público, rompeu o paradigma das milionárias campanhas financiadas pelas grandes empreiteiras e retirou das mídias tradicionais o domínio da condução do processo.

Deve-se ressaltar que a democracia suporta mudanças heterodoxas e movimentos revolucionários. No entanto, bem salientado por Baquero (2014):

Em democracias instáveis, predominam traços clientelísticos, personalistas e patrimonialistas. [...] É por isso, que diante de uma situação de crise aguda, aparece o fantasma de retrocessos institucionais. Talvez, o capital social e o empoderamento emancipatório pudessem se constituir em dispositivos de mudança de rumo. (BAQUERO, 2014, p. 397)

Com uma população de 204 milhões de habitantes e 72% regularmente inscritos na justiça eleitoral, 49,2 milhões de eleitores votaram no candidato do PSL Jair Bolsonaro, atingindo o percentual de 46,03% dos votos válidos no primeiro turno. Os votos brancos e nulos no primeiro turno atingiram o percentual de 8,79%, com 3.106.933 de votos em branco (2,65%) e 7.206.205 de votos nulos (6,14%) (BRASIL, 2018).

No segundo turno, 115 milhões (78,70%) de eleitores foram às urnas e 104 milhões (90,43%) manifestaram seu voto validamente, enquanto 11 milhões (9,57%) votaram em branco ou anularam seus votos. Jair Messias Bolsonaro do PSL foi eleito com 57.797.847 milhões de votos (55,13) (BRASIL, 2018).

O Nordeste do Brasil perde em definitivo o protagonismo e o Sudeste do Brasil consolida-se na primeira posição com 9,87% do total de votos inválidos no primeiro turno de 2018 e registra o percentual de dois dígitos (12,41%) no segundo turno.

Esses números despertaram a atenção de estudiosos e cientistas políticos, tanto pela representatividade eleitoral como pelo expressivo crescimento e concentração na maior e mais desenvolvida região geográfica do país. No Sudeste do Brasil, o estado de Minas Gerais registrou o percentual de 13,12%, São Paulo, o percentual de 12,87% e o estado do Rio de Janeiro atingiu 11,45%. Verifica-se no segundo turno um significativo crescimento em relação ao primeiro turno, fato completamente inédito. À exceção do Nordeste do Brasil que manteve a tradição e registrou menor índice no segundo turno, todas as demais regiões registraram crescimento no segundo turno. Isto, mais uma vez, é o contrário do resultado registrado em todas as eleições de 1989 até 2014.

Ressalte-se que no segundo turno de 2018 não houve a tradicional dupla PT e PSDB. A disputa entre PT e PSL, de algum modo, influenciou no comportamento eleitoral e os eleitores se dispuseram à invalidação do voto, não optando por uma escolha válida. Da Silva (2016) observou que o eleitor brasileiro se predispõe ao voto inválido quando não há uma per-

cepção de verdadeira escolha num processo eleitoral. O ponto fora da curva no comportamento eleitoral pode-se registrar no Nordeste do país. O deslocamento dos votos inválidos da região Nordeste para o Sudeste e Sul do país sinalizou uma provável mudança na correlação com o IDH, como verificado por Costa (2006).

Tabela 7 – Eleições 2018 – Percentual dos votos inválidos por Região Geográfica – 1º e 2º turnos

| TURNO | NO | NE | CO | SE | SU | BRASIL |
|--------|------|------|------|-------|------|--------|
| 2018.1 | 5,80 | 9,52 | 6,92 | 9,87 | 6,95 | 8,79 |
| 2018.2 | 6,68 | 7,34 | 7,11 | 12,41 | 7,70 | 9,57 |

Fonte: TSE (2018).

4 OS VOTOS INVÁLIDOS E O IDH: CORRELAÇÃO

Neste capítulo apresentam-se as médias nacionais de votos inválidos e do IDH brasileiro em todos os anos eleitorais de 2002 a 2018, e os resultados do cálculo de correlação linear (Tabela 9). A principal fonte dos dados eleitorais foi o Ipeadata. Em relação ao Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) foi utilizada plataforma de dados do Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil (ATLAS BRASIL, 2013) ressaltando-se que para as eleições de 2002 e 2006, foram considerados os dados do IDH de 2000 e para a eleição de 2018, utilizou-se o IDH do ano de 2017.

4.1 Métodos

Os métodos utilizados foram pautados pelo trabalho de Costa (2006), embora adaptados e corrigidos quando necessário. Utilizou-se a correlação linear de Pearson, análise bivariada na qual se quantifica a força de associação linear entre duas variáveis, estimada a partir da divisão da covariância entre as duas variáveis e a raiz quadrada da variância de uma vezes a variância da outra.

4.2 Estatística descritiva

Tabela 8 – Médias nacionais 2002-2018 (votos inválidos 1º e 2º turno, e IDH)

| | Geral | 2002 | 2006 | 2010 | 2014 | 2018 |
|---|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Votos nulos e brancos - 1º turno | 0,087 | 0,109 | 0,080 | 0,083 | 0,086 | 0,077 |
| | (0,001) | (0,002) | (0,000) | (0,001) | (0,001) | (0,001) |
| Votos nulos e brancos - 2º turno | 0,062 | 0,060 | 0,053 | 0,063 | 0,057 | 0,077 |
| | (0,001) | (0,000) | (0,001) | (0,000) | (0,001) | (0,001) |
| IDH | 0,669 | 0,576 | 0,576 | 0,705 | 0,738 | 0,749 |
| | (0,009) | (0,005) | (0,005) | (0,002) | (0,002) | (0,002) |
| Nº de observações | 135 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 |

Fonte: pesquisa própria (2022).

A tabela apresenta as médias nacionais dos votos inválidos e do IDH, no primeiro e segundo turno, em cada eleição presidencial e dentro dos parênteses, a sua variância. No primeiro turno de 2006, por exemplo, a média de votos inválidos encontrada foi 0,080 no primeiro turno (em média, 8% de votos inválidos) e 0,053 no segundo turno (em média, 5,3% de votos inválidos). O IDH também apresentou diferença estatística no período, alterando-se de 0,576 para 0,749 em média.

4.3 Correlação linear

Tabela 9 – Correlação entre os percentuais dos votos inválidos e o IDH

| | Geral | Eleição | | | | |
|-----------------|--------------|----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| | | 2002 | 2006 | 2010 | 2014 | 2018 |
| 1º turno | -0,401*** | -0,685*** | -0,414** | -0,407** | -0,132 | -0,083 |
| P-valor | (0,000) | (0,000) | (0,032) | (0,035) | (0,511) | (0,681) |
| 2º turno | 0,227*** | -0,054 | 0,075 | 0,094 | 0,091 | 0,401** |
| P-valor | (0,008) | (0,789) | (0,710) | (0,640) | (0,650) | (0,038) |

Obs.: *** indica significância a 1% e ** indica significância a 5%.

Fonte: pesquisa própria (2022).

A Tabela 9 apresenta os resultados das correlações de Pearson entre os percentuais de votos inválidos de cada estado, em cada eleição e o seu IDH. Os coeficientes são acompanhados de uma medida de significância.² Quando os coeficientes possuem alta significância, eles são acompanhados do sinal ***. Quando a significância é moderada, usa-se o sinal **. A medida de significância, por sua vez, é calculada a partir de seu p-valor, indicado dentro dos parênteses abaixo dos coeficientes de Pearson. O p-valor é calculado a partir de um teste de médias sendo considerado insignificante quando apresenta um valor abaixo de 5%.

É possível notar que há um comportamento contrário entre as variáveis quando os turnos são analisados separadamente, isto é, que a correlação é negativa e significativa no primeiro turno e positiva no segundo turno, apesar de que essa é fortemente influenciada pelos números atípicos do segundo turno de 2018. De fato, analisando cada eleição, é possível encontrar um sinal negativo e significativo para os primeiros turnos de 2002, que convergem ao resultado apresentado por Costa (2006). A convergência entre os índices encontrados aqui e por Costa com relação ao primeiro turno da eleição de 2002 dá plausibilidade à assunção de que o ponto de partida de nossa pesquisa está em sintonia com aquela contra a qual se pretende comparar. O sinal indicativo de significância do coeficiente está igualmente presente nos primeiros turnos de 2006 e 2010. Isto mostra que nos primeiros turnos de 2002, 2006 e 2010, pode-se inferir, com moderada certeza, que o índice de votos inválidos caminha inversamente ao IDH dos estados.

Por outro lado, observa-se que o coeficiente de correlação dos primeiros turnos, embora sempre negativo, diminuiu a cada eleição, ao ponto de se tornar não significativo a partir de 2014. Dessa forma, não é possível inferir que o IDH esteve negativamente correlacionado ao índice de votos inválidos nas últimas duas eleições. Por si só, isto já corrobora uma das hipóteses iniciais deste trabalho: a de que o voto inválido no Brasil deixou de ser majoritariamente explicável pelos indicadores socioeconômicos das regiões brasileiras.

2 Os coeficientes (p-valores) foram calculados através da linha de código do software Stata 14.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se concluir que, de maneira geral, nos primeiros turnos das eleições presidenciais de 2002-2018, o percentual de votos inválidos se comporta de forma contrária ao IDH dos estados. Por outro lado, essa tendência diminui progressivamente até deixar de existir nos dois últimos primeiros turnos de eleições presidenciais (2014 e 2018). Isto indica que, ao menos no que diz respeito aos primeiros turnos eleitorais, IDH e votos inválidos se tornaram cada vez mais independentes. Este achado corrobora uma das principais hipóteses deste trabalho: o voto inválido se tornou progressivamente independente das condições socioeconômicas dos estados do país, ou que pelo menos a sua correlação negativa significativa, encontrada por Costa com relação ao período 1989-2002, tornou-se insignificante.

Os achados apresentados respondem à pergunta inicial do presente estudo: a correlação negativa entre IDH e votos inválidos encontrados por Costa (2006) nas eleições de 1989-2002, alterou-se. Tornou-se progressivamente insignificante nos últimos pleitos eleitorais. Primeiro, os resultados da correlação linear entre o IDH e índice de votos inválidos no primeiro turno tornaram-se progressivamente menos significativos até perder significância estatística nos anos de 2014 e 2018. Estes resultados sugerem que a situação socioeconômica dos estados brasileiros, expressa em seu IDH, é cada vez menos fator relevante na explicação do número de votos inválidos dos primeiros turnos das eleições presidenciais.

Seria demasiado ambicioso afirmar com qualquer grau de segurança quais as razões, seguramente múltiplas, que explicariam estas transformações no comportamento eleitoral brasileiro. Por outro lado, é possível tecer algumas conjecturas mesmo que de caráter apenas exploratório.

A partir de 2002, todas as eleições presidenciais brasileiras utilizaram urnas eletrônicas que, dado seu funcionamento simples e semelhante ao de um telefone comum, facilitaram o processo de votação e reduziram

o número de votos invalidados por erro do eleitor. Os eleitores com menos escolaridade seriam os mais expostos ao erro com cédulas complexas como as utilizadas até 1998. Pode-se conjecturar que o número de votos inválidos por erro do eleitor, no período de 2002 a 2018, foi menor que no período analisado por Costa (2006).

Por outro lado, o cenário eleitoral das eleições de 2010, 2014 e 2018 mostrou-se cada vez mais polarizado. Essa polarização certamente teve efeitos sobre o comportamento dos votos inválidos. Um ponto em destaque na presente análise e que condiz com a realidade atual (além das apresentadas por outros autores): o voto inválido do eleitor brasileiro reflete a *insatisfação política* e pode ser caracterizado como um voto de protesto político, ou, secundariamente, um voto de eleitores alienados e indiferentes. Precisa-se, portanto, continuar atuando em prol do fortalecimento da democracia brasileira e evitar a ascensão de eleitores antissistêmicos que poderiam pôr em risco a estrutura política democrática do país.

REFERÊNCIAS

ALDASHEV, G.; MASTROBUONI, G. Invalid ballots and electoral competition. **Carlo Alberto Notebooks**, p. 1-39, 2013.

ALMEIDA, A. C. **O voto do brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 2018a.

ALMEIDA, A. C. **A cabeça do brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Record, 2018b.

ALMEIDA, E. S. de *et al.* **O fator Agora é Lula nas eleições presidenciais de 2002**. Disponível em: http://www.ufjf.br/poseconomia/files/2010/01/td_001_2007.pdf. Acesso em: 12 fev. 2021.

ALMEIDA, M. Y. de. A reeleição de Lula: ou o enterro provisório de uma crise estrutural. **World Socialist Web Site**, 2006. Disponível em: <https://www.wsws.org/pt/2006/nov2006/por4-n08.shtml>. Acesso em: 8 fev. 2021.

ATLAS BRASIL. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**. Índice de Desenvolvimento Humano. 2013. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/radar-idhm/>. Acesso em: 14 abr. 2021.

BAQUERO, M. Eleições e capital social: uma análise das eleições presidenciais no Brasil (2002-2006). **Opinião Pública**, v. 13, n. 2, Campinas: nov. 2007.

BAQUERO, M. Democracia formal, cultura política informal e capital social no Brasil. **Opinião Pública**, v. 14, n. 2, Campinas: nov. 2008. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762008000200005. Acesso em: 14 jun. 2021.

BOBBIO, N. **Direita e esquerda**: razões e significados de uma distinção política. São Paulo: Ed.UEP, p. 105, 1995.

BOBBIO, N. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. Tradução Marco Aurélio Nogueira, 14. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2017.

BORBA, J. As bases sociais e atitudinais da alienação eleitoral no Brasil. **Debates**, v. 2, n. 2, p. 134-157, 2008.

BRAGA, M. do S. S. O processo político-partidário brasileiro e as eleições de 2006. **Revista Sociedade e Política**. n. 10, p. 53-89, abr. 2007.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 4 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.100/1995**. Lei Eleitoral. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9100-29-setembro-1995_37289normapl.html. Acesso em: 18 ago. 2021.

BRASIL. Lei Eleitoral. **Lei nº 9.405/97**. Lei Eleitoral. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19504.htm. Acesso em: 2 abr. 2018.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Relatório das eleições 2002**. Brasília: TSE, 2003. Disponível em: http://www.tse.jus.br/hotsites/catalogopublicacoes/pdf/relatorio_eleicoes/relatorio.pdf. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Relatório das eleições 2006**. Brasília: TSE, 2006. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-antteriores/eleicoes-2006>. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Relatório das eleições 2010**. Brasília: TSE, 2010. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-antteriores/eleicoes-2010>. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Dje nº 74/2013**. Publicação: segunda-feira, 22 de abril de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ementa-acordao-mensalao.pdf>. Acesso em: 9 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Relatório das eleições 2014**. Brasília: TSE, 2014. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-antteriores/eleicoes-2014>. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Relatório das eleições 2014**. Brasília: TSE, 2018. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-2018>. Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Eleições 2014 e 2016**. Estatísticas Eleitorais, 1º turno. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleicoes/estatisticas/eleicoes/eleicoes-anteriores/estatisticas-candidaturas-2014/estatisticas-eleitorais-2014-resultados>. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Relatório das eleições 2002-2018**. Brasília: TSE, 2003. Disponível em: http://www.tse.jus.br/hotsites/catalogo-ublicacoes/pdf/relatorio_eleicoes/relatorio.pdf. Acesso em: 21 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, STF. **Ação penal nº 470**. Brasília/DF. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/AP_470_Peticao_n_382072011.pdf. Acesso em: 3 jul. 2021.

CARREIRÃO, Y. de S. A eleição presidencial de 2002: uma análise preliminar do processo e dos resultados eleitorais. **Revista de Sociologia e Política**, p. 179-194, Curitiba, jun. 2004.

CARREIRÃO, Y. de S. A eleição presidencial brasileira de 2006: uma análise preliminar. **Revista Política e Sociedade**, abr. 2007.

CISNEROS, G. I. Movilización, escolaridad y voto nulo: la elección federal de 2009 en México. **Política y Gobierno**, p. 39-78, 2013.

COHEN, M. J. Protesting via the null ballot: an assessment of the decision to cast an invalid vote in Latin America, **Political Behavior**, p. 395-414, 2018.

COSTA, H. de O. **Alienação eleitoral no Brasil**: uma análise dos votos brancos, nulos e abstenções nas eleições presidenciais (1989 a 2002). Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Universidade Católica/SP. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/3779/1/Homero%20de%20Oliveira%20Costa.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2018.

COSTA, H. de O. **Democracia e representação política no Brasil**: uma análise das eleições brasileiras (1989-2002). Porto Alegre: Ed. Sulina, 2007.

CONTRI, A. L. Uma avaliação da economia brasileira no governo Dilma. **Indicadores Econômico**, FEE, Porto Alegre, v. 41, n. 4, p. 9-20, 2014.

DA SILVA, R. **Comportamento eleitoral na América Latina e no Brasil**: em busca dos determinantes das abstenções, votos brancos e votos nulos. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/169659>. Acesso em: 14 dez. 2020.

DRISCOLL, A.; NELSON, M. J. Ignorance or opposition? Blank and spoiled votes in low-information, highly politicized environments. **Political Research Quarterly**, 2014.

ESPIRITO SANTO. Tribunal Regional Eleitoral. **Voto branco e voto nulo, saiba a diferença**. 2014. Disponível em: <http://www.tre-es.jus.br/imprensa/noticias-tre-es/2014/Outubro/voto-branco-x-voto-nulo-saiba-a-diferenca>. Acesso em: 21 mar. 2021.

FIGUEIREDO, R.; COUTINHO, C. Eleição 2002. CEPAC – Pesquisa e Comunicação. **Opinião Pública**, v. 9, n. 2, Campinas, out. 2003. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762003000200005. Acesso em: 22 mar. 2021.

GLOBO. **Dilma tem 39%, Aécio 21%, e Campos, 10%, indica pesquisa Ibope.** Disponível em: <http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/noticia/2014/06/dilma-soma-39-aecio-21-e-campos-10-indica-pesquisa-ibope.html>. Acesso em: 7 nov. 2020.

KOUBA, K.; LYSEK, J. **What affects invalid voting?** A review and meta-analysis. *Government and Opposition*, p. 745-775, 2019.

LIMA JÚNIOR, O. B. de. Nota de pesquisa: alienação eleitoral e seus determinantes. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, n. 14, São Paulo, 1990.

LIPSET, S. M.; ROKKAN, S. Estruturas de clivagem, sistemas partidários e alinhamentos de eleitores. **Consenso e Conflito**, p. 161-259, Lisboa: Gradiva, ([1985]1992).

MALTEZ, J. A. Manual de Ciência Política. Teoria Geral da República – ISCSP. Ulisboa. **Coleção Manuais Pedagógicos**, maio, 2018.

MARTINS, M. M. Cidadania e participação política: temas e perspectivas de análise. ISCSP. Ulisboa. **Coleção Manuais Pedagógicos**. Guide Artes Gráficas, out. 2010.

MARTINS, M. M. Representação Política. Eleições e Sistemas Eleitorais: uma introdução. 2. ed. (revista e aumentada). ISCSP. Ulisboa. **Coleção Manuais Pedagógicos**. Guide Artes Gráficas, set. 2015.

MORAL, M. The passive-aggressive voter: the calculus of casting an invalid vote in European democracies. **Political Research Quarterly**, p. 732-745, 2016.

NICOLAU, J. A participação eleitoral no Brasil. In: VIANNA, L. W. (org.). **A democracia e os três poderes**. Rio de Janeiro: IUPERJ/Fapesp, Belo Horizonte: UFMG, 2002.

NICOLAU, J. M. **Eleições no Brasil: do Império aos dias**. Rio de Janeiro: Zahar, 2012.

NICOLAU, J. O triunfo do Bolsonarismo: como os eleitores criaram o maior partido de extrema direita da história do país. **Revista PIAUÍ**. Questões Eleitorais. Edição 146. ed. nov. 2018. Disponível em: <https://piaui.folha.uol.com.br/materia/o-triunfo-do-bolsonarismo/>. Acesso em: 25 mar. 2021.

NICOLAU, J. A urna eletrônica e seus efeitos. **Folha de São Paulo**, coluna Opinião, 16 de outubro de 1998. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniaofz16109810.htm>. Acesso em: 18 jan. 2021.

PACHÓN, M.; CARROLL, R.; BARRAGÁN, H. Ballot design and invalid votes: evidence from Colombia. **Electoral Studies**, p. 98-110, 2017.

PEIXOTO, V.; RENNÓ, L. Mobilidade social ascendente e voto: as eleições presidenciais de 2010 no Brasil. **Opinião Pública**, Campinas, v. 17, n. 2, p. 304-332, nov. 2011.

PEREIRA, A. E. G. *et al.* A eleição de Dilma em 2010 e seus determinantes: evidências empíricas do Programa Bolsa Família. **Análise Econômica**, Porto Alegre, ano 33, n. 64, p. 111-142, set. 2015.

PIAUÍ. O Triunfo do Bolsonarismo. **Revista Piauí**. Disponível em: <https://piaui.folha.uol.com.br/materia/o-triunfo-do-bolsonarismo/>. Acesso em: 22 mar. 2021.

POWER, T. J.; GARAND, J. C. **Determinants of invalid voting in Latin America**. *Electoral Studies* 26, p. 432-444, 2007.

QUEIROZ, A. A. de. O papel dos robôs e das redes sociais nas eleições deste ano. **Revista Consultor Jurídico**, 2018 . Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-23/antonio-queiroz-papel-robos-redes-sociais-eleicoes>. Acesso em: 16 ago. 2022.

REIS, F. W. Eleição de 2014: país dividido e questão social. **Em Debate**, Belo Horizonte, v. 6, n. 6, p. 8-16, out. 2014.

SANTOS, W. G. **Crise castigo: partidos e gerais na política brasileira**. Rio de Janeiro: Vértice/IUPERJ, 1987.

SINGER, A. A história e seus ardis: lulismo posto à prova em 2010. **Folha de São Paulo**. Eleições. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/ilustrissima/il1909201005.htm>. Acesso em: 14 abr. 2021.

SOARES, G. A. D.; TERRON, S. L. Dois Lulas: a geografia eleitoral da reeleição (explorando conceitos, métodos e técnicas de análise geoespacial). **Opinião Pública**, v. 14, n. 2, Campinas, nov. 2008.

WERNECK, L. V. **Conjuntura político-eleitoral 2010**. Instituto Humanitas Unisinos – IHU, Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, São Leopoldo/RS, 2010.

Como citar este artigo:

VALENTE, Maria Rita da Silva. Os votos brancos e nulos nas eleições presidenciais brasileiras: período entre 2002 e 2018. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 450-481, jan./jun. 2023. Semestral. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v21i1.810>.

Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle – Doutrina e Artigos

A Revista Controle – Doutrina e Artigos é uma publicação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE). Os artigos publicados na Revista devem abordar assuntos relacionados às seguintes áreas: Direito Constitucional, Direito Administrativo, Finanças Públicas, Controle Externo, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações e Contratos, Políticas Públicas, Processo Administrativo, Contabilidade Pública, Auditoria Operacional, de Gestão e de Processos e temas afins.

SUBMISSÃO E CADASTRO ONLINE

1 As submissões de artigos à Revista Controle – Doutrina e Artigos são realizadas exclusivamente via plataforma eletrônica própria, OJS (Open Journal Systems), por meio do seguinte link: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA>;

2 O cadastro no sistema e posterior acesso, por meio de login e senha, são obrigatórios para a submissão de artigos, bem como para acompanhar o processo editorial em curso;

3 Para o cadastro de novos usuários, o acesso pode ser realizado por meio do banner fixo da Revista Controle, localizado na margem direita do site institucional do Tribunal de Contas do Estado (<http://www.tce.ce.gov.br>) ou, ainda no mesmo site, pelo menu “Comunicação”, em seguida pela aba “Publicações”, na sequência pela aba “Revista Controle” e, por último, pela aba “Submissões Online”;

4 Os novos usuários também podem realizar o cadastro por meio do seguinte link: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/user/register>;

5 Na plataforma de cadastro, no campo “Metadados”, deve(m) ser apresentado(s) o(s) nome(s) completo(s) do(s) autor(es), acompanhado(s) de breve currículo, relatando a experiência acadêmica e/ou profissional, endereço, números de telefones e e-mails; e

6 Os usuários já cadastrados na plataforma da Revista não precisam criar um novo login e senha.

PADRONIZAÇÃO DOS ARTIGOS (DIRETRIZES PARA AUTORES)

1 O artigo pode ser submetido em português, inglês ou espanhol;

2 A estruturação do texto do artigo deve se adequar às exigências de um trabalho científico, contendo: introdução, desenvolvimento, conclusão/considerações finais e referências bibliográficas (os tópicos do texto podem receber designações diferentes);

3 Para os artigos com pesquisas empíricas, sugere-se a seguinte estrutura: título no idioma do artigo, título em inglês, resumo, palavras-chave, *abstract*, *keywords*, introdução, fundamentação teórica, metodologia da pesquisa, resultados da pesquisa, análise e discussão dos resultados, considerações finais (principais conclusões, limitações da pesquisa e recomendações para estudos posteriores) e as referências bibliográficas;

4 O artigo deve ser escrito em linguagem clara e objetiva. O autor deve evitar a linguagem coloquial, jargões da área e termos técnicos sem a devida explicação;

5 O artigo deve ser submetido à revisão de grafia de sua língua original, pois textos com problemas dessa natureza poderão ser rejeitados pelos Editores;

6 Para redação e apresentação do texto é requerida a sua adequação às normas da Associação Brasileira de Normas e Técnicas – ABNT (NBRs 6022/2018, 6023/2018, 6024/2012, 6028/2003 e 10.520/2002);

7 Os Editores podem sugerir alterações do artigo, tanto no que se refere ao conteúdo da matéria, quanto em relação à adequação do texto às normas de redação e apresentação da ABNT (NBRs 6022/2018, 6023/2018, 6024/2012, 6028/2003 e 10.520/2002);

8 Quando o trabalho for escrito por vários autores, é preciso ordená-los de acordo com a contribuição de cada um, com o autor principal em primeiro lugar. Caso seja adotado outro procedimento, os autores deverão explicitar a razão;

9 Não serão permitidas alterações (inclusão e substituição) na autoria dos artigos após a etapa de *double blind review* (revisão duplo-cega);

10 A fundamentação teórica deve ser consistente, com pesquisa bibliográfica atualizada e realizada em periódicos nacionais e internacionais renomados na área de conhecimento;

11 Os artigos devem ter, no mínimo, 10 e, no máximo, 20 páginas, incluindo quadros, tabelas, gráficos, figuras, mapas, notas e referências;

12 O título do artigo deve ser apresentado em seu idioma original e em inglês, escrito em negrito, centralizado e em letras caixa-baixa. O título em inglês deve constar logo abaixo do título no idioma original. Procedese de forma idêntica à apresentação do resumo, imediatamente acompanhado das palavras-chave, em seus idiomas originais e em inglês (*abstract e keywords*);

13 O número máximo de autores por artigo é 5 (cinco);

14 O título do artigo deve ter no máximo 20 (vinte) palavras. Os resumos em português, inglês ou espanhol devem conter no máximo 250 (duzentos e cinquenta) palavras, contendo a indicação de 3 (três) a 5 (cinco) palavras-chave nos mesmos idiomas para indexação;

15 O resumo em inglês (*abstract*) deverá ser uma tradução fiel do resumo no idioma original do artigo, assim como as palavras-chave (*keywords*);

16 O resumo deve ressaltar, no mínimo, o objetivo, o método de pesquisa e os principais resultados do trabalho;

17 Não deve haver, em hipótese alguma, identificação do(s) autor(es) no corpo do trabalho e no arquivo de submissão. Recomenda-se utilizar a ferramenta “Inspeccionar Documento”, como exemplo de submissão na extensão “doc”, para verificar e excluir propriedades ocultas e/ou informações pessoais do arquivo;

18 O arquivo deve ser digitado em qualquer processador de texto (ex.: MS-Word, LibreOffice, Google Docs etc.), não podendo ultrapassar 2MB;

19 O texto deve ser escrito em fonte Times New Roman, tamanho 12, em espaçamento simples e alinhamento justificado, com exceção das referências bibliográficas, que devem estar alinhadas à esquerda;

20 Nos parágrafos, o recuo especial da primeira linha é de 1,25cm e não há espaçamento entre eles;

21 O layout da página deve ser feito em papel A4 (29,7 x 21 cm), com margens: superior (3 cm), esquerda (3 cm), inferior (2 cm) e direita (2 cm);

22 As seções do artigo devem ser escritas em caixa alta e os subtítulos em caixa baixa, ambos em negrito e com a numeração arábica correspondente;

23 O resumo no idioma original do artigo, o *abstract*, as notas de rodapé, as citações longas, assim como as ilustrações, devem ser incluídos no documento principal, na sequência em que aparecem no texto (e não ao final do documento), escritos em fonte com tamanho 10;

24 A identificação da(s) ilustração(ões) deve aparecer na parte superior precedida da palavra designada (quadro, tabela, figura, gráfico, mapa, imagem e outros), seguida de seu número de ordem de ocorrência no texto, em algarismos arábicos, travessão e do respectivo título. Na parte inferior da ilustração, é obrigatório indicar a fonte consultada, ainda que seja uma produção do(s) próprio(s) autor(es), assim como as legendas, notas e outras informações necessárias à sua compreensão, se houver. A ilustração deve ser citada no texto;

25 A definição da(s) ilustração(ões) deve estar em alta qualidade para visualização e leitura, assim como o tamanho utilizado da fonte. A Revista Controle – Doutrina e Artigos é impressa em tonalidade monocolor (preta), logo as ilustrações que apresentem cores devem ser modificadas para visualização nas tonalidades preta e cinza;

26 Negritos devem ser utilizados apenas em títulos e subtítulos;

27 Palavras estrangeiras devem ser grafadas em itálico, enquanto neologismos ou acepções incomuns entre “aspas”;

28 As notas devem ser evitadas; quando utilizadas devem ser breves, servindo para explicar ou esclarecer o texto, de maneira sucinta, e não se confundirem com a referência utilizada; devem vir ao final da página em que aparecem, preferencialmente, com numeração sequencial em algarismos arábicos, devendo figurar: último sobrenome do(s) autor(es), ano e indicação de volume, capítulo e página (quando for o caso);

29 As URLs para as referências devem ser informadas no texto, sempre que possível;

30 As citações e referências devem seguir as normas da Associação Brasileira de Normas e Técnicas – ABNT (NBR 10520/2002 e NBR 6023/2018), sendo cuidadosamente conferidas pelo(s) autor(es), e suas fontes precisam constar no próprio corpo do texto, conforme os exemplos seguintes:

a) Citação direta:

Sobrenome de um autor:

Segundo Fulano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano, página).

Sobrenome de dois autores:

Conforme Fulano e Sicrano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO, ano, página).

Sobrenome de três autores:

De acordo com Fulano, Sicrano e Beltrano (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO; BELTRANO, ano, página).

Sobrenome de mais três autores:

Na acepção de Fulano et al. (ano, página), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO et al., ano, página).

b) Citação indireta (Exclui-se apenas a numeração da página):

Sobrenome de um autor:

Segundo Fulano (ano), “entende-se que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, ano).

Sobrenome de dois autores:

Fulano e Sicrano (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO; SICRANO, ano).

Sobrenome de três autores:

Fulano, Sicrano e Beltrano (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO, SICRANO; BELTRANO, ano).

Sobrenome de mais três autores:

Fulano et al. (ano) entendem que ...”, ou “Entende-se que ...” (FULANO et al., ano).

c) Citações de diferentes autores:

Ex.: Texto...(LAKATOS; MARCONI, 2017; BARDIN, 2011; OLIVEIRA et al., 2012).

ATENÇÃO:

Ao final do artigo, o texto deverá conter uma lista com as referências completas dos documentos utilizados pelo(s) autor(es) para seu embasamento teórico.

As referências deverão ser apresentadas em ordem alfabética e alinhadas à esquerda. Toda referência citada no artigo deve constar na lista de referências bibliográficas apresentadas no final do artigo e vice-versa.

As obras devem ser referenciadas em parte ou no todo, em formato impresso ou digital, conforme os exemplos na sequência:

d) Artigo ou matéria de revista, boletim etc.:

NORRIS, D. F.; REDDICK, C. G. Local e-government in the United States: transformation or incremental change? **Public Administration Review**, v. 73, n. 1, p. 165-175. 2013.

VIEIRA, P. R. Em busca de uma teoria de descentralização. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 5, p. 1409-1425, set./out. 2012.

e) Livro:

SCHINDLER, P. S; COOPER, D. R. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

f) Monografias/dissertações/teses:

AKUTSU, L. **Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa**: investigação em portais eletrônicos no Brasil. 2002. 152 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2002.

PLATT NETO, O. A. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. 348 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2005.

g) Parte de Monografia:

QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. A importância da dimensão ambiental nas contas públicas: alguns temas para análise no Tribunal de Contas de Santa Catarina. In: **Concurso de Monografia do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**, 1, 2006, Florianópolis. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: contas públicas: transparência, controle social e cidadania. Florianópolis: TCE, 2006. p. 73-147.

h) Trabalho apresentado em anais de eventos (congressos, simpósios, encontros, colóquios, seminários):

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 1., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAPG, 2004. p. 1-13.

SANTANA, G. A. da S. et al. A representação social na interpretação de um sonho de cidade coletivamente construído. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE PODER LOCAL, XII, Salvador. **Anais...** Salvador: UFBA, 2012. p. 1-17.

SANTIN, J. R. O tratamento histórico do poder local no Brasil e a gestão democrática municipal. In: SEMINÁRIO NACIONAL MOVIMENTOS SOCIAIS, PARTICIPAÇÃO E DEMOCRACIA, 2., 2007, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2007. p. 323-340.

i) Trabalhos em meio eletrônico:

ROCHA, H. H. N. Transparência e accountability no Estado Democrático de Direito: reflexões à luz da lei de acesso à informação. **Revista do TCE/MG**, n. esp., 2012. Disponível em: <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1682.pdf>. Acesso em: 01 set. 2013.

WEST, D. M. **Assessing e-government**: the internet, democracy, and service delivery by state and federal governments. Providence, USA: Brown University, September, 2000. Disponível em: <http://www.insidepolitics.org/egovtreport00.html>. Acesso em: 25 ago. 2013.

j) Legislação:

BRASIL. **Lei Complementar nº 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 09 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 16 out. 2019.

k) Jurisprudência:

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 016/2002-TCU-Plenário**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 30 de janeiro de 2002. Diário Oficial de União, 15 de fev. 2002.

POLÍTICA EDITORIAL

1 Os artigos devem ser submetidos à Revista Controle – Doutrina e Artigos pelo(s) próprio(s) autor(es);

2 A submissão de um artigo ou o aceite de convite para sua publicação implica a anuência incondicional pelo(s) autor(es) a todos os termos da política editorial do periódico, bem como a cessão total, irrevogável e gratuita dos direitos autorais a ele(s) pertinentes;

3 O artigo deve ser inédito no Brasil ou em outro país, não sendo considerada quebra de ineditismo uma versão preliminar apresentada em anais de eventos científicos nacionais e/ou internacionais;

4 O artigo não pode ser submetido à avaliação simultânea em outro periódico;

5 Após a submissão do artigo, o sistema envia uma mensagem de confirmação para o(s) autor(es) e, ao mesmo tempo, para os Editores, avisando-lhes da nova submissão;

6 O(s) autor(es) com um artigo em processo de avaliação não deve(m) submeter outro até receber a avaliação final da submissão;

7 O artigo submetido à Revista Controle – Doutrina e Artigos será avaliado primordialmente quanto a seu mérito científico;

8 Os artigos passam pela primeira etapa, o “*Desk Review*”, em que os Editores verificam se o artigo se ajusta à linha editorial da Revista Controle – Doutrina e Artigos, se há uma contribuição teórica-empírica, e se está de acordo com o formato indicado. Essa etapa pode durar até 2 (dois) meses, tendo como resultado a rejeição da submissão ou sua seleção para continuar no processo de avaliação;

9 Os Editores podem, independentemente da oitiva do Conselho Editorial, devolver ao(s) autor(es) os artigos que não atenderem aos requisitos vigentes;

10 As avaliações são feitas em formulários de avaliação padronizados, havendo espaço para comentários personalizados, que são encaminhados ao(s) autor(es) após as avaliações;

11 O artigo passa pela avaliação “*Double Blind Review*” (revisão duplo-cega), sendo analisado por, pelo menos, 2 (dois) avaliadores (pareceristas) externos às cegas (sem a identificação de autoria e dos pareceristas) para a emissão dos pareceres. A dupla avaliação por pares garante o anonimato tanto dos autores quanto dos pareceristas;

12 A avaliação considera: a relevância do artigo; a estrutura textual; a coerência entre a introdução e a problematização; a relevância do referencial teórico; o rigor dos métodos e técnicas de pesquisa; a análise e a discussão consistente de dados (quando aplicável); e as conclusões/considerações finais;

13 Os Editores emitem o parecer de desempate, em situações de divergência entre os pareceristas, ou podem encaminhar para um terceiro parecerista;

14 No caso de “Revisões Requeridas”, será dada ciência ao(s) autor(es) para justificar(em) a manutenção da forma original ou para efetuar(em) as correções em, no máximo, 15 dias. A nova versão do documento poderá ser novamente encaminhada aos pareceristas para sua revisão ou analisada pelos Editores para verificação do atendimento das “Revisões Requeridas” pelos pareceristas;

15 No caso de parecer pela “Rejeição” por 2 (dois) pareceristas, o artigo é imediatamente excluído do processo de avaliação, com posterior comunicação ao(s) autor(es);

16 Compete aos Editores analisar as razões do(s) autor(es) nas situações em que o parecer for pela “Rejeição” ou “Revisões Requeridas”;

17 O(s) autor(es) pode(m) reenviar os artigos devolvidos, desde que efetuadas as modificações necessárias nos prazos estabelecidos pelos Editores;

18 A critério dos Editores, é possível haver uma segunda rodada de correções, antes de o artigo ser aceito definitivamente; ou, também, pode haver a possibilidade de as correções não terem sido satisfatoriamente realizadas. Nesse último caso, o artigo é rejeitado;

19 Sendo aceito o artigo, os Editores enviam um comunicado ao(s) autor(es) pelo sistema para, em seguida, iniciar o processo de edição, que leva aproximadamente 1 (um) mês;

20 Os artigos selecionados para publicação são encaminhados à revisão estilística, linguística e gramatical, normalização, indexação, bem como à produção gráfica e eletrônica, sujeitando-se aos ajustes necessários, a critério dos Editores, desde que não impliquem alteração do sentido;

21 Antes da publicação definitiva, o(s) autor(es) recebe(m) um e-mail com um link da versão do artigo pós-correções para fazer(em) uma última revisão do formato e emitir(em) sua aquiescência final;

22 Quando uma edição é publicada, os Editores enviam um e-mail com um link de acesso a todos os associados cadastrados na plataforma da Revista Controle – Doutrina e Artigos;

23 Não será publicado, no mesmo semestre, mais de um artigo de um autor/co-autor, independentemente da posição deste na autoria do trabalho;

24 O artigo rejeitado após as etapas de “Desk Review” ou “Double Blind Review” não poderá ser novamente submetido à Revista Controle – Doutrina e Artigos;

25 O(s) autor(es) terá(ão) a submissão de seu(s) artigo(s) automaticamente recusada, caso não aceite(m) ou descumpra(m) a declaração de direitos autorais do periódico;

26 No Sistema OJS são registrados a data de entrada e os passos do processo de avaliação e editoração do artigo, de forma que o(s) autor(es) pode(m) acompanhar o status de seu artigo automaticamente pela plataforma;

27 A duração do processo de publicação dos artigos adequados às normas editoriais é estimada entre a data de submissão e a data de lançamento da edição da Revista Controle – Doutrina e Artigos; e

28 Cada autor receberá, sem nenhum ônus, 3 (três) exemplares do número da Revista Controle – Doutrina e Artigos em que foi publicado o seu trabalho.





TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTAS E GESTÃO PÚBLICA MINISTRO PLÁCIDO CASTELO

RUA SENA MADUREIRA, 1047 - CENTRO
CEP: 60.055-080 - FORTALEZA - CEARÁ



revistacontrole.tce.ce.gov.br

