

ISSN 1980-086X e-ISSN 2525-3387 Volume XXII - Nº 2 - Jul./Dez. de 2024

REVISTA

Controle

Doutrina e Artigos

TRIBUNAL DE CONTAS E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Gilmar Ferreira Mendes

**A CONSOLIDAÇÃO DO CABIMENTO DO CONTROLE
CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS
ORÇAMENTÁRIAS**

Marcus Abraham

**CONSÓRCIOS INTERMUNICIPAIS DE SAÚDE COMO ARRANJO
INSTITUCIONAL DE COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO
FEDERATIVA PARA A PROMOÇÃO DE POLÍTICAS DE SAÚDE
NOS MUNICÍPIOS**

André Luiz de Matos Gonçalves, Divino Humberto de Souza Lima, Lucas Lima de Castro Ferreira

**A EVOLUÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO E SEUS
DESAFIOS ATUAIS**

Amandino Teixeira Nunes Júnior

REVISTA *Controle*
Doutrina e Artigos

Volume XXII - Nº 2

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

Rholden Botelho de Queiroz

Conselheiro Vice-Presidente

José Valdomiro Távora de Castro Júnior

Conselheiro Corregedor

Edilberto Carlos Pontes Lima

Conselheira Ouvidora

Patrícia Lúcia Mendes Saboya

Conselheiros

Luís Alexandre A. Figueiredo de Paula Pessoa

Soraia Thomaz Dias Victor

Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

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

Luis 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 de Resultados de Soluções de Aprendizagem

Hanusia Pereira Ferreira

Coordenador de Pesquisa, Inovação e Gestão da Informação

Paulo Alcântara Saraiva Leão

Gerente de Pesquisa e Inovação

Larissa Victor Mota

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

Assessores Administrativos

Raylena Pontes Cruz

Júlia Maria Pinheiro Pessoa

Carmen Cinira Correia Martins

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)

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 (CD)

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)

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)

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)

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 Federal (SF)

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)

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

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)

Conselho Editorial

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 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 Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

Marcos José Mendes

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

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)

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)

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, JWG-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)

Fabiano Maury Raupp

Doutorado em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Hanusia Pereira Ferreira

Doutorado em Educação pela Universidade Estadual do Ceará (UECE)

Leonino Gomes Rocha

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

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior

Doutor 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)

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino (UMSA)

Roberto Sérgio do Nascimento

Doutorado em Contabilidade pela Universidade de Zaragoza (UZ)

Samuel Leite Castelo

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

Francisco Wilson Ferreira da Silva

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes

Mestrado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

Artur Gomes de Oliveira

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

Eloisa Maia Vidal

Doutorado em Educação pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

George Henrique de Moura Cunha

Doutorado em Economia pela Universidade de Brasília (UnB)

Jaime de Jesus Filho

Doutor em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Maira Coutinho Ferreira Giroto

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

Marcus Vinícius Veras Machado

PhD em Higher Education pela University of Arizona (UA)

Maria Salvelina Marques Lourenço

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

Paulo Rogério Faustino Matos

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

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)

Lorena Lyra

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Maria Carolina Costa Madeira

Mestrado em Economia pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Lista de Avaliadores desta Edição

Tatyanne Cavalcante Pimenta Gomes

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

Viviane Moura de Farias

Mestrado em Economia pela Universidade
Federal do Ceará (UFC)

Victor Sampaio Gondim

Mestrado em Direito Constitucional pela
Universidade Federal do Ceará (UFC)

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 2024

Dados internacionais de catalogação na Fonte
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Controle: doutrina e artigos / Tribunal de Contas do Estado do Ceará. – Vol. 22, n.2 (jul. / dez. 2024) – Fortaleza: TCE-CE, 2024.

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

2024

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

Nota do Editor

Temos a satisfação de veicular mais uma edição da Revista Controle – Doutrina e Artigos. Os artigos abordam temas de grande relevância para a Gestão Pública, por meio de contribuições valiosas de ministros, conselheiros, técnicos, pesquisadores e autores de diversas instituições, nacionais e internacionais, nas áreas de administração pública, direito, contabilidade, economia, engenharia, dentre outras.

O artigo inicial desta edição, “Tribunal de Contas e Controle de Constitucionalidade”, tem um valor substancial para o controle externo brasileiro, pois serviu de texto-base para a palestra proferida pelo Exmo. Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Dr. Gilmar Ferreira Mendes, por ocasião do III Congresso Internacional dos Tribunais de Contas, realizado em Fortaleza/CE, sob os cuidados da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (Atricon), do Instituto Rui Barbosa (IRB) e do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE). Nesta exposição, além de ter sido retratada a importância histórica do controle externo e seu impacto educativo e moralizador na gestão da coisa pública, foram apresentadas algumas considerações acerca da celeuma existente em relação à possibilidade do exercício do controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, traduzido na Súmula 347 do STF, que conferiu às Cortes de Contas a possibilidade de afastar (*incidentaliter tantum*) normas cuja aplicação expressaria um resultado inconstitucional, seja por violação patente a dispositivo da Constituição ou por contrariedade à jurisprudência da Corte Suprema sobre a matéria. Segundo o Ministro Gilmar Mendes, o STF procurou equacionar o impasse que existia acerca da competência dos Tribunais de Contas para lidar com atos normativos inconstitucionais, esperando-se desses órgãos a postura de cobrar da Administração Pública a observância da Constituição, sobretudo mediante a aplicação dos entendimentos exarados pelo STF em matérias relacionadas ao controle externo, e, nessa perspectiva, notabilizando-se com grande relevância as boas relações mantidas entre os Tribunais de Contas e o Poder Judiciário.

Na sequência, o professor de direito financeiro e tributário da Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ) e desembargador federal, Marcus Abraham, no estudo denominado “A consolidação do cabimento do controle concentrado de constitucionalidade das leis orçamentárias”, traça um panorama sobre a evolução do entendimento do STF a respeito do controle de constitucionalidade concentrado das leis orçamentárias, sobretudo por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), apresentando os precedentes que até então rejeitavam tal controle de constitucionalidade, até chegar aos dias de hoje, com a superação daquela limitação, demonstrada em diversos julgados recentes sobre a matéria. De acordo com o pesquisador, o STF passou a absorver os bons ventos dos novos tempos, deixando para trás a obsoleta influência da teoria do jurista germânico Paul Laband de mais de cento e cinquenta anos (de meados do século XIX) – o qual forjou a tese da natureza de lei formal do orçamento público como mero ato administrativo autorizativo – e passando a reconhecer materialidade e substancialidade ao seu conteúdo, percebendo-se, por fim, que o novo posicionamento da Corte Superior, na maioria dos casos, enfrentava questionamentos em face de lei de diretrizes orçamentárias, cujo conteúdo contempla disposições com nítida densidade normativa, com vinculação e impositividade na elaboração e execução das leis orçamentárias anuais.

Em continuidade, o Conselheiro André Luiz de Matos Gonçalves, Divino Humberto de Souza Lima e Lucas Lima de Castro Ferreira, por meio da pesquisa “Consórcios intermunicipais de saúde como arranjo institucional de cooperação e coordenação federativa para a promoção de políticas de saúde nos municípios”, analisam a responsabilidade solidária dos entes da federação para a promoção dos serviços de saúde, mediante políticas públicas estruturantes que possibilitem a redução dos riscos de doenças, acesso universal e igualitário pelos cidadãos às ações e serviços de proteção e recuperação da saúde. Abordaram-se elementos e posições doutrinárias mediante o método de interpretação dialético, buscando-se mostrar aos gestores que há possibilidade de ganhos exponenciais na prestação dos serviços públicos, com racionalidade de processos e despesas, de forma que o consórcio se apre-

seja vista como uma opção ao subfinanciamento e ferramenta de governo para o fomento de políticas públicas estruturantes no setor de saúde.

A Revista também destaca um trabalho interessante do professor Amandino Teixeira Nunes Júnior, intitulado “A evolução do direito administrativo e seus desafios atuais”, com o propósito de examinar a evolução do Direito Administrativo, suas principais fases ao longo da história, desde os primórdios até os dias atuais, que refletem nas transformações políticas e econômicas pelas quais passaram a sociedade e o Estado. Destaca-se que o Direito Administrativo, como disciplina jurídica, não é atemporal, insensível às mutações históricas; pelo contrário, está em permanente evolução, acompanhando as mudanças que surgem constantemente nos diferentes períodos da história da civilização humana. Compreende-se no estudo que a organização político-administrativa de uma determinada sociedade ditará a essência do Direito Administrativo vigente em cada período histórico. Por fim, buscou-se examinar os desafios atuais que se apresentam ao Direito Administrativo em face da necessidade de ajustá-lo às novas demandas que surgem com as mudanças operadas na sociedade.

As demais publicações desta edição abordam outros assuntos de primordial contribuição para a administração pública, tais como: arbitragem no Brasil; benefícios tributários; compras públicas; nova lei de licitações e contratos; contribuição de iluminação pública; governança pública municipal; transparência pública; tributação do serviço de advocacia; atuação feminina na gestão pública; consultoria e auditoria interna; e julgamento político das prestações de contas.

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

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Editor-Chefe da Revista Controle

pontes.lima@uol.com.br

Sumário

Tribunal de Contas e Controle de Constitucionalidade

Gilmar Ferreira Mendes.....13

A consolidação do cabimento do controle concentrado de constitucionalidade das leis orçamentárias

Marcus Abraham.....22

Consórcios intermunicipais de saúde como arranjo institucional de cooperação e coordenação federativa para a promoção de políticas de saúde nos municípios

André Luiz de Matos Gonçalves, Divino Humberto de Souza Lima, Lucas Lima de Castro Ferreira.....40

A evolução do direito administrativo e seus desafios atuais

Amandino Teixeira Nunes Junior.....63

A Lei de Arbitragem no Brasil e a necessidade de sua atualização

Eduardo de Sousa Lemos, Rejane Felix Pereira.....77

Benefícios tributários: revisão sistemática e contribuições para o campo

Amanda Maciel Carneiro Turini, Fabiano Maury Raupp.....111

A eficiência e celeridade nas compras públicas: um estudo sobre os principais fatores de influência

Gustavo Henrique Corrêa de Paula Maciel, Mauro Eduardo Del Grossi, Celso Vila Nova de Souza Júnior, Luiz Honorato da Silva Júnior.....159

A Nova Lei de Licitações e Contratos: as perspectivas dos Tribunais de Contas do Nordeste

Jordânia de Sousa Gomes, Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Augusto César de Aquino Cabral.....194

A Contribuição de Iluminação Pública está sendo destinada ao custeio dos serviços de iluminação? Estudo exploratório em municípios do estado do Ceará

Samuel Leite Castelo, Aline Duarte Moraes Castelo, José Freire de Castelo Neto..... 231

Análise do grau de governança pública dos municípios do Cariri cearense

Maria Raquel Xavier Alencar, Milton Jarbas Rodrigues Chagas.....263

Análise dos índices de transparência pública dos municípios do estado do Ceará

João Vitor da Silva Neves, Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior.....297

A tributação do serviço de advocacia em bases fixas: de acordo com a jurisprudência, a legislação de Fortaleza e a reforma tributária

José Ivan Ayres Viana Filho.....319

Atuação das mulheres no executivo municipal: uma análise do desempenho na gestão pública

Verivaldo Alves de Freitas.....354

Apontamentos sobre a implementação da atividade de consultoria no âmbito das auditorias internas dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia: um estudo dos Raints de 2018 a 2021

Maria Luiza Firmiano Teixeira, Renata Bueno Contrera.....391

Ciclo orçamentário e *accountability* tardio: diagnóstico a respeito do julgamento político das prestações de contas governamentais no âmbito dos estados

João Paulo Landin Macedo.....418

Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle.....453

Tribunal de Contas e Controle de Constitucionalidade

Court of Auditors and Constitutionality Control

DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.949>

Gilmar Ferreira Mendes¹

RESUMO

O presente escrito serviu de texto-base de palestra proferida, em 1º de dezembro de 2023, no III Congresso Internacional dos Tribunais de Contas, em Fortaleza/CE, sob os cuidados da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas, do Instituto Rui Barbosa e do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Palavras-chave: tribunal de contas; controle de constitucionalidade; STF.

ABSTRACT

This writing served as the base text of a lecture given, on December 1, 2023, at the III International Congress of Audit Courts, in Fortaleza/CE, under the care of the Association of Members of the Audit Courts, the Rui Barbosa Institute and of the Court of Auditors of the State of Ceará.

Keywords: Court of Accounts; constitutionality control; STF.

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



Data de submissão: 04/12/2023

Data de aprovação: 04/12/2023

Data de versão final: 04/12/2023

Data de publicação online: 24/06/2024

¹ Doutor em Direito pela Universidade de Münster, Alemanha; Professor de Direito Constitucional nos cursos de graduação e pós-graduação do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Ministro do Supremo Tribunal Federal. O autor agradece a colaboração de João Gabriel Santos e de Paulo Sávio Peixoto Maia. E-mail: mgilmar@stf.jus.br

1 INTRODUÇÃO

Quero registrar tão logo de início, Senhora Presidente desta Mesa, Conselheira Lilian de Almeida, a alegria com a qual recebi o convite para tecer algumas considerações acerca da celeuma existente em relação à possibilidade do exercício do controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas, traduzido na Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal (STF).

Não sem antes, claro, cumprimentar, na pessoa do Senhor Presidente do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Luís Roberto Barroso, todas e todos que se fazem aqui presentes e parabenizar o Tribunal de Contas do Estado do Ceará e as entidades representativas do Sistema de Controle Externo pela organização deste Congresso.

A importância histórica do Controle Externo, para a consolidação do regime republicano, nunca é suficientemente enfatizada. Sem dúvidas, a existência de um órgão que assegure a efetiva e regular gestão dos recursos em defesa da sociedade, com a finalidade de preservar a moralidade da Administração Pública, significa a própria manutenção do Estado Democrático de Direito em que vivemos.

Nesse sentido, o caminho trilhado pelo Tribunal de Contas em nossas constituições reflete sua evolução ao longo destes 134 anos de República. Embora seu surgimento, entre nós, remonte a um Decreto de 1890², e não a um texto constitucional, Rui Barbosa (1913)³ cuidou de perceber que o Tribunal de Contas é “uma instituição constitucional da mesma importância dos outros órgãos pelos quais a nossa Constituição buscou assegurar o exercício efetivo das garantias de moralidade e justiça do sistema republicano”. Um ano depois, a Constituição de 1891 expressamente previu o Tribunal, ao qual foi incumbido o dever de “liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso” (art. 89).

Com o tempo, as Cortes de Contas foram se tornando órgãos autônomos, que auxiliam o titular do Controle Externo (Poder Legislativo) na

2 Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890.

3 BARBOSA, Rui. O Negócio da Prata (Sessão de 28 de agosto de 1913). In: Obras Completas de Rui Barbosa. v. XL, Tomo V: Discursos Parlamentares e Jornalismo. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, 1913, p. 50.

fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federativos e das entidades da administração direta e indireta, à luz dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade na fiscalização da aplicação de verbas públicas. Ao fiscalizar o bom andamento da Administração Pública, o Controle Externo acaba por entregar externalidades positivas das mais diversas naturezas; o impacto educativo e moralizador na gestão da coisa pública talvez seja o exemplo mais eloquente, mas certamente não é o único.

Nesta fala, atendo-me a um aspecto da atribuição fiscalizadora dos Tribunais de Contas que tem suscitado controvérsia persistente no marco da ordem constitucional de 1988: refiro-me à possibilidade de os Tribunais de Contas realizarem controle de constitucionalidade de leis e atos normativos.

Entre nós, a jurisprudência tradicional, encartada na Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal, abria ensejo para que o Tribunal de Contas afastasse a aplicação de uma lei, no bojo de caso submetido a sua apreciação, por reputá-la inconstitucional. Eis o teor do verbete: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”.

O referido enunciado foi aprovado na Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963, e tem um único julgado como precedente representativo, qual seja o RMS nº 8.372/CE⁴. Segundo consta do acórdão – e vejam bem a ironia do destino de estarmos hoje aqui – o Tribunal de Contas do Estado do Ceará negou registro ao ato de concessão inicial de aposentadoria que apresentava como fundamento de direito a Lei Estadual nº 4.316/1958, incidentalmente considerada inconstitucional pela Corte de Contas.

Há um detalhe adicional que tem passado despercebido pela doutrina especializada: anteriormente, o próprio STF pronunciara a constitucionalidade de outra lei cearense, a Lei nº 4.468/1959, que, por seu turno, cuidou de tornar sem efeito exatamente essa Lei nº 4.316/1958, a qual constou como fundamento de direito daquele ato de concessão inicial de aposentadoria em que a Corte de Contas cearense negou registro. Ao fim

4

RMS nº 8.372/CE, Rel. Min. Pedro Chaves, Pleno, j. 11.12.1961.

e ao cabo, portanto, quando o Tribunal de Contas do Estado do Ceará afastou a Lei nº 4.316/1958 e assim negou o registro à aposentadoria, nada mais fez do que seguir a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É precisamente essa a lógica inicial da Súmula 347. Uma lógica que parece ter se perdido. Não precisamos nem voltar muito no tempo. Durante a vigência da Constituição Federal de 1988, o que não faltou foram episódios nos quais os Tribunais de Contas procederam a um verdadeiro exame de constitucionalidade em abstrato com tonalidades erga omnes. Especificamente quanto ao Tribunal de Contas da União, controvérsia dessa ordem chegou ao Supremo Tribunal Federal em mandados de segurança impetrados em face de deliberações do Tribunal de Contas da União que consideravam inconstitucional o Regulamento Licitatório Simplificado da Petrobras, aprovado pelo Decreto nº 2.745/1998.

Em uníssono, a Corte suspendeu as deliberações do Tribunal de Contas da União que negavam valor ao Decreto. Em uma delas, de 2006, no Mandado de Segurança (MS) nº 25.888/DF, não deixei de notar que, diante da ampliação do rol de legitimados para a propositura de ação direta de inconstitucionalidade operada na Constituição de 1988, seria questionável a sobrevida da Súmula 347 na nova ordem constitucional. Afinal, a decisão da Assembleia Nacional Constituinte de promover tão significativa ampliação do círculo de entes e órgãos legitimados a instaurar a fiscalização concentrada de constitucionalidade importa em inequívoca restrição da amplitude do controle difuso de constitucionalidade das leis e atos normativos.

É assim porque a nova amplitude do direito de propositura em sede concentrada/principal faz com que até mesmo pleitos tipicamente individuais sejam submetidos ao STF mediante ação direta de inconstitucionalidade (*lato sensu*). No marco de 1988, o processo de controle abstrato de normas cumpre, entre nós, uma dupla função: atua como instrumento de defesa da ordem objetiva, bem como pode servir de instrumento de defesa de situações jurídicas de teor subjetivo. Dessa forma, era um olhar equilibrado acerca da própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil que acenava para a necessidade de se reavaliar a

subsistência da Súmula 347 em face da ordem constitucional instaurada com a Constituição de 1988.

Essa reavaliação, entretanto, ficou em suspenso. Com essa indefinição, a subsistência da Súmula 347, nesse interregno, nunca deixou de ser posta em dúvida. Uma inflexão dessa postura apenas teve início quando do julgamento de casos relacionados à possibilidade de o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), com fundamento no art. 103-B, § 4º, da Constituição de 1988, avaliar a compatibilidade de leis e atos normativos com o texto constitucional.

Uma história que tem início em 2016, com o julgamento do MS nº 26.739/DF⁵. Naquele caso, a Corte divisou a possibilidade de o Conselho Nacional de Justiça afastar a aplicação de determinado ato normativo tido por inconstitucional, na hipótese de existir jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal que ateste a referida inconstitucionalidade.

O caso versava sobre ato do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que fixara férias de 60 dias para servidores da segunda instância da Justiça estadual mineira. O CNJ percebeu que o diploma impugnado estava a contrariar frontalmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, e, com suporte nesse fundamento, o órgão de controle externo do Poder Judiciário assentou a ilegitimidade do ato normativo. Em seguida, foi impetrado mandado de segurança coletivo no STF, cuja causa de pedir assentava-se exatamente na suposta incompetência do Conselho Nacional de Justiça para apreciar a constitucionalidade do ato normativo.

No julgamento da demanda, prevaleceu, entre os membros da Segunda Turma, o entendimento no sentido de que o CNJ não incorrera em qualquer invasão da competência do Supremo Tribunal Federal para apreciar questões constitucionais em tese. Entenderam os Ministros ser possível que órgãos autônomos – como o Conselho Nacional de Justiça, o Conselho Nacional do Ministério Público, dentre outros – profiram decisão no sentido de afastar a aplicação de determinado ato normativo por vício de inconstitucionalidade, desde que a jurisprudência do STF seja pacífica em já reconhecer a inconstitucionalidade da matéria de fundo.

5

MS nº 26.739/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 14.6.2016.

Em seguida, e ainda em 2016, o Plenário adotou essa compreensão, por oportunidade do julgamento da PET nº 4.656/PB⁶, no qual a relatora, Ministra Cármen Lúcia, construiu unanimidade para assentar que, entre as competências constitucionalmente atribuídas ao Conselho Nacional de Justiça, encontra-se aquela de afastar, por razões de inconstitucionalidade, lei que sirva de fundamento para ato administrativo que esteja sob escrutínio do órgão de controle. O mais interessante é que, ao longo dos debates, o colegiado construiu tal compreensão de modo abrangente, com reiteradas menções aos Tribunais de Contas.

Nessa linha, o que se espera dos órgãos não jurisdicionais é a aplicação da jurisprudência da Corte ao caso concreto, com possível afastamento de determinado ato normativo, caso seja verificada expressa incompatibilidade com o texto constitucional, nos termos fixados pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Consoante, já preconizei em outras assentadas⁷, não há empecilho para que a Administração Pública deixe de aplicar solução normativa inconstitucional, assim entendida como aquela em confronto com a Lei Maior ou baseada em interpretação tida como incompatível pela Suprema Corte, em jurisprudência solidificada.

A cristalização desse entendimento, em relação ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público, foi definitivamente transposta ao âmbito dos Tribunais de Contas com o julgamento do mérito do MS nº 25.888/DF, em agosto de 2023. Partiu-se, ali, da premissa de que a normatividade da Constituição é, antes de tudo, um dever a ser observado por parte dos órgãos do Estado que lidam com a aplicação de normas jurídicas a casos concretos. Se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais órgãos públicos (MS nº 25.888/DF, 2023).

Ao abordar o tema sob a luz da força normativa da Constituição, o STF ficou em condições de assentar a compatibilidade da Súmula 347

6 PET nº 4.656/PB, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 14.12.2017.

7 MS 31.667/DF – AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 11.9.2018.

com a ordem constitucional de 1988⁸. Nessa senda, é possível vislumbrar aplicabilidade da Súmula 347 do STF: o verbete confere aos Tribunais de Contas a possibilidade de afastar (*incidenter tantum*) normas cuja aplicação no caso expressaria um resultado inconstitucional (seja por violação patente a dispositivo da Constituição ou por contrariedade à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria).

A compreensão se coloca em notória consonância com o estado da arte da jurisdição constitucional – brasileira e no direito comparado – que tem identificado uma eficácia expansiva nos pronunciamentos havidos em processos objetivos de fiscalização de constitucionalidade.

É inegável que o ordenamento jurídico vigente confere eficácia ampla e expansiva às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo em sede de controle incidental de constitucionalidade. Admitida a possibilidade de as decisões do Supremo, ainda que proferidas na via incidental, ostentarem força cogente, é possível defender que mesmo órgãos não jurisdicionais possam – ou mesmo devam – vincular-se ao entendimento jurisprudencial da Corte quanto à inconstitucionalidade de determinada matéria⁹. Sobretudo naquelas hipóteses em que a jurisprudência do STF é inequivocamente no sentido da inconstitucionalidade, entender pela impossibilidade de entidades como os Tribunais de Contas declararem lei inconstitucional no caso concreto, apenas conduzirá a sucessivas reformas judiciais das decisões dos órgãos de controle externo.

Penso que o Supremo Tribunal Federal andou bem ao assim equacionar o impasse que existia acerca da competência dos Tribunais de Contas para lidar com atos normativos inconstitucionais. Tal posicionamento tem o mérito de fazer com que o tratamento de questões constitucionais, por parte da Corte de Contas, passe a ostentar a função de reforço da normatividade constitucional.

8 MS nº 25.888/DF – AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 8.9.2023.

9 Nesse sentido, exemplo de vinculação expressa da Administração Pública às decisões proferidas pelo Tribunal encontra-se no art. 103-A da CF/88, nas hipóteses de edição de Súmulas Vinculantes.

O ponto central não é o de conferir um “direito” em favor dos Tribunais de Contas; bem vistas as coisas, desses órgãos se espera a postura de cobrar da Administração Pública a observância da Constituição, mormente mediante a aplicação dos entendimentos exarados pelo Supremo Tribunal Federal em matérias relacionadas ao controle externo. Nessa perspectiva, são notáveis e de grande relevância as boas relações que os Tribunais de Contas têm mantido com o Poder Judiciário, as quais, com o fomento a debates como este, são cada vez mais fortes.

Muito obrigado.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, R. O Negócio da Prata (Sessão de 28 de agosto de 1913). *In: Obras Completas de Rui Barbosa*. v. XL, Tomo V: Discursos Parlamentares e Jornalismo. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, 1913, p. 50.

BRASIL. **Decreto nº 966-A**, de 7 de novembro de 1890. Autoriza a Empresa das Obras de Melhoramentos do Porto de Santos, no Estado de S. Paulo, a prolongar o caes em construção e prorroga e prazo das concessões constantes dos decretos ns. 9979 de 12 de julho de 1888 e 10.277 de 30 de julho de 1889. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-7-novembro-1890-523794-publicacaooriginal-1-pe.html>.

CEARÁ. **Recurso em Mandado de Segurança nº 8.372/CE**. Rel. Min. Pedro Chaves, Pleno, j. 11.12.1961. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur311587/false>.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 26.739/DF**, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 14.6.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750698583>.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Petição nº 4.656/PB**, Rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJe 14.12.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14164297>.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 31.667/DF** – AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 11.9.2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748709917>.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 25.888/DF** – AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 8.9.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2149>.

A consolidação do cabimento do controle concentrado de constitucionalidade das leis orçamentárias

The prevailing legitimacy of the concentrated constitutional judicial review of budgetary laws

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.943>

Marcus Abraham¹

RESUMO

O presente artigo traça um panorama sobre a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do controle de constitucionalidade concentrado das leis orçamentárias, sobretudo por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), apresentando os precedentes que até então rejeitavam tal controle de constitucionalidade, até chegar aos dias de hoje, com a superação daquela limitação, demonstrada em diversos julgados recentes sobre a matéria.

Palavras-chave: orçamento público; controle de constitucionalidade; leis orçamentárias; Ação Direta de Inconstitucionalidade; direito financeiro.

ABSTRACT

This paper provides an overview of the evolution of the Federal Supreme Court's understanding of concentrated constitutional judicial review of budgetary laws, especially by means of a Direct Action of Unconstitutionality (ADI), presenting former precedents that rejected such constitutionality control, up to the present day, with the overcoming of that rejection, demonstrated in several recent Supreme Court's decisions on the matter.

¹ Pós-doutor em Direito pela Faculdade Nacional de Direito/Universidade Federal do Rio de Janeiro (FND/UFRJ) e Universidade de Lisboa, doutor em Direito Público pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ) e mestre em Direito Tributário pela Universidade Candido Mendes (UCAM). Atualmente, é professor titular de Direito Financeiro e Tributário (UERJ) e Desembargador Federal (TRF-2ª Região). E-mail: mabraham@uol.com.br

Keywords: public budget; constitutional judicial review; budgetary laws; Direct Action of Unconstitutionality; public finance law.

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



Data de submissão: 28/02/2024

Data de aprovação: 11/03/2024

Data de versão final: 06/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

O tema do controle de constitucionalidade concentrado das leis orçamentárias, sobretudo por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) não é algo novo, porém se mostra relevante na medida em que hoje pode-se afirmar categoricamente ser pacífica e inquestionável a possibilidade de tal crivo por parte do Supremo Tribunal Federal.

Mais do que uma questão meramente processual, temos a estabilização de um entendimento jurisprudencial que passou por um complexo e importante processo evolutivo nas últimas duas décadas e meia, e do qual deriva uma extraordinária sinalização: a de que as leis orçamentárias definitivamente ganharam *status* de normas jurídicas com forma e conteúdo de leis em sentido pleno (tanto formal como material).

O presente texto busca analisar o referido processo evolutivo do entendimento do Supremo Tribunal Federal, apresentando os precedentes que até então rejeitavam tal controle de constitucionalidade, até chegar aos dias de hoje, com a superação daquela limitação, demonstrada em diversos julgados recentes sobre a matéria.

2 HIERARQUIA ENTRE NORMAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Como sabemos, em nosso ordenamento jurídico, há um escalonamento de normas, em que a Constituição encontra-se no ápice e todas as

demais normas devem a ela se submeter. Dessa forma, a lei se submete à Constituição, o regulamento se submete à lei, a instrução normativa do Ministro se submete aos decretos, e assim sucessivamente.²

Já no campo do Direito Financeiro, temos as normas constitucionais que atribuem a competência normativa aos entes federativos, estabelecem as reservas de matéria, instituem o sistema financeiro e criam seus principais institutos.

A partir dessa estrutura normativa constitucional, é função das leis complementares fixarem as normas gerais sobre o Direito Financeiro, e caberá às leis ordinárias e seus decretos darem a devida concretude e execução ao sistema.

Vemos, portanto, a configuração de uma pirâmide normativa que deve ser respeitada, sob pena de se incorrer em vício de inconstitucionalidade ou de ilegalidade.

Não há dúvidas de que as normas infraconstitucionais são hierarquicamente inferiores às normas constitucionais e, da mesma maneira, os decretos em relação às leis, buscando cada qual seu suporte de validade e limites materiais de disposição na norma que lhes é imediatamente superior.

Entretanto, uma questão é relevante no Direito Financeiro: compreender se há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, na medida em que ambas possuem papel de destaque no ordenamento jurídico financeiro.

3 FONTES E HIERARQUIA ENTRE NORMAS NO DIREITO FINANCEIRO BRASILEIRO

Numa federação como o Brasil, temos a necessidade de atender, simultaneamente, a interesses nacionais e regionais específicos. Assim, surge o imperativo de se buscar um processo legislativo que acolha as diversas demandas de maneira harmônica e equilibrada.

2

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 144.

Por essa razão, a Constituição passa a definir expressamente a estrutura normativa do Direito Financeiro e como esta se realizará em face da necessidade de distribuição de competências entre o Governo Central (União) e os demais entes federativos (estados, Distrito Federal e municípios).

Assim, temos as normas gerais de Direito Financeiro, que criam os institutos e disciplinam os princípios e conceitos básicos e gerais sobre a matéria, conduzindo a elaboração das leis específicas financeiras.

E temos as leis federais, estaduais e municipais, que tratam da execução financeira e orçamentária, de forma específica e individualizada, de cada um dos respectivos entes, são elas: as Leis do Plano Plurianual (PPA), Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Leis Orçamentárias Anuais (LOA).

Assim, para serem criados os institutos jurídicos do Direito Financeiro, fixados os seus princípios gerais e definidos os conceitos sobre a matéria, função das normas gerais, a Constituição atribui competência normativa à União, conferindo aos estados a respectiva competência suplementar. E, ainda, determina que o instrumento normativo para dispor sobre essas normas gerais será a Lei Complementar.³

Temos no art. 24 da Constituição Federal de 1998 a definição de que compete à União, aos estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre o Direito Tributário, o Direito Financeiro e o Direito Orçamentário, com a fixação de que, no âmbito da legislação concorrente, a competência da União será limitada a estabelecer normas gerais, não se excluindo a competência suplementar dos estados, que a exercerão de forma plena, para atender a suas peculiaridades, se inexistir lei federal, até que a superveniência desta suspenda a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrária.

E, no art. 163, estabelece-se que a lei complementar irá dispor sobre as finanças públicas, a dívida pública externa e a interna, incluída a das

3 “A Constituição da República, nos casos de competência concorrente [...], estabeleceu verdadeira situação de condomínio legislativo entre a União Federal, os Estados-membros e o Distrito Federal (Raul Machado Horta, ‘Estudos de Direito Constitucional’. p. 366, item nº 2, 1995, Del Rey), daí resultando clara repartição vertical de competências normativas entre essas pessoas estatais, cabendo, à União, estabelecer normas gerais [...], e, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, exercer competência suplementar [...]”. (STF. RE 775.353 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julg. 04/02/2014, DJe 14/02/2014).

autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público, a concessão de garantias pelas entidades públicas, a emissão e o resgate de títulos da dívida pública, a fiscalização financeira da administração pública direta e indireta, as operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, a compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e as condições operacionais plenas voltadas ao desenvolvimento regional e à sustentabilidade da dívida, especificando: a) indicadores de sua apuração; b) níveis de compatibilidade dos resultados fiscais com a trajetória da dívida; c) trajetória de convergência do montante da dívida com os limites definidos em legislação; d) medidas de ajuste, suspensões e vedações; e) planejamento de alienação de ativos com vistas à redução do montante da dívida.

No dispositivo constitucional sobre os orçamentos, encontramos o § 9º do art. 165, que prevê caber à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual (inciso I), e estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (inciso II). Cabe, ainda, nos termos do inciso III do § 9º, dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização da execução orçamentária e financeira das programações oriundas de emendas individuais parlamentares em montante correspondente a 2% da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, e as programações incluídas por todas as emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de estado ou do Distrito Federal, no montante de até 1% (um por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.

Como sabemos, para atender às determinações constitucionais, temos atualmente em nosso ordenamento jurídico duas normas gerais finan-

ceiras em vigor: a Lei nº 4.320/1964 (Lei Geral dos Orçamentos – recebida no atual ordenamento constitucional com *status* de lei complementar) e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Uma vez definidos pelas normas gerais os conceitos e institutos básicos do Direito Financeiro – tais como, leis orçamentárias, responsabilidade fiscal, exercício financeiro, receitas e despesas públicas, créditos adicionais e fundos especiais – inicia-se o processo legislativo financeiro por cada unidade da federação. Tanto a União como os estados, o Distrito Federal e os municípios deverão propor as suas casas legislativas as leis específicas sobre as formas de arrecadação, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais e a criação de fundos especiais, pois é a partir dessas normas que se realizam as receitas e despesas públicas e a gestão financeira do erário.

Essas leis, de iniciativa do Poder Executivo local, terão a forma de Lei Ordinária, instrumento competente para a concretização das normas financeiras, atendendo ao Princípio da Legalidade. A utilização de leis ordinárias é uma condição decorrente do Estado de Direito, em que se exige a prévia aprovação pelo Poder Legislativo, quando da instituição ou modificação das normas de Direito Financeiro.

Assim, cada ente da federação irá aprovar, através do seu respectivo Poder Legislativo, as leis ordinárias para a instituição e arrecadação dos tributos e demais espécies de receitas financeiras, as leis orçamentárias para execução financeira dos seus investimentos, gastos públicos, subsídios, isenções, créditos, criação de fundos e transferências financeiras.

Tais leis ordinárias em matéria financeira são as leis orçamentárias anuais, as leis de diretrizes orçamentárias e as leis dos planos plurianuais. Essas leis ordinárias são de iniciativa dos chefes do Poder Executivo de cada ente federativo e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo.⁴

⁴ “Competência exclusiva do Poder Executivo iniciar o processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais. Precedentes: ADI 103 e ADI 550” (STF. ADI 1.759-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, julg. 12/03/1998, DJ 06/04/2001).

Entretanto, apesar de, como visto anteriormente, constituírem leis aprovadas pelos parlamentos e sancionadas pelos chefes do Executivo, por muitos anos discutiu-se sobre a possibilidade de haver questionamento, na via do controle concentrado de constitucionalidade (sobretudo por Ação Direta de Inconstitucionalidade), de tais leis orçamentárias, ingressando-se, a partir de então, no seu aspecto material, deslocando o debate da forma para o controle de seu conteúdo.

4 ANTIGO ENTENDIMENTO SOBRE O CONTROLE CONCENTRADO DAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS

Por muitos anos, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o controle concentrado e abstrato de constitucionalidade de leis e atos normativos realizado sobretudo por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade – prevista no artigo 102, I, “a” da Constituição Federal de 1988 – dependeria das características de abstração e generalidade da norma questionada. Assim, a Corte Suprema somente conhecia da ADI proposta em relação à lei, ainda que pleno o seu caráter formal, se esta também detivesse um caráter material de ato normativo genérico e abstrato.⁵

A gênese de tal visão tradicional do Supremo Tribunal Federal deita raízes no direito público alemão do século XIX. De acordo com Eusébio González García (1973, p. 124), já em 1835, Rotteck argumentava que o orçamento era meramente um ato administrativo no qual determinados recursos eram alocados para atender a certas necessidades, estabelecendo também suas fontes. Isso sugeria que o orçamento, embora formulado por

⁵ STF. ADI 2.057-MC, Rel. Min. Mauricio Corrêa, Pleno, julg. 09/12/1999: “Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 0456, de 23/07/1999, do estado do Amapá (diretrizes orçamentárias). Emenda parlamentar a Projeto de Lei, modificativa dos percentuais propostos pelo Governador, sem alterar os valores globais da proposta. Ato de efeito concreto. Inviabilidade do controle abstrato de constitucionalidade. 1. Constitui ato de natureza concreta a emenda parlamentar que encerra tão somente destinação de percentuais orçamentários, visto que destituída de qualquer carga de abstração e de enunciado normativo. 2. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que só é admissível ação direta de inconstitucionalidade contra ato dotado de abstração, generalidade e impessoalidade. 3. A emenda parlamentar de reajuste de percentuais em projeto de lei de diretrizes orçamentárias, que implique transferência de recursos entre os Poderes do Estado, tipifica ato de efeito concreto a inviabilizar o controle abstrato. 4. Ação direta não conhecida.”

meio de uma lei, carecia verdadeiramente de *status* legal, sendo considerado apenas uma “conta”. Em 1836, Pfizer foi ainda mais claro ao afirmar que o termo “lei” poderia ser entendido de duas maneiras: primeiro, como uma declaração estatal de uma norma jurídica (conhecida como “lei em sentido material”, embora Pfizer não tenha usado essa terminologia); e segundo, como uma expressão formal da vontade do Estado por meio da representação estamental (lei em sentido formal).

No entanto, foi o jurista germânico Paul Laband (1838-1918) quem levou essa distinção às últimas consequências e a aplicou de maneira mais detalhada ao contexto orçamentário. Para ele, a mera observância dos requisitos formais para a produção de uma lei formal não era suficiente para conferir o caráter genuíno de lei à expressão da vontade estatal (Laband, 1901, p. 344).

Para exemplificar sua posição, Laband (2012, p. 13-16) apresentava alguns casos, relacionados a dotações orçamentárias, tais como a concessão de prêmios em dinheiro ao Chanceler Otto von Bismarck e a cinco generais por seu papel na guerra austro-prussiana de 1866, e a construção da estrada de ferro de São Gotardo. Embora ambas as ações fossem previstas em leis específicas, Laband as via como atos administrativos, carentes de conteúdo jurídico substancial (sendo, portanto, leis apenas formalmente, mas não materialmente). Ele enfatizava que seguir as formalidades do processo legislativo não era suficiente para criar uma lei completa.

Por outro lado, Laband também recorre a exemplos para ilustrar situações que requeriam leis autênticas no sentido próprio da palavra. Ele menciona a importância de uma lei para restringir a liberdade de imprensa, para controlar as associações políticas e para estabelecer tribunais especializados em áreas específicas. Todos esses casos compartilham a característica de não apenas exigirem um processo legislativo adequado, mas também de conterem disposições legais que regulam relações jurídicas (Laband, 2012, p. 20-21). Laband define o efeito material das leis como aquele que define os limites e fronteiras que a vida em sociedade impõe à liberdade natural de ação do indivíduo (Laband, 1901, p. 361).

A mesma linha de raciocínio se aplica ao conceito de lei formal e material para aqueles que o defendem. A forma da lei descreveria simplesmente um tipo específico de norma, resultado de um processo particular de elaboração perante o Legislativo (distinto de outros atos jurídicos que também estabelecem normas, embora não pela forma exterior de uma lei, como um Decreto, uma Portaria ou uma Resolução). No entanto, essa forma não indica nada sobre o conteúdo ou a matéria que essa forma legal aborda.

É precisamente partindo desse raciocínio, anteriormente resumido, que, em relação às leis orçamentárias, o STF não admitia seu controle concentrado e abstrato de constitucionalidade por meio de ADI, por entender que constituíam meras peças administrativas de caráter concreto, desprovidas de normatividade, abstração, generalidade e impessoalidade.

Afirmava o STF, por exemplo, que a lei de diretrizes orçamentárias, com objeto determinado e destinatários certos e, assim, sem generalidade abstrata, é lei de efeitos concretos, que não está sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado (ADI 2.484-MC, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento 19/12/2001, DJ de 14/11/2003); e que os atos de legislação orçamentária – sejam os de conformação original de orçamento anual, sejam os de alteração dela, no curso do exercício – são exemplos paradigmáticos de leis formais, isto é, de atos administrativos de autorização, por definição, de efeitos concretos e limitados, o que os subtrairia da esfera objetiva de controle abstrato de constitucionalidade pelo STF (ADI 1.716, DJ de 27/03/1998).

Esta forma de pensar do STF, no sentido de que, devido a seu conteúdo político e não normativo (como a destinação de recursos ou a vinculação de verbas a programas de governo), não seria cabível o questionamento das leis orçamentárias por meio de ADI, tinha como um de seus fundamentos a velha premissa – a nosso ver equivocada – de que as leis orçamentárias teriam natureza de lei formal e não de lei material, razão pela qual não se poderia adentrar na análise de seu conteúdo.

5 VIRAGEM JURISPRUDENCIAL SOBRE O CONTROLE CONCENTRADO DAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS

A partir do julgamento da ADI 2.925-DF (em 19/12/2003), iniciou-se um processo de revisão jurisprudencial, momento em que o STF passou a admitir ADI em face de leis orçamentárias, superando o seu posicionamento tradicional – que ainda ecoava neste julgado através do voto da relatora originária Ministra Ellen Gracie – que entendia “estar-se diante de ato formalmente legal, de efeito concreto, portador de normas individuais de autorização”. Não obstante, o Ministro Marco Aurélio (em seu voto vencedor), colocando a semente da mudança de entendimento na Corte sobre o tema, afirmou que se mostrava adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, abandonando o campo da eficácia concreta.

Neste importante julgado, além do Ministro Gilmar Mendes, que reconhecia a substancialidade do dispositivo da lei orçamentária impugnada, o Ministro Cezar Peluzo asseverou que, como se tratava de norma típica de competência, guardava todas as características de norma geral e abstrata, razão por que conheceu do mérito da ação. Por sua vez, o Ministro Carlos Ayres Britto, depois de afirmar que a lei orçamentária seria para a administração pública, logo abaixo da Constituição, a lei mais importante de nosso ordenamento jurídico, pugnou que:

[...] acho que têm esses caracteres, sim, da lei em sentido material, ou seja, lei genérica, impessoal e abstrata. [...] A abstratividade, diz a teoria toda do Direito, implica uma renovação, não digo perene, porque, aqui, está limitada por um ano, mas a renovação duradoura entre a hipótese de incidência da norma e a sua consequência.

Finalmente, o Ministro Mauricio Corrêa considerou presente a abstração da norma que afastaria a jurisprudência então vigente da Corte de ausência de controle abstrato de constitucionalidade de leis orçamentárias.

A partir deste momento, o debate desloca-se da forma para o conteúdo e o Supremo Tribunal Federal passa a analisar com outros olhos o conteúdo das leis orçamentárias postas em questionamento pela via da ADI. Se até então a regra da unanimidade da Corte era sempre pela impossibilidade de se admitir o controle concentrado e abstrato de leis orçamentárias, após o julgamento desta ADI, ainda que por maioria de votos, se afasta o STF de sua posição anterior, não apenas sob o argumento da importância da lei orçamentária dentro do ordenamento jurídico brasileiro, mas também passando a identificar o seu conteúdo material, ainda que de maneira restrita.

A tese do acolhimento da ADI em face de lei orçamentária é também abrangida no julgamento da ADI 4.048-MC (em 14/05/2008), que teve como relator o Ministro Gilmar Mendes. Neste julgamento, o Ministro Carlos Ayres Britto acompanhou o voto vencedor fazendo interessante menção à distinção que o art. 102, I, “a” da Constituição realiza entre lei e ato normativo, e afirmou que a lei seria o ato primário de aplicação da Constituição, que inova a ordem jurídica por justamente estar logo abaixo da Constituição, e que esse seria o caso da lei orçamentária. Nas palavras do mesmo Ministro, ao resgatar o valor da lei orçamentária, “no fundo, abaixo da Constituição, não há lei mais importante para o país, porque a que mais influencia o destino da coletividade”.

Teria havido, assim, um processo de revisão de jurisprudência, em que se tem afirmado que:

O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto (ADI 4.048-MC, Min. Gilmar Mendes).

Na mesma toada, para o Ministro Carlos Ayres Britto:

A lei não precisa de densidade normativa para se expor ao controle abstrato de constitucionalidade, devido a que se trata de ato de aplicação primária da Constituição. Para esse tipo de controle, exige-se densidade normativa apenas para o ato de natureza infralegal (ADI 4.049-MC, Min. Carlos Ayres Britto).

Por sua vez, no julgamento da ADI 3.949-MC (14/08/2008), o Ministro Gilmar Mendes reconheceu que “a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não andou bem ao considerar as leis de efeito concreto como inidôneas para o controle abstrato de normas” e, com base em precedentes como aquele firmado na ADI 2.925, em que se acolheu a preliminar de cabimento de ação direta de inconstitucionalidade contra lei orçamentária, manifesta o seu entendimento no sentido de que “essa nova orientação é mais adequada porque, ao permitir o controle de legitimidade no âmbito da legislação ordinária, garante a efetiva concretização da ordem constitucional”.

6 A POSIÇÃO SOLIDIFICADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O CONTROLE CONCENTRADO DAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS

Na decisão monocrática proferida em 20 de dezembro de 2011, que suspendeu a eficácia do inc. XVII do art. 3º e do parágrafo único do art. 22 da Lei nº 2.507/2011 do estado de Rondônia em caráter liminar nos autos da ADI 4.663, o Relator Ministro Luiz Fux reconheceu expressamente a possibilidade de haver questionamento de lei orçamentária por uma ADI, entendendo ser admissível a impugnação de lei de diretrizes orçamentárias em sede de controle abstrato de constitucionalidade, por força da mudança de orientação jurisprudencial. Nas palavras do relator:

Conheço da presente ação direta, já que ajuizada por agente dotado de legitimidade ativa *ad causam* nos termos do art. 103, V, da Constituição Federal. Além disso, destaco que a admissibilidade de impugnação, em sede de controle abstrato, de leis orçamentárias foi reconhecida por este Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn nº 4.048-MC/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes. Muito embora naquela hipótese estivesse em pauta lei de abertura de crédito extraordinário, de conteúdo diverso, portanto, da Lei de Diretrizes Orçamentárias ora examinada, não parece haver qualquer consequência digna de relevo, para esse fim, fundada na distinção entre os dois diplomas, já que no citado precedente operou-se a virada na tradicional jurisprudência desta Corte para assentar a plena “possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade”. Concretizando essa nova orientação, a admissibilidade de ADIn especificamente contra Lei de Diretrizes Orçamentárias foi assentada pelo Plenário deste Supremo Tribunal Federal no julgamento da medida cautelar na ADIn nº 3.949/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, superando-se os precedentes até então proferidos na ADIn nº 2.484-MC, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 19/12/2001, e na ADIn nº 2.535-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 19/12/2001.

Já no julgamento da ADI 5.449-MC (10/03/2016), o Plenário do STF afirmou ser possível a impugnação, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, de leis orçamentárias. Consignou o relator do acórdão, o saudoso Ministro Teori Zavascki, que “leis orçamentárias que materializem atos de aplicação primária da Constituição Federal podem ser submetidas a controle de constitucionalidade em processos objetivos”.

Por sua vez, do resultado da ADI 5.468, julgada pelo Tribunal Pleno do STF em 30/06/2016 (publicada em 02/08/2017), de relatoria do Ministro Luiz Fux, destacamos o seguinte trecho inicial da ementa:

Direito constitucional financeiro. Fiscalização abstrata de normas orçamentárias. Anexo de Lei Orçamentária Anual (LOA – LEI 13.255/2016). Controle formal e material. Possibilidade. Jurisprudência Fixada a partir do julgamento da ADI 4.048/DF [...].

Em seu voto, o relator Ministro Luiz Fux afirmou:

Preliminarmente, destaco que a possibilidade do “controle material” de espécies legislativas orçamentárias corresponde a uma tendência recentemente intensificada na jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal (STF). [...]

Não se desconhece, portanto, que, a partir do marco constitucional vigente e dos padrões doutrinários que a literatura especializada tem apontado como “Paradigma da Responsabilidade Fiscal”, este Tribunal Constitucional não tem se furtado ao dever institucional de promover o controle judicial de atos normativos de natureza orçamentária que atentem contra os dispositivos constitucionais de regência.

Tal postura interpretativa tem sido acionada em especial para situações em que o Direito Financeiro possa se afigurar, a um só tempo, como “estatuto protetivo do cidadão-contribuinte” e como “ferramenta do administrador público e de instrumento indispensável ao Estado Democrático de Direito para fazer frente a suas necessidades financeiras” (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro, 2015).

Na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.058-DF julgada em 22/03/2022 (Relator Ministro Nunes Marques), o Ministro André Mendonça em seu voto consignou:

[...] Enfim, a posição doutrinária externada pelo atual Ministro decano GILMAR MENDES, ainda no âmbito de sua tese doutoral, terminou por prevalecer na supracitada ADI-MC n. 4.048. Em sua visão, não haveria razão lógico-jurídica para impedir a aferição da legitimidade das leis formais no controle abstrato de normas. Ademais, o STF estaria diante de controvérsia constitucional suscitada em abstrato. Então pouco importaria o caráter geral ou específico, concreto ou abstrato, do objeto do processo objetivo de constitucionalidade. Dito de forma direta, sob a perspectiva da hodierna jurisprudência desta Corte, os atributos da generalidade e da abstração somente se fazem necessários no caso de ato normativo, que, de alguma maneira, equiparasse com uma lei em sentido formal, pelo menos para fins de abertura da via do controle abstrato de constitucionalidade.

[...] Por essas razões, considero improcedentes as preliminares

processuais levantadas pelo não conhecimento da presente ação direta, haja vista a superabilidade daquelas em prol da efetividade do exercício da jurisdição constitucional em questão de especial gravidade republicana. [...]

Cimentando de vez este entendimento, no julgamento da ADI nº 6.594 (23/05/2022), o Ministro Relator Edson Fachin destacou em seu voto que “a linha jurisprudencial inaugurada na ADI nº 4.048, que tornou possível a submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade, aplica-se ao caso”.

Pouco tempo depois deste julgado, reiterando seu entendimento, o Ministro André Mendonça, relator da ADI nº 7.073-CE (julgada em 26/09/2022), assim registrou:

[...] este Pretório Excelso reconhece o pleno cabimento de ação direta de inconstitucionalidade em face de lei orçamentária. Nessa linha, assim me manifestei na ADI nº 7.058-MC/DF, de minha relatoria, Red. do Acórdão Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, j. 03/03/2022, p. 26/05/2022: “5. Sob as luzes da atual jurisprudência do STF, registro, ainda, a plena cognoscibilidade desta ação direta de inconstitucionalidade ajuizada em face de lei orçamentária de efeitos concretos, com amparo no art. 102, I, ‘a’, do texto constitucional. A esse respeito, é consabido que ‘o Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade’ (excerto da ementa da ADI-MC n. 4.048, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe 22.08.2008).

6 CONCLUSÃO

Como foi visto, por muito tempo a nossa Corte Suprema manteve a firme posição de que o controle concentrado e abstrato de constituionali-

dade de leis e atos normativos somente poderia ocorrer em face de normas que revelassem as características de abstração e generalidade.

Mas ao superar aquela sua defasada concepção de que haveria uma suposta ausência de normatividade, abstração e generalidade nas leis orçamentárias – ainda que estas sejam casuísticas e dotadas de temporariedade – o STF passou a absorver os bons ventos dos novos tempos, deixando para trás a obsoleta influência da teoria do jurista germânico Paul Laband de mais de cento e cinquenta anos (de meados do século XIX) – o qual forjou a tese da natureza de lei formal do orçamento público como mero ato administrativo autorizativo – e passando a reconhecer materialidade e substancialidade ao seu conteúdo.

Mais do que isso, percebe-se que, na maioria dos casos, o novo posicionamento da Corte Suprema enfrentava questionamentos em face de lei de diretrizes orçamentárias, cujo conteúdo contempla disposições com nítida densidade normativa e que impõem a vinculação e a impositividade na elaboração e execução das leis orçamentárias anuais.

Toda esta caminhada evolutiva da jurisprudência está a demonstrar que o fenômeno de irradiação constitucional sobre o Direito Financeiro já encontra assento firme também em nossa Suprema Corte.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 7.073**, Rel. Min. André Mendonça, Pleno, julg. 26/09/2022, DJe 24/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 6.594**, Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, julg. 15/09/2021, DJe 13/10/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5.468**, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, julg. 30/06/2016, DJe 02/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5.449-MC**, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, julg. 10/03/2016, DJe 22/04/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 775.353 AgR**, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julg. 04/02/2014, DJe 14/02/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.663**, Rel. Min. Luiz Fux, Decisão Monocrática, julg. 15/12/2011, DJe 31/01/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.426**. Rel. Min. Dias Toffi, Pleno, julg. 09/02/2011, DJe 18/05/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.049-MC**, Rel. Min. Carlos Britto, Pleno, julg. 05/11/2008, DJe 08/05/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.949-MC**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, julg. 14/08/2008, DJe 07/08/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.048-MC**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, julg. 14/05/2008, DJe de 22/08/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.925**, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p. Acórdão: Marco Aurélio, Pleno, julg. 19/12/2003, DJ 04/03/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.484-MC**, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, julg. 19/12/2001, DJ 14/11/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.057-MC**, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, julg. 09/12/1999, DJ 31/03/2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.759-MC**, Rel. Min. Néri da Silveira, Pleno, julg. 12/03/1998, DJ 06/04/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.716**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 19/12/1997, DJ de 27/03/1998.

GARCÍA, E. G. **Introducción al derecho presupuestario**: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1973.

LABAND, P. **Le droit public de l'Empire allemand**. Tome II. Paris: V. Giard & E. Brière, 1901.

LABAND, P. **Derecho presupuestario**. Trad. José Zamit. Madrid: Tecnos, 2012.

TEMER, M. **Elementos de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

Consórcios intermunicipais de saúde como arranjo institucional de cooperação e coordenação federativa para a promoção de políticas de saúde nos municípios

Intermunicipal health consortiums as an institutional arrangement of cooperation and federative coordination for the promotion of health policies in municipalities

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.883>

André Luiz de Matos Gonçalves¹

Divino Humberto de Souza Lima²

Lucas Lima de Castro Ferreira³

RESUMO

O presente artigo analisa a responsabilidade solidária dos entes da federação para a promoção dos serviços de saúde, mediante políticas públicas estruturantes que possibilitem a redução dos riscos de doenças, acesso universal e igualitário pelos cidadãos às ações e serviços de proteção e recuperação da saúde. Os serviços de saúde dependem diretamente da capacidade financeira dos municípios. Os consórcios intermunicipais de saúde permitem aos gestores realizarem uma gestão gerencial com foco no resultado – eficiência, eficácia e efetividade, visando entregar serviços de melhor qualidade às pessoas da comunidade interessada. Este trabalho

¹ Pós-doutorando em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade de São Paulo (USP) e em Sociedade, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pela Universidade Federal do Tocantins (UFT); doutor em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (Uniceub), linha de Pesquisa de Políticas Públicas, Constituição e Organização do Estado; mestre pela Universidade Federal do Tocantins em parceria com a Escola Superior da Magistratura Tocantinense (UFT/Esmt) e a Escola Paulista de Magistratura (EPM). Possui graduação no Curso de Comunicação pela Academia Militar das Agulhas Negras (1999) e graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza (2005). É Conselheiro Titular da Segunda Relatoria do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins e fundador do Instituto de Direito Aplicado ao Setor Público (Idasp). Exerceu os cargos de Oficial do Exército Brasileiro de 2000 a 2007, tendo alçado o posto de Capitão; Reitor da Universidade do Tocantins (Unitins) no ano de 2010 e Professor Universitário de Direito Constitucional. Ocupou o cargo de Procurador efetivo do estado do Tocantins, sendo Chefe da Consultoria Especial do Gabinete do Procurador-Geral e Procurador-Geral do estado do Tocantins até junho de 2014, atualmente é Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. E-mail: almatosg@yahoo.com.br

² Mestrando em Gestão de Políticas Públicas pela Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT); Pós-graduando em Gestão e Governança pela Escola Superior do Ministério Público do Estado do Tocantins – (ESMP/TO); Pós-graduado em Teoria e Prática do Direito Privado pela Escola Tocantinense da Magistratura (Esmt); Bacharel em Direito pela Faculdade Anhanguera de Brasília/DF. E-mail: divinosouza@mpto.mp.br

³ Mestrando em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Tocantins (UFT), 2022; Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Professor Damásio de Jesus de São Paulo/SP. E-mail: lucas.castro@uft.edu.br

abordou elementos e posições doutrinárias através do método de interpretação dialético, com uma abordagem do método dedutivo. Busca-se mostrar aos gestores que há possibilidade de ganhos exponenciais na prestação dos serviços públicos, com racionalidade de processos e despesas e a realização de projetos considerados inviáveis quando realizados isoladamente pelo ente municipal. O consórcio apresenta-se como uma opção ao subfinanciamento e ferramenta de governo para o fomento de políticas públicas estruturantes no setor de saúde.

Palavras-chave: saúde pública; consórcio de saúde; política estrutural; promoção do sistema de saúde.

ABSTRACT

This paper analyzes the joint responsibility of federation entities for the promotion of health services, through structuring public policies that allow the reduction of disease risks, universal and equal access by citizens to health protection and recovery actions and services. Health services depend directly on the financial capacity of municipalities. At this point, the intermunicipal health consortia allows to the management carrying out results – efficiency, efficacy and effectiveness, aiming to deliver better quality services to people in the interested community. This work addressed doctrinal elements and positions through the dialectical interpretation method, with a deductive method approach. The aim is to show managers that there is the possibility of exponential gains in the provision of public services, with rational processes and expenses, and the implementation of projects considered unfeasible when carried out in isolation by the municipal entity. The consortium presents itself as an option to underfunding and a government tool for promoting structuring public policies in the health sector.

Keywords: public health; health consortium; structural policy; health system promotion.

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



Data de submissão: 05/06/2023

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 02/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988, ao dispor sobre o direito social de saúde, atribuiu responsabilidade solidária aos entes da federação, União, estados, Distrito Federal e municípios, quanto aos serviços de saúde, realizados mediante políticas sociais e econômicas que assegurem a redução dos riscos de doenças, acesso universal e igualitário pelos cidadãos às ações e serviços de proteção e recuperação da saúde.

O conjunto de ações e serviços públicos de promoção à saúde integra a rede regionalizada e hierarquizada que constitui o Sistema Único de Saúde (SUS). Esse sistema de saúde encontra-se estruturado por princípios constitucionais e infraconstitucionais que orientam as diretrizes e políticas públicas de fomento à saúde, direito fundamental historicamente conquistado pelo povo brasileiro.

Com a descentralização dos serviços públicos de saúde e auxílio da União, do Distrito Federal e dos estados, coube aos municípios brasileiros a promoção dos serviços de atendimento de menor complexidade. A promoção desses serviços depende diretamente da capacidade financeira dos municípios, que mesmo com a partilha de tributos e repasses constitucionais obrigatórios, apresentam dificuldades para conseguir oferecer serviços básicos obrigatórios que adotem soluções variadas, inclusive, a formação de consórcios públicos.

A baixa efetividade ou as violações dos direitos sociais fundamentais, como a saúde, geram enormes demandas perante o poder judiciário, que o conduz para o centro do debate sobre políticas públicas, desafiando-o para a construção de políticas públicas estruturantes.

A Constituição Federal, por sua vez, concede aos municípios a autonomia para a criação e administração de consórcios intermunicipais de saúde como instrumento de solução de problemas de gestão e prestação de serviços em região específica.

Compreendem-se os consórcios públicos como arranjo institucional de cooperação e coordenação destinados a operar competências delegadas pelos entes federados que permitem ganhos de escala na prestação dos serviços públicos, racionalidade de processos e despesas e a realização de projetos considerados inviáveis quando realizados isoladamente pelo ente municipal.

A realização de consórcios intermunicipais de saúde não implica na delegação integral do dever dos municípios em promover os serviços essenciais à comunidade local, notadamente aqueles classificados como de baixa complexidade.

Excepcionalmente, admite-se a transferência de serviços específicos da atenção básica, quando comprovada a insuficiência da rede municipal de saúde para prestação de tais serviços, todavia pelo período necessário à regularidade da prestação do serviço pelo município, respeitada, reprise-se, a noção de complementariedade.

Quanto à fiscalização desses consórcios, cabe aos tribunais de contas a competência constitucional de fiscalização, incluindo, por óbvio, o cumprimento dos índices constitucionais de saúde e a própria gestão destes, porquanto mesmo que, eventualmente, se examine que o município cumpriu, formalmente, os índices de aplicação em saúde pública, há possibilidade de verificação material acerca do não atingimento das metas quanto à prestação desses serviços fundamentais.

O presente artigo está estruturado em tópicos relacionados, primeiro, ao direito social fundamental à saúde e a capacidade financeira dos municípios brasileiros para realizar os serviços de saúde. Estes desafiam decisões políticas diversas a depender da região e do município.

O tópico seguinte discorre sobre consórcios intermunicipais de saúde como instrumento institucional de cooperação e coordenação federa-

tiva para a promoção de políticas públicas estruturantes para a promoção dos serviços de saúde nos municípios consorciados.

Na sequência, analisa-se a prestação de contas dos recursos transferidos para o custeio dos consórcios intermunicipais de saúde pelos gestores municipais consorciados. A fiscalização dessas contas é atribuição dos tribunais de contas estaduais.

Assim, o presente artigo nos leva a refletir acerca das políticas estruturantes que visam a prestação de serviços e ações conjuntas para a promoção do sistema de saúde nos municípios brasileiros.

Em relação à metodologia, o presente trabalho é uma revisão bibliográfica, onde “esse tipo de artigo caracteriza-se por avaliações críticas de materiais que já foram publicados, considerando o progresso das pesquisas na temática abordada” (Koller, 2014, p. 39-40). Utilizando para tanto o método dedutivo, com abordagem qualitativa, pois “utiliza a coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aprimorar perguntas de pesquisa no processo de interpretação” (Sampieri; Lúcio, 2013, p. 33).

A pesquisa bibliográfica bem como a análise jurisprudencial, e ainda, artigos já publicados sobre a temática em apreço, foram realizadas no período de novembro a dezembro de 2022.

2 O DIREITO SOCIAL FUNDAMENTAL À SAÚDE – OS SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE DEPENDEM DIRETAMENTE DA CAPACIDADE FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

A Constituição da República de 1988 ao dispor acerca do direito à saúde⁴ como direito social fundamental do ser humano⁵ atribui a responsabilidade aos entes da Federação⁶, União, estados, Distrito Federal e

4 CRF/88 – Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

5 Lei 8.080/1990 – Art. 2º A saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício.

6 CRF/88 – Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

municípios, que devem assegurar mediante políticas sociais e econômicas, a redução do risco de doenças e acesso universal e igualitário às ações e serviços de proteção e recuperação da saúde por todos.⁷

O conjunto de ações e de serviços públicos de saúde realizado pelos entes federais, estaduais e municipais, da administração direta, indireta e das fundações mantidos pelo poder público, integram uma rede regionalizada e hierarquizada que constitui o Sistema Único de Saúde (SUS)⁸.

Neste contexto de regionalização, o sistema de saúde brasileiro está estruturado por princípios constitucionais⁹ que informam as diretrizes das políticas públicas para a redução do risco de doenças, universalidade e equidade de atendimento, descentralização, integralidade de assistência e participação da comunidade nas decisões políticas de fomento ao sistema de saúde.

Para o pesquisador em saúde pública da Fundação Osvaldo Cruz, Gustavo Correa Matta, o Sistema Único de Saúde constitui uma conquista histórica:

Os princípios e diretrizes do Sistema Único de Saúde (SUS) constituem as bases para o funcionamento e organização do sistema de saúde em nosso país, afirmando direitos conquistados historicamente pelo povo brasileiro e o formato democrático, humanista e federalista que deve caracterizar sua materialização. Neste sentido, os princípios e diretrizes do SUS devem ser compreendidos a partir de uma perspectiva histórica e epistemológica, constituindo-se como um produto resultante de um processo político e que expressa concepção sobre saúde e doença, direitos sociais, gestão, as relações entre as esferas de governo do país, entre outros (Matta, 2007, p. 61).

O Sistema Único de Saúde (SUS) está disciplinado por diretrizes e princípios estabelecidos pela Lei Orgânica da Saúde – Lei nº 8.080/1990,

7 CRF/88 – Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

8 BRASIL. Art. 4º da Lei nº 8.080/1990 – Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços do SUS.

9 BRASIL. CFRB/88 – Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I – descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II – atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III – participação da comunidade.

que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, inclusive, consignando que as ações e serviços de saúde podem ser executados isolados ou conjuntamente por pessoas naturais ou jurídicas, de direito público ou privado.

A Lei Orgânica da Saúde, por sua vez, estabelece princípios para a execução da política nacional de saúde¹⁰: descentralização político-administrativa, regionalização e hierarquização da rede de serviços de saúde, conjugação dos recursos financeiros, tecnológicos, materiais e humanos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios na prestação de serviços de assistência à saúde da população, capacidade de resolução dos serviços em todos os níveis de assistência, organização dos serviços públicos de modo a evitar duplicidade de meios para fins idênticos e ênfase na descentralização dos serviços de saúde para os municípios.

Com a descentralização dos serviços de saúde, coube aos municípios brasileiros, com o auxílio da União e dos estados, o oferecimento de serviços de atendimento a saúde de menor complexidade, de forma que a rede do sistema único de saúde fosse regionalizada e hierarquizada, con-

10 BRASIL. Lei 8.080/1990 – Art. 7º As ações e serviços públicos de saúde e os serviços privados contratados ou conveniados que integram o Sistema Único de Saúde (SUS), são desenvolvidos de acordo com as diretrizes previstas no art. 198 da Constituição Federal, obedecendo ainda aos seguintes princípios:

I – universalidade de acesso aos serviços de saúde em todos os níveis de assistência;
II – integralidade de assistência, entendida como conjunto articulado e contínuo das ações e serviços preventivos e curativos, individuais e coletivos, exigidos para cada caso em todos os níveis de complexidade do sistema;
III – preservação da autonomia das pessoas na defesa de sua integridade física e moral;
IV – igualdade da assistência à saúde, sem preconceitos ou privilégios de qualquer espécie;
V – direito à informação, às pessoas assistidas, sobre sua saúde;
VI – divulgação de informações quanto ao potencial dos serviços de saúde e a sua utilização pelo usuário;
VII – utilização da epidemiologia para o estabelecimento de prioridades, a alocação de recursos e a orientação programática;
VIII – participação da comunidade;
IX – descentralização político-administrativa, com direção única em cada esfera de governo:
a) ênfase na descentralização dos serviços para os municípios;
b) regionalização e hierarquização da rede de serviços de saúde;
X – integração em nível executivo das ações de saúde, meio ambiente e saneamento básico;
XI – conjugação dos recursos financeiros, tecnológicos, materiais e humanos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na prestação de serviços de assistência à saúde da população;
XII – capacidade de resolução dos serviços em todos os níveis de assistência; e
XIII – organização dos serviços públicos de modo a evitar duplicidade de meios para fins idênticos.
XIV – organização de atendimento público específico e especializado para mulheres e vítimas de violência doméstica em geral, que garanta, entre outros, atendimento, acompanhamento psicológico e cirurgias plásticas reparadoras, em conformidade com a Lei nº 12.845, de 1º de agosto de 2013 (Brasil, Lei nº 8.080/1990 [...]).

jugando-se recursos financeiros, tecnológicos, materiais e humanos dos entes da federação, de modo a evitar duplicidade dos meios para atendimentos e especialidades idênticas.

Para Lui *et al.* (2020, p. 5066), o “acesso universal aos serviços de saúde, além de ser uma garantia constitucional, é também um desafio compartilhado por todos os entes da federação”. Apesar da previsão normativa, a imensa maioria dos municípios brasileiros não possuem recursos e estrutura adequada para oferecer serviços de saúde minimamente adequados. Segundo Grin e Arretch em citação de Lui:

[...] a maioria dos municípios vive em uma situação de precariedade técnica, financeira e administrativa que gera, conseqüentemente, restritas capacidades de atender todas as demandas de saúde da população, principalmente no que tange ao acesso aos serviços de média e alta densidade tecnológica (Grin; Arretch, 2012/2018 *apud* Lui *et al.*, 2020, p. 5066).

Os serviços públicos de saúde dependem diretamente da capacidade financeira dos municípios brasileiros, que mesmo com a partilha de tributos provenientes dos governos federal e estaduais, acrescidos pelos repasses constitucionais vinculados à execução das políticas públicas, exigem dos municípios soluções variadas de acordo com cada região e município, dentre elas a formação de consórcios públicos (Nascimento, 2022, p. 1373).

A previsão constitucional para os consórcios públicos encontra-se no artigo 241 da Constituição Federal de 1988¹¹, incluída pela Emenda Constitucional nº 19/1998¹², conhecida como Reforma Administrativa. Todavia, a Constituição Federal de 1937 já tratava o tema de consórcios públicos no artigo 29¹³, dispondo que os municípios, da mesma região, poderiam agru-

11 BRASIL, 1988. Constituição da República de 1988. Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos (Redação dada pela EC nº 19/1998)

12 BRASIL, 1998. 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 atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências.

13 BRASIL. 1937. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. 1937. Art. 29 – Os Municípios da mesma

par-se para a instalação, exploração e administração de serviços públicos comuns, cujo agrupamento seria dotado de personalidade jurídica.

Cherubine e Trevas (2018, p. 20) compreende consórcio público como um arranjo institucional de cooperação e coordenação federativa, autarquia associativa destinada a operar competências a ele delegadas, bem como expressão do exercício das autonomias dos entes federados consorciados. Esses autores ainda sustentam que:

Os consórcios públicos estão criando grandes expectativas. São percebidos como uma saída, para superar as limitações e insuficiências dos municípios sem implementar e gerenciar serviços públicos. Para as regiões metropolitanas começam a ser visualizados como um complemento importante, ou contraponto aos arranjos de governança instituídos. Os estados tendem a considerar os consórcios públicos nos seus relacionamentos com os municípios. O governo federal vem incorporando-os em suas diferentes estratégias e programas (Cherubine; Trevas, 2018, p. 20).

Assim, consórcios públicos podem ser formados em diversas áreas de interesses dos entes nacionais e subnacionais envolvidos, tais como: saúde, resíduos sólidos, saneamento básico, transportes, entre outros. Enquanto política pública, os consórcios podem ser constituídos entre dois ou mais entes da federação, sem fins lucrativos, cuja finalidade é a prestação de serviços e ações conjuntas que visem o interesse público coletivo¹⁴.

Neste contexto, analisaremos os consórcios intermunicipais de saúde como política pública de promoção do sistema de saúde nos municípios.

região podem agrupar-se para a instalação, exploração e administração de serviços públicos comuns. O agrupamento, assim constituído, será dotado de personalidade jurídica limitada a seus fins. Parágrafo único – Caberá aos Estados regular as condições em que tais agrupamentos poderão constituir-se, bem como a forma de sua administração.

14 [...] Quando se trata de vantagens da constituição de consórcios, no campo gerencial, os consórcios: (1) agilizam a execução de projetos, barateiam custos e atendem mais direta e adequadamente às demandas locais e regionais; (2) são instrumentos de descentralização de recursos técnicos e financeiros; (3) garantem maior cooperação, maior descentralização e mais prestígio para os municípios; (4) possibilitam ganhos de escala, melhoria da capacidade técnica, gerencial e financeira de grupos de municípios; (5) permitem alianças em regiões de interesse comum, como bacias hidrográficas ou em espaços regionais e territórios, melhorando a prestação dos serviços públicos colocados à disposição dos cidadãos e; (6) contribuem para a transparência das ações das esferas de poder envolvidas e para a racionalização e otimização na aplicação dos recursos públicos.

3 OS CONSÓRCIOS INTERMUNICIPAIS DE SAÚDE COMO INSTRUMENTO INSTITUCIONAL DE COOPERAÇÃO E COORDENAÇÃO FEDERATIVA PARA A PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE SAÚDE NOS MUNICÍPIOS

O Sistema de Saúde pode ser definido a partir do conjunto de leis, regulações e forma de financiamento, que se concretiza a partir do conjunto de políticas públicas do estado, que, por sua vez, são instrumentos de ação do governo, cujo processo político de escolha de prioridades deve estar coordenado com as diretrizes do sistema único de saúde (Bucci, 1997, p. 95).

No Brasil, contudo, destaca-se como fator impeditivo para o cumprimento dos preceitos constitucionais de acesso universal e atendimento integral, o subfinanciamento público do setor de saúde (Flexa; Barbastefano, 2019, p. 326), e, a ausência de ações de governo para o fomento de políticas públicas (Nogueira; Guedes, 2019, p. 7)¹⁵ estruturantes na área de saúde pública. Corroborando o afirmado, consigne-se as observações De Moraes e Chaves:

A maioria dos municípios brasileiros, principalmente os mais afastados de uma economia central e com baixos índices populacionais, têm apresentado dificuldades na realização do Sistema Único de Saúde (SUS), em decorrência de diferentes fatores, como dificuldade no aporte de recursos humanos qualificados, acesso ao uso de tecnologias e a inexistência de estruturas físicas adequadas (De Moraes; Chaves, 2019, p. 350).

A baixa efetividade ou violações dos direitos sociais fundamentais¹⁶

15 Para esses autores [...] a falta de medidas eficazes, seja no campo legislativo, seja no campo do Poder Executivo no processo de implementação da política pública representa uma falha estrutural que acaba por gerar uma violação contínua dos direitos, bem como uma perpetuação e o agravamento da situação de omissão, tendo o cidadão que se valer do Poder Judiciário para assegurar políticas públicas que se encontram previstas no ordenamento jurídico.

16 BRASIL. Constituição da República/1988 – Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária.

gera uma demanda de ações judiciais que conduz o poder judiciário para o centro do debate envolvendo políticas públicas e desafia a construção de decisões estruturantes (Nogueira; Guedes, 2019, p. 7-8)¹⁷.

Por conseguinte, a Constituição da República atribui aos entes da Federação autonomia¹⁸ e competência material comum¹⁹ para cuidar da saúde da população, que associada à norma constitucional do artigo 241²⁰, consagra o federalismo de cooperação. Para Flexa e Barbastefano (2019, p. 332), a lógica do federalismo cooperativo permite a otimização e integração das ações públicas e adoção de políticas redistributivas.

Assim, a Carta Política brasileira concede aos municípios autonomia para a criação e administração de consórcios intermunicipais de saúde (Grzelzak, 2017, p. 199) como instrumento de ação dos gestores municipais para solução de problemas de gestão e prestação de serviços em região específica (Morais; Chaves, 2016, p. 357)²¹.

Além da previsão constitucional citada, os consórcios intermunicipais de saúde têm previsão normativa expressa na Lei Complementar

17 Os autores, ao citar Melina Girardi Fachin, entendem que “através das decisões estruturantes se promove uma verdadeira reconstrução da realidade social, superando a burocracia estatal, a fim de intervir e promover a reestruturação de organizações de grande porte, e, concluem afirmando que, [...], a finalidade da decisão estruturante é justamente possibilitar uma solução adequada para o conflito que se instaurou, procurando mecanismos que permitam que a decisão seja efetiva, para isso, necessário analisar os mecanismos presentes no CPC são aptos a promover essa efetividade”

18 BRASIL, 1988. Constituição Federal – Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. [...].

19 BRASIL, 1988. Constituição Federal. Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] II – cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

20 BRASIL, 1988. Constituição Federal. Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos (Redação dada pela EC nº 19/1998)

21 Os pesquisadores apontam, ainda, que, “Eles [consórcios] representam a busca de objetivos comuns, mediante a utilização cooperada de recursos humanos, planejamento regional coletivo e materiais disponíveis”.

nº 141/2012²², na Lei Orgânica da Saúde²³, na Lei Geral de Licitações e na Lei de Consórcios Públicos, sendo a gestão associada dos serviços públicos sob direção gerencial única e cumprimento das diretrizes constitucionais de regionalização e hierarquização da rede de serviços de saúde determinadas pelo Sistema Único de Saúde.

O federalismo de cooperação, presente na rede de saúde através do SUS, é exercido mediante pactuação entre os entes – denominado de Pacto Interfederativo da Gestão Executiva, através dos consórcios públicos e convênios de cooperação, respeitando, por óbvio, a autonomia de cada ente e observadas as exigências constitucionais de cumprimento dos índices e obrigações decorrentes da legislação, e, mais que isso, a própria prestação de serviços do direito fundamental à saúde.

Flexa e Barbastefano (2019, p. 326) sustentam que os consórcios permitem ganhos de escala na prestação dos serviços públicos, racionalidade de processos e despesas e a realização de projetos considerados inviáveis quando realizados isoladamente pelo ente municipal. Neste mesmo sentido, consigne-se o entendimento de Silva,

Economia de escala é obtida quando o custo médio dos procedimentos diminui pelo bom aproveitamento da capacidade instalada, com distribuição dos custos fixos para o maior número possível de procedimentos, eliminando ociosidades e desperdícios. Economia de escopo se obtém ampliando a gama de serviços oferecidos pela unidade assistencial, com isso reduzindo também os custos fixos pelo fato de eles se diluírem em tipos

22 BRASIL, 2012. Lei Complementar nº 141/2012 – Art. 21. Os Estados e os Municípios que estabelecerem consórcios ou outras formas legais de cooperativismo, para a execução conjunta de ações e serviços de saúde e cumprimento da diretriz constitucional de regionalização e hierarquização da rede de serviços, poderão remanejar entre si parcelas dos recursos dos Fundos de Saúde derivadas tanto de receitas próprias como de transferências obrigatórias, que serão administradas segundo modalidade gerencial pactuada pelos entes envolvidos. Parágrafo único. A modalidade gerencial referida no caput deverá estar em consonância com os preceitos do Direito Administrativo Público, com os princípios inscritos na Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, na Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990, e na Lei 11.107 de 6 de abril de 2005, e com as normas do SUS pactuadas na comissão intergestores tripartite e aprovadas pelo Conselho Nacional de Saúde.

23 BRASIL, 1990. Lei 8.080/1990 – Art. 10. Os municípios poderão constituir consórcios para desenvolver em conjunto as ações e os serviços de saúde que lhes correspondam. § 1º Aplica-se aos consórcios administrativos intermunicipais o princípio da direção única, e os respectivos atos constitutivos disporão sobre sua observância.

diferentes de procedimentos como ocorre, por exemplo, com unidades de APS de maior porte, que agregam alguns serviços ambulatoriais especializados e de diagnose-terapia. No entanto, deve-se levar em conta o acesso mais facilitado das pessoas ao procedimento assistencial, buscando um equilíbrio deste com escala/escopo, já que o acesso, assim como a eficiência econômica, é também um componente imprescindível da qualidade em saúde (Silva, 2011, p. 2753-2762).

Para Freitas e Oliveira (2015, p. 338)²⁴, os consórcios intermunicipais de saúde funcionam como instrumentos de cooperação entre municípios, proporcionando a ambos, otimização de resultados que individualmente teriam menos possibilidade de realizar.

Nesse contexto, é pertinente trazer à baila a Consulta nº 896.648 do Tribunal de Contas de Minas Gerais²⁵, sobre Consórcio Público Intermunicipal de Saúde (Grzelkaz, 2017, p. 200)²⁶. Observe:

EMENTA: CONSULTA – CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE – 1) AÇÕES E SERVIÇOS NOS NÍVEIS DE BAIXA, MÉDIA E ALTA COMPLEXIDADE – POSSIBILIDADE – A EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DE ATENÇÃO BÁSICA DE SAÚDE (BAIXA COMPLEXIDADE) SÓ É PERMITIDA QUANDO ESGOTADA A CAPACIDADE INSTALADA DOS SERVIÇOS MUNICIPAIS – 2) REPASSE DE RECURSOS DO FUNDO NACIONAL DE SAÚDE – POSSIBILIDADE, DESDE QUE O REPASSE NÃO SEJA INTEGRAL – VEDAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DA TOTALIDADE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE AO CONSÓRCIO – 3) CONTRATAÇÃO DE PESSOAL – POSSIBILIDADE, DESDE QUE PARA ATUAR NOS SERVIÇOS COMUNS DOS MUNICÍPIOS CONSORCIADOS – A CONTRATAÇÃO DE PROFISSIONAIS MÉDICOS NECESSITA SER PRECEDI-

24 [...] De modo geral, o objetivo dos consórcios intermunicipais de saúde é fazer com que os municípios desempenham com maior eficiência e eficácia os serviços vitais à sua população, tendo como pressuposto os princípios do SUS.

25 BRASIL. Tribunal de Contas de Minas Gerais. Processo nº 896648 – Consulta, Relator Conselheiro Wanderley Ávila. Consultante Prefeitura Municipal de Monte São/Minas Gerais. Colegiado: Tribunal Pleno. Sessão 25/06/2014, Data da Publicação: 05/08/2014.

26 Grzelkaz esclarece que [...] todo consórcio público pode receber a fiscalização do tribunal de contas para verificação da legitimidade dos dados repassados e controle dos recursos recebidos conforme orçamento realizado pelo ente público. Cabe ao poder executivo o controle sobre as ações que norteiam todo consórcio para depois fazer a prestação de contas demonstrando transparência fiscal para a população.

DA DE CONCURSO PÚBLICO – DESPESAS COM PESSOAL: CÔMPUTO NO TOTAL DE GASTOS COM PESSOAL DE CADA CONSORCIADO – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF) – CESSÃO DE SERVIDORES – POSSIBILIDADE – CONSULTA N. 657438 – NECESSIDADE DE CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO DE COOPERAÇÃO. 1) É possível aos entes consorciados celebrarem convênios e contratos com o respectivo consórcio com vistas à promoção e oferecimento de serviços públicos de saúde nos níveis de baixa, média e alta complexidade, sendo que na baixa complexidade (atenção básica de saúde) deve o gestor municipal entender que tal procedimento é permitido quando utilizada toda a capacidade instalada dos serviços, comprovada e justificada a necessidade de complementar sua rede e, ainda, se houver a necessidade de sua ampliação e, desde que não implique na transferência do dever dos municípios em promover os serviços essenciais à comunidade local; 2) É possível o repasse de recursos do Fundo Nacional de Saúde para os consórcios públicos para a cobertura de despesas realizadas em ações e serviços de saúde dentro dos programas do Sistema Único de Saúde, recursos estes que chegam ao município via Fundo Municipal de Saúde. Acrescenta-se que o repasse de recursos do Fundo Municipal de Saúde pelo município consorciado não pode jamais ser integral, pois é vedada a transferência da prestação de serviços de saúde em sua totalidade ao consórcio intermunicipal de saúde. Determinadas atividades relacionadas ao setor, quando não puderem ser desenvolvidas unicamente por um município, podem ser compartilhadas por meio do consórcio, sobretudo para as atividades de média e de alta complexidade, conforme expressamente previstas no contrato de programa firmado entre os municípios consorciados. As de baixa complexidade, conforme ficou assinalado, devem, em princípio, ser executadas diretamente pelo ente municipal. 3) É possível a contratação de pessoal, inclusive de profissionais médicos, por parte dos consórcios, desde que sejam para o atendimento aos interesses comuns dos entes consorciados e não para atender exclusivamente na rede de saúde de município conveniado, procedimento este que vai de encontro ao modelo associativo dos consórcios públicos, conforme inteligência do art. 241 da Constituição Federal e da Lei Federal n. 11.107/05, e configura a transferência indevida da responsabilidade do município pela contratação de profissio-

nais e pela prestação dos serviços públicos primários de saúde. Salienta-se que a contratação de profissionais médicos, pelo consórcio, necessita ser precedida de concurso público, na forma do inciso II do art. 37 da Constituição da República – CR, independentemente de serem os consórcios pessoas jurídicas de direito privado, criadas antes da Lei n. 11.107/2005. Cabe registrar, nesta oportunidade, que a contratação na forma do inciso IX do art. 37 da CR – hipótese de exceção à regra geral do concurso público, por ser temporária e para atender à situação de excepcional interesse público, deve ser precedida de processo seletivo, na forma dos respectivos editais. Trata-se de respeitar os princípios insitos à Administração Pública, notadamente os da impessoalidade, da moralidade e da isonomia, de maneira a dar efetividade ao princípio da ampla acessibilidade também às funções públicas de caráter temporário (Tribunal de Contas de Minas Gerais, 2014).

Dessa forma, cada município é responsável pela demanda de saúde realizada pelo cidadão, sendo que a atenção básica deve ser, em princípio, prestada diretamente pelo próprio ente municipal, e os atendimentos de média e alta complexidade podem contar, da forma solidária, com referências dos outros entes federativos.

Ainda, o consórcio intermunicipal de saúde não pode destinar-se à substituição dos municípios na prestação dos serviços básicos de saúde, conforme apontado na Consulta nº 896.468-TCE/MG, sob pena de se fragilizar direitos fundamentais do cidadão, uma vez que a atenção básica à saúde cuja execução é de competência do gestor local do SUS.

Outrossim, os municípios não podem abandonar a política de saúde pública (Grzelzak *et al.*, 2017, p. 200), estas possuem natureza de serviço público essencial e atividade-fim do poder público, ou seja, as políticas públicas (Nogueira; Guedes, 2019, p. 6)²⁷ de saúde não se restringem so-

27 Complementando [...] Assim sendo é possível concluir que os direitos fundamentais são os principais objetivos de boa parte das políticas públicas que são executadas pelo Estado. Todavia, no Estado brasileiro, vem se verificando uma inércia na atuação estatal que ocorre não apenas na ausência de regulamentação dos direitos fundamentais, especificamente os sociais, previstos seja no texto constitucional ou na legislação infraconstitucional, mas na inefetividade das políticas públicas atualmente vigentes que vem se apresentando insuficiente para a modificação do cenário vigente. O que se constata na prática, quando há uma política pública implantada ineficiente, é a ocorrência de deficiência no seu ciclo de formação e execução, seja no seu desenho, na sua concretização, na avaliação e no seu

mente à efetivação dos direitos fundamentais sociais, mas à promoção da dignidade da pessoa humana.

No mesmo sentido, insta consignar o entendimento do Tribunal de Contas do Tocantins, consignado na Consulta nº 13458/2017-TCE/TO²⁸, da relatoria do Conselheiro André Luiz de Matos Gonçalves, que, em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, a jurisprudência dos tribunais superiores e Cortes de Contas estaduais assentaram entendimento que:

É legal a celebração de convênio entre entes municipais com vistas à promoção e oferecimento de serviços públicos de saúde, devendo ser observadas as exigências previstas na Constituição Federal, e na Legislação que rege a matéria, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei 8.666/1993, da Lei nº 11.107/2005 e normas do SUS, desde que tal procedimento não implique na transferência do dever dos municípios em promover os serviços essenciais à comunidade local, notadamente aqueles classificados como de baixa complexidade, cuja associação, para essa hipótese, deverá respeitar o caráter da complementariedade. Excepcionalmente, admite-se a transferência de serviços específicos de atenção básica, desde que comprovada a insuficiência da rede municipal de saúde para prestação de tais serviços, e até que seja regularizada a prestação do serviço pelo município, respeitada, reprise-se, a noção de complementariedade. [...] 3) Os convênios são acordos que envolvem interesses recíprocos e não há falar-se em obrigação a qualquer ente público em firmar tais acordos. Inobstante isso, deixar a população desassistida na área da saúde é passível de responsabilização penal, civil e administrativa, sendo que a este Tribunal de Contas é dada competência constitucional de fiscalização, incluindo, por óbvio, o cumprimento dos índices constitucionais de saúde e a própria gestão desta, porquanto mesmo que, eventualmente, se examine que o município cumpriu, formalmente, o índice de 15% de aplicação em saúde pública, há possibilidade de verificação material acerca de eventual não atingi-

financiamento. Em outras palavras, a política pública, já no seu nascedouro já apresenta um vício no seu processo de formação diante da ausência de um planejamento estratégico.

28 BRASIL. Tribunal de Contas do Tocantins. Processo nº 13458/2017 – Consulta, Distribuição: 2ª Relatoria; Relator Conselheiro André Luiz de Matos Gonçalves. Consultante Prefeitura Municipal de Tocantinópolis/TO. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Sessão 11/12/2019.

mento de metas quanto à prestação de tal serviço fundamental. Nesse caso, tal irregularidade permite a aplicação de sanção e, inclusive, imputação de débito, se verificado dano ao erário, além de sanções a serem infligidas em processo civil e penal, por meio do encaminhamento das deliberações ao Ministério Público – Estadual e Federal. 4) Na ausência e/ou insuficiência de normas locais acerca da forma como deve o órgão conveniente prestar contas, aplicar-se-á, subsidiária e supletivamente, no que couber, as normas em vigor no âmbito desse Sodalício de Contas, e/ou o Decreto Estadual nº 5.815, de 9 de maio de 2018, publicado no Diário Oficial do Estado nº 5108/2018, e bem assim, naquilo que for aplicável, a Portaria nº 72, de 1º de fevereiro de 2012, da Secretaria do Tesouro Nacional, que em cumprimento ao §2º do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabeleceu normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos (Tribunal de Contas do Tocantins, 2017).

Portanto, a autorização dada pelo constituinte e chancelada pelo legislador ordinário é a gestão associada e a delegação de serviços públicos, e, não a utilização da pactuação interfederativa para prestação da totalidade dos serviços de atenção básica em substituição dos entes convenientes/consorciados, o que afronta o modelo associativo previsto na Constituição da República e na Lei Orgânica da Saúde.

Sendo assim, a cooperação entre municípios de uma mesma região, mediante a celebração de consórcios intermunicipais de saúde com vistas a reunir esforços na gestão associativa dos serviços de saúde, tem o condão de superar insuficiências da rede municipal, podendo, para tanto, transferir serviços específicos, mesmo da atenção básica – em caráter complementar.

Nesta hipótese de delegação integral de competências, esta somente é possível até que os referidos entes se organizem e possam assumir integral e diretamente o atendimento da atenção básica no âmbito de cada município.

4 A PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS RECURSOS TRANSFERIDOS PARA O CUSTEIO DOS CONSÓRCIOS INTERMUNICIPAIS DE SAÚDE PELOS GESTORES MUNICIPAIS CONSORCIADOS

A prestação de contas é outro ponto importante a ser analisado acerca dos consórcios intermunicipais de saúde. Essa *accountability* dos recursos públicos está relacionada ao dever de prestar contas por parte dos municípios convenentes.

Compete ao gestor conveniente realizar a prestação de contas das verbas repassadas, na sua integralidade, cabendo-lhe o ônus da prova quanto a sua regular aplicação, sob pena de presunção de prejuízo ao erário em valor equivalente ao do repasse.

Quanto às normas aplicadas à prestação de contas, importa consignar que, na ausência de normas locais, aplicam-se as normas da Portaria nº 72/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional, que, em cumprimento ao §2º do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal²⁹, estabelece normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos, e, normas sobre a prestação de contas de convênios em vigor no âmbito dos Tribunais de Contas Estaduais.

Para além disso, quanto ao cumprimento, especificamente, de cooperação através de convênio, mostra-se importante apontar o disposto no artigo 184 da Lei de Licitações e Contratos Administrativos, Lei nº 14.133/2021:

Art. 184. Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber e na ausência de norma específica, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública, na forma estabelecida em regulamento do Poder Executivo federal.

§ 1º (VETADO).

§ 2º Quando, verificada qualquer das hipóteses da alínea d do inciso II do caput do art. 124 desta Lei, o valor global inicialmente pactuado demonstrar-se insuficiente para a execução do objeto, poderão ser:

29 BRASIL, 2000. Lei Complementar nº 101/2000 – Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

I - utilizados saldos de recursos ou rendimentos de aplicação financeira;

II - aportados novos recursos pelo concedente;

III - reduzidas as metas e as etapas, desde que isso não comprometa a fruição ou a funcionalidade do objeto pactuado.

§ 3º São permitidos ajustes nos instrumentos celebrados com recursos de transferências voluntárias, para promover alterações em seu objeto, desde que:

I - isso não importe transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro;

II - seja apresentada justificativa objetiva pelo conveniente; e

III - quando se tratar de obra, seja mantido o que foi pactuado quanto a suas características.

§ 4º (VETADO).

Como demonstrado acima, deverão constar dos consórcios públicos intermunicipais, convênio e/ou instrumentos análogos, os respectivos planos de trabalho, devidamente aprovados e escoreitos, nas respectivas formulações, com os requisitos, exigências e limites preconizados pelo artigo 184 e seus parágrafos da Lei nº 14.133/2021, sob pena das correspondentes penalidades legais previstas.

A regulamentação sobre prestação de contas consolidada para consórcios e convênios de cooperação previstos na Lei nº 11.107/2005 e Decreto Federal nº 6.017/2007, verifica-se através da Portaria nº 72/2012³⁰, da Secretaria do Tesouro Nacional, que poderá ser utilizada, também, como fonte subsidiária, já que a execução orçamentária das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas gerais de direito financeiro, aplicáveis às entidades públicas, conforme artigo 8º da referida Portaria, e, igualmente, assim deverão proceder aos acordantes conveniados.

Necessário observar ainda que, no caso de omissão no dever de prestar contas (Bueno; Motta, 2011, p. 490)³¹ ou quando constatar irregu-

30 BRASIL, 2012. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 72/2012 – Art. 11. A consolidação das contas pelos entes da Federação consorciados incluirá a execução orçamentária e financeira do consórcio público relativa aos recursos entregues em virtude de contrato de rateio para a elaboração dos seguintes demonstrativos fiscais: I – No Relatório de Gestão Fiscal, o Demonstrativo da Despesa com Pessoal [...]

31 Os pesquisadores sustentam que “A falta de controle é nítida em uma cultura de indiferença, princi-

laridade na aplicação dos recursos transferidos, sob pena de responsabilidade solidária, o gestor deverá adotar providências para a instauração de tomada de contas ou tomada de contas especial, procedimentos que deverão ser encaminhados ao Tribunal de Contas para análise e julgamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição da República de 1988 trata o direito à saúde como direito social fundamental do ser humano e atribui responsabilidade solidária aos entes da federação, União, estados, Distrito Federal e municípios, para a promoção de políticas sociais e econômicas que visem a redução de risco de doenças e assegurem o acesso universal e igualitário pela população às ações e serviços de proteção e recuperação da saúde

As ações e serviços públicos de saúde integram a rede regionalizada e hierarquizada que constitui o Sistema Único de Saúde (SUS). Esse sistema de saúde está estruturado por princípios constitucionais e infraconstitucionais que orientam as diretrizes e políticas públicas, traduz um direito fundamental historicamente conquistado pelo povo brasileiro.

A capacidade dos municípios para oferecer serviços de saúde de qualidade depende diretamente da capacidade financeira desses entes, que, na tentativa de atender as normas constitucionais e a demanda da população pelos serviços de saúde, adotam soluções variadas de acordo com cada região, dentre elas a formação de consórcios públicos.

O consórcio intermunicipal de saúde apresenta-se como política estrutural que permite aos gestores ganhos exponenciais na prestação dos serviços públicos, racionalidade de processos e despesas e a realização de projetos considerados inviáveis quando realizados isoladamente pelo ente municipal. O consórcio apresenta-se como uma opção ao subfinanciamento e ferramenta de governo para o fomento de políticas públicas estruturantes no setor de saúde.

palmente nos órgãos públicos deste país, [...], e cabe aos municípios prestar contas das suas atividades para fins de apuração de dados e melhoria nas atividades desempenhadas, bem como ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público analisar sua regularidade”.

REFERÊNCIAS

BRASIL. (Constituição [1937]). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 16 abr. 2024.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://normas.leg.br/?urn=urn:lex:br:federal:constituicao:1988-10-05;1988>. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.080/1990**. Brasília: Brasília: Senado Federal, 1990. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/549956/publicacao/34619933>. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19/1988**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1998. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1998/emendaconstitucional-19-4-junho-1998-372816-exposicao-demotivos-148914-pl.html>. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Processo nº 896.648** – Consulta, Relator Conselheiro Wanderley Ávila. Consulente Prefeitura Municipal de Monte Sião/Minas Gerais. Colegiado: Tribunal Pleno. Sessão 25/06/2014, Data da Publicação: 05/08/2014. Disponível em: <https://tcejuris.tce.mg.gov.br/?termo=cons%C3%B3rcio%20intermunicipal%20de%20sa%C3%Bade#>. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas do Tocantins. **Processo nº 13.458/2017** – Consulta, Distribuição: 2ª Relatoria; Relator Conselheiro André Luiz de Matos Gonçalves. Consulente Prefeitura Municipal de Tocantinópolis/TO. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Sessão 11/12/2019;

BRASIL. 2012. **Lei Complementar nº 141/2012**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em: 15 abr. 2024.

BUCCI, M. P. D. Políticas públicas e direito administrativo. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 133, p. 89-98, 1997.

BUENO, J. B. D.; DA MOTTA, I. D. Instrumentos para Efetivação do Direito à Saúde como Direito da Personalidade: Consórcio Público Intermunicipal de Saúde do Setentrião Paranaense–CISAMUSEP e sua Aplicabilidade. **Revista Jurídica Cesumar-Mestrado**, v. 11, n. 2, 2011.

CHERUBINE, M.; TREVAS, V. **Consórcios públicos e as agendas do Estado brasileiro**. Editora Fundação Perseu Bramo, 2018.

DE MORAES, J. L. Os consórcios públicos e a gestão integrada de resíduos sólidos em pequenos municípios do estado do Ceará, Brasil. **Revista Geonorte**, v. 3, n. 6, p. 1171-1180, 2012.

DE MORAIS, V. S.; CHAVES, A. P. L. Percepção dos gestores municipais de saúde relacionada à saúde ambiental: consórcio intermunicipal de saúde Cerrado Tocantins Araguaia. **Saúde e Sociedade**, v. 25, p. 349-360, 2016.

FLEXA, R. G. C.; BARBASTEFANO, R. G. Consórcios públicos de saúde: uma revisão da literatura. **Ciência & saúde coletiva**, v. 25, p. 325-338, 2019.

FREITAS, B. R.; OLIVEIRA, A. R. de. Avaliação dos consórcios intermunicipais de saúde da Zona da Mata mineira: uma análise sob a ótica dos gestores de saúde. **Holos**, v. 3, p. 338-353, 2015.

GRZELZAK, M. T. *et al.* A importância dos consórcios intermunicipais de saúde. **South American Development Society Journal**, v. 3, n. 7, p. 196-205, 2017.

GUEDES, J. C.; NOGUEIRA, F. B. As decisões estruturantes como mecanismo apto a implementar a efetividade das decisões judiciais nos conflitos envolvendo políticas públicas. **Caderno de Direito e Políticas Públicas**, v. 1, n. 1, 2019.

KOLLER, S. H.; DE PAULA COUTO, M. C. P.; VON HOHENDORFF, J. **Manual de produção científica**. Penso Editora, p. 39-40, 2014.

LUI, L.; SCHABBACH, L. M.; NORA, C. R. D. Regionalização da saúde e cooperação federativa no Brasil: o papel dos consórcios intermunicipais. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 25, p. 5065-5074, 2020.

MATTA, G. C. *et al.* **Princípios e diretrizes do Sistema Único de Saúde**. EPSJV, 2007.

NASCIMENTO, A. B. F. M. do. *et al.* Cooperação intermunicipal baseada no Institutional Collective Action: os efeitos dos consórcios públicos de saúde no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 55, p. 1369-1391, 2022.

SAMPIERI, R. C.; LUCIO, C. M. **Metodologia de Pesquisa**. São Paulo: Penso Editora Ltda., 2013.

SILVA, S. F. da. Organização de redes regionalizadas e integradas de atenção à saúde: desafios do Sistema Único de Saúde (Brasil). **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 16, p. 2753-2762, 2011.

A evolução do direito administrativo e seus desafios atuais

The evolution of administrative law and its current challenges

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.900>

Amandino Teixeira Nunes Junior¹

RESUMO

Pretende-se examinar no presente artigo a evolução do Direito Administrativo, suas principais fases ao longo da história, desde os primórdios até os dias atuais, que refletem nas transformações políticas e econômicas pelas quais passaram a sociedade e o Estado. Na verdade, o Direito Administrativo, como disciplina jurídica, não é atemporal, insensível às mudanças históricas; ao revés, está em permanente evolução, acompanhando as mudanças que surgem constantemente nos diferentes períodos da história da civilização humana. A organização político-administrativa de uma determinada sociedade ditará, pois, a essência do Direito Administrativo vigente em cada período histórico. Nesse contexto, as relações entre a Administração Pública e os administrados não são estáticas e variam no decorrer do tempo. Intenta-se ainda examinar os desafios atuais que se apresentam ao Direito Administrativo em face da necessidade de ajustá-lo às novas demandas que surgem com as mudanças operadas na sociedade.

Palavras-chave: direito administrativo; evolução; períodos; transformações; desafios.

ABSTRACT

This paper intends to examine the evolution of Administrative Law, its main phases throughout history, from the beginnings to the present day,

¹ Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e doutor em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UnB). Atuou como procurador do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e consultor legislativo da Câmara dos Deputados. Atualmente, é professor universitário e advogado. E-mail: amandinojunior@uol.com.br

which reflect the political and economic transformations that society and the State have undergone. In fact, Administrative Law, as a legal discipline, is not timeless, insensitive to historical mutations; on the contrary, it is in permanent evolution, following the changes that constantly arise in different periods in the history of human civilization. The political-administrative organization of a given society will therefore dictate the essence of the Administrative Law in force in each historical period. In this context, relationships between the Public Administration and those administered are not static and vary over time. The aim is also to examine the current challenges facing Administrative Law in view of the need to adjust it to the new demands that arise with the changes taking place in society.

Keywords: administrative law; evolution; periods; transformations; challenges.

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



Data de submissão: 20/09/2023

Data de aprovação: 11/03/2024

Data de versão final: 02/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

INTRODUÇÃO

Segundo Fernando Alves Correia (1998),

o Direito Administrativo é o sistema de normas jurídicas, distintas da do Direito Privado, que regulam a organização e o funcionamento da Administração Pública e, bem assim, a função ou a actividade materialmente administrativa dos órgãos administrativos. O Direito Administrativo é “um sistema de normas jurídicas”, na medida em que se apresenta como um conjunto de normas dotadas de uma lógica interna, inspiradas por princípios comuns e que constituem algo de homogêneo e de específico (Correia, 1998, p. 27).

Como se observa, o Direito Administrativo tem por objeto a função ou a atividade materialmente administrativa dos entes da Administração Pública, mas é remansosa a assertiva de que a função ou a atividade administrativa de qualquer sociedade ou Estado, por mais primitivo e singelo que tenha sido seu sistema de normas jurídicas, sempre existiu, desde que o homem passou a viver em grupos sociais, por mais rudimentares que tenham sido.

Noutras palavras: o Direito Administrativo sempre existiu, desde o início da humanidade. A pergunta que fica é a seguinte: como, então, conciliar essa assertiva com o entendimento, geralmente aceito, de que o Direito Administrativo é um direito recente, que nasceu com as revoluções liberais, sobretudo, com a Revolução Francesa de 1789.

Responde à indagação Edmir Netto de Araújo (2000):

É que em todas as épocas existiram instituições administrativas, e órgãos administrativos sempre editaram regras destinadas a disciplinar e dirigir seus serviços e funcionários, mas o Direito Administrativo, como ciência, ainda não se estruturara no mundo civilizado até aquela ocasião, sendo, portanto, de “origem recente”. Sua estruturação foi particularmente favorecida pelas ideias liberais daquela época, da instituição do Estado de Direito, mas as funções administrativas propriamente ditas sempre se exerceram continuamente, ao contrário da legislação e da jurisdição que, por motivos vários, mas principalmente por crises políticas, muitas vezes se interrompem (Araújo, 2000, p. 148).

Nesse diapasão, saliente-se que o Direito Administrativo, como de resto os demais ramos do Direito, é produto histórico, cultural, dinâmico, está em contínua evolução e aperfeiçoamento.

2 EVOLUÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO

2.1 Idade Antiga

A Idade Antiga corresponde ao período da história que se estende da criação da escrita cuneiforme, por volta de 3.500 a.C., até o fim do Império Romano, ocorrido em 476 d.C. Nesse período, são estudadas as grandes civilizações da antiguidade, dentre as quais mencionem-se Grécia e Roma, e as formas jurídico-políticas nelas desenvolvidas.

2.1.1 Grécia

A civilização grega surgiu por volta de 2000 a.C. entre os mares Egeu, Jônico e Mediterrâneo após a migração de tribos nômades, como aqueus, jônicos, eólios e dórios. A pólis, que significa cidade-Estado, surgiu por volta do século VII a.C. e se tornou o tipo principal de organização da vida política dos gregos.

As duas pólis mais importantes da Grécia Antiga foram Atenas e Esparta. Os gregos construíram sua história influenciados pelas ideias de democracia, justiça, ética, moral e igualdade de todos perante a lei, presentes nas obras de filósofos, tais como Sócrates, Platão e Aristóteles.

Embora com normas esparsas e geralmente costumeiras, as cidades-Estados gregas já apresentavam algum desenvolvimento em matéria administrativa, nomeadamente no tocante ao planejamento urbano, à aplicação e fiscalização dos dinheiros públicos, às intendências e à formação militar.

2.1.2 Roma

A civilização romana surgiu no século VII a.C. e se localizava ao longo do Mar Mediterrâneo, tendo se expandido largamente para se tornar um dos maiores impérios do mundo antigo. Durante cerca de doze séculos

de existência, construiu um sistema codificado de normas jurídicas, de caráter essencialmente privado, que influenciou diversas culturas jurídicas ao redor do mundo em diferentes épocas.

Embora as normas do direito romano sejam de natureza predominantemente civilística, isto é, disciplinadoras das relações entre particulares, não se pode dizer que os romanos descuraram das normas administrativas nos seus códigos legais.

Com efeito, para Edmir Netto de Araújo (2000),

verificam-se, nas “Institutas” e no “Código” de Justiniano, mas principalmente no “Digesto” que já se tratava de noções como bens públicos de uso comum, praias e terrenos de marinha, do funcionamento de certos órgãos, com suas autoridades (edis, cônsules, procônsules, pretores) e serviços (presídios, vias e rios públicos, militares, censo, coletores de fisco, estatísticas). Os editos do pretor eram verdadeiros atos administrativos ordinatórios ou regulamentares, auto-executórios, pois, como os funcionários administrativos, os pretores agiam na qualidade de delegados do imperador. Os estudiosos costumam mesmo apontar, nos livros, títulos e fragmentos do “Digesto” inúmeros temas de Direito Administrativo ali tratados (Araújo, 2000, p. 149).

2.2 Idade Média

A Idade Média corresponde ao período da história que se inicia no século V, com a queda do Império Romano, em 476, e termina no século XV, com a tomada de Constantinopla pelo Império Otomano, em 1453. O período medieval durou aproximadamente mil anos.

Conforme Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2016),

a Idade Média não encontrou ambiente propício para o desenvolvimento do Direito Administrativo. Era a época das monarquias absolutas, em que todo poder pertencia ao soberano; a sua vontade era a lei, a que obedeciam todos os cidadãos, justificadamente chamados servos ou vassalos (aqueles que se submetem à vontade de outrem) (Di Pietro, 2016, p. 2).

No período medieval imperava o Estado de Polícia em que o soberano não podia ser submetido ao crivo dos tribunais, pois seus atos se colocavam acima de qualquer sistema de normas jurídicas, estabelecendo-se um direito ilimitado do rei para administrar. Desse entendimento surgiu a teoria da irresponsabilidade do Estado, estruturada sobre preceitos segundo os quais “le roi ne peut mal faire” e “the king can do no wrong”.²

O Estado de Polícia, segundo Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “não distinguia as atividades do Estado-poder, segundo a diversidade dos seus objetos e das finalidades que tem em mira alcançar, mas cogitava das prerrogativas majestáticas do governo e das faculdades delegadas aos seus auxiliares” (Bandeira de Mello, 1996).

Não havia, no Estado de Polícia, tribunais independentes, porquanto a resolução dos conflitos de interesse ficava a cargo unicamente do soberano, podendo a função judicante, numa fase recursal, ser delegada a um conselho, órgão colegiado, que era, porém, subordinada ao monarca.

Em suma, consoante assinala Fernando Alves Correia (1998),

no período do Estado de Polícia, a Administração Pública não estava subordinada a normas jurídicas, mas somente a regras de cariz marcadamente unilateral, as quais tinham como destinatários apenas os funcionários e não podiam ser invocadas pelos particulares em face da Administração Pública (Correia, 1998, p. 28).

2.3 Idade Moderna

A Idade Moderna corresponde ao período da história que se inicia no século XV, em 1453, com a conquista de Constantinopla pelos otomanos, e termina no século XVIII, em 1789, com a queda da Bastilha, evento que inaugurou a Revolução Francesa.

² A teoria da irresponsabilidade teve vigência durante o período absolutista no qual a figura do rei era tida como o senhor maior das decisões estatais, aquele a quem competia dizer o que era certo ou errado. Qualquer ação, dele mesmo ou de seus representantes, era considerada legítima, não passível de qualquer responsabilização, pois “o rei não pode fazer mal” (do francês: “*le roi ne peut mal faire*”), ou “o rei não pode errar” (do inglês: “*the king can do no wrong*”).

Esse período caracterizou-se por uma **fase de grandes** transformações sociais, políticas, econômicas, científicas e religiosas, culminando com acontecimentos importantes para a história da humanidade, por exemplo: a Revolução Francesa, o Renascimento, o Iluminismo e a Reforma Protestante.

A formação do direito administrativo, como disciplina jurídica autônoma, teve início no Estado Moderno quando começou a se desenvolver o conceito de Estado de Direito fundamentado no princípio da legalidade, que submete governantes e governados ao império da lei, em particular à lei maior é a Constituição, e no princípio da separação dos poderes, proposto por Montesquieu, como uma garantia da liberdade do cidadão. Prevalencia, na época, mais o intuito de controlar um poder pela atuação de outro do que um sistema estatal de distribuição de competências.

Nas palavras de Montesquieu (1985):

Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o poder legislativo está reunido ao mesmo poder executivo, não existe liberdade, pois pode-se temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado estabeleçam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não haverá também liberdade se o poder de julgar não estiver separado do poder legislativo e do executivo. Se estivesse ligado ao poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse ligado ao poder executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos príncipes, ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos (Montesquieu, 1985, p. 149).

Daí afirmar-se que o Direito Administrativo nasceu com as revoluções liberais, que acabaram com o velho regime absolutista que vinha da Idade Média, máxime com a Revolução Francesa, sobretudo, a partir das reformas realizadas por Napoleão Bonaparte no ano VIII (1800), em contraste com o direito civil, era herdeiro de uma tradição milenar originada no direito romano.

Assim é que, para Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, o direito administrativo, na sua acepção científica,

constitui disciplina própria do Estado Moderno, ou melhor, do chamado Estado de Direito, porque só então se cogitou de normas delimitadoras da organização do Estado-poder e da sua ação, estabelecendo balizas às prerrogativas dos governantes, nas suas relações recíprocas, e, outrossim, nas relações com os governados. Na verdade, o Direito Administrativo só se plasmou como disciplina autônoma quando se prescreveu processo jurídico para atuação do Estado-poder, através de programas e comportas na realização das suas funções (Bandeira de Mello, 1979, v. 1, p. 52).

Com os princípios da legalidade e da separação de Poderes, nasceu o Estado de Direito, que substituiu o Estado Absolutista, fundamentado no entendimento de que o rei não erra ou de que o rei não pode fazer mal.

No entanto, autoridades do Poder Executivo, na França, com base na teoria da separação de Poderes e na desconfiança que tinham no tocante aos juízes da época, decidiram excluir da apreciação da jurisdição comum os atos da administração pública, que passaram ao controle de órgãos próprios.

A respeito, sustenta Georges Vedel (*apud* Faria, 1999, p. 41) que “a solução dos conflitos onde forem envolvidos o Poder Executivo e seus agentes não pode ser confiada aos tribunais, pois, em caso contrário, o Poder Judiciário subordinaria o Poder Executivo”.

Nascia, assim, a justiça administrativa francesa (ou contencioso administrativo francês) com a promulgação da Lei nº 16/24, de 1790, que estabeleceu a vedação aos juízes judiciais para processar e julgar os atos da administração pública.

Esclarece Edimur Ferreira de Faria (1999, p. 43) que “a justiça administrativa compõe-se de diversos órgãos, tendo, no topo da estrutura hierárquica, o Conselho de Estado, com funções especiais, inclusive recursais, e abaixo os tribunais administrativos e outros órgãos inferiores”.

Foi graças, sobretudo, à fecunda elaboração jurisprudencial do Conselho de Estado francês, que se construiu o direito administrativo como disciplina jurídica autônoma.

2.4 Idade Contemporânea

A Idade Contemporânea corresponde ao período da história que se inicia no século XVIII, em 1789, com a queda da Bastilha, estendendo-se até a atualidade. Tem se caracterizado por profundas mudanças sociais, políticas, econômicas e científicas, que propiciaram grandes eventos, como: as Guerras Napoleônicas; a Revolução Industrial; a independência de antigas colônias na América, na África e na Ásia; a consolidação do capitalismo no Ocidente; a ascensão e queda do nazifascismo; o Manifesto Comunista; o surgimento de repúblicas e de monarquias constitucionais; o avanço da medicina, principalmente com a descoberta e ampliação das vacinas; a globalização; o desenvolvimento de novas tecnologias e formas de energia; a internet; as mídias sociais; a revolução digital e a inteligência artificial.

Cabe mencionar também nesse período os importantes acontecimentos sociopolíticos, como a Revolução Russa, as grandes Guerras Mundiais, o conflito árabe-israelense, a Guerra Fria, a unificação da Alemanha e a dissolução da União Soviética.

Do ponto de vista estritamente jurídico, em especial do Direito Público, algumas questões têm merecido destaque no debate contemporâneo como a ampliação e consolidação da jurisdição constitucional, a concretização dos direitos fundamentais, a internacionalização dos direitos humanos, a proteção ambiental, o reconhecimento do direito das minorias, o ativismo judicial, a judicialização da política, o combate à corrupção e às *fake news*, a automatização do processo, o governo digital e o regime jurídico das *startups* e das criptomoedas.

Nesse sentido, em face dessas questões, pode-se falar acerca de “novos direitos” que expressam os direitos nascentes ou emergentes decorrentes dos avanços sociais, políticos, econômicos e tecnológicos verificados na contemporaneidade.

No que toca ao Direito Administrativo contemporâneo, observa-se a ampliação do seu conteúdo e da sua codificação com novos institutos e marcos legais, porque crescem as demandas por uma Administração Pública democrática, célere e eficiente em razão de novos paradigmas como a inovação, a transparência, a consensualidade, a diversidade, a sustentabilidade e a conectividade. Demais disso, o Direito Administrativo da contemporaneidade passa pelos impactos das novas tecnologias pela aplicação da inteligência artificial no âmbito do governo digital e, sobretudo, no campo decisório administrativo. Daí o porquê da incorporação da inteligência artificial nas organizações públicas deve ser feita com observância aos princípios basilares, como a privacidade, a pluralidade, a diversidade, a transparência e a confiabilidade.

Destarte, o Direito Administrativo da contemporaneidade deve valorizar em suas relações esses novos paradigmas. Não cabe mais hoje um Direito Administrativo unicamente oriundo/posto pelo poder estatal, que se identifica apenas com a ordem jurídica positivada e sendo assegurado coercitivamente pelo Estado.

3 DESAFIOS ATUAIS DO DIREITO ADMINISTRATIVO

São diversos os desafios atuais do Direito Administrativo, que refletem as transformações, os valores e as demandas da sociedade contemporânea. Esses desafios incluem:

i) Adoção de novas tecnologias e modernização da gestão pública: o Direito Administrativo deve criar mecanismos que viabilizem a incorporação às organizações públicas de instrumentos e recursos tecnológicos como a inteligência artificial (IA), os contratos digitais (*“smart contracts”*),

os macrodados (“*big data*”) e o protocolo de confiança (“*blockchain*”), com vistas à modernização da gestão pública.

ii) Sustentabilidade: a Administração Pública precisa responder às questões ambientais a partir da formulação e implementação de políticas públicas para promover o desenvolvimento sustentável.

iii) Consensualidade: o Direito Administrativo deve pautar-se pela busca da solução negociada de seus conflitos, dando lugar à interlocução, à mediação e à ponderação entre interesses divergentes, sem descurar, por óbvio, da proteção da sociedade contra abusos dos agentes econômicos.

iv) Participação da sociedade civil: o Direito Administrativo deve privilegiar a criação de mecanismos, como consultas populares, audiências públicas, conselhos e espaços de interlocução para fomentar a participação dos administrados na tomada de decisões e no controle da Administração Pública.

v) Transparência e proteção de dados pessoais: o Direito Administrativo deve primar pela transparência na gestão dos negócios públicos e pela proteção de dados pessoais como pressupostos para o exercício da cidadania pelos administrados.

vi) Combate à fraude e à corrupção: o Direito Administrativo precisa induzir ao aperfeiçoamento e à melhoria no controle externo e no controle interno, por meio de inspeções, auditorias e fiscalizações, com vistas a coibir e punir a fraude e a corrupção na Administração Pública.

vii) Proteção dos direitos fundamentais: o Direito Administrativo deve garantir a proteção dos direitos dos administrados dando concretude aos princípios da Administração Pública, da dignidade da pessoa humana e da isonomia, além da promoção da inclusão e da não discriminação nas organizações públicas.

ix) Cultura organizacional: o Direito Administrativo precisa induzir à transformação da cultura organizacional nas instituições públicas, com vistas a permitir as mudanças de procedimentos e de padrões de comportamento e de mentalidade dos seus agentes facilitando a implantação das novas tecnologias.

x) Melhoria dos níveis de confiança: o Direito Administrativo deve contribuir para a melhoria dos níveis de confiança nas organizações públicas, sobretudo, por meio da geração e implementação de um ambiente limpo de negócios a partir dos referenciais expostos nas linhas antecedentes como participação, transparência, antifraude, anticorrupção e proteção de dados pessoais.

4 CONCLUSÃO

O Direito Administrativo é o sistema de normas jurídicas que regulam a organização e funcionamento da Administração Pública, bem como a atividade administrativa de seus órgãos e entidades. Sua evolução ao longo dos séculos, aqui examinada, correspondeu aos períodos antigo, medieval, moderno e contemporâneo e refletiu as transformações sociais, políticas, econômicas e tecnológicas pelas quais passaram a sociedade e o Estado.

As origens do Direito Administrativo remontam à antiguidade, especialmente Grécia e Roma. As cidades-Estado gregas apresentavam normas esparsas e costumeiras sobre matéria administrativa, ao passo que a civilização romana se pautava predominantemente por normas de cunho civilístico, embora tenha agregado normas administrativas em seus códigos legais.

Na Idade Média, o poder concentrava-se nas mãos do rei. Era a época das monarquias absolutas, em que a lei expressava a vontade do soberano, a que se submetiam todos os cidadãos. Imperava nesse período o Estado de Polícia no qual a Administração Pública não se subordinava a nenhuma norma jurídica. Havia, assim, um direito ilimitado para administrar exercido pelo monarca, que não era submetido aos tribunais em face do princípio da irresponsabilidade.

Com o advento da Idade Moderna, houve uma maior preocupação com a limitação do poder estatal em benefício dos cidadãos. Surgiram os princípios da legalidade e da separação dos poderes, que propiciaram o nascimento do Estado de Direito, assim caracterizado, principalmente, por submeter-se às leis por ele criadas.

Daí a afirmação de que o direito administrativo, como disciplina jurídica autônoma, originou-se do Estado de Direito, com a abolição do antigo regime absolutista da Idade Média, e consolidou-se com a jurisprudência do Conselho de Estado francês.

Na Idade Contemporânea, o Direito Administrativo tem ganhado mais relevância, passando o Estado a ter um papel mais ativo na promoção do bem-estar social e na proteção dos direitos fundamentais. Nesse período, foram estabelecidos princípios, como: a finalidade, a impessoalidade, a participação popular, a eficiência e a transparência que passaram a reger a atuação da Administração Pública. Ademais, com a globalização e os avanços tecnológicos, o Direito Administrativo teve de se adaptar às novas demandas sociais para garantir uma Administração Pública ágil e eficiente.

Em suma, a evolução do Direito Administrativo tem refletido as transformações e mudanças que se operaram na sociedade e no Estado ao longo da história, buscando sempre ajustar-se às necessidades daí decorrentes.

Nesse contexto, são diversos os desafios que se apresentam nos dias atuais ao Direito Administrativo e dentre os quais se incluem aqueles expostos precedentemente.

Ao fim e ao cabo, faço minhas as seguintes palavras de José Manuel Sérvulo Correia (2016):

O Direito Administrativo chegou aos nossos dias enriquecido por uma diversidade e uma profundidade de princípios, conceitos, institutos e teorias explicativas que, há poucas décadas atrás, se não suspeitavam. Manter a atualização é uma dura mas apaixonante tarefa para cada administrativista (Correia, 2016, p. 62).

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, E. N. de. O direito administrativo e sua história. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 95, p. 147-166, 2000. Disponível: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67460/70070>. Acesso em: 15 set. 2023.

BANDEIRA DE MELLO, O. A. **Princípios gerais de direito administrativo**. v. 1, Rio de Janeiro: Forense, 1979.

BANDEIRA DE MELLO, O. A. Evolução científica do Direito Administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 83, p. 1-31, 1966. DOI: 10.12660/rda.v83.1966.27949. Disponível: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/27949>. Acesso em: 15 set. 2023.

CORREIA, F. A. **Alguns conceitos de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1998.

CORREIA, J. M. S. Os grandes traços do Direito Administrativo no século XXI. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Belo Horizonte, ano 16, n. 63, p. 45-66, jan./mar. 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FARIA, E. F. de. **Curso de direito administrativo positivo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MONTESQUIEU, C. L. de S. **Do espírito das leis**. Traduções Fernando Henrique Cardoso; Leôncio Martins Rodrigues. São Paulo: Abril Cultural, 1985.

A Lei de Arbitragem no Brasil e a necessidade de sua atualização

The Arbitration Law in Brazil and the need to update

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.917>

Eduardo de Sousa Lemos¹

Rejane Felix Pereira²

RESUMO

A arbitragem é o instituto mais antigo utilizado pela sociedade como meio de solução de conflitos. No direito brasileiro, a arbitragem já estava prevista nas Ordenações Filipinas desde o período da colonização. Apesar de prevista em normas legais, a arbitragem somente passou por regulamentação significativa em 1996 com a publicação da Lei nº 9.307/1996, que representou um grande avanço naquele momento. Contudo, novos aprimoramentos ocorreram com a sanção da Lei nº 13.129/2015, a qual implementou, dentre outras melhorias, a utilização da arbitragem na administração pública direta e indireta. As alterações da referida lei trouxeram grandes avanços, ampliando a sua aplicabilidade a diversas atividades ou matérias, o que proporcionou à sociedade brasileira mais opções para solução rápida de conflitos. Nesse contexto, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, o objetivo deste artigo é apresentar os principais projetos de lei que ampliam a utilização da arbitragem, e assim demonstrar a necessidade de atualização da lei brasileira de arbitragem, que pode se tornar uma das mais modernas do mundo. Os projetos de lei em tramitação ampliam a utilização do instituto da arbitragem para as mais diversas atividades, des-

¹ Graduado em Direito pela UFMG. Mestre em Direito e Negócios Internacionais pela Universidad Europea del Atlántico. Exerceu, mediante aprovação em concurso público, os cargos de Auditor Federal de Controle Externo do TCU, Procurador do Ministério Público de Contas de Goiás, Conselheiro Substituto do TCE/PR e do TCM/GO. É titular do cargo de Procurador do Ministério Público de Contas do Ceará. E-mail: eduardo@tce.ce.gov.br

² Graduada em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Especialista em Direito Constitucional pela Facuminas, Mestre e Doutora em Engenharia Civil pela UFC. É titular do cargo de Professor do Magistério Superior da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (Unilab), lecionando, dentre outras, as disciplinas de didática, ética e legislação e de trabalho de conclusão de curso. E-mail: rejane.pereira@unilab.edu.br

de o direito privado até o direito público, incluindo conflitos relacionados ao direito de família, ao direito do consumidor e às relações tributárias. Portanto, urge a aprovação desses projetos pelo Congresso Nacional, já que a sociedade brasileira necessita de meios alternativos para a solução das mais variadas controvérsias.

Palavras-chave: Lei de Arbitragem; litígios; solução de conflitos.

ABSTRACT

Arbitration is the oldest institute used by society as a means of resolving conflicts. In Brazilian law, arbitration has already been provided for in Philippine Ordinances since the period of colonization. Despite being provided for in legal standards, arbitration only underwent significant regulation in 1996 with the publication of Law nº 9.307/1996, which represented a major advance at that time. However, new improvements occurred with the sanction of Law nº 13.129/2015, which implemented, among other improvements, the use of arbitration in direct and indirect public administration. The changes to the aforementioned law brought great advances, expanding its applicability to various activities or matters, which provided Brazilian society with more options for quickly resolving conflicts. In this context, through bibliographical and documentary research, the objective of this paper is to present the main bills that expand the use of arbitration, and thus demonstrate the need to update Brazilian arbitration law, which could become one of the most modern of the world. The bills in progress expand the use of the arbitration institute to the most diverse activities, from private law to public law, including conflicts related to family law, consumer law and tax relations. Therefore, the approval of these projects by the National Congress is urgent, as Brazilian society needs alternative means to resolve the most varied controversies.

Keywords: Arbitration Law; disputes; conflict resolution.

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



Data de submissão: 05/12/2023

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 02/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

A arbitragem no Brasil tem suas raízes na época da colonização portuguesa, período em que as Ordenações Filipinas foram aplicadas. Essas ordenações, baseadas nos princípios que perduraram até o início da fase republicana, incluíam disposições específicas sobre arbitragem no Livro III, abordando tanto os julgados quanto os árbitros (Lemos, 2023).

As ordenações portuguesas perduraram no Brasil por longo tempo, sendo que a Constituição do Império, de 22 de março de 1824, elevou a arbitragem no Brasil ao status de norma constitucional (art. 160). Nesse dispositivo, as partes poderiam nomear juízes-árbitros para a resolução de disputas civis, conferindo executoriedade a essas decisões.

A regulação da arbitragem para tratar de seguros foi instituída pela Lei de 26 de julho de 1831, ao passo que os conflitos relacionados à contratação de serviços foram normatizados pela Lei nº 108, de 11 de outubro de 1837.

O Código Comercial, de 25 de junho de 1850, abordou a arbitragem obrigatória em disputas entre sócios de sociedades ou companhias. O artigo 294 tratou da liquidação ou partilha, enquanto o artigo 245 versou sobre as questões relacionadas com a locação comercial, as quais poderiam ser submetidas a arbitragem. Também foi disciplinada a figura do juízo arbitral, tornando-a obrigatória tanto para as disputas provenientes de contratos de arrendamento mercantil como para as controvérsias entre os sócios, quer seja entre eles ou em relação à sociedade, incluindo aspectos como liquidação ou partilha, e, no âmbito do direito marítimo, englobou temas como compensação por salvados e danos, distribuição ou divisão de danos comuns e assuntos correlatos.

Ainda no ano de 1850, foi promulgado o Decreto nº 737, que regulamentou o processo comercial através da distinção entre a arbitragem voluntária e a arbitragem necessária. Dessa forma, a arbitragem voluntária abrangia as disputas comuns, enquanto a arbitragem necessária era específica para questões comerciais.

No dia 14 de setembro de 1866, entrou em vigor a Lei nº 1.350, que representou um retrocesso institucional, na medida em que revogava a obrigatoriedade da arbitragem disciplinada no Código Comercial.

A primeira Constituição da República do Brasil, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, não tratou da arbitragem, deixando de autorizar a sua aplicação mesmo em casos envolvendo exclusivamente pessoas naturais. Apesar disso, a Carta Magna referiu-se à prática da arbitragem como meio relevante na solução de conflitos internacionais.

Apenas em 1934, com a promulgação da Carta da República em 16 de julho, a arbitragem voltou a ser norma expressa na Constituição, pela qual foi assegurada à União a competência legislativa para disciplinar o referido instituto jurídico.

As Constituições de 1937, 1946 e 1967 não abordaram o instituto da arbitragem. Em 1939, a arbitragem foi tratada no Código de Processo Civil, o que se repetiu no Código de 1973.

A atual Constituição do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, apesar de contemplar o princípio da inafastabilidade da jurisdição, dispôs nos artigos 4º, § 9º, VII, e 114, § 1º, sobre o emprego da arbitragem como meio alternativo de solução de conflitos. Já em seu preâmbulo, a Constituição Federal de 1988 apresentou a arbitragem como instrumento para solução dos conflitos, seja no âmbito interno ou externo.

Somente após a sanção da Lei nº 9.307/1996 a arbitragem passou a desenvolver a solução dos litígios fora da justiça ordinária, ocasião em que limitou a atuação do Poder Judiciário, em se tratando de arbitragem, a apenas determinadas situações específicas de natureza meramente formal, tais como garantia da ampla defesa e contraditório e observância do rito estabelecido em lei. Desse modo, a arbitragem passou a ser exitosa na solução pacífica dos conflitos no âmbito privado. Em 2015, a lei da arbitragem foi reformulada pela Lei nº 13.129, tendo apresentado notável inovação ao inserir os parágrafos 1º e 2º no artigo 1º, para permitir a utilização da arbitragem pela administração pública direta e indireta.

Além da reformulação da Lei de Arbitragem no ano de 2015, tramitam no Congresso Nacional diversos projetos de lei visando à ampliação do objeto da arbitragem para as mais diversas atividades, desde o direito privado até o direito público, incluindo controvérsias de direito de família, do consumidor e das relações tributárias. Nesse contexto, por meio de pesquisa de natureza qualitativa com análise legislativa, buscar-se-á demonstrar a importância da aprovação desses projetos pelo Congresso Nacional, visando a consolidação dos meios alternativos na solução das mais variadas controvérsias da sociedade brasileira.

2 A LEI DE ARBITRAGEM NO BRASIL

Afirma Silva (2021) que o Instituto da arbitragem é empregado como uma instância alternativa, na qual as partes em litígio escolhem uma pessoa, seja física ou jurídica, para resolver uma disputa, prescindindo da intervenção do sistema judicial estatal. Essa opção visa alcançar uma resolução mais ágil, aproveitando as técnicas para a desejada conciliação, o que vai ao encontro de uma das principais características da arbitragem, a celeridade no processo.

Também abordam Santos Junior e Zaganelli (2019) como principal vantagem da arbitragem a celeridade no processo, ao citar que a arbitragem não apenas desfruta de ampla aceitação na comunidade jurídica, mas também encontra respaldo na prática, atendendo aos anseios da sociedade por uma resolução rápida e eficiente das demandas, especialmente diante do atual cenário de congestionamento dos litígios processuais que, em 2023, chegou a mais de 82 milhões de processos pendentes no Poder Judiciário brasileiro.

As demandas, cada vez mais, exigem urgência e prontidão na entrega de suas soluções, logo, a arbitragem tem emergido como um meio promissor e eficaz na resolução de conflitos. Seu caráter negociável, marcado pela autonomia concedida às partes em busca da melhor solução

para a controvérsia, proporciona uma maior segurança e credibilidade aos envolvidos. No entanto, a arbitragem não se configura como um método isolado, destacando-se como um direito assegurado ao indivíduo, estabelecendo uma comunicação plena do Instituto em seu funcionamento com o Poder Judiciário (Santos Júnior; Zaganelli, 2019).

Diante desse cenário, a Lei de Arbitragem do Brasil (Lei nº 9.307/96) foi elaborada com o propósito de aprimorar o mencionado instituto jurídico. Essa legislação reconhece que a arbitragem pode ser uma ferramenta valiosa para a resolução de disputas relacionadas a interesses e bens disponíveis, ou seja, aqueles passíveis de transação entre as partes. No entanto, existem situações específicas em que a lei proíbe a utilização da arbitragem, como em litígios que envolvem direitos trabalhistas, fiscais ou de família.

A referida lei está dividida em sete capítulos, a saber: disposições gerais, da convenção de arbitragem e seus efeitos, dos árbitros, do procedimento arbitral, da sentença arbitral, do reconhecimento e execução de sentenças arbitrais estrangeiras, e disposições finais.

2.1 Antes da Lei nº 9.307/1996

Antes da Lei nº 9.307/96, a arbitragem era caracterizada, segundo Tavares (2014), pela distinção entre cláusula compromissória e compromisso arbitral, o que demandava a necessidade de homologação do laudo arbitral pelo juiz de direito. Assim, a inserção da cláusula compromissória no contrato não era suficiente para instauração do juízo arbitral, sendo necessária a celebração de um compromisso para obrigar a submissão do certame à arbitragem. Esses instrumentos foram abordados no Código de Processo Civil de 1973, o qual abordou de forma mais elaborada o Instituto da Arbitragem.

A cláusula compromissória, também conhecida como convenção de arbitragem, representa o entendimento estabelecido entre as partes por meio de um contrato. Nesse acordo, as partes concordam em adotar a ar-

bitragem como meio de resolver potenciais conflitos decorrentes do contrato específico, sendo essa cláusula negociada antes mesmo de surgirem divergências ou desentendimentos, atuando de forma preventiva. Nessa abordagem, diversos detalhes são ajustados, como a designação dos peritos técnicos, a localização da arbitragem, o tribunal a ser empregado e a legislação aplicável (Panizzi, 2022).

Dessa forma, a cláusula compromissória constituía um acordo de comprometimento, mas não tinha poder legal de execução automática, sendo que sua inobservância era solucionada por perdas e danos na hipótese em que as partes não acordassem a assinar o contrato definitivo, o que resultava em dificuldades para indicar previamente os árbitros, e assim, inviabilizava a celebração do compromisso arbitral simultaneamente ao contrato. Nenhuma sanção era aplicada à parte que descumprisse a cláusula (Caetano, 2002).

A instauração do compromisso arbitral ocorria de maneira reativa, ou seja, quando não havia sido previamente estabelecido um mecanismo de resolução de disputas antes do surgimento do litígio. Nessa circunstância, as partes envolvidas submetiam o conflito já em curso ao processo arbitral, formalizando-o por meio de um documento particular assinado por testemunhas ou por instrumento público (Panizzi, 2022).

O laudo arbitral deveria ser homologado pela justiça ordinária para produzir os efeitos da sentença, sendo um requisito para configurar-se título executivo, conforme afirma Tavares (2014). Assim sendo, por não ser uma segunda instância do juízo arbitral, o juiz de direito não tinha competência para reexaminar o mérito da decisão arbitral, já que o seu controle seria apenas de legalidade, ou seja, apenas para constatação da regularidade do laudo e sua conformidade com o compromisso.

Carmona (1997) enfatiza que a obrigação de homologar o laudo arbitral acarretava despesas perante o Poder Judiciário, além de comprometer a celeridade do processo. Nesse procedimento podem ser apresentados recursos, o que pode prejudicar o sigilo no processo arbitral.

Portanto, antes da Lei nº 9.307/1996, a arbitragem era burocrática e frágil com a confidencialidade, o que acabava superando as suas vantagens.

2.2 Depois da Lei nº 9.307/1996

A partir da Lei nº 9.307/96, equiparou-se o laudo arbitral a uma sentença judicial, convertendo o pronunciamento arbitral em um título com as mesmas características de uma sentença proferida pela justiça ordinária, tendo possibilitado a conversão da cláusula compromissória em compromisso, conforme o art. 31 que dispõe “a sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”.

Dessa forma, o árbitro é equiparado ao juiz de fato e de direito, com autoridade para julgar todas as controvérsias que as partes lhe submetem, tendo como exceção apenas questões prejudiciais ao exame de mérito. Assim, a sentença arbitral produz efeito de coisa julgada material, e sua desconstituição somente pode ser decretada se houver vícios de forma, mas não de conteúdo. Logo, a justiça ordinária não pode reformar uma decisão arbitral, mas tão somente anulá-la, se for o caso.

Se a decisão arbitral não for cumprida voluntariamente pelas partes, seguir-se-á o procedimento executivo perante o Poder Judiciário, mas isso não se presta a descaracterizar a sentença arbitral como cogente e de observância obrigatória, já que apenas falta à justiça arbitral o poder de executar suas próprias decisões.

A legislação de arbitragem conferiu caráter vinculante à cláusula compromissória de arbitragem, de modo que, caso uma das partes não manifeste o desejo de submeter a disputa ao tribunal arbitral, a outra parte pode requerer a observância dos termos estipulados, transferindo assim a competência do tribunal comum para o arbitral (Bento; Macei, 2023).

Em conformidade com o disposto no art. 7º da Lei de Arbitragem, a parte que se insurgir contra a cláusula compromissória terá de levar sua objeção à justiça ordinária, valendo a decisão judicial como compromisso arbitral.

Com o objetivo de aperfeiçoar o sistema de arbitragem no Brasil, e assim, suprir lacunas e dar coesão ao ordenamento jurídico, foram implementadas, em 2015, novas alterações na Lei de Arbitragem brasileira, o que permitiu, dentre outros, a utilização da arbitragem pela administração pública direta e indireta.

Nota-se que a utilização da arbitragem pela administração pública indireta já era aceita pela doutrina e jurisprudência. Cita-se, a título de exemplificação, o Recurso Especial nº 606.345/RS, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça em 17/05/2007, ocasião em que foi admitido o procedimento arbitral para entidades públicas, firmando-se que os contratos celebrados com entes públicos, versando atividade industrial ou econômica de produção ou comercialização de bens, por buscarem renda e lucro e serem transacionáveis, têm objetos disponíveis e, por isso, podem submeter-se à arbitragem.

A Lei nº 13.129/2015 também alterou a Lei nº 6.404/1976 no que trata das sociedades anônimas, ao inserir o artigo 136-A, que disciplina a inclusão de convenção de arbitragem no estatuto social, obrigando todos os acionistas, quando observado o quórum qualificado.

Antes da aprovação dessa alteração, o artigo 109, § 3º, da Lei nº 6.404/1976, facultava a inclusão da convenção arbitral no estatuto social. Mas como não existia uma definição legal a respeito da vinculação dos acionistas, o que era utilizado como fundamento para neutralizar a eficácia do referido dispositivo legal, sob o argumento de que o acionista não tinha aprovado a respectiva cláusula compromissória.

Releva mencionar que as sociedades limitadas também podem se valer do instituto da arbitragem, desde que o seu contrato social contenha cláusula de aplicação supletiva da Lei das Sociedades Anônimas.

Outro avanço relevante encontra-se na nova redação dos artigos 35 e 39 da Lei de Arbitragem, que estabeleceu competência ao Superior Tribunal de Justiça para a homologação de sentença arbitral estrangeira.

Foram também acrescidos à Lei de Arbitragem os artigos 22-A, 22-B e 22-C, que dispõem que as partes poderão recorrer ao Poder Judiciário para a concessão de medida cautelar ou de urgência, tendo 30 dias para, nessa hipótese, instituir a arbitragem, a partir do dia da ciência do deferimento da medida cautelar ou de urgência, sob pena de cessar sua eficácia. Após implementação da arbitragem, os árbitros decidem sobre manter, modificar ou revogar a medida liminar, e durante o curso da arbitragem, as medidas cautelares e urgentes devem ser requeridas diretamente aos árbitros.

Além disso, é prevista a criação de um novo instrumento de cooperação com a justiça ordinária – a Carta Arbitral – evidenciando a modernização e o avanço da lei. Diante desse contexto, os árbitros poderão solicitar o deferimento da concessão de força coercitiva ao Poder Judiciário para cumprimento, dentre outras, de tutelas emergenciais.

3 PROJETOS DE LEI EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL

A Lei nº 9.307/1996, apesar de ter passado por profundas alterações em 2015, é objeto de diversos projetos de lei, que visam a sua alteração, havendo proposições legislativas que pretendem modernizar a arbitragem, recuperar partes vetadas da proposição de 2015, e ampliar o leque de procedimentos que podem ser submetidos à arbitragem.

Os principais projetos de lei que abordam o instrumento da arbitragem e que estão em tramitação no Congresso Nacional são:

- Projeto de Lei (PL) nº 4.019/2008 – altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para permitir a separação litigiosa e o divórcio litigioso por meio de convenção de arbitragem, salvo quando houver interesse de incapazes;

- Projeto de Lei (PL) nº 4.257/2019 – modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica;

- Projeto de Lei (PL) nº 4.468/2020 – institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências;

- Projeto de Lei (PL) nº 3.292/2021 – altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para disciplinar a atuação do árbitro, aprimorar o dever de revelação, estabelecer a divulgação das informações após o encerramento do procedimento arbitral e a publicidade das ações anulatórias, além de dar outras providências;

- Projeto de Lei (PL) nº 4.081/2021 – altera a Lei nº 10.406 de 2002 (Código Civil) e a Lei nº 9.307 de 1996 (Lei da Arbitragem), a fim de permitir que as convenções de condomínios edifícios estabeleçam cláusula arbitral para resolução de conflitos;

- Projeto de Lei (PL) nº 2.486/ 2022 – dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira;

- Projeto de Lei (PL) nº 2.791/2022 – projeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira, apresentado pelo Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022. 2791/2022.

3.1 Projeto de Lei nº 4.019/2008

O projeto altera a Lei nº 9.307/1996 e visa permitir que a separação e o divórcio possam ser realizados por meio de arbitragem, caso não haja filhos menores de idade ou incapazes, evitando o desgaste de processo judicial ordinário.

Caso o projeto de lei seja aprovado nos termos em que foi proposto:

- o casal poderá resolver os pontos da separação ou divórcio sobre os quais divergem pela arbitragem;
- a sentença arbitral descreverá como serão partilhados os bens e fixará a pensão alimentícia, caso necessário; e
- haverá faculdade para o cônjuge retomar ou não seu nome de solteiro.

A decisão do árbitro constitui título executivo e produz, entre as partes, os mesmos efeitos da sentença judicial, o que contribuirá para reduzir a demanda de processos do Poder Judiciário, bem como o trauma psicológico que uma ação de divórcio pode causar aos cônjuges.

O Código Civil em seu art. 852 veda a aplicação da arbitragem para solução de litígios relacionados ao direito pessoal de família, e o Código de Processo Civil em seu art. 82 ainda assegura a intervenção do Ministério Público em lides em que haja tutela de interesse de incapazes.

Moreira (2022) assevera que ao examinar a base jurídica do Direito de Família, evidenciou-se a viabilidade de aplicação da arbitragem na divisão de bens em casos de divórcio, bem como no término de uma união estável. Além disso, observou-se a utilidade da arbitragem na determinação de pensões alimentícias entre as partes envolvidas. Assim, a instituição da arbitragem pode ser estabelecida antecipadamente, seja por meio de uma cláusula compromissória incluída no pacto antenupcial, focalizando exclusivamente os bens ou valor arbitrado para alimentos, ou através de compromisso arbitral, seja ele formalizado judicial ou extrajudicialmente, abrangendo disputas já existentes ou potenciais questões de interesse futuro.

Santos (2013) e Cahali (2012) compartilham que as circunstâncias em que a arbitragem pode ser empregada no âmbito do direito de família são duas, a saber, na divisão dos bens do casal durante o divórcio, no contexto do matrimônio, ou na dissolução ou término da união estável, e na determinação do montante dos alimentos entre os cônjuges ou companheiros, corroborando com Moreira (2022).

Destacam Santos (2013) e Prates Junior (2018) como as principais vantagens da aplicação da arbitragem no direito de família a solução célere, o que minimiza o sofrimento das partes, a economia com custas processuais decorrente do tempo, e a confidencialidade que proporciona a partilha dos bens de um casal em ambiente amistoso, rápido, técnico e sem publicidade.

3.2 Projeto de Lei nº 4.257/2019

O projeto de lei em tramitação no Senado Federal tem por finalidade a recuperação do crédito tributário por meio de arbitragem, buscando soluções que desburocratizem os atuais procedimentos para a cobrança da dívida ativa.

A solução para o problema da execução fiscal evidencia a relevância do projeto, autorizando a cobrança administrativa dos créditos tributários, bem como por inserir regra do procedimento arbitral para o processamento dos embargos à execução, de modo que, após o julgamento dos embargos, a imediata satisfação do crédito deverá ser possibilitada.

Caso seja aprovado o projeto de lei nos termos em que foi proposto, as principais alterações são:

- o procedimento arbitral será devidamente autorizado por cada ente federado e o executado deverá antecipar as custas, sendo que, caso a Fazenda seja vendida, ressarcirá as despesas antecipadas pelo contribuinte na forma da legislação local e arcará com os honorários advocatícios, nos termos do Código de Processo Civil, que serão reduzidos pela metade, sendo que os custos com o procedimento arbitral não poderão exceder esse valor;
- haverá estímulo a consensualidade e a solução pacífica dos conflitos entre as pessoas privadas, bem como a resolução dos conflitos entre particulares e entre estes e a Administração Pública, inclusive mediante a

atuação de centros privados de mediação e conciliação, sendo que a adoção da arbitragem em matéria tributária revela-se como solução adequada para minimizar o alto índice de ineficiência estatal na recuperação de seus créditos tributários;

- haverá procedimento prévio de credenciamento de órgão arbitrais institucionais ou entidades especializadas, para garantir transparência, acessibilidade e publicidade. Há também possibilidade de desenvolvimento do procedimento arbitral por meio eletrônico, conferindo celeridade na resolução do conflito e na obtenção mais rápida da pacificação social;

- competirá ao contribuinte eleger os órgãos arbitrais institucionais ou entidades especializadas para a condução da arbitragem em matéria tributária, desde que a eleição não seja imposta por lei; e

- será estipulado o prazo de apenas um ano para a conclusão do processo de arbitragem, o que poderá ser muito exíguo para determinados processamentos, podendo ensejar a ampliação desse prazo para dois anos, como ocorre no Direito Português.

Esse projeto moderniza a atual Lei de Arbitragem por proporcionar transparência e maior celeridade aos processos com a inserção dos procedimentos eletrônicos. Altera ainda a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980) e implementa normas jurídicas aplicáveis na esfera federal, estadual e municipal.

Toledo (2020) explorou a inquietação de alguns juristas em relação à omissão do projeto de lei quanto à não suspensão da exigibilidade do crédito tributário e à impossibilidade ou incompetência de um tribunal específico para tomar tal decisão. O autor concluiu destacando que o Código Tributário Nacional já prevê explicitamente a instituição da arbitragem no direito tributário, tornando desnecessária a elaboração de uma lei complementar para tratar da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Além disso, ressaltou que a Constituição Federal de 1988 não reserva a matéria de extinção e suspensão do crédito tributário exclusivamente à lei complementar.

Bento e Macei (2023) observaram que em relação à arbitragem tributária não existem obstáculos legais para sua implementação antes, durante ou após a constituição do crédito tributário. Contudo, os autores enfatizaram que a exigência de garantia ao tribunal pode tornar a arbitragem impraticável para devedores sem bens passíveis de indicação, o que, por conseguinte, pode resultar no desuso da arbitragem.

3.3 Projeto de Lei nº 4.468/2020

O projeto de lei institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências, não podendo deixar de contemplar os meios alternativos de prevenção e de solução de litígios na legislação tributária.

Em um novo modelo de sistema multiportas, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 13.988/2020, definindo as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

Isso dá continuidade ao movimento de simplificação e redução dos conflitos, propondo a criação da arbitragem tributária para prevenção de controvérsias tributárias, atingindo as questões de fato, desde que antes da constituição do crédito tributário.

A arbitragem, ao contemplar o direito tributário, orienta-se em direção à praticabilidade e à segurança jurídica, mesmo porque deve obedecer aos princípios da certeza, da transparência, da confiabilidade, da simplicidade e da previsibilidade na criação de leis e na relação tributária, o que viabiliza a celeridade na solução dos litígios, e não sua permanência, com custos elevados para as partes.

Estão em andamento no Poder Judiciário do Brasil, aproximadamente, cem milhões de processos. Na Justiça Federal, as execuções fiscais respondem por 38% de todo o estoque processual, tendo índice baixíssimo de valores recuperados, que sequer compensam o esforço empregado

nas disputas pendentes de julgamento e o seu retorno financeiro, mesmo porque é recuperado judicialmente aproximadamente 1% do estoque da dívida ativa federal, cuja cifra pode chegar a R\$ 5 trilhões, se consideradas também as Estaduais e Municipais.

Já para os sujeitos passivos, as disputas tributárias são longas e implicam cenário de absoluta incerteza e morosidade. Até mais de 20 anos pode durar um processo judicial para ser solucionado, levando-se em conta os prazos necessários às fases administrativa e judicial posteriores aos autos de infração.

Como medida de solução de conflitos, a arbitragem tributária ganha enorme relevo, notadamente quando implica inversão do ônus da prova, presunções e similares, bases de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, definições de “preço de mercado”, “valor venal”, “valor da terra nua”, pautas de valores, preços de transferência, qualificações de intangíveis, cabimento ou não de analogia e equidade.

Todo o sistema de resolução de conflitos é prejudicado pelo processo administrativo tributário ou judicial, pois onera as partes, com passivos ou ativos expressivos, sendo que a decisão, ao final, nem sempre é adequada.

Portanto, podem ser desenvolvidas e aplicadas preventivamente formas alternativas para resolução de conflitos em matéria tributária, refletindo sobre situações anteriores a contenciosos tributários.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) exalta a aplicação da arbitragem em matéria tributária, especialmente nos casos que envolvam os tratados internacionais, com vistas a evitar a dupla tributação internacional.

A arbitragem fiscal tem grande êxito em Portugal, tendo inúmeros processos julgados, o que constitui uma inspiração para o Brasil, como também a Diretiva da União Europeia sobre resolução de litígios, relativa à dupla tributação entre estados-membros (Diretiva UE 2017/1852, de 10.10.2017).

Para que não haja questionamento da legitimidade da arbitragem por falta de previsão do instituto no Código Tributário Nacional, o projeto de lei adota a arbitragem especial na solução de controvérsias fiscais, mas sem abranger o crédito fiscal já constituído e, portanto, sem atrito com a legislação tributária.

Assim, o contribuinte poderá optar por levar a disputa à solução por arbitragem, de forma preventiva à existência de crédito fiscal, observado o regulamento a ser expedido pelo poder público.

O projeto dispõe que arbitragem especial pode ser satisfatoriamente implementada para consulta fiscal ou quantificação de crédito reconhecido judicialmente, envolvendo aspectos fáticos ou técnicos.

Quanto aos procedimentos para iniciar-se o procedimento arbitral especial entre fisco e contribuinte, optou-se pela utilização das câmaras arbitrais institucionais já existentes e atuantes (inclusive em arbitragens envolvendo o poder público), diferenciando-se do procedimento previsto na Lei nº 9.307/96, em face da particularidade da relação fisco e contribuinte e da especificidade da medida, adaptados para ser exitoso o instituto.

O procedimento especial de que trata o projeto de lei produzirá decisão definitiva e vinculante a ambas as partes, tendo sido criada a figura do árbitro desempataador para situações que a controvérsia ou a votação não unânime possam exigir.

Há uma demanda por sistematização do contencioso tributário, para estabelecer melhores condições destinadas a acelerar e aprimorar a arrecadação, na medida em que a arbitragem seja justa, razoável e que traga benefícios ao sistema e não apenas ao fisco ou aos sujeitos passivos da obrigação tributária.

As execuções fiscais desempenham um papel significativo no congestionamento do sistema judicial brasileiro. Ao considerar a relevância desse dado, tanto em termos de acesso à justiça quanto de resolução eficaz das demandas, é imperativo que a doutrina tributária dedique atenção a esse problema, buscando soluções alternativas e compreendendo a neces-

sidade de enfrentar alguns paradigmas públicos. Embora o juízo arbitral seja apresentado por alguns como uma alternativa, não é uma opção unânime no âmbito da administração pública (Franco, 2023)

Bento e Macei (2023) concluem que a obrigatoriedade da arbitragem deveria ser estabelecida, impedindo que as partes escolham recorrer ao Poder Judiciário, com o propósito de contribuir para a diminuição da carga processual nos tribunais.

3.4 Projeto de Lei nº 3.293/2021

O projeto altera a Lei nº 9.307/1996, disciplinando a atuação do árbitro, para aprimorar o dever de revelação, estabelecer a divulgação das informações após o encerramento do procedimento arbitral e a publicidade das ações anulatórias, e dar outras providências.

Observa-se um crescimento em progressão geométrica do número de arbitragens no Brasil, principalmente depois da inserção da participação da Administração Pública, por meio da Lei nº 13.129/2015. Por isso, pode-se dizer que a arbitragem se consolidou como o principal meio de resolução de controvérsias e de pacificação social sem a incidência direta do Poder Judiciário.

A Lei nº 9.307/96 exige que o árbitro conduza os casos com diligência, levando-se em conta que exerce função judicante e *intuitu personae*, sendo indicado livremente pelas partes, devendo buscar a celeridade, característica própria da arbitragem.

Entretanto, é inadmissível que um mesmo árbitro atue simultaneamente em algumas dezenas de casos, porque isso, além de aumentar o prazo de tramitação dos processos, pode abrir brecha para o ajuizamento de maior quantidade de ações anulatórias, se for considerada a relação direta de causa e efeito.

Com o objetivo de prover limites objetivos à atuação do árbitro e otimizar o dever de revelação às partes, o projeto de lei visa aprimorar a

Lei de Arbitragem, normatizando que a disponibilidade do árbitro é fator essencial para sua atuação, do mesmo modo que é relevante sua independência e imparcialidade.

É preciso mudar, a partir do estabelecimento de parâmetros legais, o dever de revelação do árbitro, mesmo porque são pouquíssimas as instituições arbitrais que informam em quais casos atuam seus árbitros, dificultando às partes a aferição da efetiva disponibilidade do árbitro para atuar e se dedicar à sua causa.

Do mesmo modo, deve haver uma limitação à quantidade de arbitragens em que um profissional pode atuar ao mesmo tempo, assegurando-se que a condução do árbitro será diligente ao serem evitadas indicações repetidas por uma mesma parte, como determinado pela lei, já que a repetição dos mesmos árbitros em painéis arbitrais em funcionamento concomitante pode levar à possibilidade de haver favorecimento a determinada parte.

Ampliar o campo de atuação de diversos profissionais é um dos objetivos do projeto de lei, bem como aumentar a segurança jurídica e propiciar decisões de maior profundidade e qualidade, o que privilegia também os princípios da eficiência e duração razoável do processo arbitral, pois reduzem o ajuizamento de ações anulatórias frívolas, o que aumenta a confiança e a credibilidade da arbitragem.

Para Pinto Junior (2023), a aceitação inicial da comunidade jurídica e dos usuários da arbitragem parece estar diminuindo, conforme indicam algumas propostas de alteração legislativa que buscam regular a atuação das câmaras arbitrais na organização dos serviços, estabelecer requisitos para a escolha dos árbitros e exigir ampla publicidade das decisões arbitrais, conforme apresentado no Projeto de Lei nº 3.293/2021, cujas propostas podem prejudicar a arbitragem em curto prazo. O autor defende a autorregulação das varas e câmaras arbitrais para seleção dos árbitros e a distribuição aleatória dos processos, bem como a publicação das decisões que podem gerar jurisprudências e assim prestigiar a câmara e os árbitros.

3.5 Projeto de Lei nº 4.081/2021

O projeto altera a Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) e a Lei nº 9.307/1996 (Lei da Arbitragem) para permitir que as convenções de condomínios edilícios estabeleçam cláusula arbitral para resolução de conflitos.

As relações condominiais e a própria gestão do condomínio, que não se resume à arrecadação da cota para custeio das despesas com a manutenção predial, abrange inúmeras outras funções, em face dos interesses individuais e coletivos dos condôminos.

As necessidades dos condomínios geram inevitáveis conflitos, sendo a arbitragem uma forma mais rápida, objetiva, dinâmica e pacífica na resolução de contenciosos, diferentemente da via judicial ordinária, que é lenta e dispendiosa.

Por versar sobre direitos patrimoniais disponíveis, a arbitragem deve ser rápida, informal, especializada e sigilosa, respeitando a privacidade dos litigantes, tendo a sentença arbitral força de título executivo judicial, do qual não cabe recurso, ensejando despesas ou custas processuais muito menores que o procedimento judicial.

Para as administradoras de condomínios, síndicos, e para os próprios condôminos, a arbitragem é muito vantajosa, já que pode ser célere, eficaz e efetiva na resolução de controvérsias.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu que a cláusula arbitral exclui a participação da justiça ordinária na solução de qualquer conflito entre os condôminos e o condomínio quando estipulada na convenção, desde que as partes firmem, de comum acordo, a competência da jurisdição arbitral para a solução as controvérsias que possam ocorrer e a ela deve dar cumprimento.

A força coercitiva da convenção condominial com cláusula arbitral obriga obediência às normas estabelecidas por qualquer condômino, mesmo que anteriores ao seu ingresso no condomínio, como a cláusula que estipula que as controvérsias devem ser resolvidas por meio de arbitragem em casos de eventuais conflitos condominiais.

A convenção de condomínio pode conter cláusula compromissória de arbitragem para a resolução de conflitos de vizinhança, conforme a proposta de alteração do art. 1.334 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), que passa a vigor acrescido de mais um inciso, que prevê a mencionada cláusula compromissória.

Ao analisar a cláusula arbitral incorporada em uma convenção de condomínio, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) determinou sua natureza vinculante. Essa decisão foi proferida com a ressalva de que não se tratava de um contrato de adesão, mas sim de uma disposição institucional (Pinho; Mazzola, 2020).

Assim, no equilíbrio das relações condominiais, a via arbitral constitui um método de imensurável relevância com vistas à resolução de conflitos.

3.6 Projetos de Lei nos 2.486/2022 e 2.791/2022

Os dois projetos de lei dispõem sobre a arbitragem para prevenir e resolver litígios em matéria tributária e aduaneira.

A arbitragem, como método heterocompositivo de solução de conflitos, tem expandido sua aplicação, notadamente após a Lei nº 9.307/1996, já estando consolidada no Brasil, tendo passado a tratar também de litígios envolvendo a Administração Pública.

A proposta legislativa tem a clara finalidade de garantir a possibilidade de uso da arbitragem a partir de interesses da Fazenda Pública e dos sujeitos passivos.

Os projetos de lei retratam como objetivos da arbitragem, em matéria tributária e aduaneira, a promoção da prevenção de litígios e a resolução de conflitos já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional. Com isso, busca-se reduzir o prazo de duração das controvérsias, sendo relevante tanto para o sujeito passivo como para a Administração Pública, já que há previsão de que a arbitragem possa ocorrer em qualquer

fase do crédito público, indo desde o lançamento tributário até a eventual judicialização, não havendo qualquer restrição normativa.

O projeto de lei estabelece a sua aplicação a todos os entes públicos de direito interno, aos conselhos profissionais e à Ordem dos Advogados do Brasil e retrata a competência do árbitro, a força decisória da sentença e a aplicação subsidiária do disposto na Lei nº 9.307, de 1996. Reafirma, ainda, que a função dos árbitros é análoga à dos juízes estatais, para decidir sobre os fatos e o direito aplicável, sem que sua sentença fique sujeita a posterior homologação ou recurso à justiça ordinária, como ocorre, nos termos da lei, na arbitragem comercial.

Os critérios de valor para submissão das controvérsias, as fases processuais (administrativas ou judiciais), o procedimento para apreciação do requerimento, as regras para escolha da câmara ou opção pela arbitragem ad hoc, as regras relativas ao árbitro (escolha, indicação, impugnação e as balizas para fixação de honorários no caso de árbitro ad hoc) serão tratados pela Fazenda Pública.

A etapa preliminar à pactuação de compromisso arbitral, consistente no requerimento de arbitragem, deve ser direcionado à autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito, o qual decidirá sobre a sua instauração, questões a serem analisadas e elementos de fato e de direito que se adequam ao caso.

Haverá garantia da consensualidade para a adoção da arbitragem, porque isso é uma das características fundamentais dos projetos de lei, resultando do consentimento expresso de ambas as partes a adoção do procedimento de arbitragem.

Inspirado no modelo português, o projeto atribui à autoridade administrativa a escolha prévia das matérias passíveis de serem submetidas à arbitragem, a qual se processa mediante ato administrativo autorizador, possibilitando a opção do sujeito passivo e a formalização da opção pelo compromisso arbitral.

Feita pelo sujeito passivo a escolha pela arbitragem, nas hipóteses autorizadas pelo ato administrativo, há vinculação da Administração Pública à arbitragem, o que afasta a discussão judicial da controvérsia.

Também são estipuladas condições formais e materiais, de acordo com os referidos projetos de lei, a serem observadas pela arbitragem. Assim, prescreve-se, materialmente, três vedações à arbitragem, a saber, por equidade, relativa à constitucionalidade ou discussão de lei em tese, e a prolação de sentença que resulte em regime especial, diferenciado ou individual de tributação, direta ou indiretamente.

Formalmente, os projetos de lei ressalvam que:

- a arbitragem será realizada no país e em língua portuguesa;
- as informações serão públicas, exceto as consideradas sigilosas;
- a arbitragem será, preferencialmente, institucional;
- será permitida a arbitragem *ad hoc* desde que devidamente justificada; e
- será escolhida uma câmara arbitral, previamente credenciada pelo ente federativo, para compor o litígio.

A amplitude de cognição não é ilimitada, tendo em vista que o projeto exige que a sentença arbitral observe o artigo 927 do CPC/2015 e os julgamentos pelo STF em sede de repercussão geral, em se tratando da mesma matéria fática.

Constitui forte matriz constitucional e envolve ações cujo objeto de controvérsia abrange questões de direito que tendem à multiplicação, os regimes de precedentes vinculantes do artigo 927 do CPC/2015 e de julgamentos do STF com repercussão geral, os quais têm especial importância na esfera tributária e aduaneira.

As decisões judiciais nos regimes dos precedentes vinculantes e de repercussão geral passam a compor o ordenamento jurídico e, por isso, são de observância obrigatória nos julgamentos da arbitragem, com vistas à garantia da isonomia e segurança jurídica para a própria administração e para os sujeitos passivos, sob pena de nulidade, buscando, assim, a formação de uma jurisprudência arbitral estável, íntegra e coerente, sem ignorar-se da jurisprudência vinculante da justiça ordinária.

O consentimento é extraído da cláusula compromissória ou do compromisso arbitral na arbitragem comercial, enquanto no âmbito tributário e aduaneiro, como os conflitos não decorrem de contrato, o consentimento para sua solução por arbitragem exige que as partes firmem o compromisso arbitral, pelo qual as autoridades tributárias e aduaneiras têm segurança para emitir o ato administrativo autorizador da arbitragem em nome do ente credor, manifestando-se a prévia e expressa manifestação de sua vontade para submissão da causa à arbitragem.

O litígio ocorrerá por meio da subscrição de compromisso arbitral, contendo cláusulas obrigatórias e apontando os elementos de sua extinção, devendo a assinatura do compromisso arbitral ser realizada por advogado, valendo-se a data do compromisso como termo inicial interruptivo da prescrição, para todos os seus efeitos jurídicos.

Os referidos projetos de lei determinam:

- a observância dos princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade dos árbitros e do seu livre convencimento;
- o prazo máximo, visando garantir a celeridade do processo arbitral, respeitando, no entanto, a complexidade da matéria, que pode demandar análise contábil, levantamentos e atualização de dados pelo sujeito passivo, pela administração ou por peritos;
- a extensão do prazo proposto, visando contribuir para que a prolação de sentença arbitral seja adequada, resolutiva e não passível de nulidade;
- a antecipação das despesas obrigatórias relativas ao procedimento arbitral, as quais, a depender do caso, serão restituídas. As despesas incorridas pela parte, quando da contratação de assistentes técnicos, será de sua responsabilidade;
- ato conjunto das autoridades envolvidas estabelecerá os critérios para credenciamento e indicação das câmaras arbitrais, bem com as balizas para a escolha;
- não se exige que a instituição arbitral esteja localizada no território do ente federativo em que se originou a controvérsia, nem que a instituição credenciada atenda apenas controvérsias envolvendo aquele ente;

- a regulação do credenciamento pode permitir que uma mesma instituição arbitral administre procedimentos de mais de um ente federativo e se localize geograficamente onde se facilite acesso a sujeitos passivos e a administrações tributárias de vários entes federativos em determinada região do país;

- a inexigência da instituição arbitral de tempo mínimo de existência, uma vez que a extensão territorial do Brasil iria dificultar o credenciamento de instituições que, de outra forma, estariam localizadas apenas em cidades onde é maior a concentração de sujeitos passivos. A exigência de regular funcionamento da instituição, onde quer que se instale, é que irá indicar sua eficiência na administração dos procedimentos;

- a instituição arbitral apenas administra os procedimentos, em apoio aos árbitros e às partes em conflito, não sendo responsável pela decisão da arbitragem, função reservada exclusivamente aos árbitros;

- os órgãos da Advocacia Pública é que ficarão encarregados da representação da Fazenda Pública no procedimento arbitral, sendo permitido que os procuradores públicos façam consultas técnicas a servidores ou a outros órgãos, desde que sejam de seu próprio ente público;

- são requisitos da sentença arbitral (relatório, fundamentos e dispositivo), ressalvando-se, ainda, que a decisão contrária à Fazenda Pública, pecuniária, será paga via precatório ou, a critério do sujeito passivo, via compensação, já que se equipara à sentença judicial;

- lei específica poderá reduzir as multas, com o objetivo de estimular a opção pela arbitragem, seja ela em âmbito preventivo, seja em contencioso, havendo de se observar apenas que a diminuição das multas não pode ser inferior ao disposto na lei de origem do litígio. E, acaso o sujeito passivo descumpra o disposto na sentença arbitral, o crédito será inscrito em dívida ativa e se submeterá às regras de cobrança extrajudicial e judicial dos créditos públicos, restando proibida rediscussão sobre quaisquer questões decididas na sentença arbitral;

- são previstas hipóteses de nulidade da sentença arbitral, bem como de cessação de eficácia da coisa julgada em hipóteses análogas àquelas aplicáveis às sentenças judiciais;

- importantes previsões para garantir segurança aos agentes públicos que tenham participado dos procedimentos arbitrais, ressaltando que a arbitragem não constitui renúncia de receita, nem operação de crédito e assegura a redução de multas aos sujeitos passivos que optarem pelo procedimento arbitral como incentivo à não opção pela via judicial;

- prazo de 2 (dois) anos para que os entes públicos de direito interno atualizem suas normas tributárias para adequar as hipóteses de redução de multa às balizas que a lei estipular. Assim, o percentual de multa poderá ser reduzido pela sentença arbitral: a) em 60% (sessenta por cento) se requerida em até 15 (quinze) dias da ciência do auto de infração, b) em 30% (trinta por cento) se pleiteada após este prazo e antes da decisão administrativa de primeira instância, e c) em 10% se postulada antes da decisão administrativa de segunda instância, da inscrição em dívida ativa ou da citação da Fazenda Pública em processo judicial;

- redução da litigiosidade no âmbito fiscal, atacando o conhecido estoque do contencioso tributário que, apenas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em aproximadamente 120 mil processos, sem mencionar o grande número de demandas tributárias discutidas em juízo e em outros tribunais administrativos; e

- aplicação subsidiária à arbitragem tributária e aduaneira da Lei de Arbitragem, vigente há 25 anos e que vem sendo crescentemente aplicada e validada pelo Poder Judiciário em controvérsias com a Administração Pública.

4 CONCLUSÃO

A arbitragem no Brasil remonta à colonização, passando por diversos avanços conforme o desenvolvimento da sociedade brasileira. De todas as constituições brasileiras, apenas as de 1937, 1946 e 1967 não elevaram a arbitragem ao status de norma constitucional, sendo que outros instrumentos legais dessa época faziam alusão à arbitragem. As diversas fases pelas quais passou a disciplina da arbitragem no Brasil proporcionaram maturidade para a edição da Lei nº 9.307/1996, sendo oportuno o momento atual para a sua revisão e atualização.

A Lei nº 9.307/1996 representou grande inovação no ordenamento jurídico brasileiro sobre arbitragem, pois introduziu alterações relevantes e adequadas, o que propiciou ao Brasil galgar praticamente o mesmo patamar dos países que praticam a arbitragem há muito tempo. Contudo, foi necessária sua atualização pela Lei nº 13.129/2015, que inseriu, dentre outros, a arbitragem na administração direta e indireta.

Apesar de atualizada em 2015, tramitam no Congresso Nacional diversos projetos de lei para o aprimoramento da arbitragem, tais como sua aplicação às relações de família, de consumo, em disputas tributárias, sendo um leque bem extenso, que vai do direito privado ao direito público.

Para suprir as necessidades das partes envolvidas em grandes e complexas disputas tributárias, a arbitragem poderá se mostrar eficaz e efetiva, configurando método relevante para a solução de conflitos complexos e que demandam célere resolução.

A arbitragem surge, em síntese, como método próprio para a solução de conflitos tributários, que poderão ser solucionados com o emprego das melhores práticas e técnicas, com celeridade, segurança e especialidade. Assim, espera-se que a prevenção de controvérsias tributárias ocorra antes mesmo dos lançamentos tributários e aplicações de multas.

Espera-se que haja ampliação e diversificação da composição dos tribunais arbitrais, e por via de consequência, aumente a difusão da prática

arbitral, bem como a profusão de cursos de capacitação de árbitros.

Por fim, deve haver publicidade da jurisprudência arbitral, pois da publicidade resulta o seu fortalecimento, especialmente em relação à Administração Pública, em que é necessário segurança jurídica e coesão das decisões, para que possam ser reduzidos os riscos de tribunais distintos decidirem ações congêneres de formas díspares ou contrárias ao direito aplicável à espécie.

Portanto, é importante que os projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional sejam apreciados e aprovados, para tornar a arbitragem brasileira cada vez mais robusta e moderna, bem como reduzir as demandas na justiça ordinária brasileira que, em 2023, apresentou mais de 80,6 milhões de processos pendentes, segundo painel do Conselho Nacional de Justiça.

REFERÊNCIAS

BENTO, A. de L.; MACEI, D. N. **A arbitragem tributária e o sistema brasileiro de resolução de conflitos**. In: SOUZA, E. R. A. B. de; SHECAIRA, F. M.; GALLO, R. G. (org.). As novas tecnologias e resolução de conflitos. CAMES, 2023. p.7-21. Disponível em: <https://www.cames-brasil.com.br/wp-content/uploads/2023/12/Novas-Tecnologias-e-Resolucao-de-Conflitos.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.129**, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Brasília: Presidência da República. Disponível em: <https://www>.

planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113129.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil de 16 de março. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.307**, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1988]) **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1976]) **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 24 de janeiro de 1976. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1937]) **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** de 10 de novembro de 1937. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1946]) **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** de 10 de novembro de 1946. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_-03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1934]) **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** de 16 de julho de 1934. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_-03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1891]) **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** de 24 de fevereiro de 1891. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_-03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 737**, de 25 de novembro de 1850. Determina a ordem do Juízo no Processo Comercial. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dim/dim0737.htm#:~:text=LEGISLA%C3%87%C3%83O%20COM-MERC%5BAL-,Art.,21%20Tit. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. (Constituição [1824]) **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de 1824. Manda observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Majestade o Imperador. Brasília: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/-constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 4.019/2008**. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para permitir a separação litigiosa e o divórcio litigioso por meio de convenção de arbitragem, salvo quando houver interesse de incapazes. Brasília: Câmara dos Deputados,

2008. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=409024>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 4.257/2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/-materias/-/materia/137914>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 4.468/2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.292/2021**. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para disciplinar a atuação do árbitro, aprimorar o dever de revelação, estabelecer a divulgação das informações após o encerramento do procedimento arbitral e a publicidade das ações anulatórias, além de dar outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2300143>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 4.081/2021**. Altera a Lei nº 10.406 de 2002 (Código Civil) e a Lei nº 9.307 de 1996 (Lei da Arbitragem), a fim de permitir que as convenções de condomínios edilícios estabeleçam cláusula arbitral para resolução de conflitos. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2307683>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.486/2022**. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154741>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.791/2022**. Projeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira, apresentado pelo Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022. 2791/2022. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2338627>. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 606.345/RS**. Trata-se da validade e eficácia dos contratos firmados pelas sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços (CF, art. 173, § 1º) que estipulem cláusula compromissória submetendo à arbitragem eventuais litígios decorrentes do ajuste. Relator: João Otávio de Noronha, 22 de outubro de 2007. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200302052905&dt_publicacao=22/10/2007. Acesso em: 10 mar. 2024.

CAETANO, L. A. **Arbitragem e mediação**. São Paulo: Atlas. 2002.

CAHALI, F. J. **Curso de arbitragem**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

CARMONA, C. A. A nova Lei de Arbitragem. **Consulex Revista Jurídica**, v. 1, n. 9. p. 46. 1997.

FRANCO, A. P. **Arbitragem tributária no Brasil: desafios e propostas**. 2023. 170f. Tese (Doutorado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2023.

LEMOS, E. S. **Arbitragem como meio de solução de conflitos no direito comparado: Brasil – Portugal – Espanha**. 2023. 90f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito e Negócios Internacionais) – Universidad Europea del atlántico, 2023.

MOREIRA, Y. C. A arbitragem no direito de família. **Brazilian Applied Science Review**, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 1003-1013, maio/jun. 2022. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BASR/article/view/47655/pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024.

PANIZZI, R. T. **Desjudicialização da Execução através da Arbitragem**. 2022. 73f Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2022.

PINHO, H. D. B. de; MAZZOLA, M. A convenção de arbitragem no sistema brasileiro - uma releitura a partir da obra de Sergio la China. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**. v. 6, n. 2, p. 559-586, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/2/2020_02_0559_0586.pdf. Acesso em: 9 mar. 2024.

PINTO JUNIOR, M. E. Repensando a arbitragem no Brasil. **Revista Jurídica Profissional**. v. 2, n. 1, p. 4-15, 2023. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rjp/issue/view/5014/2748>. Acesso em: 10 mar. 2024.

PRATES JUNIOR, J. C. M. **Os métodos consensuais de solução de conflitos para o alcance de uma cultura de paz**. 2018. 116f. Dissertação (Mestrado em Direito Processual Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018.

SANTOS, F. C. de A. A arbitragem no direito de família. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DE FAMÍLIA FAMÍLIAS: PLURALIDADE E FELICIDADE, IX, 2013, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte, 2013. p. 361-369. Disponível em: <https://ibdfam.org.br/assets/upload/anais/310.pdf>. Acesso em: 9 mar. 2024.

SANTOS JUNIOR, J. C. dos; ZAGANELLI, M. V. A arbitragem internacional como sistema de solução privada de controvérsias: um estudo comparado Brasil – Itália. **Revista Direito & Desenvolvimento da UniCatólica**, v. 2, n. 1, p. 11-24, jan./jun. 2019.

SILVA, W. R. M. da. Meios extrajudiciais de solução de conflitos e seu objetivo de humanização da justiça e pacificação social. **Novos Direitos - Revista Acadêmica do Instituto de Ciências Jurídicas**, v. 9 n. 1, p. 22-47, jan./jun. 2021.

TAVARES, P. V. S. Arbitragem no Brasil. **Revista âmbito jurídico**, v. 17, n. 121, 2014. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-civil/arbitragem-no-brasil/>. Acesso em: 13 mar. 2024.

TOLEDO, J. E. T. O projeto de Lei nº 4257/19 – discussões em torno da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, XVII, 2020, online. **Anais...** 2020. p. 693-716. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/11/Artigo-3.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024.

Benefícios tributários: revisão sistemática e contribuições para o campo

Tax benefits: systematic review and contributions to the field

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.902>

Amanda Maciel Carneiro Turini¹

Fabiano Maury Raupp²

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo compilar os estudos associados à temática de benefício tributário através de ampla investigação teórica sobre o assunto de forma sistemática, complementada por estudo livre, a fim de abranger o campo ao máximo. Com metodologia qualitativa, descritiva, exploratória e análise documental, foi possível realizar a pesquisa e sustentar os resultados e discussões, tendo como contribuições: um norte para se falar em estudos de benefícios tributários, uma fonte de pesquisa para contribuir com a ampliação do conhecimento sobre o fenômeno, considerações e reflexões sobre o campo e suas potencialidades. Como conclusões, algumas lacunas foram encontradas nos estudos, exemplos de contribuições de esforços para identificar impactos sociais, políticos e culturais, dentre outros, expandindo o conceito para além de custos e benefícios econômicos. Estudos focados em benefícios tributários

¹ Doutora em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc). Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc). Auditora Fiscal de Tributos Municipais em Paranaguá/PR. E-mail: amandamcarneiro@hotmail.com

² Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (2011), mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (2003) e graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (2001). Professor titular na Universidade do Estado de Santa Catarina, atuando no Departamento de Administração Empresarial, no Mestrado Profissional em Administração, no Mestrado Acadêmico em Administração e no Doutorado em Administração, todos do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas. É membro de grupos de pesquisa cadastrados na plataforma do CNPq. Na Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração é líder do tema Planejamento Governamental, Finanças Públicas e Controle no Setor Público – Divisão Acadêmica Administração Pública. Na Sociedade Brasileira de Administração Pública é líder do tema Contabilidade, Finanças e Orçamento no Setor Público. É Editor Adjunto dos Cadernos Gestão Pública e Cidadania. É membro de corpo editorial da Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, da Revista Ambiente Contábil, da Revista Gestão Organizacional (RGO), e da Revista de Administração e Contabilidade da FAT. Atua como revisor de diversos periódicos. É autor de livros, capítulos de livros, artigos em periódicos e trabalhos socializados em anais de eventos científicos. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

podem, ainda, rediscutir e ressignificar os objetivos finais do Estado e as reais necessidades da sociedade, desenhando intervenções direcionadas para os problemas públicos. Possibilidades de aplicação e de uso dos benefícios em outros países para o contexto brasileiro, como uma análise mais aprofundada de admissibilidade de créditos para cidadãos que se encaixem na linha de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e que tenham gastos de saúde e educação a serem compensados nos anos seguintes, o artigo mostra todo um campo de estudos que poderia refinar o ordenamento brasileiro buscando maior justiça na distribuição dos custos públicos.

Palavras-chave: benefício tributário; avanços do campo; potencialidades; revisão sistemática.

ABSTRACT

This research aimed to compile studies associated to the topic of tax benefits through broad theoretical research on the subject systematically, complemented by free research, in order to cover the field as much as possible. With qualitative, descriptive and exploratory methodology and documentary analysis, it was possible to carry out the research and support the results and discussions, having as contributions a guide to talk about studies of tax benefits, a source of research to contribute to the expansion of knowledge about the phenomenon and considerations and reflections on the field and its potential. As conclusions, some study gaps were found, as examples of contributions of efforts to identify social, political and cultural impacts, among others, expanding the concept beyond economic costs and benefits. Studies focused on tax benefits can also re-discuss and give new meaning to the final objectives of the State and the real needs of society, designing interventions aimed at public problems. Possibilities of application and use of benefits used in other countries for the Brazilian context, such as a more in-depth analysis of the admissibility of credits for citizens who fall within the IRPF exemption line and have health and education expenses, to be compensated in subsequent years, for example, show an entire field of studies that could refine the Brazilian system, seeking greater justice in the distribution of public costs.

Keywords: tax benefit; field advances; potentialities; systematic review.

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



Data de submissão: 20/10/2023

Data de aprovação: 07/03/2024

Data de versão final: 03/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro foi constituído para satisfazer os interesses da coletividade, buscando a materialização do bem comum através de uma criação da própria sociedade moderna para servir aos seus anseios (Santos, 2006). Sua estrutura robusta e o custeamento das obrigações perante o social, a fim de concretizar esses anseios, depende, em grande maioria, de recursos coletados da sociedade na forma de tributos (Seixas, 2017), a fim de mantê-lo em funcionamento e servir aos seus propósitos. Para além da tributação, a não tributação se apresenta como alternativa que busca os mesmos fins estatais (Assunção, 2010), em Estados de Direito que se desenham como Estados Sociais Fiscais – preocupados com o liberalismo e com a fiscalidade, e também com as aberturas para aspectos políticos, sociais e econômicos (Torres, 2009).

Esta pesquisa teve como foco o benefício tributário, forma de benefício fiscal pela qual o Estado intervém no domínio econômico mediante alívios e incentivos indutores de comportamento, de forma a mitigar a carga tributária em determinadas situações bem como a incentivar ou beneficiar pessoas, segmentos ou atividades ao não tributar ou reduzir os tributos específicos visando objetivos econômicos e sociais (Bordin, 2003). O benefício tributário é ferramenta extrafiscal que atua como forma de expressão da autonomia do ente, respeitados os contornos legais e constitucionais (Brasil, 1988), na decisão estratégica de quais cargas mitigar e em quais situações, quais comportamentos inibir ou induzir, quais áreas

incentivar, em que momentos, em qual prazo e em quais montantes. A tomada de decisão quanto à concessão ou não e quanto à forma de uso do instrumento é prerrogativa do alto Executivo (Bornéo, 2017), com consequências para o ente e a sociedade (Brasil, 1988).

Assim, o artigo teve por objetivo compilar os estudos associados à temática de benefício tributário através de ampla pesquisa teórica sobre o assunto, de forma sistemática, complementada por pesquisa livre, a fim de abranger o campo ao máximo. Buscou-se desenvolver suporte teórico para a atuação prática, não perdendo de vista o uso dos benefícios da ciência para, dentre todas as suas possibilidades, auxiliar no alcance dos objetivos constitucionais de vida sadia, saudável e digna à população. Assim, essa compilação, inédita na literatura, consegue unir impacto prático e teórico tratando o fenômeno de forma ampla.

O estudo é importante, atual e urgente. Afinal, com a necessidade crescente de receitas para o governo, entender as possibilidades dos benefícios tributários é elementar (Goldin; Listokin, 2013). Somado a isso, justificando-se nas possibilidades de avançar teoricamente no fenômeno e na ausência de um tratamento teórico maior à área apontada por Almeida e Santos (2019), buscou-se com este trabalho a compilação de estudos relacionados aos benefícios tributários (dentro das limitações descritas na parte metodológica). Além disso, a intenção de auxílio à atuação pública de qualidade – voltada à satisfação das necessidades coletivas (Carvalho; Tonet, 1994) – é manifesta neste trabalho, visando oferecer subsídio à gestão pública na prática, para além das contribuições teóricas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Breves considerações sobre benefício tributário

Tradicionalmente focada na arrecadação de receitas para o financiamento de despesas públicas, a política tributária vem abrindo espaço

para a intervenção do Estado no domínio econômico e na ordem social para além da arrecadação propriamente dita (Alexandre, 2015). Assim, a tributação pode instrumentalizar a concretização de políticas públicas tanto garantindo um fluxo de recursos financeiros para o seu financiamento quanto incentivando ou desestimulando determinadas práticas. Este é o campo da extrafiscalidade – o emprego de instrumentos tributários com objetivos não arrecadatórios e sim econômicos, políticos e sociais com repercussões no Estado, na sociedade e nas relações políticas (Almeida, 2010) – que é enxergada por muitos como parte tão integrante dos tributos quanto à fiscalidade (Bordin, 2003; Schoueri, 2005).

É neste contexto que o benefício tributário se encontra atenuando cargas tributárias ou induzindo determinados comportamentos via sistema tributário (Bordin, 2003). É espécie da categoria de benefícios fiscais (atuantes na receita ou na despesa) e vê na competência exonerativa aptidão tão potente quanto na competência impositiva (Schoueri, 2005). É mais uma possibilidade de busca do bem comum disponível à gestão pública, vetor e instrumento do qual se entende a renúncia de receita como seu efeito quantitativo (Tronquini; Limberger, 2017), uma parte somente do seu potencial. São, assim, políticas que atuam aproveitando o potencial extrafiscal do sistema tributário para uma interferência positiva na sociedade (Carvalho, 2019), pautadas nos ditames legais e constitucionais estruturantes da matéria e na responsabilidade fiscal cada vez mais exigida dos entes públicos (Fundo Monetário Internacional, 2007).

Maior atenção se viu à temática a partir dos esforços de Stanley S. Surrey (1976), norte-americano que cunhou o termo “*tax expenditures*” para as renúncias de receita na década de 1960 (Surrey, 1976), chamando a atenção dos países como um todo para benefícios que se apoiam no sistema tributário e seus efeitos (FMI, 2007). Essas se referem ao efeito quantitativo dos benefícios tributários (Bomfim, 2015), e em Surrey, foram entendidas como perdas de receitas provenientes de exclusões especiais,

deduções e exceções do Imposto de Renda dos EUA, consideradas desvio da estrutura tributária normal que encontram equivalência em gastos diretos do governo, mas são realizados com o uso do sistema tributário (Surrey, 1976).

O tema é de difícil homogeneização, dadas as particularidades do sistema tributário de cada país (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2010) bem como distinções de nomenclatura e classificação – como o caso de Correia Neto (2012), que entende como sinônimos “incentivos”, “benefícios”, “favores”, “alívios”, “estímulos”, “desonerações” e “exonerações” tributárias, indicando aspectos positivos do uso do instrumento tributário”, em oposição à “renúncia de receita”, “gasto tributário” e “despesa fiscal” como aspectos negativos, custos da concessão. O entendimento de operar na ótica da receita (FMI, 2007; Correia Neto, 2012) ou da despesa (Pureza, 2006, Somavilla; Lobato, 2009; Rosa, 2013) também suscita diferentes posicionamentos, com impactos em contabilização e orçamento público (Bomfim, 2015). O tema se encontra, ainda, em “período formativo” (Surrey; Hellmuth, 1969) e “fragilidade conceitual” (Pureza, 2006).

2.2 Características associadas aos benefícios tributários

São características comumente associadas aos benefícios tributários: a necessidade de alinhamento aos objetivos da nação (Rodrigues; Cruz, 2018), a disposição somente para contribuintes e o atingimento geralmente associado à progressividade (Surrey; McDaniel, 1976), a defesa do caráter de excepcionalidade (Almeida, 2010; Bornéo, 2017), a possível falta de transparência por sua relação com o orçamento público (Surrey; McDaniel, 1976), o possível aumento da complexidade tributária (Hauer, 2018), a possibilidade de efeitos carona (Bordin, 2003), a possibilidade de manutenção por tempo indefinido (Pellegrini, 2016), a manutenção por popularidade e a possibilidade de manutenção de estruturas de poder es-

tabelecidas (Chinarro; Velasco, 2016) e o potencial para concessão de privilégios odiosos quando não bem conduzidos (Torres, 2005). Há uma discussão comum ainda sobre a possibilidade de uso para redução da carga tributária total (Pellegrini, 2016), embora possíveis efeitos de mudanças de alíquota e de comportamento sejam também levantados (Feld, 1975).

Por outro lado, quando bem empregados, os benefícios tributários podem atrair novos empreendimentos, atuar em emprego, renda e desenvolvimento de uma região – atuando positivamente na arrecadação (Somavilla; Lobato, 2009). A atenuação dos efeitos históricos da carga tributária (Somavilla; Lobato, 2009), a redução de supervisão e atuação direta (Buissa; Bevilacqua; Morais, 2017), o balizamento com custos administrativos de cobrança (Brasil, 2000), a possibilidade de desafogar órgãos administrativos e reaver créditos de difícil recuperabilidade (Rosa, 2013), a não interferência em valores privados quando não necessária (Thuronyi, 1988), a facilidade de dispor o valor aos contribuintes (Shoup, 1975), a maior liberdade econômica de escolhas individuais (Tanzi, 2018), as potenciais externalidades positivas (Seixas, 2017) e aumento de arrecadação futura (Lima, 2017), o potencial para implementar políticas prioritárias de governo (Ansu; Laursen, 2004; Seixas, 2017), o exercício de uma competência (Correia Neto, 2012) e a autonomia de gestão do ente (Chinarro; Velasco, 2016) são outros olhares sobre o tema. A sensibilidade ao momento é característica desse tipo de política (Seixas, 2017), e a transparência, tão necessária na atuação estatal, tem aqui sua importância (Tronquini, 2018).

No Brasil, os incentivos fiscais remetem à época imperial (Schoueri, 2005), e os primeiros esforços de quantificação e divulgação de benefícios tributários no Brasil iniciaram em 1984, seguindo ao longo do tempo com conceituações flexíveis, mas com um enfrentamento sério da temática (Pureza, 2006). Sua concessão por entes brasileiros já foi reconhecida na literatura por impactos tanto positivos quanto negativos (Oliveira *et al.*, 2014) e seu uso prático vem sendo intensificado com o tempo (Tribunal de Contas da União, 2014), tendo em alguns de seus exemplares a dedução

de despesas médicas e educacionais no IRPF e a isenção de adicional de frete para a Marinha Mercante da Amazônia Central (Ministério da Economia, 2019). Em se tratando da extrafiscalidade via uso do sistema tributário, as modalidades previstas pela LRF como alternativas de benefícios tributários são as vislumbradas no *caput* do artigo 14, e relacionadas no seu parágrafo primeiro (Brasil, 2000). Já se salientou de antemão que a relação não é taxativa, e que o enfoque da LRF é de equilíbrio das contas públicas, ou seja, voltado para benefícios que implicam em renúncia de receita (Brasil, 2000).

A intensificação do uso de renúncias tributárias como instrumento de financiamento de políticas públicas pelo Executivo Federal ao longo dos anos (Tribunal de Contas da União, 2014) contrasta com a grande fragilidade em planejar políticas públicas no Brasil, especialmente na esfera municipal, pela falta de um quadro de referência e de estudos científicos sobre as políticas municipais e seus métodos (Couto, 2015), ampliando a necessidade teórica e prática de um quadro de referência de estudos voltados a benefícios tributários.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem abordagem qualitativa e objetivo descritivo e exploratório, dada a forma aprofundada de contato com o fenômeno, descrevendo-o, compilando-o, familiarizando-se com o assunto, explorando aspectos e lacunas e buscando uma compreensão do assunto (Raupp; Beuren, 2003). A investigação crítica se deu de forma sistemática, com uso de método e protocolo específico de busca, apreciação crítica, reflexão e síntese do material encontrado (Galvão; Ricarte, 2019).

Para tanto, foi necessária uma investigação inicial do fenômeno, contextualizando-o e reconhecendo-o na parte de fundamentação teórica, recorreu-se a fontes de dados documentais, bibliográficos e disponíveis na literatura, de forma livre, e analisados de forma documental e bibliográfica.

ca. Esta parte permitiu identificação, delimitação e tomada de consciência do fenômeno, familiarizando-se com o fenômeno (Triñinos, 1987).

A revisão sistemática se fez com coletas nas bases teóricas de pesquisa Academic Search Premier (EBSCO), Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD), Scopus e WebOfScience, contemplando os escritos sobre o fenômeno disponíveis nessas bases até a data da coleta, realizada de março a novembro de 2020, sem restrição de data inicial. Para trazer maior robustez à análise, buscadores livres foram utilizados orientados por termos relacionados à temática e por indicações em pesquisas consultadas, em bola de neve, à medida que se tomava maior conhecimento sobre o fenômeno.

Os termos inicialmente buscados foram “*tax expenditures*” OR “*tax reliefs*”, com base em artigos previamente lidos sobre a temática; e se iniciou na base Scopus em 16/3/2020 com 1078 retornos, realizando a exclusão inicial selecionando-se por resumo, título e palavras-chave aqueles diretamente relacionados à temática e escritos nos idiomas português, espanhol, inglês e italiano – critério utilizado em todas as seleções. Ampliou-se a busca para “renúncia de receita” na BDTD na mesma data e posteriormente em 8/9/2020 com as *queries* “benefício tributário”, “incentivo fiscal” e “isenção” com 271 resultados retornados e mesmo critério de exclusão, tentando ampliar as possibilidades de contato com o tema.

Na base Academic Search Premier (EBSCO), em 6/5/2020, buscaram-se os termos “*tax expenditures*” OR “*tax reliefs*” trazendo 1903 resultados, 94 dos quais foram selecionados por breve leitura do título e resumo. Na base WebOfScience – Coleção Principal Clarivate, em 13/5/2020, 169 resultados retornaram para os termos “*tax expenditures*” OR “*tax reliefs*”, selecionados aqueles que se encaixaram no critério previamente descrito. A pesquisa foi complementada com buscas livres no site de busca Google utilizando os termos “renúncia de receita”, “gasto tributário” e “incentivos fiscais”. Foram realizadas buscas em 31/8/2020 para o primeiro termo e em 25/11/2020 para os últimos dois termos. Assim, o caminho percorrido pela

pesquisa foi uma ampla pesquisa teórica realizada de forma sistemática para subsidiar o esforço de compilação do conteúdo existente sobre o fenômeno, inédito na literatura. As análises foram documentais e bibliográficas, integrando os conteúdos e analisando-os por temáticas, afinidades e diferenças, identificando também lacunas de estudo, discutidas e apresentadas no tópico a seguir junto aos resultados.

Quanto às limitações e delimitações, para além dos critérios de escolha, foram excluídos deste trabalho estudos especificamente relacionados ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) – uma modalidade específica de benefício tributário comumente utilizada no Brasil e que faz uso geralmente de moratória e parcelamento em alívios e incentivos (Seixas, 2017) – na intenção de abordá-los inteiramente em outra pesquisa dada sua especificidade. Reconhece-se, ainda, a possibilidade de não se ter identificado algum estudo, seja pelas palavras buscadas, pelas bases consultadas ou pela (in)disponibilização eletrônica de outros eventuais estudos nas datas de pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A grande maioria dos estudos internacionais se volta para a análise dos *tax expenditures*, muito provavelmente pelos impactos dos estudos seminais de Surrey (1976) na popularização do tema, somados ao momento de movimento global de responsabilidade fiscal (FMI, 2019). Já nos estudos nacionais, percebe-se que estes abordam em sua maioria análises de incentivos específicos bem como os efeitos quantitativos da concessão de benefícios tributários, evidenciando o alcance do tema.

Vê-se, assim, estudos de autores estrangeiros, como o FMI (2017), tratando sobre o Brasil, bem como de autores brasileiros, como Elali (2007), analisando incentivos em prol de crescimento econômico dentre as décadas de 50 e 70 no Brasil e no exterior. Estudos conceituais e de classificação tanto nacionais quanto internacionais são alvos de pesquisa

como as de Davie (1998), que se propôs a analisar “o básico” sobre *tax expenditures*, fornecendo uma estrutura para se pensar nesse tipo de política, assim como de Almeida (2000), Colauto, Ruas, Pires e Pereira (2013), Mayburov e Leontyeva (2014), Gupta (2018) e Carneiro e Raupp (2021). Relacionando criticamente intervenção estatal e economia por incentivos fiscais encontram-se os estudos de Almeida (2010) e Seixas (2017). Já seu uso em tempos de crise foi focado por Assunção (2010, 2011).

Correia Neto (2012) estudou “o avesso do tributo”: incentivos e renúncias fiscais como instrumento de intervenção na realidade social e modificação desta realidade. Entendendo incentivo como efeito positivo do estímulo e renúncia como efeito negativo no orçamento, vê-se a norma tributária do incentivo como facilitadora da promoção de um estado de coisa desejado. Para ele, o tributo e seu avesso são elementos do sistema tributário. Já Silva (2012) viu a igualdade ameaçada pela obscuridade dos incentivos tributários, expondo preocupação com a atraente suposição de que as vantagens sociais superam custos, argumento que impossibilita críticas mais aprofundadas, propondo olhar para perspectivas legais, finalistas (relacionadas aos objetivos) e subjetivas (relacionadas aos beneficiários). Escolha pública e custo social foram alvos do estudo de Santanna e outros (2016).

Foco em redução de desigualdades regionais e desenvolvimento local foram o cerne dos estudos de Menezes (2014) e Couto (2015). Uma das contribuições deste último é o olhar para a importância de serem analisadas história, atributos, potencialidades econômicas, contexto local e objetivos da política quando se pensar em benefício tributário local (Couto, 2015). Gonçalves e Bonat (2018) também se debruçaram sobre o tema, em um estudo que relacionou incentivos fiscais, análise econômica do Direito e redução de desigualdades regionais, no qual a teoria racional limitada serviu de suporte para identificar o comportamento dos destinatários e possíveis beneficiários de incentivos fiscais.

Pellegrini (2016) realizou um estudo sobre conceitos e experiência internacional e brasileira relacionados ao gasto tributário, identificando dificuldades conceituais, estruturas diferenciadas de tributos, carga tributária diferente e maior preocupação atual com transparência, e Pimentel (2019) enfocou na eficiência do gasto tributário e na utilização de políticas de renúncia fiscal.

Botelho, Abrantes e Fialho (2019), ao estudarem as aplicações de desonerações tributárias no desenvolvimento regional brasileiro, concluíram que desonerações com foco em regiões específicas tiveram um melhor desempenho do que políticas nacionais, e que trazem em si potenciais para o desenvolvimento socioeconômico, desde que acompanhadas de perto para verificação de sua manutenção. Vislumbrou-se, ainda, uma literatura incipiente no Brasil sobre desonerações tributárias e desenvolvimento, com pouco espaço em revistas acadêmicas, na linha do observado por Almeida e Santos (2019) que realizaram um estudo bibliométrico referente ao período 2005 a 2019 sobre incentivos fiscais e chegaram à conclusão de que o tema pode ser bem mais explorado no Brasil.

A seminalidade norte-americana do tema *tax expenditure* provavelmente explica parte do porquê da concentração de estudos na área relacionados a este país. Alguns se propuseram a analisar o relatório de gastos tributários dos EUA, com críticas como as de não terem sido consideradas as dinâmicas orçamentárias e políticas de seu contexto, afirmando que os relatórios têm seu valor mitigado por não se adaptarem ao *policymaking*, como Eismeier (1982).

Altshuler e Dietz (2008) também estudaram a temática, pesquisando criticamente estimativas e relatórios de *tax expenditures*, e Poterba (2011) estudou pelo olhar da análise econômica. Implicações para a reforma orçamentária e limitações de uso foram alvo dos estudos de Burman e Phaupp (2012) e Feldstein (2014). Estes são apenas alguns exemplares.

Sobre a distribuição dos gastos tributários ainda nos EUA, Hanson e Eideman (1985) identificaram discrepâncias no montante de benefícios

recebidos por pequenos e grandes fazendeiros, progressividade que decaiu com o tempo e maior impacto de política de incentivo do que de gasto direto. Harris e Shakin também estudaram distribuição de gastos tributários no país (2013), e concluíram com base nas declarações de imposto de renda que as deduções beneficiam mais o alto quintil, e que o efeito orçamentário de cortar todas seria maior que o individual porque os contribuintes subiriam de alíquota.

Estudo comparativo entre países teve exemplar em Jiménez e Podestá (2009), que pesquisaram diferentes políticas fiscais na América Latina e as suas formas de contabilização pelos países. Salientaram diferenças como o fato de que o Brasil estima os gastos tributários pela União, portanto, sem o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), distinguindo-se dos países que utilizam imposto de IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Outros estudos comparativos entre países foram realizados por McCabe e Berman (2016), Singleton e Nakamura (2016), Avram (2018), Cerulli, Poti e Spallone (2018), Barrios e outros (2019) e Cesar e outros (2019). O estudo de Barrios e outros (2019) demonstrou grande amplitude, eis que realizado em 28 países europeus, quantificando efeitos fiscais e patrimoniais das despesas tributárias sociais associadas à moradia, educação e saúde.

A OECD (2010) já havia alertado à necessidade de se avaliar caso a caso as despesas tributárias, dadas às particularidades dos sistemas fiscais, tributários, econômicos, sociais e políticos de cada local – trabalho estendido por Singleton e Nakamura (2016), que ao compararem uso, objetivos e métodos de implementação em diferentes países, chegaram à conclusão de significativas diferenças em todos os quesitos entre os países estudados. Hybka (2016) levantou também dificuldades de se pensar *tax expenditures* em diferentes países, eis que identificou diferenças conceituais, estruturais e instrumentais, de métodos de medição e de relatórios nos contextos estudados.

Já estudos comparativos entre gastos diretos e indiretos puderam ser encontrados em Ahmed (2001), Marples (2015) e Chinarro e Velasco (2016), este último relacionado à situação espanhola, que teve significativas alterações legais após alcançar em 2012 o máximo histórico de 50 por 100 na proporção de gastos tributários *versus* orçamentários. Araújo e Paes (2019), no cenário brasileiro, analisaram consequências advindas de escolhas entre desoneração de cesta básica e aumento no subsídio concedido pelo programa nacional “bolsa-família”. Comparativos entre formas distintas de gastos indiretos foram analisadas por Berney e Larson (1968), Houndonougbo e Mohsin (2016) e Moraes e Bender Filho (2017).

Percebeu-se a existência de estudos de impacto de incentivos e isenções, como em Berney e Larson (1968), que verificaram benefícios em proporção menor do que a da perda da receita. Voltado às anistias, Alm, McKee e Beck (1990) realizaram um estudo com métodos experimentais para analisar seu impacto de longo prazo, e concluíram que uma anistia bem planejada pode ser uma ferramenta eficaz se os esforços pós-anistia de aplicação da lei aumentarem. Uma fiscalização mais rígida pós-anistia, assim, aumenta a conformidade desejada. Estudo de impacto relacionado às despesas tributárias de forma geral teve exemplar, em Keliuotytyè-Staniulienienè e Mironenko (2019). Em Jagoda (2014), outro olhar se mostrou em um estudo de possíveis impactos de corte de benefício tributário no mercado de títulos públicos municipais existentes nos EUA.

Oliveira, Cunha, Nascimento e Avelino (2014) realizaram estudo exploratório-descritivo visando identificar impactos de incentivos concedidos no município brasileiro de Teixeira de Freitas (BA) associando-os ao PIB, admissões e demissões no município e comportamento das indústrias, arrecadação de ICMS e repasses do estado de ICMS e IPI. Constataram que a arrecadação do município não ficou comprometida com o uso de incentivos fiscais e levantaram dúvidas se o incentivo teve como função o desenvolvimento da região ou a atração de empresas para aumento de arrecadação.

Marostica (2016) realizou uma análise de custo-benefício de incentivos fiscais com uma amostra de quatro empresas do setor calçadista listadas na BM&FBOVESPA (bolsa brasileira), dados de 2010-2014, e concluiu que embora os benefícios retornados superassem os custos não o foram na mesma relação de proporção, demonstrando preocupação com potenciais dependências perigosas para o desenvolvimento das empresas. Em estudo com Petri, analisou o custo-benefício de incentivos fiscais e indicadores de desempenho, com conclusões similares às anteriores (Marostica; Petri, 2017).

Assunção (2017) centrou seus esforços em analisar custos e benefícios de incentivos recebidos por uma empresa brasileira sob a ótica da Demonstração de Valor Adicionado (DVA), verificando que os retornos sociais foram superiores aos custos dos incentivos do período, mas que, mesmo com os incentivos crescendo, os índices de retorno se mantiveram praticamente constantes. Lima (2017) realizou estudo com modelo regressivo verificando a influência de incentivos fiscais na geração de riqueza produzida pelas empresas de capital aberto listadas na B3 durante os anos de 2010 a 2016, cujos resultados indicaram influência negativa no valor adicionado produzido pelas empresas. Uma das causas identificadas foi a contabilização, ou inexistência, ou aumentando como receita a base de cálculo para recolhimento de outros tributos. E Vidigal (2017), com amostra de 67 empresas do setor industrial listadas na BM&FBOVESPA e análise pela DVA, percebeu que não houve diferença proporcional entre empresas que receberam ou não incentivos na distribuição para pessoal, governo, remuneração de capital de terceiros e próprio.

No que diz respeito às áreas específicas estudadas, percebe-se atenção à temática de caridade (Scharf, 2000; Romney-Alexandre, 2002; Pözen, 2007; Ackerman; Auten, 2011; Goldin; Listokin, 2013; Scharf; Smith, 2015; Russel, 2018; Propheter, 2019), saúde pública (Smith, 2000; Andreazzi; Sicsú; Holguin, 2008; Andreazzi *et al.*, 2010; Ocké-Reis, 2014, 2018; Mendes; Weiller, 2015; Lara, 2020) e investimentos, pesquisa e de-

envolvimento (Formigoni, 2008; Alvarez, 2013; Scherer, 2013; Zucchi, 2013; Souza, 2016; Colombo, 2017; Blasco, 2018; Cerulli; Poti; Spallone, 2018; Ohn, 2018; Silveira Jr., 2018; Brune, 2019; Cesar et al., 2019; Redonda *et al.*, 2019; Minas; Freudenberg, 2020). Minas e Freudenberg (2020) deram importante contribuição com a conclusão de que os motivos que justificaram a concessão de desconto de ganho de capital no sistema tributário australiano no passado não mais se justificam, reduzindo assim o apoio à manutenção da política como é hoje.

Na área de meio ambiente, estudo de Rajah e Smith (1993) no âmbito de emissão de poluentes e uso de incentivos para reduzir esse comportamento, atentaram para o uso de limites máximos como desvirtuantes e a possibilidade de que se tornem os mínimos. Detzel (2018) concentrou seu estudo em ecologização e extrafiscalidade.

Estudos voltados à legislação brasileira de forma geral encontram apoio em Nóbrega (2002), Ventura (2012), Colauto, Ruas, Pires e Pereira (2013) e em Freitas (2015), que analisou a interpretação desses dispositivos. Nelson (2016, 2018) analisou-os por sua dimensão normativa.

Relacionados aos processos de tomada de decisão, Piontkewicz, Freitas e Biz (2017) estudaram a informação para uso no processo de tomada de decisão de incentivo fiscal voltado às indústrias de inovação tecnológica de grande porte, sob a ótica do ente privado. Outro estudo voltado à tomada de decisão, também pelo olhar do potencial beneficiário, foi o de Worma e Bergamin (2016), que pesquisaram a tomada de decisão e os impactos financeiros a partir do aproveitamento pelos entes privados de incentivos fiscais.

No que diz respeito à isenção de imposto sobre salário, Carbonnier, Palier e Zemmour (2016) analisaram essa estratégia francesa para redução de custo de mão de obra e monitoramento da criação de empregos de qualidade.

Estudo associado aos benefícios em fabricação doméstica (Lester, 2019) e na área de manufatura (Shabbar; Ahmed; Pasha, 2018) também

foram encontrados, e até mesmo estudo de incentivos para o retorno de mão de obra ao país de origem como o conduzido por Jogarajan (2006), com o emblemático título “*Bring them home*”. Halkyard (2013) também lançou seus olhares para incentivos para migração de mão de obra qualificada, e não encontrou evidência de sensibilidade à tributação para migração desses profissionais.

Na área da cultura, Siqueira e Martins (2017) discutiram a construção de indicadores de desempenho para medir eficiência e eficácia da política de incentivos da brasileira Lei Rouanet, sugerindo a utilização de relatórios de desempenho e a pressão da sociedade brasileira para indicadores de eficiência do gasto público e transparência.

Com enfoque em urbanismo, Bevilacqua e Reis (2019) analisaram incentivos de ISS na cidade brasileira de São Paulo usados para desenvolver a região central do município, gerar empregos, preservar ou conservar bens de valor cultural, histórico, artístico, arquitetônico ou urbanístico, ou construir moradias populares.

Em Cunha (2018), concluiu-se que o conhecido “horário eleitoral gratuito” brasileiro não é gratuito, pois conta com dedução do lucro líquido na apuração do IRPJ de quem transmite a propaganda político-partidária.

Na área do esporte, Carneiro e outros (2019) concluíram que os incentivos brasileiros direcionados à área são muito mais voltados aos “interesses privados dos empresários” do que ao desporto nacional, incidindo mais sobre equipamentos, patrocínios e eventos na matriz de financiamento público federal ao esporte.

Braccialli, Pedro e Figueira (2012) voltaram seus olhares à repartição das receitas destinadas a entes federativos no Brasil derivadas de tributos de competência de outros entes e que receberam incentivos fiscais. Os impactos imediatos, além dos beneficiários da política, acabam sendo também os entes que por disposição constitucional não receberam os valores de repasse. Essa situação já foi alvo dos estudos de Ribeiro (2016), Carneiro, Rocha e Trevisan (2019) e Santos (2019).

Brito (2012) estudou políticas de incentivo agrícola no estado brasileiro do Rio Grande do Sul, concluindo por sua necessidade para equilíbrio de forças com outras unidades federativas e propondo a fórmula “crescimento de receita e arrecadação + benefícios sociais – perda dos valores que seriam investidos mesmo sem incentivo – custos indiretos administrativos, de evasão e distorção” para verificar custos e benefícios, com a sensibilidade da contabilização de benefícios sociais no cálculo.

Sobre a Zona Franca de Manaus (ZFM), estudo de Oliveira (2011) identificou que os custos para manter os incentivos são menores que os benefícios econômicos usufruídos pelo estado brasileiro do Amazonas, inclusive abrangendo a análise para benefícios sociais como os de ocupar para desenvolver e ocupar para não entregar. Em 2014, Mendonça identificou a carência de informações necessárias para identificar os gastos tributários relacionados aos incentivos fiscais relacionados à ZFM, e Holland (2019) levantou inclusive controvérsia sobre a classificação da ZFM como renúncia de receita, enxergando-a como escolha constitucional e não como competência exercida pelo executivo.

Ainda no cenário brasileiro, Costa (2011) relacionou benefícios fiscais e desenvolvimento socioeconômico no estado da Paraíba; Malcher (2012) avaliou as renúncias de receita do Pará; Riani e Albuquerque (2012) quantificaram o volume financeiro de benefícios fiscais concedidos por Minas Gerais de 2001 a 2011; Bolzan e Bianchi (2017) analisaram as renúncias de receita do estado do Rio Grande do Sul de 2003 a 2013; Rezende Silva (2018) analisou o impacto em emprego, renda e arrecadação local com o programa Produzir, de Goiás, no período de 2005 a 2014; e Vieira e Grasel (2018) estimaram a renúncia de receita advinda de programa do estado do Mato Grosso por simulação e concluíram que o custo tributário do programa superou o orçado, e que os objetivos de desenvolvimento, geração de emprego e acúmulo de novos investimentos produtivos não foram alcançados. Os efeitos econômicos de crédito presumido de ICMS concedidos para indústrias têxteis em Santa Catarina

foram estudados por Fazoli, Rosa, Flach e Ferreira (2018).

Estudo do FMI (2017) sobre renúncias fiscais no Brasil caracterizou a renúncia brasileira como boa, 3º nível entre as quatro possíveis, e julgou os percentuais frente ao PIB dos anos de 2010-2015 baixos para os padrões internacionais. Nesta linha, Paes (2012a) havia tecido comparações entre gastos tributários e PIB brasileiro, nos quais verificou tipos e propósitos, e realizou comparações internacionais entre valores e proporções de gastos tributários.

Em 2014, Paes realizou outros dois estudos relacionados aos gastos tributários: um voltado à saúde e educação e outro ao Simples Nacional no Brasil (PAES, 2014b, 2014c). Na temática do Simples Nacional, foram encontrados os estudos de Afonso (2012), Wilbert, Alcântara e Serrano (2015), Pessoa e Pessoa (2019), Tinoco (2019), Bittencourt (2020) e Pessoa, Pinto e Zugman (2020). Em Afonso (2012), o Simples sequer é renúncia, posto que estrutural. Carneiro e Raupp (2021) seguiram a discussão acerca do tema.

No que diz respeito ao micro e pequenas empresas brasileiras, Macei e Lima (2017) analisaram o incentivo a essas empresas como instrumento de geração de emprego, permitindo a sobrevivência da empresa, a atividade empreendedora, a regularização de atividade e a geração de novos empregos, com abdicção e geração de impostos pela atividade econômica.

Silva (2018) focou seu estudo na análise da renúncia fiscal e sua relação com o orçamento brasileiro da seguridade social, nos anos de 2006 a 2017.

Estudos de percepção dos contribuintes acerca de gastos indiretos foram vistos em Mettler (2011), Ellis e Faricy (2011), Goldin e Listokin (2013) e Faricy e Ellis (2014) – chamando a atenção de forma geral para diferenças de percepção dos contribuintes e cidadãos acerca da existência, percepção de uso e de valor e legitimidade de políticas de gastos indiretos frente aos gastos diretos. A pesquisa de Mettler (2011), por exemplo, bus-

cou identificar o conhecimento dos americanos e sua consciência da existência de políticas de benefícios fiscais, concluindo pelo desconhecimento de parcela considerável dos cidadãos acerca do assunto, mesmo quando eles se revestem da condição de beneficiários dessas políticas.

O uso da linguagem e informação para apoio aos programas de gasto indireto foi visto em Clarke e Fox (2015) e de informação e ideologia em Haselswerdt e Bartels (2015). Russel (2018) analisou políticas públicas de dedução como fontes de significado, classificando pessoas e grupos e enviando sinais para a população sobre quem merece o quê do Estado. Em Stanley e Hartman (2018) percebeu-se que a transparência e a forma como as informações são divulgadas permitem visões particulares sobre o caso, e que a escolha dessa comunicação configura escolha política e não neutra. Apoio e mérito foram relações estabelecidas em Faricy e Ellis (2019).

Estudos de elasticidade frente às deduções foi realizado por Doerrenberg, Peichi e Segloch (2017) e de preferências, por Kirschnerová e Janoušková (2018). Em Doerrenberg, Peichi e Segloch (2017), uma das conclusões alcançadas foi a de que a dedução para doação à caridade não é “dinheiro perdido”, pois se direciona a outro agente econômico; assim como deduções para educação, que geram capital intelectual e futura arrecadação.

Controle contábil, fiscalidade, orçamento e transparência foram alvos dos estudos de Pureza (2006), Henriques (2009), Somavilla e Lobato (2009) Costa (2011), Moraes (2011), Souza (2014) e Propheter (2017). Considerando o contexto brasileiro, Bordin (2003) desenvolveu metodologia própria e até então inédita de estimativa de receita potencial de ICMS e renúncia de gastos tributários.

Diniz e Afonso (2014) consolidaram os cálculos oficiais dos benefícios fiscais do governo federal brasileiro entre 2011 e 2014. Paniago (2014) analisou tax expenditures sob a ótica do direito à liberdade e programa que envolve renúncia de receita em Goiás (Brasil), concluindo que não se observaram correlações significativas entre os incentivos e o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal e que não foram atendidos os objetivos fundamentais.

No tocante à transparência, Tronquini e Limberger (2017) analisaram os dez municípios de maior PIB do estado gaúcho brasileiro com referência em 2014 e dados de renúncia de receita do portal da transparência. Concluíram por opacidade das informações ao constatarem que nenhum dos entes disponibiliza em rede dados sobre renúncia advindos de incentivos tributários.

Em 2018, novo esforço de Tronquini se deu no sentido de pesquisar no portal da transparência brasileiro as renúncias de receita dos dez maiores municípios gaúchos, no qual concluiu que o enfoque no regramento legal e nas condições financeiras e contábeis deixa de levar em conta os demais efeitos do ato associado à renúncia – ambientais, sociais, urbanísticos, econômicos etc. – desconsiderando a multidimensionalidade de objetivos e de efeitos e “apequenando” o instituto (Tronquini, 2018, p. 48). Nesse sentido, levanta-se a falta de uma sistematização teórica sobre assuntos associados à renúncia de receita, e o quanto isso deixa gestores e técnicos deficitários de uma orientação segura e sólida para empreenderem no campo.

Azevedo e Cabello (2020) também empreenderam esforços de análise de controle e transparência de gastos tributários em municípios brasileiros acima de 50 mil habitantes, cujos resultados indicaram baixa adequação da transparência e dos controles, baixa contabilização das transações e inconformidade das prefeituras municipais às regras legais.

Esforços no desenvolvimento de relatórios orçamentários puderam ser encontrados em Bell e Brunori (2014), bem como em Mayburov e Leontyeva (2014) – que acreditam no potencial positivo da visibilidade e conhecimento para melhores escolhas sociais, mais transparentes, justas e eficientes.

As contribuições são variadas, distintas e instigantes em fenômeno tão complexo e heterogêneo e, ao mesmo tempo, com características similares em diversos contextos. Recomendações e práticas foram elaboradas para o contexto russo (Musaeva et al., 2015), e imposto de renda pessoal e

suas excepcionalidades para o alemão e polonês (Hybka, 2016). Em Musaeva e outros (2015), uma das orientações se deu no cuidado com o fato de que o alívio tributário pode não ter efeito imediato.

A inovação foi se dando a cada novo olhar, nova área, novo elemento adicionado. Relações foram estudadas entre utilidade para o indivíduo e para o Estado (Saez, 2004), entre despesas tributárias e estabilização do sistema tributário (Kingi; Rozema, 2017), bem-estar fiscal e desigualdade (Branco; Costa, 2019), financiamento e reais necessidades comunitárias (Stick; Ramos, 2019). Branco e Costa (2019), por exemplo, ao estudarem a relação entre bem-estar fiscal e desigualdade em Portugal de 1989 a 2011, concluíram que as despesas tributárias cresceram junto com os gastos diretos na democracia e transição para um Estado com o bem-estar social.

A qualidade e a variedade metodológica são vastas, a depender dos estudos. Alguns trabalham o assunto na forma de pesquisa empírica ou ensaio teórico, de forma mais robusta ou sucinta, histórica ou pontual, conceitual ou prática. Estudos com método quantitativo na área geralmente costumam verificar programas específicos de benefício tributário e seus impactos, com metodologia direcionada ao contexto e ao tipo de benefício.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo compilar estudos associados à temática de benefício tributário através de ampla pesquisa teórica sobre o assunto, de forma sistemática, complementada por pesquisa livre, a fim de abranger o campo ao máximo. Pela investigação minuciosa e sistemática do tema, com a compilação dos estudos sobre o fenômeno e reflexões, considerações, análises e contribuições, atingiu-se o objetivo do estudo, sendo mais um esforço para ampliar o fenômeno, conhecê-lo e torná-lo acessível para o conhecimento do estado atual e para futuros aprofundamentos e discussões, necessários em uma realidade sempre mutação.

Sugeriram-se ainda, neste sentido, novas possibilidades de pesquisa frente às lacunas encontradas. Quanto aos ganhos do método, abrangência, não tendenciosidade, originalidade, ineditismo e oferecimento de informações de qualidade e norteadoras (Galvão, Pereira, 2014) são contribuições oferecidas para a área.

A pesquisa teve como motivação a intenção de unir teoria e prática para auxiliar a ampliar conhecimentos de finanças e gestão pública, buscando conhecer e reconhecer o território de pesquisas relacionadas ao benefício tributário, oferecendo uma compilação da teoria até então encontrada sobre o tema, nas limitações e delimitações apontadas na parte metodológica deste estudo. Nas possibilidades da atuação pública na gestão dos anseios sociais, a tributação e a não tributação encontraram espaço de atuação, reconhecidas potencialidades e desafios do tema. Essa identificação do fenômeno permitiu a análise dos estudos existentes até o momento da coleta, promovendo esclarecimentos, auxiliando o compêndio da temática e sendo potencial instrumento de conhecimento, de auxílio à responsabilidade fiscal e à decisão de políticas públicas.

A possibilidade de implementar políticas via benefício tributário ganha ainda maior importância quando consideradas as características peculiares das sociedades geridas pelos entes, podendo utilizar diferenciações de política que buscam um resultado mais conectado com a realidade em que se inserem. Afinal, dentro dos limites legais e conceituais e das possibilidades do próprio instituto, “as teorias têm que ser adaptadas às circunstâncias sociais e culturais cambiantes dos tempos” a fim de ampliar a compreensão da vida e seu potencial de impacto prático (Denhardt, 2011, p. 21).

O espaço público tem em si potencial transformador e acolhedor das demandas sociais. As contribuições da pesquisa, para além do ganho de compêndio e reflexões, buscam legitimar o espaço de alternativas que visam essa atuação que se dirige sempre para a melhora da vida em sociedade, eis que nela reside a razão de ser do Estado. Se quem suporta o custo

da tributação é a sociedade, e se o Estado existe para servir à sociedade e é por ela custeado, por lógica é também da sociedade o custo dos benefícios tributários – e também os efeitos positivos daí advindos. A ampliação dos conhecimentos sobre essas possibilidades e a discussão dos ônus e benefícios, de seus potenciais e fragilidades, podem apontar para melhores decisões públicas, impactando a prática da vida social. Munir a sociedade e os gestores de conhecimentos também amplia as possibilidades reais de intervenção positiva na vida cotidiana.

Ainda como conclusões, algumas lacunas de estudos foram encontradas, como exemplos de contribuições de esforços para identificar impactos sociais, políticos e culturais, dentre outros, expandindo o conceito para além de custos e benefícios econômicos. Estudos focados em benefícios tributários podem, ainda, rediscutir e ressignificar os objetivos finais do Estado e as reais necessidades da sociedade, desenhando intervenções direcionadas para os problemas públicos. Possibilidades de aplicação e uso de benefícios utilizados em outros países para o contexto brasileiro, como uma análise mais aprofundada de admissibilidade de créditos para cidadãos que se encaixem na linha de isenção do IRPF e tenham gastos de saúde e educação, a ser compensado em anos seguintes, por exemplo, mostra todo um campo de estudos que poderia refinar o ordenamento brasileiro buscando maior justiça na distribuição dos custos públicos. Todo esse “passado” que compõe o presente do conhecimento do campo, traz até aqui o momento no qual se pode continuar a ampliar os olhares por “subir nos ombros de gigantes”, e conseguir também encontrar espaço para as contribuições.

REFERÊNCIAS

ACKERMAN, D.; AUTEN, G. Tax expenditures for noncash charitable contributions. **National Tax Journal**, v. 64, n. 2, Part 2, p. 651-688, June 2011.

AFONSO, J. R. Não é (o) Simples! **Conjuntura Econômica**, jan. 2019.

AHMED, Q. M. A test of relative efficacy of tax expenditures and direct expenditures A neo-classical approach. **Journal of Development Economics**, v. 65, p. 477-489, 2001.

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

ALM, J.; MCKEE, M.; BECK, W. Amazing Grace: tax amnesties and compliance. **National Tax Journal**, v. 43, n. 1, p. 23-27, Mar. 1990.

ALMEIDA, C. M. da S. de; SANTOS, C. M. V. dos. Incentivos fiscais: uma análise do ponto de vista bibliométrico. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 9, n. 2, p. 3-17, Uneb, Salvador/BA, maio/ago. 2019.

ALMEIDA, F. C. R. de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do TCU**, n. 84, 2000.

ALMEIDA, R. C. **Incentivos Fiscais e extrafiscalidade**: intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os estados. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

ALTSHULER, R.; DIETZ, R. Tax expenditure estimation and reporting: a critical review. National Bureau of Economic Research. **Working paper** 14263. NBER Working paper series. Aug. 2008.

ALVAREZ, R. B. P. **Instrumentos públicos de incentivo às exportações e desempenho de estreantes no mercado internacional**. 2013. 120p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.

ANDREAZZI, M. de F. S.; SICSÚ, B.; HOLGUIN, T. Gastos tributários relacionados ao consumo de atenção privada à saúde: contribuição ao debate sobre políticas de financiamento. **São Paulo em Perspectiva**, v. 22, n. 1, p. 137-151, jan./jun. 2008.

ANDREAZZI, M. de F. S. *et al.* A agenda da reforma dos benefícios tributários das famílias e das empresas com saúde: entre o particular e o geral. **Revista de Sociologia Política**, v. 18, n. 35, Curitiba, Fev. 2010.

ANSU, Y.; LAURSEN, T. B. P.; BRIXI, H. P.; VALENDUC, C. M. A.; SWIFT, Z. L. (ed.). **Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. Directions in Development.** The World Bank. Washington D.C., 2004.

ARAÚJO, E. M.; PAES, N. L. Desoneração da cesta básica ou expansão do programa bolsa família? Uma simulação por equilíbrio geral computável. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 23, n. 1, p. 1-23, 2019.

ASSUNÇÃO, B. B. **Análise do custo-benefício dos incentivos fiscais recebidos pela empresa M. Dias Branco, sob a ótica da DVA.** 2017. Artigo Acadêmico (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017.

ASSUNÇÃO, M. C. **Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise.** Finanças Públicas, Política fiscal e a crise econômica internacional, XV Prêmio Tesouro Nacional, 2010.

ASSUNÇÃO, M. C. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 99-123, jan. 2011.

AVRAM, S. Who benefits from the ‘hidden welfare state’? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries. **Journal of European Social Policy**, v. 28, n. 3, p. 271-293, 2018.

AZEVEDO, R. R. de; CABELLO, O. G. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Universidade Federal do Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, 2020.

BARRIOS, S.; MOSCAROLA, F. C.; FIGARI, F.; GANDULLIA, L.; RISCADO, S. The fiscal and equity impact of social tax expenditures in the EU. **Journal of European Social Policy**, p. 1-15, 31 dez. 2019.

BELL, M. E.; BRUNORI, D. Symposium on developing a property tax expenditure budget. **Public Finance and Management**, v. 14, n. 2, p. 110-117, 2014.

BERNEY, R. E.; LARSON, A. J. The adequacy of state and local taxes and business location. **The Annals of Regional Science**, v. 2, p. 103-113, 1968.

BEVILACQUA, L.; REIS, L. Incentivos fiscais de ISS e desenvolvimento urbanístico. MACEDO, A.; AGUIRREZÁBAL, R. R. (coord.). **Gestão fiscal municipal, tributação, orçamento e gasto público**, v. 7, São Paulo: Quartier Latin, 2019.

BITTENCOURT, W. A. **Análise do Simples Nacional na perspectiva da receita e renúncia fiscal no município de Manaus (AM)**. 2020. 267p. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2020.

BLASCO, A. S. Subvenciones, préstamos y desgravaciones a la I+D: ¿cuál es su impacto en las empresas catalanas? **Investigaciones Regionales: Journal of Regional Research**, v. 40, p 109-140, 2018.

BOLZAN, G.; BIANCHI, M. Renúncia de Receitas: estudo dos impactos financeiros no estado do Rio Grande do Sul no período de 2003 a 2014. **RAC: Revista de Administração e Contabilidade**, ano 16, n. 31, p. 48-70, jan./jun. 2017.

BOMFIM, G. P. **Incentivos tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015.

BORDIN, L. C. V. **ICMS**: Gastos Tributários e Receita Potencial. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003, Porto Alegre (RS). Brasília: ESAF, 2003. 51 p.

BORNÉO, C. C. **Conversa entre direito e economia**: breves considerações sobre renúncia fiscal e controle social. 2017. 133p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

BOTELHO, L. H. F.; ABRANTES, L. A.; FIALHO, N. S. Reflexões sobre as aplicações de políticas de desonerações tributárias no desenvolvimento regional brasileiro. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 24, n. 79, p. 1-20, 2019.

BRACCIALLI, A. G. B.; PEDRO, E. Z.; FIGUEIRA, L. H. **A renúncia de receita na Administração Pública**. Trabalho de Curso. Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012. 73p.

BRANCO, R.; COSTA, E. The Golden Age of Tax Expenditures: Fiscal Welfare and Inequality in Portugal (1989-2011). **New Political Economy**, v. 24, n. 6, 2019, 780-797.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Portal da Legislação. Brasília, 1988.

BRASIL. Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. Planalto. **Portal da Legislação**. Brasília, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 16 out. 2023.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. **Portal da Legislação**: Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**, Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, v. 1, pub. abr. 2019. Brasília, 2019.

BRITO, M. A. de S. **Renúncia fiscal e o setor de máquinas e equipamentos agrícolas**: as políticas de incentivos tributários e seus efeitos no estado do Rio Grande do Sul, no âmbito do ICMS, de 1970 a 2008. 2012. 105p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

BRUNE, E. V. **Adoção da Lei do Bem**: um estudo sobre o impacto tributário em uma empresa do Vale do Taquari. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Taquari, Lageado, 2019.

BUISSA, L.; BEVILACQUA, L.; MORAIS, P. H. Incentivos fiscais de ICMS e renúncia de receita com o Regime de Recuperação Fiscal (RRF). **R. Fórum Dir. Fin. e Econômico** – RFDDE. Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 127-143, mar./ago. 2017.

BURMAN, L. E.; PHAUP, M. Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for Budget Reform. Chapter in NBER book **Tax Policy and the Economy**, v. 26, p. 93-124, Jeffrey Brown, 2012.

CARBONNIER, C.; PALIER, B.; ZEMMOUR, M. Tax cuts or social investment? Evaluating the opportunity cost of French employment strategy. **Cambridge Journal of Economics**, v. 40, p. 1687-1705, 2016.

CARNEIRO, A. M.; RAUPP, F. M. O Simples Nacional é um Gasto Tributário? Reflexões a Partir de um Ensaio Teórico. **Rev. FSA**, Teresina, v. 18, n. 4, art. 5, p. 83-107, abr. 2021.

CARNEIRO, A. M.; ROCHA, A. C. da; TREVISAN, L. A. P. Federalismo e Autonomia Municipal: Comprometidos Pela não Repartição da Receita do ICMS. **Rev. FSA**, Teresina, v. 17, n. 1, jan. 2020.

CARVALHO, M. do S. M. V. de; TONET, H. C. **Qualidade na administração pública**. RAP Rio de Janeiro, v. 28, n. 2, p. 137-152, abr./jun. 1994.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

CESAR, G. R. de C. *et al.* **Incentivos fiscais na América Latina**: benefícios para as maquilas no Paraguai e para o setor elétrico da Colômbia. 2019, 1. ed., Friedrich Ebert Stiftung.

CERULLI, G.; POTI, B.; SPALLONE, R. The impact of fiscal relief on multinationals business R&D investments: a cross country analysis. **Econ Polit**, v. 35, p. 649-675, 2018.

CHINARRO, E. P.; VELASCO, J. R. Los gastos fiscales. Cincuenta años de estudio y desarrollo práctico. **Estudios de Economía Aplicada**, v. 34, n. 2, 2016, p. 469-488.

CLARKE, C.; FOX, E. Perceptions of Taxing and Spending: A Survey Experiment. **The Yale Law Journal**, v. 124, n. 1252, 2015.

COLAUTO, R. D. *et al.* Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas. **REPeC**, Brasília, v. 7, n. 1, art. 4, p. 58-72, jan./mar. 2013.

COLOMBO, Daniel Gama. **Análise Econômica dos Incentivos Fiscais à Inovação no Brasil: Ensaio acerca dos impactos da Lei 11.196/05 na Inovação Industrial**. 2017. 251p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012.

COSTA, R. S. **Política de renúncias fiscais: relações entre benefícios fiscais e desenvolvimento socioeconômico no Estado da Paraíba**. 2011. 55p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2011.

COUTO, F. F. **Muito mais que incentivos fiscais: a (s) história (s), a (s) política (s) e o desenvolvimento local em Montes Claros/MG.** 2015. 180p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

CUNHA, G. H. da. O horário eleitoral (não) gratuito como gasto tributário indireto. Artigo. **SEDEP**, maio, 2018.

DAVIE, B. F. Tax expenditures: the basics. **New Directions for Evaluation**, n. 79, Fall 1998. Special Issue: Evaluating Tax Expenditures: Tools and Techniques for Assessing Outcomes. Jossey-Bass Publishers.

DENHARDT, R. B. **Teoria Geral de Administração Pública.** Traduzido por Francisco G. Heidemann. 6. ed. Wadsworth: Cengage Learning, 2011.

DETZEL, A. M. H. de B. A instrumentalização do Direito Tributário: tributação para o bem ou para o mal? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 136, 2018.

DINIZ, É.; AFONSO, J. R. Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo Governo Federal. **Texto de Discussão FGV/ IBRE**, 26 p, jan. 2014.

DOERRENBURG, P.; PEICHL, A.; SIEGLOCH, S. The elasticity of taxable income in the presence of deduction possibilities. **Journal of Public Economics**, v. 151, p. 41-55, 2017.

EISMEIER, T. J. The power not to tax: a Search for effective controls. **Journal of Policy Analysis and Management**, v. 1, n. 3, p. 333-345, 1982.

ELALI, A. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. MARTINS, I. G. da S.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. (coord.). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

ELLIS, C.; FARICY, C. Social Policy and Public Opinion: How the Ideological Direction of Spending Influences Public Mood. **The Journal of Politics**, v. 73, n. 4, p. 1095-1110, oct. 2011.

FARICY, C.; ELLIS, C. Public Attitudes Toward Social Spending in the United States: The Differences Between Direct Spending and Tax Expenditures. **Political Behavior**, v. 36, p. 53-76, 2014.

FARICY, C.; ELLIS, C. Race, “Deservingness,” and Social Spending Attitudes: The Role of Policy Delivery Mechanism. **Political Behavior**, 2019.

FAZOLI, J. C. *et al.* Incentivos fiscais como política pública de desenvolvimento industrial: uma análise empírica dos efeitos econômicos da concessão de crédito presumido de ICMS para as indústrias têxteis do estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 17, n. 51, p. 59-74, maio/ago. 2018.

FELD, A. L. Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures. By Stanley S. S. Surrey. Cambridge: Harvard University Press. 1973. Reviewed by Alan L. Feld. **Harvard Law Review**, v. 88, n. 5, mar. 1975.

FELDSTEIN, M. S. Raising revenue by limiting tax expenditures. NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH. NBER Working paper series: **Working paper 20672**, nov. 2014.

FMI. Fundo Monetário Internacional. **Código de boas práticas para a transparência fiscal**. [S. l.], 19 out. 2007.

FMI. Fundo Monetário Internacional. **Brasil: Avaliação da transparência fiscal**. IMF Country Report, n. 17/104. jan. 2017.

FMI. Fundo Monetário Internacional. Tax expenditure reporting and its use in fiscal management: a guide for developing Economics. Prepared by Christopher Heady and Mario Mansour. **Fiscal affairs department**. 2019.

FORMIGONI, H. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. 2008. 192p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

FREITAS, R. B. de. **A interpretação “não literal” das isenções**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2015.

GALVÃO, M. C. B.; RICARTE, I. L. M. Revisão sistemática da literatura: conceituação, produção e publicação. **LOGEION: Filosofia da informação**, Rio de Janeiro, v. 6 n. 1, p.57-73, set.2019/fev. 2020.

GALVÃO, T. F.; PEREIRA, M. G. Revisões sistemáticas da literatura: passos para sua elaboração. **Epidemiol. Serv. Saúde**, Brasília, v. 23, n. 1, p. 183-184, jan./mar. 2014.

GOLDIN, J.; LISTOKIN, Y. Tax expenditure salience. **American Law and Economics Review**. Advance Access publication September 20, 2013.

GONÇALVES, O. O.; BONAT, A. L. Análise econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 20, n. 121, p. 381-407, jun./set. 2018.

GUPTA, S. **Time do pay more attention to tax expenditures?** CENTER FOR GLOBAL DEVELOPMENT. Aug., 2018.

HANSON, G. D.; EIDEMAN, V. R. Agricultural Income Tax Expenditures – A microeconomic Analysis. **American Agricultural Economics Association**, v. 67, n. 2 May, 1985. p. 271-278. Published by: Oxford University Press.

HARRIS, E.; SHAKIN, J. **The distribution of major tax expenditures in the individual income tax system.** Congress of the United States. Congressional Budget Office. Pub. n. 4308, May, 2013.

HASELSWERDT, J.; BARTELS, B. L. Public Opinion, Policy Tools, and the Status Quo: Evidence from a Survey Experiment. **Political Research Quarterly**, v. 68, n. 3, p. 607-621, 2015.

HAUER, C. C. **A concessão de benefícios fiscais e a igualdade tributária.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Lisboa, Lisboa, 2018.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no Direito brasileiro.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito. São Paulo: 2009.

HOLLAND, M. (coord.). Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades. **FGV ESSP**, abr. 2019.

HOUNDONUGBO, A. N.; MOHSIN, M. Macroeconomic effects of cost equivalent business fiscal incentives. **Economic Modelling**, v. 56, p. 59-65, 2016.

HYBKA, M. M. Personal income tax expenditures in germany and poland. **Research Papers of Wroclaw University of Economics**, n. 439, 2016.

JAGODA, N. Murray: Tax expenditures for wealthy should be cut. **Bond Buyer**, 07320469, v. 1, n. 34119, 2014.

JIMÉNEZ, J. P.; PODESTÁ, A. **Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina**. División de Desarrollo Económico, CEPAL. Santiago de Chile, 2009.

JOGARAJAN, S. Bring them Home: the case for tax concessions for returning australians. **Revenue Law Journal**, v. 16, issue 1, 2006.

KELIUOTYTÉ-STANIULÉNIENÉ, G.; MIRONENKO, A. Financial sustainability facets: threats to the tax system emerging from tax incentives. **Journal of security and sustainability issues**, v. 8, n. 4, jun. 2019.

KINGI, H.; ROZEMA, K. The effect of tax expenditure on automatic stabilizers: methods and evidences. **Journal of Empirical Legal Studies**, v. 14, issue 3, p. 548-568, Sep. 2017.

KIRSCHNEROVÁ, P.; JANOUSKOVÁ, J. Are tax expenditures of individuals only a tool of tax optimisation? **Int. Adv. Econ. Res.** v. 24, p. 239-252, 2018.

LARA, N. **Texto para Discussão nº 77 - 2020** Gasto Tributário como ferramenta para o desenvolvimento econômico e social do país. IESS – Instituto de Estudos de Saúde Suplementar.

LESTER, R. Made in the USA? A Study of Firm Responses to Domestic Production Incentives. **Journal of accounting research**. v. 57, n. 4, Sep. 2019.

LIMA, L. V. de A. **Incentivos fiscais e sua influência no valor adicionado produzido pelas empresas**. 2017. 77p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2017.

MACEI, D. N.; LIMA, F. C. de. O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 178-198, Jul./Dez. 2016.

MALCHER, C. S. Z. G. **Renúncia de Receita Tributária: o Caso do estado do Pará**. 2012. 115p. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Pará. Instituto de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belém, 2012.

MAROSTICA, J. **Custo-benefício dos incentivos fiscais e indicadores de desempenho das empresas calçadistas listadas na BM&F BOVESPA**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2016.

MAROSTICA, J.; PETRI, S. M. Custo-benefício dos incentivos fiscais e indicadores de desempenho: um estudo de caso na empresa GRENDENE S/A. **Enf.: Ref. Cont. UEM - Paraná** v. 36 n. 3 p. 136-152 set./dez. 2017.

MARPLES, D. J. Tax expenditures: overview and analysis. **Congressional Research Service**, 7-5700. R44012. 30 apr. 2015.

MAYBUROV, I. A.; LEONTYEVA, Y. V. Implementation of the concept of tax expenditures in the Russian Federation: the evaluation methodology of effects and efficiency. **Economy of Industry**, v. 65, n. 1, 2014.

MCCABE, J. T.; BERMAN, E. P. American Exceptionalism Revisited: Tax Relief, Poverty Reduction, and the Politics of Child Tax Credits. **Sociological Science**, v. 3, p. 540-567, 2016.

MENDES, Á.; WEILLER, J. A. B. Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS. **Saúde debate**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 105, p. 491-505, abr./jun. 2015.

MENDONÇA, M. B. de. Zona Franca de Manaus: quanto estamos pagando? **Cad. Fin. Públ.**, Brasília, n. 14, p. 379-412, dez. 2014.

MENEZES, A. R. de A. A utilização indutora de incentivos fiscais como mecanismo de redução de desigualdades regionais: análise acerca de sua (in)efetividade à luz do modelo de Estado e do projeto político de desenvolvimento insculpido na CF de 1988. **Inc. Soc., Brasília**, DF, v. 7 n. 2, p. 19-29, jan./jun. 2014.

METTLER, S. 20,000 Leagues Under the State. **Washington Monthly**, 00430633, Jul./Aug. v. 43, n. 7/8, 2011.

MINAS, J.; FREUDENBERG, B. Australia's 50% CGT Discount: Policy Oversight? **Australian tax forum**, 35, 2020.

MORAES, B. M. M.; BENDER FILHO, R. Mercado Brasileiro de Lácteos: análise do impacto de políticas de estímulo à produção. **RESR**, Piracicaba/SP, v. 55, n. 4, p. 783-800, out./dez. 2017.

MORAES, J. V. P. de. **Incentivos fiscais**: critérios de concessão e consequências de seu descontrole. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito. Porto Alegre, 2011.

MUSAEVA, K. M.; ALIEV, B. K.; SULEYMANOV, M. M.; DYUKINA, T. O. Tax Relieves: Costs of Their Application in Taxation and Issues of the Efficiency Evaluation. **Asian Social Science**, v. 11, n. 5, Canadian Center of Science and Education, 2015.

NELSON, R. A. R. R. Dos incentivos fiscais: uma análise de sua dimensão normativa no sistema jurídico brasileiro. **RFPTD**, v. 4, n. 4, 2016.

NELSON, R. A. R. R. Da questão dos incentivos fiscais na república federativa do Brasil. **Revista de la Facultad de Derecho**, v. 45, 2018, e20184505.

NÓBREGA, M. Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina y el Caribe**, CEPAL, 2002.

OCKÉ-REIS, C. O. Qual é a magnitude do gasto tributário em saúde? **Boletim de Análise Político-Institucional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, n.5, 2014.

OCKÉ-REIS, C. O. Sustentabilidade do SUS e renúncia de arrecadação fiscal em saúde. **Ciência & saúde coletiva**, v. 23, n. 6, p. 2035-2042, 2018.

OLIVEIRA, J. L. da C. **Zona Franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia tributária dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados pelo modelo.** 2011. 146p. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas. Porto Alegre, 2011.

OLIVEIRA, L. G. S. M. de; CUNHA, J. V. A. da; NASCIMENTO, S. A. do; AVELINO, B. C. Análise das políticas de incentivos fiscais nos municípios brasileiros: o caso da instalação da Grendene no município de Teixeira de Freitas/BA. **Revista Catarinense de Ciências Contábeis**, Florianópolis, v. 13, n. 49, p. 37-53, set./dez. 2014.

OECD. Organization for Economic Co-Operation and Development. **Tax expenditures in OECD Countries.** 2010.

PAES, N. L. Gastos tributários: uma análise comparada. **Revista de Estudos Sociais**, n. 28, v. 14, 2012.

PAES, N. L. Os gastos tributários e seus impactos sobre o desempenho da saúde e da educação. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 19, n. 4, p. 1245-1253, 2014a.

PAES, N. L. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 541-554, set./dez. 2014b.

PANIAGO, E. A. F. Tax expenditure e direito fundamental à liberdade. **Cad. Fin. Públ.**, Brasília, n. 14, p. 343-378, dez. 2014.

PELLEGRINI, J. A. **Gasto Tributário: aspectos conceituais, experiência internacional e o caso do Brasil.** XXI Prêmio Tesouro Nacional 2016.

PESSÔA, L. C.; PESSOA, S. (org.). **Uma análise da qualidade dos gastos tributários com o Simples Nacional**. São Paulo: FGV Direito SP, 2020.

PESSÔA, L. C.; PINTO, A. E.; ZUGMAN, D. Uma Análise da Qualidade dos Gastos Tributários com o Simples Nacional. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45. p. 593-624. São Paulo: IBDT, 2020.

PIMENTEL, C. C. A eficiência do gasto tributário e a utilização das políticas de renúncia fiscal na cultura. 5 *Journal of Institutional Studies* 2, **Revista Estudos Institucionais**, v. 5, n. 2, p. 486-507, maio/ago. 2019.

PIONTKEWICZ, R.; FREITAS, M. do C. D.; BIZ, A. A. Benefícios fiscais para incentivo à inovação tecnológica no Brasil: informação para uso no processo de tomada de decisão em indústrias de grande porte. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, Ribeirão Preto, v. 8, n. 2, 2017.

POTERBA, J. M. Introduction: economic analysis of tax expenditure. **National Tax Journal**, v. 64, p. 451-458, June, 2011.

POZEN, D. E. Tax Expenditures as Foreign Aid. Columbia Law School Scholarship Archive 116. **Yale Law Journal**, p. 869, 2007.

PROPHETER, G. Towards enhancing tax abatement transparency: reviewing the promises and limitations of GASB 77. **Journal of public budgeting, accounting & financial management**, v. 29, n. 4, p. 439-465, 2017.

PUREZA, M. E. M. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais: Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. Associação dos

Consultores Legislativos e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. **Cadernos Aslegis**, v. 8, n. 29, p. 41-74, maio/ago. 2006.

RAJAH, N.; SMITH, S. Taxes, tax expenditures, and environmental regulation. **Oxford Review of Economic Policy**, v. 9, n. 4, p. 41-65, 1993.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, p. 76-96, São Paulo: Atlas, 2003.

REDONDA, A.; SARRALDE, S. D. de; HALLERBERG, M. *et al.* Tax expenditure and the treatment of tax incentives for investment. **Economics The Open-Access, Open-Assessment E-Journal**, v. 13, 2019.

REZENDE SILVA, A. **O programa Produzir: Goiás e o impacto na promoção de emprego, renda e arrecadação local**. 2018. 97p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Goiânia, 2018.

RIANI, F.; ALBUQUERQUE, C. M. P. de. Renúncia de receita do estado de Minas Gerais no período 2001-2011: considerações, estimativas e avaliações. **Anais do XV Seminário sobre Economia Mineira**, Diamantina, 2012.

RIBEIRO, M. de F. Concessão de incentivos fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos municípios. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 36, n. 2, jul./dez. 2016.

RODRIGUES, H. T.; CRUZ, L. P. da. Renúncia de receita como instrumento de concessão de privilégios particulares e efetivação das práticas corruptivas. **Anais do XV Seminário Internacional de Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea**. 2018.

ROMNEY-ALEXANDER, D. Payroll giving in the UK: Donor incentives and influences on giving behaviour. **International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing**, v. 7, n. 1, p. 84-92, 2002.

ROSA, J. R. G. Benefícios ou Gastos Tributários: Aperfeiçoando Critérios de Identificação e de Estimativa de Renúncia de Receita. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. **Orçamento Público em Discussão** n. 4, 2013. 20p.

RUSSELL, K. L. The Politics of Hidden Policy: Feedback Effects and the Charitable Contributions Deduction. **Politics & Society**, v. 46, n. 1, p. 53-80, 2018.

SAEZ, E. The optimal treatment of tax expenditures. **Journal of Public Economics**, v. 88, p. 2657-2684, 2004.

SANTANNA, J. M. B.; JUNQUEIRA DE MATOS, E. R.; DALMONECH, L. F. *et al.* A teoria da escolha pública e o custo social da decisão entre o gasto público e a renúncia de receita. **Espacios**, v. 37, n. 35, p. 25, 2016.

SANTOS, L. A. dos. Os impactos dos incentivos fiscais nas repartições de receitas tributárias dos entes federados: uma análise crítica dos precedentes do Supremo Tribunal Federal. **Revista Caderno Virtual**, IDP, v. 2, n. 43, jan./fev./mar. 2019.

SCHARF, K. A. Why are tax expenditures for giving embodied in fiscal constitutions? **Journal of Public Economics**, v. 75, p. 365-387, 2000.

SCHARF, K.; SMITH, S. The price elasticity of charitable giving: does the form of tax relief matter? **Int Tax Public Finance**, v. 22, p. 330-352, 2015.

SCHERER, T. V. **A influência da política de incentivo fiscal nacional no desempenho inovativo das empresas beneficiárias**. 2013. 102p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS, L. F. M. **Tributação indutora e Análise Econômica do Direito**: uma investigação crítica. 2017. 215p. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas. Recife, 2017.

SHABBAR; S.; AHMED, Q. M.; PASHA, F. A juxtaposition of tax expenditures and direct expenditures: case study of the manufacturing sector of Pakistan. **9th Economics & Finance Conference**, London, 22 may. 2018.

SHOUP, C. S. Surrey's Pathways to Tax Reform. A review article. **The Journal of Finance**, v. 30, n. 5, p. 1329-1341, 1975.

SILVA, A. P. da. **Questão fiscal no Brasil**: a renúncia fiscal e sua relação com o orçamento da seguridade social (2006 a 2017). 2018. 229p. Tese (Doutorado em Serviço Social e Política Social) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2018.

SILVA, R. C. da. **O controle público dos incentivos fiscais para a tutela da igualdade tributária**. 2012. 325p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito. PUC/RS, Porto Alegre, 2012.

SILVEIRA JUNIOR, R. R. **Suspensão da Lei do Bem: uma análise e seus impactos na economia brasileira**. 2018. 46p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

SINGLETON, W. R.; NAKAMURA, T. An international comparison of tax base erosion due to tax expenditures. **International Journal of Business, Accounting, and Finance**, v. 10, n. 1, 2016.

SIQUEIRA, B. L. da C.; MARTINS, M. A. dos S. Indicadores de desempenho e projetos da Lei Rouanet. **Management control review**, v. 2, n. 1, 2017.

SMITH, J. Tax expenditures and public health financing in Australia. **The Australia Institute**. Discussion paper, n. 33, 2000.

SOMAVILLA, J. L.; LOBATO, P. H. B. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 70, n. 1, ano XXVII, jan./mar. 2009.

SOUZA, G. S. de. **Incentivos fiscais e dispêndios com P&D&I: uma avaliação da aplicação da Lei do Bem**. Tese (Doutorado em Ciências) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

SOUZA, L. S. de. **A eficiência da renúncia fiscal**: um método de controle para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2014. 233p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

STANLEY, L.; HARTMAN, T. K. Tax Preferences, Fiscal Transparency, and the Meaning of Welfare: An Experimental Study. **Political Studies**, v. 66, n. 4, p. 830-850, 2018.

STICK, M.; RAMOS, H. Does municipal funding of organizations reflect communities of need? Exploring trends in Halifax, 1996-2016. **Urban Research & Practice**. Pub. Dec. 2019.

SURREY, S. S.; HELLMUTH, W. F. **The tax expenditure budget – response to professor Bittker**. National Tax Journal, v. 22, n. 4 1969.

SURREY, S. S. Tax expenditures. **Challenge**, v. 18, n. 6, p. 53-54, 1976.

SURREY, S. S.; MCDANIEL, P. R. The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, v. 17, n. 5, 1976.

TANZI, V. Welfare systems and their complexity. **Paper presented at the annual Congress of the International Institute of Public Finance (IIPF)** in Tampere, Finland, August 23, 2018.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1205/2014**. Plenário, Relator Raimundo Carreiro, processo 018.259/2013-8. Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 14 de maio de 2014. Brasília, 2014.

THURONYI, V. Tax expenditures: a reassessment. **Duke law journal**, v. XX, p. 1155-1206, 1988.

TINOCO, G. Os benefícios tributários do Governo Federal. **INFORMAÇÕES FIPE. Temas de Economia Aplicada**, 2019.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Os direitos humanos e a tributação, v. 3, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal, v. 1, Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

TRONQUINI, L. F. M. **Transparência (e opacidade) da renúncia de receita tributária**: desvelando o cenário encontrado nos portais da transparência dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. 2018. 151p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

TRONQUINI, L. F. M.; LIMBERGER, T. Renúncia de receita tributária e cibertransparência: sobre a (in)disponibilização de informações pelos portais da transparência dos dez municípios com maior produto interno bruto (PIB) do estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 3, n. 2, p. 87-103, jul./dez. 2017.

VENTURA, A. C. R. **Cancelamento de benefício fiscal-financeiro à luz do princípio da segurança jurídica**: estudo de caso. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília, Brasília/DF, 2012.

VIDIGAL, M. A. **Incentivos fiscais e a distribuição de valores da DVA em empresas do setor de bens industriais**. 2017. 32p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

VIEIRA, F. S. de; GRASEL, D. Os incentivos fiscais e suas contribuições para o desenvolvimento econômico: o caso do programa de desenvolvimento industrial e comercial de Mato Grosso (Prodeic) de 2003 a 2014. **Planejamento e políticas públicas**, n. 51, 2018.

WILBERT, M. D. et al. Impactos do Simples na sociedade: uma análise da arrecadação e dos empregos gerados pelas microempresas, empresas de pequeno porte e pelos microempreendedores individuais. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 14, n. 42, p. 55-69, maio/ago. 2015.

WORMA, J. R.; BERGAMIN, M. A tomada de decisão e os impactos financeiros a partir do aproveitamento de incentivos fiscais. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 7, n. 1, p. 97-107, jan./mar. 2016.

ZUCCHI, A. L. **Utilização da informação contábil na adesão aos incentivos fiscais de inovação tecnológica estabelecidos pela Lei 11.196/05**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013. 255f.

A eficiência e celeridade nas compras públicas: um estudo sobre os principais fatores de influência

Efficiency and celerity in the public procurement:
a study on the main influencing factors

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.923>

Gustavo Henrique Corrêa de Paula Maciel¹

Mauro Eduardo Del Grossi²

Celso Vila Nova de Souza Júnior³

Luiz Honorato da Silva Júnior⁴

RESUMO

O princípio da eficiência deve ser uma obstinação constante da Administração Pública. Esta pesquisa buscou investigar as variáveis que impactam a eficiência das compras públicas, com foco na celeridade, especificamente na modalidade pregão, por meio de uma abordagem quantitativa. Trata-se de estudo de caso de 49 processos ocorridos entre 2020 e 2021 do Ministério da Justiça. Por meio de uma regressão linear, com a variável dependente representando o tempo total da fase interna, a variável que representa o tempo de elaboração do Termo de Referência impacta significativamente no aumento do tempo do processo licitatório, enquanto o tempo de duração do Estudo Técnico Preliminar reduz o período de licitação. Em outra análise, a regressão logística, o tempo dispendido na confecção do Termo de Referência impactou positivamente na probabilidade de gerar

1 Mestre em Gestão Pública pela Universidade de Brasília (UnB) e especializado em: Direito Público com ênfase em Licitações e Contratos; Marketing de Serviços; e Gestão Pública. Servidor público federal desde 2004, com mais de 18 anos de experiência na área de licitações e contratos. E-mail: gustavofunai@gmail.com

2 Doutor em Economia pela Universidade Estadual de Campinas (Unicamp). Professor integrante do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública (PPGP) da Universidade de Brasília (UnB). E-mail: delgrossi@unb.br

3 Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Economia de Empresas pela Universidade Católica de Brasília (UCB) e Mestre em Economia pela Georgia Institute of Technology em Atlanta, Georgia, EUA. Professor e Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UnB. E-mail: celso.vilanova@gmail.com

4 Doutor em Economia pela Universidade Federal do Pernambuco (UFPE). Professor integrante do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública (PPGP) da Universidade de Brasília (UnB). E-mail: lula_honorato@hotmail.com

itens não adjudicados, enquanto o tempo de elaboração da pesquisa de preços reduziu esta probabilidade. Em conclusão, aponta-se a oportunidade da administração reduzir o tempo de desenvolvimento do Termo de Referência e conceder maior atenção no Estudo Técnico Preliminar e nas pesquisas de preços.

Palavras-chave: eficiência; licitação; compras públicas; gestão pública.

ABSTRACT

The principle of efficiency must be a constant obstinacy of the public administration. This paper investigated the variables that impact the efficiency of public purchases, focusing on the celerity, specifically in the internal phase named “Pregão” modality, through a quantitative approach. This is a case study of forty-nine processes that occurred between 2020 and 2021 within the Ministry of Justice. Through linear regression, with the dependent variable representing the total time of the internal phase, the variable representing the time for drafting the Terms of Reference increases the duration of the process, while the duration of the Preliminary Technical Study reduces the bidding period. In logistic regression, the time spent preparing the Terms of Reference had a positive impact on the probability of generating items not awarded, while the time spent preparing the price survey reduced this probability. In conclusion, it is pointed out that the administration’s opportunity to reduce the time of development of the Terms of Reference and to give greater attention to the Preliminary Technical Study and price research.

Keywords: efficiency; bidding; public procurement; public management.

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



Data de submissão: 09/12/2023

Data de aprovação: 25/03/2024

Data de versão final: 03/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

O propósito da eficiência na Administração Pública brasileira não é novo, e é encontrado na sua forma legal no Brasil, pelo menos, desde o Decreto Lei nº 200/1967, que reestruturou a Administração Pública Federal (Brasil, 1967). A sua inserção como princípio constitucional buscou implementar um novo modelo administrativo, levando a experiência do setor privado para as atividades públicas, em uma tentativa de romper com o modelo burocrático e seguir para um modelo gerencial (Gabardo, 2003; Muniz, 2007).

Como aponta Muniz (2007), a constitucionalização do princípio da eficiência mostra sua importância, uma vez que os princípios são entendidos como normas que devem ser cumpridas na maior medida possível ao se avaliar um caso concreto, são a base de apoio da ordem jurídica, que auxiliam na compreensão das normas e são decorrentes de valores sociais fundamentais da sociedade (Matias-Pereira, 2010). A inclusão do princípio da eficiência é como um símbolo, serve como referência ao administrador público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional (Desordi; Bona, 2020).

As compras públicas estão inseridas nesta conjuntura, como explica Costa, Hollnagel e Bueno (2019, p. 51): “no atual contexto da administração gerencial e reforma do papel do Estado, o conceito de Gestão de Compras Públicas ganhou novo enfoque, sempre visando otimizar o investimento público e a prestação de serviços para a comunidade”.

As compras públicas, em geral, representam uma parcela importante do Produto Interno Bruto (PIB), onde os bens e serviços, destinados à formação de capital físico e humano (Fiuza; Caldeira, 2020), têm impactos inclusive de longo prazo no crescimento econômico. Porém, Oliveira (2015, p. 144) argumenta que ocorrem prejuízos nas licitações dos órgãos públicos, afirmando ser “necessário que não só a lei se desprenda de suas limitações, mas principalmente que cada órgão, dentro de sua especificidade, busque os gargalos em seus processos e sistemas, e foque em resultados”.

Assim, diante da importância das compras públicas trazidas por Fiuza e Caldeira (2020), e a necessidade de otimização dos processos apontada por Oliveira (2015), esta pesquisa busca investigar as variáveis que impactam a eficiência das compras públicas, especificamente na modalidade Pregão, com foco na sua celeridade, por meio de uma abordagem quantitativa. Trata-se de um estudo de caso com 49 processos ocorridos entre 2020 e 2021 do Ministério da Justiça, buscando identificar os fatores que impactaram na celeridade desses processos. Como resultado, objetiva-se apontar as peças dos processos licitatórios que requerem maior atenção dos gestores públicos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

As atividades de compras são essenciais à Administração Pública cumprir sua missão, entretanto, sua execução deve estar em conformidade com a legislação aplicável (Negrini; Pereira, 2019), sendo que “para abordar a temática das compras públicas, é importante trazer seus conceitos e critérios para que se possa discutir sobre a atividade” (Terra, 2016, p. 14).

2.1. Contratações públicas no Brasil

Como explicam Barcellos e Mattos (2017), ao contrário do que ocorre nas administrações privadas, a Administração Pública deve seguir um procedimento administrativo rigoroso, tendo a licitação, prevista no art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal de 1988, como regra para contratar com particulares privados (Nascimento et al., 2018).

Conforme a previsão constitucional, a lei estabelecerá os termos que serão conduzidas as licitações públicas. O Quadro 1 apresenta as principais leis gerais vigentes na atualidade.

Quadro 1 – Principais normativos que regem as contratações públicas

Norma	Ementa
Lei nº 14.133/2021	Lei de Licitações e Contratos Administrativos.
Lei nº 13.303/2016	Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.
Lei nº 10.520/2002	Institui, no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências.
Lei nº 8.666/1993	Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.
Lei nº 14.133/2021	Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

Fonte: elaborado pelos autores (2022).

Pode-se definir licitação como: “procedimento administrativo pelo qual a Administração Pública, obediente aos princípios constitucionais que a norteiam, escolhe a proposta de fornecimento de um bem, obra ou serviço, mais vantajosa para o erário” (Motta, 1999, p. 26).

Para entender com precisão esse conceito, primeiro busca-se a definição de procedimento administrativo, que para Di Pietro (2020) constitui uma série de atos preparatórios para o ato final objetivado. E nessa linha, Barcellos e Mattos (2017, p.54) escrevem que “os procedimentos licitatórios são as partes que compõem o fluxo de uma licitação, sendo de extrema importância para o andamento do processo licitatório”.

Detalhando o procedimento licitatório, de acordo com Cabral (2018, p. 11), “a partir da existência da necessidade pública a ser atendida, os atos de licitação desenvolvem-se numa sequência lógica, em duas fases: interna e externa”.

A fase interna ou preparatória, inicia-se pela solicitação, em que haverá a justificativa e definição do objeto da sua necessidade, estimação dos custos e indicação da reserva orçamentária. Nesta fase são delimitadas e determinadas as condições do ato convocatório antes de torná-las públi-

cas. Já a fase externa é caracterizada pela publicação do aviso do edital e a disponibilização do instrumento completo aos interessados, encerrando com a formalização da contratação do objeto licitado, em conformidade com as regras estabelecidas no edital da licitação (Cabral, 2018).

Sendo a fase interna e preliminar o foco do presente trabalho, atenta-se para um estudo realizado por Costa *et al.* (2020), que demonstra a importância de uma qualificada instrução na fase interna da licitação, que identificou falhas na elaboração dos editais, oriundos de erros formais e limitações técnicas dos colaboradores, principalmente, relacionadas ao objeto.

E com essa preocupação, a Lei nº 14.133/2021, que para Oliveira (2022, p. 3) “incorporou, em grande medida, diversas tendências já encontradas no ordenamento jurídico pátrio”, em seu art. 18, dispõe que a fase preparatória de uma licitação deve compreender: o Estudo Técnico Preliminar, com a descrição da necessidade; o Termo de Referência, com a definição do objeto; as condições de execução e pagamento, das garantias exigidas e ofertadas e das condições de recebimento; o orçamento estimado; o edital; a minuta de contrato; o regime de fornecimento de bens, de prestação de serviços ou de execução de obras e serviços de engenharia; a modalidade de licitação, o critério de julgamento, o modo de disputa e a adequação e eficiência da forma de combinação desses parâmetros; a motivação circunstanciada das condições do edital; a análise dos riscos que possam comprometer o sucesso da licitação e a boa execução contratual; a motivação sobre o momento da divulgação do orçamento da licitação (Brasil, 2021).

A importância de um bom Estudo Técnico Preliminar, para a contratação pública, há tempos é ressaltada nos Acórdãos do Tribunal de Contas da União. Seguem alguns exemplos:

9.3.1. ausência de um plano prévio de ações de manutenção predial (preventiva e corretiva) , não tendo sido realizados estudos técnicos preliminares para a definição dos serviços e respectivos quantitativos a serem demandados na execução

contratual, em afronta ao art. 7º, § 2º, inciso II, e § 4º, c/c o art. 6º, inciso IX, da Lei 8.666/1993 (Brasil, 2019, Acórdão 2573/2019-Plenário).

A licitação conjunta de equipamentos e dos respectivos serviços de instalação, por ser exceção à regra geral do parcelamento, exige do órgão contratante a demonstração, por meio de estudos preliminares, de que a segregação da compra traria prejuízos aos fins pretendidos e de que a aquisição conjunta seria efetivamente a mais adequada em termos técnicos e econômicos (Brasil, 2017, Acórdão 1134/2017-Segunda Câmara).

O Estudo Técnico Preliminar é atualmente regulado pela Instrução Normativa (IN) nº 40/2020, do Governo Federal, onde determina o detalhamento: da necessidade da contratação, dos requisitos, do levantamento de mercado, da descrição da solução, da estimativa de quantidades, da estimativa do valor, da justificativa para o parcelamento, da existência de contratações correlatas, da demonstração do alinhamento com o planejamento do órgão, dos resultados pretendidos, das providências a serem tomadas pela administração, de possíveis impactos ambientais e de posicionamento sobre a viabilidade e razoabilidade da contratação (Brasil, 2020).

Já a Instrução Normativa nº 05/2017, do Governo Federal, ao escrever sobre o Termo de Referência ou Projeto Básico, define que deverá conter: a declaração do objeto; a fundamentação da contratação; a descrição da solução como um todo; os requisitos da contratação; o modelo de execução do objeto; o modelo de gestão do contrato; os critérios de medição e pagamento; a forma de seleção do fornecedor; os critérios de seleção do fornecedor; as estimativas detalhadas dos preços, com ampla pesquisa de mercado; e adequação orçamentária (Brasil, 2017).

Reforçando que, de acordo com Krammes (2014), esse procedimento interno deve-se orientar pelos princípios constitucionais, sendo eles: a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência (Brasil, 1988).

2.2. Eficiência nas compras públicas

Calasans Júnior (2021, p. 40), coloca que a partir do princípio da eficiência ter sido “incluído no elenco do art. 37 da Constituição pela Emenda nº 19, de 1998, as licitações e contratações públicas devem visar, sempre, à otimização do proveito na utilização dos recursos disponíveis, o que está intimamente ligado ao princípio da economicidade”.

Explicando o princípio da eficiência, Carvalho Filho (2021) escreve:

O princípio da eficiência traduz a necessidade de a Administração aprofundar-se no modo de atuar (*modus faciendi*), buscando soluções rápidas e resultados ajustados às necessidades administrativas. A licitação é um procedimento burocrático por natureza e, por isso mesmo, demanda dos administradores o maior esforço possível para que ela possa realmente alcançar sua finalidade, qual seja a seleção da melhor proposta (Carvalho Filho, 2021, p. 300).

Orientando o presente estudo, Schooner, Gordon e Wherry (2008) afirmam que eficiência diz respeito à forma como funciona um sistema de compras públicas, sendo a velocidade seu ponto principal, mas também estando relacionado ao desperdício e a solicitação de informações realmente necessárias aos fornecedores. Rezende e Moreira (2021, p. 237), analisando o artigo de Schooner, Gordon e Wherry (2008), escrevem que “a eficiência diz respeito à forma com que o sistema de compras públicas funciona contemplando elementos, como a velocidade dos processos de contratação e a diminuição de desperdícios em termos de recursos humanos e financeiros”.

Dessa maneira, o tempo de instrução da fase interna, que compreende os estudos e confecção dos artefatos que a compõem, já detalhados, e a verificação de uma possível economia aos cofres públicos, relacionados com o sucesso na seleção dos fornecedores, desvelam-se fatores que necessitam aprimoramento contínuo e apoio da academia neste sentido.

Sob a ótica da eficiência do processo administrativo, Almeida e Sano (2018) abordaram os prazos nos processos de compras, analisando os fatores que influenciaram na execução das subfases do pregão eletrônico na Base Aérea de Natal. Adotando as dimensões de análise: “Estrutura e organização do setor de compras”, “Recursos humanos especializados”, “Processos de compras” e “Sistemas de compras”, constataram que os prazos para realização dos pregões eletrônicos, vão no mínimo de 74 dias e no máximo de 176 dias, sendo possível identificar que as subfases: lances e adjudicação do objeto, composição, elaboração do edital e análise jurídica são responsáveis pelo consumo de cerca de 80% do tempo nos processos analisados.

Alves *et al.* (2019) avaliando os modelos de Gestão de Compra Centralizada (GCC) e Descentralizada (GCD) de medicamentos, utilizando a variável tempo operacional (dias) do processo de aquisição, desde a solicitação da compra até a entrega do medicamento, bem como avaliando a efetividade baseada no custo através da Razão Custo-Efetividade Incremental (RCEI), identificaram o tempo operacional de 30 dias no modelo GCC e 180 dias no modelo GCD. Assim, concluem que a centralização objetiva atingir a eficiência na aquisição, através da otimização do processo de compra pela redução de atividades sobrepostas, levando a economias de escala.

Alves, Santarem e Andrade (2020) analisaram a eficiência do Regime Diferenciado de Contratação (RDC), instituído pela Lei nº 12.462/2011, nas obras de infraestrutura de transportes do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes. Os autores elencam algumas inovações do RDC para busca da eficiência nos processos licitatórios, sendo eles: prazos mínimos entre divulgação da licitação e o recebimento das propostas; inversão da fase de habilitação pela de apresentação das propostas de preços; modo de disputa aberto; regime de execução do tipo integrada; remuneração variável; fase recursal única; orçamento sigiloso; negociação de condições mais vantajosas com os licitantes; e pré-qualifi-

cação. Obtiveram prazo médio de 78 dias, de quando o certame foi aberto até a homologação, alegando uma possibilidade de redução deste período de dias, caso o prazo entre a publicação do edital e a abertura do certame fosse igual ao mínimo exigido na legislação, melhorando desta forma a eficiência dos processos licitatórios, por reduzirem o tempo médio dos processos e por aumentar o desconto ofertado.

Também por meio de uma pesquisa quantitativa, Fernandez, Medeiros e Shikida (2018), utilizando o modelo de regressão linear Probit, analisando os registros da Pró-Reitoria Administrativa da Universidade Federal de Pelotas, avaliam o cumprimento dos contratos oriundos de pregões. Primeiro, para as variáveis dependentes notificações e penalizações, a localização é a principal variável explicativa quando a variável dependente é a notificação, e para a variável penalizações, as variáveis explicativas relevantes foram prazo, localização e porte.

Na mesma linha, Araújo e Jesus (2018), também utilizando o modelo de estimação Probit, investigam as contratações feitas pelo Instituto Federal do Espírito Santo. Como indicador de eficiência, adotaram a ocorrência ou não de custos de adaptação, considerando os seguintes: atrasos na entrega, alteração do fornecedor após assinatura do contrato, desconformidade do bem com a especificação constante do termo de referência e a necessidade de acionamento da assistência técnica no prazo de garantia. Também inseriram as seguintes variáveis de controle: tipo de material, tipo de pregão realizado, local da realização do pregão, tamanho da licitação e porte da empresa ganhadora. Os resultados apontam que as empresas classificadas como Grande Empresa são as que mais atrasam na entrega e que as Microempresas tiveram maior ocorrência de custos de adaptação. Devido a sua relevância, destacam-se as variáveis utilizadas por Fernandez, Medeiros e Shikida (2018) e Araújo e Jesus (2018) no modelo regressão linear.

Sartorelhi e Fiirst (2019), a fim de avaliar a eficiência do processo de compras junto à Secretaria de Compras e Patrimônio do Município de

Brasilândia do Sul, fundamentada em técnicas de pesquisa qualitativa e quantitativa encontraram um quadro reduzido de profissionais da área de compras e constataram que 70% dos entrevistados dos setores, responsáveis pela elaboração das solicitações de compras, não conhecem ou desconhecem a totalidade das leis, e a falta de capacitação leva ao acúmulo de serviços de alguns profissionais. O tempo médio das dispensas é de cerca de 15 dias e do Pregão Presencial no mínimo de 60 dias. Os serviços prestados cumprem apenas o mínimo necessário, ou seja, concluíram que, principalmente, a falta de capacitação contribui para a morosidade do processo.

Em síntese, os estudos focam suas análises em duas dimensões, a da celeridade e da economicidade. Sendo a celeridade, o tempo necessário para a conclusão da licitação e atendimento da demanda, e a economicidade o desconto ofertado pelos licitantes em cima do preço referencial.

Esta pesquisa optou por focar na análise da celeridade e sucesso dos processos de licitação, abstraindo da literatura anterior as seguintes hipóteses de pesquisa:

a) Hipótese 1: o tempo dispendido na fase interna das licitações é impactado fortemente pelo número de dias utilizados para elaboração do Termo de Referência;

b) Hipótese 2: na fase externa, após a publicação do edital, o tempo dedicado à pesquisa de preços influencia positivamente na redução do tempo de seleção do fornecedor.

3 METODOLOGIA

Por meio de uma pesquisa documental, este estudo de caso analisa processos licitatórios realizados pela Secretaria Executiva do Ministério da Justiça e Segurança Pública, na modalidade Pregão, entre 2020 e 2021. A limitação pela modalidade foi pela necessidade de levantamento de variáveis similares, além de ser a modalidade de maior recorrência, repre-

sentando aproximadamente 94% das licitações da unidade administrativa. Neste estudo de caso, foram analisados 49 processos administrativos licitatórios dos anos de 2020 e 2021, sendo que desses, três procedimentos licitatórios não foram finalizados, tendo a autoridade licitante realizado a revogação ou anulação do procedimento.

Após o levantamento dos dados, esta pesquisa de caráter quantitativa se utilizou de um modelo estatístico de regressão linear e outro de regressão logística⁵. Gujarati e Porter (2011) explicam que:

análise de regressão diz respeito ao estudo da dependência de uma variável, a variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis, as variáveis explanatórias, visando estimar e/ou prever o valor médio (da população) da primeira em termos dos valores conhecidos ou fixados (em amostragens repetidas) das segundas (Gujarati; Porter, 2011, p. 39).

A primeira técnica aplicada foi a de regressão linear múltipla⁶, que “oferece, prioritariamente, a possibilidade de que seja estudada a relação entre uma ou mais variáveis explicativas, que se apresentam na forma linear, e uma variável dependente quantitativa” (Fávero; Belfiori, 2017, p. 499). Sendo múltipla, “uma vez que considera a inclusão de diversas variáveis explicativas para o estudo do comportamento do fenômeno em questão” (Fávero; Belfiori, 2017, p. 500). O Quadro 2 traz os seus pressupostos, as consequências de suas violações e os procedimentos para a verificação de cada um deles.

5 As regressões foram processadas com o *software* Stata.

6 Sugere-se em pesquisas futuras testar modelos alternativos, como os baseados no conceito ‘duration’ para valores monetários.

Quadro 2 – Pressupostos do modelo de regressão

Pressuposto	Violação	Verificação do pressuposto
Os resíduos apresentam distribuição normal.	<i>Valor-P</i> dos testes <i>t</i> e do teste <i>F</i> não são válidos.	Teste de Shapiro-Wilk. Teste de Shapiro-Francia.
Não existem correlações elevadas entre as variáveis explicativas e existem mais observações do que variáveis explicativas.	Multicolinearidade.	Matriz de Correlação Simples. Determinante da matriz ($X'X$). <i>VIF</i> (<i>Variance Inflation Factor</i>) e <i>Tolerance</i> .
Os resíduos não apresentam correlação com qualquer variável <i>X</i> .	Heterocedasticidade.	Teste de Breusch-Pagan/ Cook-Weisberg.
Os resíduos são aleatórios e independentes.	Autocorrelação dos resíduos para modelos temporais.	Teste de Durbin-Watson. Teste de Breusch-Godfrey.

Fonte: Fávero; Belfiore (2017, p. 574).

As variáveis selecionadas e utilizadas nesta pesquisa estão apresentadas a seguir (Quadro 3):

Quadro 3 – Variáveis dependentes e explicativas para o modelo de regressão linear

Sigla	Variável	Tipo	Detalhamento
FaIn	Tempo de duração da fase interna ⁷	Dependente	Tempo (dias) transcorrido entre a data do primeiro documento do processo até a publicação do Edital, configurando a fase interna da licitação. Busca-se verificar a celeridade do processo.
Valor	Valor estimado da contratação	Explicativa	Representa o valor referencial encontrado na fase interna da licitação.
Econ	Percentual de economia	Explicativa	Valor (R\$) que representa a diferença entre o valor estimado da contratação e o valor adjudicado.
Pesq	Tempo de realização da pesquisa de preços	Explicativa	Tempo (dias) entre o documento que indica os responsáveis até a conclusão da primeira versão da pesquisa.
ETP	Tempo de elaboração do Estudo Técnico Preliminar	Explicativa	Tempo (dias) entre o documento que indica os responsáveis até a conclusão da primeira versão do estudo técnico.

⁷ Outros modelos poderiam ser adotados. Neste trabalho, como o foco é a celeridade dos processos, a variável dependente foi o tempo (dias).

Quadro 3 – Variáveis dependentes e explicativas para o modelo de regressão linear (continuação)

Sigla	Variável	Tipo	Detalhamento
TR	Tempo de elaboração do Termo de Referência	Explicativa	Tempo (dias) entre o documento que indica os responsáveis até a conclusão da última versão antes da publicação do edital.
SRP	Sistema de Registro de Preços	Explicativa (<i>Dummy</i>)	Indica se a licitação foi realizada ou não por meio do Sistema de Registro de Preços. Sendo 0 sem SRP e 1 com SRP.
Obj	Objeto da contratação	Explicativa (<i>Dummy</i>)	Informa se a contratação é de serviço ou de material. Sendo 0 material e 1 serviços.
Cancel	Licitação revogada ou anulada	Explicativa (<i>Dummy</i>)	Indica as licitações que por algum motivo foram revogadas ou anuladas pela autoridade licitante. Sendo 0 licitação normal e 1 licitação cancelada.
Atra	Atraso na fase de seleção do fornecedor	Explicativa (<i>Dummy</i>)	Indica se houve a suspensão da sessão pública ou a republicação do edital por erro na fase interna. Sendo 0 sem atraso e 1 com atraso.
Insu	Licitação homologada	Explicativa (<i>Dummy</i>)	Indica a quantidade de licitações que não tiveram fornecedores para todos os itens. Sendo 0 todos os itens adjudicados e 1 pelo menos um item sem vencedor.

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

A variável ‘FaIn’, como variável dependente, objetivou capturar a eficiência em relação ao aspecto da celeridade. A variável explicativa ‘Valor’ pretendeu identificar se o montante financeiro a ser disponibilizado reflete no tempo, e a variável ‘Econ’ é o percentual de desconto ofertado pelo licitante, para observar se a economicidade tem relação com a instrução, e as variáveis explicativas ‘Pesq’, ‘ETP’ e ‘TR’, que refletem o tempo de elaboração de documentos, foram escolhidas buscando entender como o tempo de elaboração de cada artefato afeta a fase interna. E a variável *Dummy* ‘SRP’ para investigar essas características da licitação interferem na eficiência, bem como as variáveis ‘Atra’, ‘Cancel’ e ‘Insu’, que apontam problemas na fase externa.

Assim, pode-se escrever a equação do modelo de regressão linear da seguinte forma:

$$FaIn = a + \beta_1.Vlor + \beta_2.Econ + \beta_3.Pesq + \beta_4.ETP + \beta_5.TR + \beta_6.SRP + \beta_7.Obj - \beta_8.Cancel - \beta_9.Atra - \beta_{10}.Insu + u_i$$

No modelo proposto, os sinais negativos para as variáveis ‘Cancel’, ‘Atra’ e ‘Insu’, por representarem problemas no procedimento licitatório, segue em consonância ao encontro da referência bibliográfica, no sentido de que quanto maior a dedicação ao planejamento menor serão os problemas nas etapas seguintes.

Com o levantamento das variáveis qualitativas, ‘Cancel’, ‘Atra’ e ‘Insu’, foi possível a utilização, também, de um modelo de regressão logística⁸ “que são utilizadas quando o fenômeno a ser estudado apresenta-se de forma qualitativa e, portanto, representado por uma ou mais variáveis *dummy*, dependendo da quantidade de possibilidades de resposta (categorias) desta variável dependente” (Fávero; Belfiore, 2017, p. 567). Fávero e Belfiore (2017), ainda, escrevem que o modelo objetiva estudar a probabilidade de ocorrência de um evento Y dicotômico a partir das variáveis explicativas, buscando a probabilidade de ocorrência do evento em estudo para cada observação.

A fim de verificar a adequação do modelo, seguindo o proposto por Fávero e Belfiore (2017), de forma análoga ao modelo de regressão, foi verificada a significância estatística geral do modelo e dos parâmetros da regressão logística binária, por meio do teste χ^2 , do teste Z de Wald e do teste de Hosmer-Lemeshow.

Quadro 4 – Variáveis dependentes e explicativas para o modelo de regressão logística

Sigla	Variável	Tipo	Detalhamento
Atra	Atraso na fase de seleção do fornecedor	Dependente (<i>Dummy</i>)	Indica se houve a suspensão da sessão pública ou a republicação do edital por erro na fase interna. Sendo 0 negativo e 1 positivo.
Insu	Licitação homologada	Dependente (<i>Dummy</i>)	Indica a quantidade de licitações que não tiveram fornecedores para todos os itens. Sendo 0 negativo e 1 positivo.

8 Outros modelos poderiam ser testados, como o Probit. Entretanto, os autores consideraram suficientes os testes de robustez do modelo adotado nesta pesquisa, não sendo necessário uso de modelos alternativos.

Sigla	Variável	Tipo	Detalhamento
FaIn	Tempo de duração da fase interna	Explicativa	Tempo (dias) transcorrido entre a data do primeiro documento do processo até a publicação do edital, configurando a fase interna da licitação. Busca-se verificar a celeridade do processo.
Pesq	Tempo de realização da pesquisa de preços	Explicativa	Tempo (dias) entre o documento que indica os responsáveis até a conclusão da primeira versão da pesquisa.
ETP	Tempo de elaboração do Estudo Técnico Preliminar	Explicativa	Tempo (dias) entre o documento que indica os responsáveis até a conclusão da primeira versão do estudo técnico.
TR	Tempo de elaboração do Termo de Referência	Explicativa	Tempo (dias) entre o documento que indica os responsáveis até a conclusão da última versão do Termo antes da publicação do edital.
SRP	Sistema de Registro de Preços	Controle (<i>Dummy</i>)	Indica se a licitação foi realizada ou não por meio do Sistema de Registro de Preços. Sendo 0 sem SRP e 1 com SRP.
Obj	Objeto da contratação	Controle (<i>Dummy</i>)	Informa se a contratação é de serviço ou de material. Sendo 0 material e 1 serviços.

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Nesse segundo modelo, houve a investigação a partir das variáveis ‘Atra’ e ‘Insu’ que passam a ser dependentes, com a intenção de chegar à probabilidade de que cada variável explicativa afeta o adequado transcorrer da fase de seleção do fornecedor e assim a celeridade da contratação.

4 RESULTADOS

Antes de apresentar os resultados das regressões, será apresentado a seguir uma descrição geral das informações dos processos analisados.

4.1 Análise geral dos dados levantados

Foi encontrado um pouco mais de 20% dos processos com atrasos na fase de seleção do fornecedor, com a suspensão ou mesmo republica-

ção do edital e, também, 20,4% dos certames não tiveram itens adjudicados, ou seja, parte ou total dos itens não tiveram ganhadores. Segue abaixo o detalhamento das variáveis:

Quadro 5 – Histograma das variáveis quantitativas

Variável	Observações	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
FaIn	49	200,081	135,331	13	550
Valor	48	3.692.067	6.445.149	7.199,2	27.787.985
Econ	44	26,704	22,265	0	89
Pesq	45	105,155	104,093	1	460
ETP	42	61,809	93,326	1	412
TR	45	127,6889	106,5434	10	460

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Quadro 6 – Detalhamento das variáveis qualitativas

Variável	Não ocorrência	Ocorrência	Porcentagem de ocorrência
SRP	33	16	32,65
Obj	15	32	65,31
Cancel	46	3	6,12
Atra	39	10	20,41
Insu	39	10	20,41

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Dentre as variáveis quantitativas, a discrepância entre o mínimo e o máximo se destaca, cabendo a explicação de que as 48 observações para a variável ‘Valor’ são em virtude de um procedimento ter usado uma porcentagem referente a taxa de desconto, na variável ‘Econ’ não foram computados os processos cancelados e os que tiveram todos os itens não adjudicados. Devido às repetições de licitações ou mesmo pela exigência do objeto, não houve novas pesquisas, estudos técnicos e termos de referência em alguns certames.

A maioria dos procedimentos licitatórios foram para a contratação de serviços e 32,65% realizadas pelo Sistema de Registro de Preços, mas, apesar do baixo quantitativo de licitações anuladas ou canceladas, considerando o esforço dedicado para a formalização dos certames, com uma média de duzentos dias para instrução da fase interna, pode-se compreender como alta a porcentagem de 20,4% de processos com itens sem adjudicação, ou seja, que não tiveram licitante escolhido para a sua execução.

4.2 Estimação pelo modelo estatístico de regressão linear

Para adequação do modelo, foi realizada a transformação de *Box-Cox* nas variáveis quantitativas originais, visto que segundo Fávero e Belfiore (2017) a aplicação do logaritmo natural tende a diminuir a amplitude e a discrepância dos valores, sendo comum a obtenção dessas novas variáveis pelos pesquisadores.

Em sequência, realizando uma análise preliminar dos pressupostos de erro, realizou-se a análise de correlação entre as variáveis explicativas, como segue no Quadro 7.

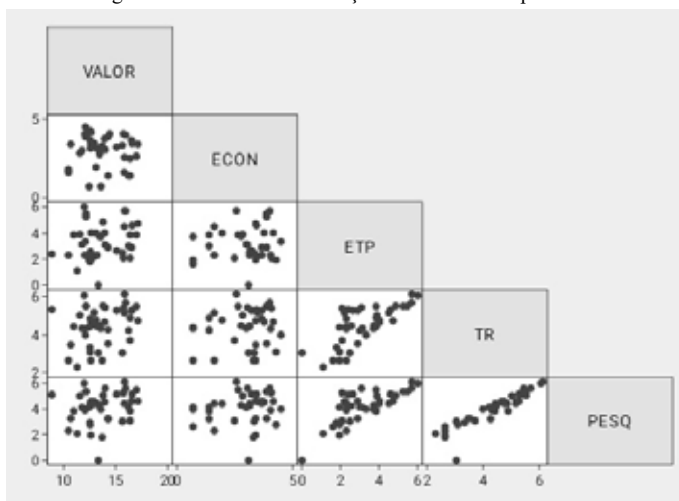
Quadro 7 – Correlação entre as variáveis

	fain	valor	econ	etp	tr	pesq	srp	obj	atra	cancel	insu
fain	10.000										
valor	0.2987	10.000									
econ	0.0961	-0.0578	10.000								
etp	0.5717	0.2329	0.1027	10.000							
tr	0.8801	0.2790	0.1463	0.7213	10.000						
pesq	0.7634	0.2119	0.1648	0.7499	0.9250	10.000					
srp	-0.0877	0.2109	-0.3815	-0.0985	0.0608	-0.0827	10.000				
obj	0.5736	0.4140	0.2118	0.3802	0.6218	0.6182	-0.2239	10000			
atra	0.1753	0.1727	-0.0899	0.0216	0.0825	-0.0136	0.2953	0.0499	10000		
cancel	0.2924	-0.1092	.	0.3669	0.2899	0.2516	0.0037	0.1861	-0.1293	10000	
insu	0.1293	-0.0526	-0.2637	0.0055	0.0765	-0.0952	0.2953	-0.0564	0.1205	-0.1293	10000

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Em observação, é possível verificar uma correlação entre a variável ‘ETP’ e as variáveis ‘TR’ e ‘Pesq’, bem como entre as variáveis ‘TR’ e ‘Pesq’. O gráfico abaixo (Figura 1) auxilia a constatação das correlações positivas e aparentemente lineares.

Figura 1 – Gráficos de correlação das variáveis explicativas



Fonte: elaborada pelos autores por meio do software Stata (2023).

Processando a regressão, obtém-se os resultados apresentados no Quadro 8.

Quadro 8 – Resultado da regressão linear

Significativas a 5%			
Prob > F = 0.0000	F = 23.20***	R-squared = 0.8931	Adj R-squared = 0.8546
FaIn (dependente)		Coef.	P> t
Valor		-.0010761	0.969
Econ		.0319412	0.504
ETP		-.1001123	0.071*
TR		.8871359	0.000***
Pesq		-.0909634	0.439

Quadro 8 – Resultado da regressão linear (continuação)

SRP	.0389126	0.747
Obj	-.2549316	0.071*
Atra	.0339106	0.739
Cancel	0	
Insu	.1060475	0.436
Cons	1.947921	0.000

***, ** e * indicam significância de 1%, 5% e 10% respectivamente.

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Prosseguindo na análise foi aplicando o procedimento *stepwise*, com o percentual de erro de 5%, com o objetivo de eliminar possíveis correlações e as variáveis não significativas do modelo, chegando aos seguintes resultados:

Quadro 9 – Resultado da regressão linear – variáveis significativas

Significativas a 5%			
Prob > F = 0.0000	F = 72.94***	R-squared = 0.8759	Adj R-squared = 0.8639
FaIn (dependente)		Coef.	P> t
TR (explicativa)		.8134113	0.000***
Obj (explicativa)		-.313084	0.009***
ETP (explicativa)		-.1195131	0.008***
Const.		75.33627	0.000

***, ** e * indicam significância de 1%, 5% e 10% respectivamente.

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Verificando o primeiro pressuposto de erro, foi realizado o Teste de Shapiro Francia, assumindo as seguintes hipóteses (Fávero e Belfiore, 2017, p. 219):

H0: a amostra provém de uma população com distribuição $N(\mu, \sigma)$;

H1: a amostra não provém de uma população com distribuição $N(\mu, \sigma)$.

O resultado foi de $\text{Prob} > z = 0,21652$, superior a 0,05, aceitando H_0 . Lembrando da seguinte regra de decisão: se $\text{prob} > Z$ for maior que 0,05 aceita H_0 .

O segundo pressuposto a ser verificado diz respeito à inexistência de multicolinearidade, por meio do teste VIF (*Variance Inflation Factor*) e *Tolerance*. Com a premissa de que a estatística *Tolerance* for muito baixa (0,25 ou menos), e, conseqüentemente, a estatística VIF for alta (maior que 4) poderia ser um indício de problemas de multicolinearidade, mas não ocorreu quebra deste pressuposto neste estudo, uma vez que nenhuma estatística foi elevada, a maior foi da variável 'TR', com 2,12.

O terceiro pressuposto refere-se à ausência de heterocedasticidade, a ser verificado pelo Teste de Breusch-Pagan/Cook-Weisberg, com as seguintes hipóteses:

[...] como hipótese nula, o fato de a variância dos termos de erro ser constante (erros homocedásticos) e, como hipótese alternativa, o fato de a variância dos termos de erro não ser constante, ou seja, os termos de erro serem uma função de uma ou mais variáveis explicativas (erros heterocedásticos) (Fávero; Belfiore, 2017, p. 586).

Como o resultado foi $\text{Prob} > \chi^2 = 0,5954$, a hipótese nula do teste não pode ser rejeitada, ou seja, os resíduos não apresentam correlação com qualquer variável explicativa. Complementando com o teste White, em regra de decisão similar, tendo sido $\text{Prob} > \chi^2 = 0,0743$, superior a 0,05, conclui-se que a variância dos termos de erro são homocedásticos.

Observa-se que, seguindo os ensinamentos de Fávero e Belfiore (2017), como o banco de dados é uma *cross-section* (um único momento no tempo), não foi analisado o teste para o pressuposto de autocorrelação dos resíduos temporais.

Dessa forma, não se identificou nenhuma inconsistência estatística no modelo final, que responde, aproximadamente, a 87% do objeto da pesquisa e com um alto nível de significância global.

Em síntese, os resultados da regressão linear apontam que o tempo de duração da fase interna está positivamente influenciado pelo tempo de elaboração do Termo de Referência, e negativamente pelo tempo dedicado à elaboração do Estudo Técnico Preliminar e quando se tratar da contratação de serviços.

4.3 Estimação pelo modelo estatístico de regressão logística

Como já informado, os eventos a serem pesquisados das duas variáveis dependentes inicialmente escolhidas (‘Atra’ e ‘Insu’) ocorreram, aproximadamente, em 20% dos processos analisados, assim, para escolha de um modelo com melhor resposta, após a inserção no sistema STATA, aceitando um percentual de erro de 10%, comparando o coeficiente conhecido por pseudo R2 de McFadden (Quadro 10), tendo a variável ‘Insu’ tido uma melhor resposta e sido escolhida.

Quadro 10 – Parâmetro de escolha para a variável dependente

Equação do modelo	Pseudo R2
$Atra = \alpha + \beta_1.Infain + \beta_2.Invalor + \beta_3.Inetp + \beta_4.Inecon + \beta_5.Intr + \beta_6.Inpesq + \beta_7.srp + \beta_8.obj, \text{ level (90)}$	0.1615
$Insu = \alpha + \beta_1.Infain + \beta_2.Invalor + \beta_3.Inetp + \beta_4.Inecon + \beta_5.Intr + \beta_6.Inpesq + \beta_7.srp + \beta_8.obj, \text{ level (90)}$	0.4663

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Ao rodar o modelo, não havia variáveis significativas ao nível de 10%, tendo sido utilizado o procedimento *stepwise*. Com isso, para verificar a adequação do modelo após o procedimento, foi feito o teste de razão de verossimilhança (*likelihood-ratio test*), de acordo com Fávero e Belfiore (2017), a partir das seguintes hipóteses:

- H0: *modelo final é adequado;*
H1: *modelo final não é adequado*

Com o $\text{Prob} > \chi^2 (0.2200) > 0,05$, aceitou-se H_0 , sendo considerado adequado o seguinte modelo final: $\text{Insu} = \alpha + \beta_1.\text{tr} + \beta_2.\text{pesq}$. Segue o resultado:

Quadro 11 – Resultado do modelo final da regressão logística

Significativas a 10%		
Prob > $\chi^2 = 0.0176$		
Insu (dependente)	Coef.	P> z
Pesq (explicativa)	-3.041617	0.064
TR (explicativa)	4.038589	0.040
Const.	-7.195226	0.057

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

Seguiu-se com o Teste de Hosmer-Lemeshow, com o $\text{Prob} > \chi^2 (0.0813)$ maior que 0,05, aceitando H_0 , conforme hipóteses abaixo, e confirmando a adequação do modelo:

H_0 : as frequências esperadas e observadas sejam iguais;

H_1 : as frequências esperadas e observadas são diferentes.

Com isso, obteve-se um modelo final sem aparente problema estatístico, composto por duas variáveis com grau de confiança de 90%. Em suma, ter a licitação homologada está negativamente relacionada ao tempo demandado na elaboração do Termo de Referência, e positivamente com o tempo despendido na pesquisa de preços.

4.4 Discussão dos resultados

No modelo de regressão linear, o tempo de elaboração do Termo de Referência (TR) foi a variável com maior impacto na duração da fase interna da licitação, havendo uma esperada relação positiva, ou seja, quanto maior o tempo de elaboração do Termo de Referência maior o tempo

da fase interna. Ressalta-se que a elaboração dos Termos exige grande quantitativo de requisitos para a sua confecção, como definido na IN nº 05/2017, e pela valoração dada ao documento por Chaves (2015), que tende a gerar maior preocupação ou atenção dos agentes envolvidos com o seu desenvolvimento.

Outro ponto que corrobora o peso do tempo de elaboração dos Termos de Referência, é o fato de ser a variável explicativa quantitativa com a maior média, 127 dias, próximo da média de toda a fase interna, que foi de 200 dias. Em comparação com outra pesquisa, Almeida e Sano (2018), analisando os pregões eletrônicos da Base Aérea de Natal, identificaram média menor de 76,7 dias na fase interna das licitações.

Essas constatações se aproximam ao estudo de Presser, Araújo e Gomes (2020), que após mapearem o processo de compras, apontam para uma maior preocupação com os procedimentos do que com os resultados. Esta preocupação excessiva com a formalidade dos processos muitas vezes desvirtua a finalidade de inserção do princípio da eficiência do modelo gerencial de administração, em oposição ao rejeitado modelo burocrático (Gabardo, 2003; Matias-Pereira, 2010).

Em outra direção, Alves, Santarem e Andrade (2020), analisando a eficiência do Regime Diferenciado de Contratação (RDC), obtiveram um prazo médio de 78 dias, desde a abertura do certame até a homologação. Esse resultado, como experiência positiva no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (Dnit), indica uma possibilidade de melhoria na celeridade dos processos aqui analisados.

Diferente, a variável 'ETP' (Estudos Técnicos Preliminares), que se esperava um comportamento semelhante à variável 'TR', impacta negativamente a variável dependente. O maior tempo de elaboração dos Estudos Técnicos Preliminares leva a uma redução do tempo de instrução da fase interna, atuando favoravelmente para a celeridade do procedimento licitatório. Sendo assim uma variável importante, seu desenvolvimento

pode ainda ser otimizado por meio de ferramentas tecnológicas, a exemplo do *framework* para planejamento proposto por Cruz, Oliveira e Gurgel (2020), que elevou o dinamismo das equipes e entregas dentro dos prazos estipulados.

A variável ‘Obj’ (tipo de objeto da contratação: material ou serviço) captura uma relação negativa entre o tipo de objeto e o tempo da fase interna, houve a verificação de que, quando se contrata serviço, o tempo de duração da fase interna tende a ser menor. Cabe a ressalva que, aproximadamente, 65% das contratações foram de serviços, trazendo a possibilidade da experiência com o objeto produzir efeito positivo na celeridade.

As variáveis ‘Atra’, ‘Cancel’ e ‘Insu’, respectivamente, atrasos, cancelamentos e itens não adjudicados nas licitações, representam problemas vistos na fase de seleção do fornecedor, não foram significativas para explicar a relação com a variável dependente, o que deixa um alerta sobre o tempo destinado para a fase interna e a qualidade de sua instrução.

Já no modelo de regressão logística, a variável ‘TR’ foi a que obtve o maior poder de explicação em relação à variável dependente ‘Insu’, com o tempo de confecção aumentando a probabilidade de as licitações não terem todos os seus itens adjudicados. Opostamente, a variável ‘Pesq’ tem efeito negativo, mostrando que quanto maior o tempo de preparação da pesquisa de preços menor será a probabilidade de insucesso nas contratações.

Com os dois modelos evidenciando a forte influência da variável ‘TR’, no primeiro apurando uma relação contrária à celeridade e no segundo uma maior tendência de resultar em problemas na fase da seleção do fornecedor, destaca-se a relevância de concessão de maior atenção na produção dos Termos de Referência, buscando qualificar sua produção em menor tempo possível, o que atenderia ao princípio da eficiência.

Para isso, além da já citada proposta de Cruz, Oliveira e Gurgel (2020), que também se aplica ao Termo de Referência, talvez resida na capacitação dos agentes envolvidos, usando os achados de Almeida e Sano

(2018) que, entre outros, destacam a carência de pessoal qualificado e a falta de investimento em capacitações como elementos que prejudicam a celeridade.

De acordo com o modelo, um maior tempo dedicado para a pesquisa de preços pode reduzir a quantidade de itens sem vencedores. Andrade (2018) constata que a pesquisa de preços deve priorizar a qualidade e a diversidade de fontes, a fim de “reduzir o risco de frustração do pregão por inconsistências nos preços auferidos” (Andrade, 2018, p. 27).

Por conseguinte, os processos de elaboração do Termo de Referência, do Estudo Técnico Preliminar e da pesquisa de preços são fatores relevantes para o alcance da eficiência das licitações conduzidas, tendo a presente investigação desvelado a direção de uma possível intervenção pela administração.

5 CONCLUSÕES

Este estudo de caso identificou que a duração da fase interna das compras públicas investigadas se apresentou excessivamente longa, com a média de 200 dias e chegando ao máximo de 500 dias, havendo uma relação positiva com o tempo de elaboração do Termo de Referência e negativa quanto ao tempo dedicado ao Estudo Técnico Preliminar e o tipo de objeto (serviços ou material).

Os resultados deste estudo pelas regressões lineares apontaram que o tempo de duração da fase interna de uma licitação está positivamente influenciado pelo tempo de elaboração do Termo de Referência, e negativamente pelo tempo dedicado à elaboração do Estudo Técnico Preliminar, ou quando se tratar da contratação de serviços. Já a regressão logística apontou que ter a licitação homologada está negativamente relacionada ao tempo demandado na elaboração do Termo de Referência, e positivamente ao tempo despendido na pesquisa de preços.

Em análise conjunta dos modelos, percebe-se que a redução do tempo de elaboração do Termo de Referência deve ser perseguida pela administração, uma vez que, além de garantir a eficiência do procedimento licitatório, reduz a probabilidade de problemas na fase de seleção. Já o Estudo Técnico Preliminar e a Pesquisa de Preços, proporcionam maior eficiência na licitação quanto aos aspectos da celeridade e da redução de intercorrências na fase de seleção, respectivamente.

Os modelos de regressão utilizados têm o potencial de gerar evidências para os tomadores de decisões, no sentido de possibilitar a identificação dos momentos em que a administração e seus agentes devem concentrar maiores esforços, de maneira a promoverem a celeridade na instrução processual e a diminuição de problemas que afetam a eficiência na seleção do fornecedor.

Durante o levantamento de dados se pesquisou o total de onze variáveis, porém no modelo de regressão linear foram identificadas apenas três variáveis explicativas significantes, e no modelo de regressão logística duas variáveis explicativas, que pode evidenciar a necessidade de aumento de observações, ou seja, de processos licitatórios, em estudos futuros é recomendável ampliar o número de processos analisados, ampliando o recorte temporal ou inserindo outros órgãos. Outros modelos também devem ser testados, como, o Probit.

Também para pesquisas futuras, sugere-se investigar o perfil dos agentes que trabalham na instrução dos processos de licitação, sua formação acadêmica, experiência e capacitação sobre o tema.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. A. M.; SANO, H. Função compras no setor público: desafios para o alcance da celeridade dos pregões eletrônicos. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 89-106, jan./fev. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/YQ35TgSsFSq3J8R-vVpNMjpb/>. Acesso em: 21 mar. 2021.

ALVES, J. S. M.; REIS, V. A. S.; DEULEFEU, F. C.; SEVERINO, F. G. Impacto econômico entre dois modelos de compras públicas: centralizado e descentralizado. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde. Brasília**, v. 10, n. 3, set. 2019. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rgs/article/download/26410/23647/57092>. Acesso em: 21 mar. 2022.

ALVES, K. R.; SANTAREM, L. M. S.; ANDRADE, T. Análise da modalidade regime diferenciado de contratação nas licitações do DNIT. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 71, n. 1, 2020. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v71i1.3449>. Acesso em: 21 mar. 2021.

ANDRADE, J. Eficiência na cotação de preços de referência na modalidade de licitação pregão eletrônico: um estudo em um instituto federal de ensino. **Práticas em Gestão Pública Universitária**, v. 2, n. 1, p. 3-32, 2018. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/pgpu/article/view/3398>. Acessado em: 19 set. 2022.

ARAÚJO, P. M. C.; JESUS, R. G. Processo licitatório tipo menor preço e eficiência em compras públicas: um estudo de caso. **Revista Principia - Divulgação Científica e Tecnológica do IFPB**, [S. l.], n. 41, p. 24-38, jun. 2018. Disponível em: <https://periodicos.ifpb.edu.br/index.php/principia/article/view/2021>. Acesso em: 21 set. 2021.

BARCELLOS, B. M.; MATTOS, J. G. **Licitações e Contratos**. 1. ed. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 21 mar. 2021.

BRASIL. (Constituição [1988]) **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acessado em: 22 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.520**, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110520.htm. Acesso em: 22 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.303**, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em: 22 fev. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 05**, de 26 de maio de 2017. Dispõe sobre as regras e diretrizes do procedimento de contratação de serviços sob o regime de execução indireta no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-5-de-26-de-maio-de-2017-atualizada>. Acesso em: 4 mar. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 40**, de 22 de maio de 2020. Dispõe sobre a elaboração dos Estudos Técnicos Preliminares - ETP - para a aquisição de bens e a contratação de serviços e obras, no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional, e sobre o Sistema ETP digital. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-40-de-22-de-maio-de-2020>. Acesso em: 21 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.133**, de 1 de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 22 fev. 2022.

BRASIL. **Portal da Transparência**, 2021. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/>. Acesso em: 5 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2573/2019**-Plenário. Publicado no Boletim de Jurisprudência nº 288, de 11 de novembro de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/jurisprudencia-selecionada/%2522Estudo%2520T%25C3%25A9cnico%2520Preliminar%2522/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520COLEGIADO%2520asc%252C%2520ANOACORDAO%2520desc%252C%2520NUMACORDAO%2520desc/1/sinonimos%253Dtrue>. Acesso em: 23 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1134/2017**-Segunda Câmara. Publicado no: Boletim de Jurisprudência nº 159, de 21 de fevereiro de 2017. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/jurisprudencia-selecionada/%2522Estudo%2520T%25C3%25A9cnico%2520Preliminar%2522/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520COLEGIADO%2520asc%252C%2520ANOACORDAO%2520desc%252C%2520NUMACORDAO%2520desc/4/sinonimos%253Dtrue>. Acesso em: 23 fev. 2021.

CABRAL, J. de A. Terceirização nas Instituições Federais de Ensino Superior: o processo de licitação para os serviços terceirizados da Universidade Federal de Pernambuco. **Revista Estudos e Pesquisas em Administração**, v. 2, n. 2, p. 108-127, 2018. Disponível em: <https://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/repad/article/view/6259>. Acesso em: 19 fev. 2021.

CALASANS JÚNIOR, J. **Manual da Licitação**: com base na Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. 35. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

CHAVES, E. dos S. Aspectos importantes da fase interna da licitação: uma análise sobre o conjunto de elementos necessários e suficientes para a caracterização do objeto do processo licitatório. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 13 n. 1, p. 149-170, 2015. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/index>. Acesso em: 19 fev. 2021.

COSTA, R. E.; HOLLNAGEL, H. C.; BUENO, R. L. P. Compras governamentais: panorama atual e desafios. **Revista Científica Hermes - FIPEN**, v. 23, p. 51-75, 2019. Disponível em: <http://www.fipen.edu.br/hermes1/index.php/hermes1/article/view/459>. Acesso em: 22 fev. 2022.

COSTA, E. R.; CHAVES, L. D. P.; COSTA, A. L.; MAZZO, A. Sucesso e insucesso nas licitações da modalidade pregão: revisão scoping review. **Medicina (Ribeirão Preto)**, v. 53, n. 1, p. 97-106, 2020. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rmrp/article/view/157217>. Acesso em: 22 fev. 2021.

CRUZ, E.; OLIVEIRA, T.; GURGEL, A. Desenvolvimento de um framework para o planejamento de compras públicas: estudo em uma Universidade Federal. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 11, n. 3, p. 94-116, 2020. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/gep/article/view/18475>. Acesso em: 22 fev. 2022.

DESORDI, D.; BONA, C. A inteligência artificial e a eficiência na administração pública. **Revista De Direito**, v. 12, p. 1-22, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/9112/5928>. Acesso em: 17 fev. 2022.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FERNANDEZ, R. N.; MEDEIROS, N. X.; SHIKIDA, C. **Licitações e eficiências em compras públicas**: um estudo de caso para a Universidade Federal de Pelotas. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília, v. 9 n. 3, 2018. DOI: <https://doi.org/10.31501/ealr.v9i3.9372>. Acesso em: 21 mar 2022.

FIUZA, E. P. S.; CALDEIRA, D. M. **Eficiência nas Aquisições de Bens e Serviços**. In: GIAMBIAGI, F. Reforma do Estado Brasileiro - Transformando a Atuação do Governo. São Paulo: Atlas, 2020.

GABARDO, E. **Eficiência e Legitimidade do Estado**: uma análise das estruturas simbólicas do direito político. Barueri, SP: Manole, 2003.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Economia Básica**. Porto Alegre: AMGH, 2011.

KRAMMES, A. Gerenciamento do Escopo em Projetos Originados por Meio de Licitação. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 4, n. 3, p. 30-45, 2014. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/gep/article/view/9581/4325>. Acesso em: 20 fev. 2021.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTTA, C. P. C. **Eficácia nas licitações e contratos**: estudos e comentários sobre as leis 8666/93 e 8987/95, com a redação da lei 9648 de 27/5/98. 8. ed., Belo Horizonte: Ed. Del-Rey 1999. 536 p.

MUNIZ, C. C. B. O princípio da eficiência na administração pública brasileira. **Revista Prisma Jurídico**, v. 6, p. 85-100, 2007. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/prisma/article/view/1130/858>. Acesso em: 14 fev. 2022.

NASCIMENTO, J. O.; BRANDEBURSKI, E. H.; ZITTEI, M. V. M.; LUGOBONI, L. F. Adherence to sustainability criteria for federal organs in the state of São Paulo. **Revista de Ciência da Administração**, v. 1, n. 2, p. 24-36, 2018. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2018V20nespp24>. Acesso em: 22 fev. 2021.

NEGRINI, F.; PEREIRA, B. A. D. Avaliação da ferramenta de tecnologia da informação e comunicação (TIC) utilizada no processo de compras em uma IFES: propostas de melhorias. **Revista Sociais e Humanas**, v. 32, n. 1, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/sociais/humanas/article/view/33711>. Acesso em: 22 fev. 2022.

OLIVEIRA, I. G. S. Análise de correspondência aplicada a preposições sobre a eficiência e eficácia do processo de compras públicas a partir

da percepção de diferentes atores envolvidos. **Revista Ciências Administrativas**, v. 21, n. 1, p. 131-162, 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4756/475647148007.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2022.

OLIVEIRA, R. C. R. **Licitações e Contratos Administrativos: Teoria e Prática**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

PRESSER, N. H.; ARAÚJO, N. M.; GOMES, J. S. B. As relações de poder que se configuram nas compras em universidades públicas: contribuição para os estudos dos documentos e da materialidade da informação. **Revista em Questão**, v. 26, n. 3, 2020. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/EmQuestao/article/view/100239>. Acesso em: 3 mar. 2022.

REZENDE, C. M. R.; MOREIRA, M. F. **Gestão & Regionalidade**, v. 37, n. 112, p. 233-250, 2021. Disponível em: https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/6036/3493. Acesso em: 3 mar. 2022.

SARTORELHI, G. S.; FIIRST, C. Compras públicas municipais: um estudo sobre a gestão do departamento de compras no município de Brasilândia do Sul. **Revista Competitividade e Sustentabilidade**, v. 6, n. 2, p. 155–168, 2019. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/comsus/article/view/21002>. Acesso em: 3 mar. 2022.

SCHOONER, S. L.; GORDON, D. I.; WHERRY, J. L. Public procurement systems: unpacking stakeholder aspirations and expectations. **GWU Legal Studies Research Paper**, n. 1133234. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1133234>. Acesso em: 3 mar. 2022.

TERRA, A. C. P. **Compras públicas inteligentes: um modelo de análise estratégica para a gestão das compras públicas – estudo de caso do instituto do meio ambiente e dos recursos hídricos do distrito federal**.

2016. 251 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública em Rede Nacional) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/6452>. Acesso em: 7 mar. 2021.

A Nova Lei de Licitações e Contratos: as perspectivas dos Tribunais de Contas do Nordeste

The New Law on Bidding and Contracts: the perspectives of the Court of Auditors of the Northeast

<https://10.32586/rcda.v22i2.941>

Jordânia de Sousa Gomes¹

Alessandra Carvalho de Vasconcelos²

Augusto César de Aquino Cabral³

RESUMO

As compras na administração pública seguem trâmites legais, e os gestores precisam estar atentos aos aspectos financeiro-orçamentários e às exigências da Nova Lei de Licitações e Contratos. Atualmente, a Lei nº 14.133/2021 está em fase de adequação, ficando a cargo dos Tribunais de Contas a fiscalização da aplicação dos recursos públicos por parte dos governantes. Arelado a este contexto, o presente estudo visa descrever os principais temas discutidos nos Tribunais de Contas dos estados do Nordeste brasileiro no tocante à Nova Lei de Licitações e Contratos. A pesquisa documental, descritiva, predominantemente qualitativa, com dados do período de 2021 a 2023 foi realizada a partir de matérias oficiais, obtidas no site da transparência dos Tribunais de Contas. Para a análise proposta, à luz do texto da nova lei, as perspectivas dos tribunais foram agrupadas em sete temas (categorias) centrais e correlatos: governança, planejamento, capacitação, soluções inovadoras de Tecnologia da Informação

1 Graduada em Administração de empresas pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e mestranda em Administração em Controladoria (UFC). E-mail: jordanasousa27@gmail.com

2 Graduada em Ciências Econômicas e em Ciências Contábeis pela Unifor, mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Blumenau (Furb) e doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Pesquisadora do CNPq e professora associada da Universidade Federal do Ceará na graduação em Ciências Contábeis e no Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria acadêmico e profissional. E-mail: alevasconcelos.ufc@gmail.com

3 Mestre em Educação pela Universidade de New Hampshire, EUA, e em Administração pela Universidade Estadual do Ceará (Uece) e doutor em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor Titular da Universidade Federal do Ceará na graduação em Administração e no Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria acadêmico e profissional. E-mail: cabral@ufc.br

e Comunicação (TIC), plano de risco, sustentabilidade e *compliance*. Com base nas maiores médias de ocorrências das categorias levantadas, os resultados indicaram que os Tribunais de Contas do Rio Grande do Norte e Bahia tiveram os melhores desempenhos em perspectivas sobre os pontos centrais da Nova Lei de Licitações e Contratos. Ademais, as categorias de planejamento, capacitação e plano de risco foram as mais discutidas pelos tribunais do Nordeste brasileiro, ao passo que o tema sustentabilidade, apesar de sua relevância, foi pouco abordado pelos tribunais no período analisado.

Palavras-chave: Nova Lei de Licitações e Contratos; Tribunais de Contas estaduais; perspectivas.

ABSTRACT

Purchases in public administration follow legal procedures, and managers need to be aware of the financial and budgetary aspects and the requirements of the New Law on Bidding and Contracts. Law nº 14.133/2021 is currently being adapted, and the Courts of Auditors are responsible for overseeing the use of public funds by governments. In this context, this study aims to describe the main topics discussed in the Court of Auditors of the states of the Brazilian Northeast regarding the New Law on Bidding and Contracts. The documentary, descriptive, predominantly qualitative research, with data from the period 2021 to 2023, was carried out based on official materials obtained from the transparency website of the courts of audit. For the proposed analysis, in light of the text of the new law, the courts' perspectives were grouped into seven central and related themes (categories): governance, planning, training, innovative Information and Communication Technology (ICT) solutions, risk plan, sustainability and compliance. Based on the highest average occurrences of the categories surveyed, the results indicated that the Courts of Audit of Rio Grande do Norte and Bahia had the best performances in perspectives on the central points of the new law on bidding and contracts. In addition, the categories of planning, training and risk plan were the most discussed by the courts in the Northeast of Brazil, while the topic of sustainability, despite its relevance, was little addressed by the courts in the period analyzed.

Keywords: New Law on Bidding and Contracts; State Courts of Auditors; perspectives.

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



Data de submissão: 19/01/2024

Data de aprovação: 07/03/2024

Data de versão final: 03/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

A governança no setor público pode ser analisada sob quatro perspectivas de observação: (a) sociedade e Estado; (b) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; (c) órgãos e entidades; e (d) atividades intraorganizacionais (Tribunal de Contas da União, 2014).

A primeira define as regras e os princípios que orientam a atuação dos agentes públicos e privados regidos pela Constituição Federal (CF) e cria as condições estruturais de administração e controle do Estado; já a segunda se preocupa com as políticas públicas e com as relações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada; a terceira garante que cada órgão ou entidade cumpra seu papel; e a quarta reduz os riscos, otimiza os resultados e agrega valor aos órgãos ou entidades (Tribunal de Contas da União, 2014).

Assim, considerando as quatro esferas de poder, as instituições possuem como ferramenta de manutenção dos seus serviços as compras públicas, seja para aquisição de novos bens, produtos e serviços, seja para a manutenção contínua desses. Economicamente, as contratações governamentais estão entre as fontes de maior movimentação, importância evidenciada pelo percentual do Produto Interno Bruto (PIB) nos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que foi em média 13,8% no ano de 2015 (Costa, 2019). No Brasil, as aquisições registradas no painel de compras do Governo Federal, no ano de 2023, somam mais de R\$ 948 bilhões em bens e serviços (Painel de Compras, 2023).

Neste contexto, dado o volume de recursos públicos envolvidos, o controle e fiscalização são essenciais, visando mitigar riscos, decorrentes do conflito de agência, e garantir a execução do serviço. Os contratos são firmados, como instrumentos em que, além dos requisitos legais, são definidos os direitos e as obrigações que vinculam as partes (Pereira *et al.*, 2010), considerando-se a obrigatoriedade de se cumprir o ordenamento jurídico, essencialmente, a CF, de 05/10/1988, Art. 37, inciso XXI, que disciplina a contratação de obras, serviços, compras e alienações pela administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (Ministério da Saúde, 2021).

Com a promulgação da Lei de Licitações e Contratos Administrativos em 01/04/2021, a gestão pública brasileira passa a operar em um novo marco legal, em substituição às Leis nº 8.666/1993 (Lei de Licitações), nº 10.520/2002 (Lei do Pregão) e nº 12.462/2011 (Regime Diferenciado de Contratações, RDC), além de abordar temas correlatos. Em fase de transição, por dois anos, os órgãos públicos poderão optar entre a utilização da legislação antiga ou da nova. Ao fim deste período, a nova lei passará a ser obrigatória para todos (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 2022).

Cabe mencionar que a Lei nº 14.133/2021 inovou no ordenamento jurídico ao impor o desenvolvimento da governança nas contratações por meio da implementação de processos e estruturas, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, de forma a promover eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações (Carvalho *et al.*, 2022).

Essencialmente, para adequação às leis, as instituições passam por plano de ação, que perpassa desde o diagnóstico, o levantamento de dados, o treinamento das equipes até a pesquisa de satisfação (Controladoria Geral do Estado do Paraná, 2021; Ministério da Saúde, 2014). Ademais, estão sendo criadas comissões intersetoriais e multidisciplinares para criação de plano de trabalhos, promoção de debates e perspectivas, capacitação de agentes públicos, desenvolvimento de documentações e acompanhamento da implantação (Santana *et al.*, 2022).

Considerando a fase de transição, que visa propor um tempo de adequação das instituições às novas exigências, o presente estudo busca responder à seguinte pergunta: quais os principais temas discutidos nos Tribunais de Contas dos estados do Nordeste brasileiro no tocante à Nova Lei de Licitações e Contratos? Para tanto, tem-se como objetivo geral descrever os principais temas discutidos nos Tribunais de Contas dos estados do Nordeste brasileiro no tocante à nova lei de licitações e contratos. Quanto aos objetivos específicos, têm-se: i) identificar as matérias discutidas e divulgadas nos portais da transparência dos Tribunais de Contas relacionadas às categorias centrais trazidas pela Lei nº 14.133/2021 e ii) comparar as categorias de maior e menor discussão entre os nove Tribunais de Contas do Nordeste.

A escolha pela Região Nordeste deve-se ao fato desta ser uma das menos favorecidas no país. O hiato que a separa das regiões mais desenvolvidas é, em grande medida, o resultado do processo histórico de concentração econômica no Centro-Sul do Brasil. Ao mesmo tempo, trata-se da maior região em termos de número de estados, com semelhanças, mas com significativas particularidades. Em consequência das disparidades entre os estados nordestinos, o crescimento e o desenvolvimento são desiguais, demonstrando que há um desafio a ser superado (Ribeiro, 2023).

Para o alcance dos objetivos propostos, foi realizada uma pesquisa documental, descritiva, predominantemente qualitativa, com dados coletados junto aos sites da transparência de cada um dos nove Tribunais de Contas da Região Nordeste. Foram analisadas publicações oficiais, essencialmente, matérias de comunicação, referentes ao triênio 2021-2023. Os dados foram categorizados e interpretados, fazendo-se uso da técnica de análise de conteúdo, conforme proposto por Bardin (2016).

Cabe ressaltar que a Nova Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/2021), prevê, em seu Art. 173, que o papel da orientação e capacitação é dos Tribunais de Contas, a fim de que os servidores efetivos e empregados públicos estejam habilitados para atuarem nas funções essenciais à lei. E a forma de atuação é por meio da promoção de cursos

presenciais e a distância, redes de aprendizagem, seminários e congressos sobre contratações públicas.

Na perspectiva acadêmica, a pesquisa justifica-se por abordar a temática das compras públicas, sob uma perspectiva contemporânea, mas ainda relativamente carente de estudos, a da nova lei de licitações, contratos e a governança no setor público. Nesta esteira, toma-se como parâmetro o estudo de Cardoso e Alves (2021).

Como contribuição social e empírica, destaca-se o papel da administração pública, em particular dos Tribunais de Contas, de fiscalizar e orientar as mais diversas instituições em seus processos de compras, de modo a otimizar o atendimento das demandas da sociedade, com eficiência e transparência, em cumprimento com todo o arcabouço jurídico. Mais especificamente, no contexto da Região Nordeste, estudos desta natureza fazem-se ainda mais relevantes, dada a heterogeneidade e as singularidades dos estados desta região. Pesquisas como esta têm o potencial de contribuir para a melhoria da efetividade das ações de gestores públicos (Cotrim; Ryngelblum, 2023; Tribunal de Contas da União, 2018).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção tem por objetivo apresentar uma síntese da literatura que serve de suporte para esta pesquisa. Está estruturada em três subseções, Governança pública, Lei de licitações e contratos e plano de ação para implantação e, por fim, estudos empíricos sobre a Nova Lei de Licitações e Contratos.

2.1 Governança Pública

Teixeira e Gomes (2019) compreendem a governança como aplicável às diversas formas organizacionais, inclusive às organizações públicas, utilizando de seus princípios e ações para otimizar os resultados pretendidos pelos interessados. Ademais, entende-se por governança o sistema de regras de controle e direção, idealizado no âmbito da Ciência da Ad-

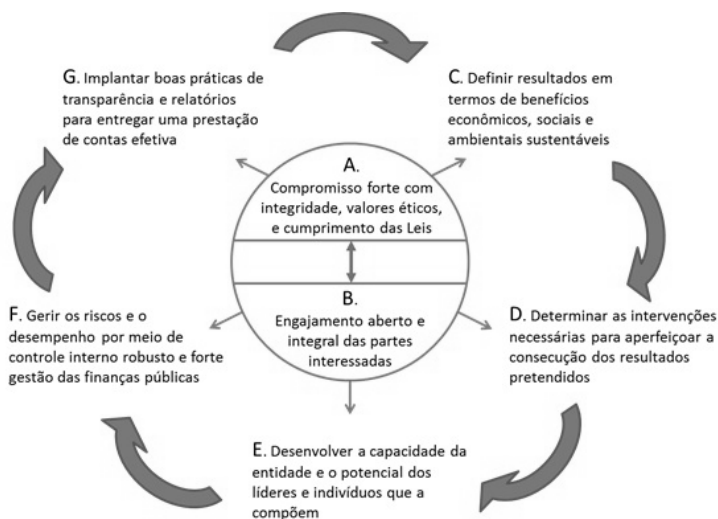
ministração, a que se submete determinada organização, com o propósito de aprimorar seu desempenho. Trata-se de prática marcada, dentre outros aspectos, pelo caráter de prevenção (e não de repressão) aos desvios e à inadequada utilização de recursos (Brega Filho; Diniz; Diniz, 2023).

De acordo com Amâncio (2023), o Decreto nº 9.203/2017 instituiu a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, utilizada para justificar a adoção de uma política direcionada, e com isso, orientar a governança pública.

Nessa perspectiva, a nova governança pública incorpora a governança, a gestão de riscos e a integridade (GRC) alinhadas nas práticas das agências públicas, com o intuito de contribuir para resolver os problemas públicos, aprimorar o resultado das soluções oferecidas pelos agentes públicos e elevar a sua conformidade para fins de atendimento às exigências dos órgãos de controle e sociedade em geral.

A Figura 1 exhibe os princípios de governança pública da International Federation of Accountants (Ifac, 2014).

Figura 1 – Princípios de governança pública



Fonte: Ifac (2014).

A Figura 1 traz uma síntese dos princípios da governança pública, de modo que ao centro tem-se o compromisso com a integridade e todo normativo que rege a administração pública, paralelamente, está aberto ao diálogo com todas as partes interessadas (International Federation of Accountants, 2014). Ademais, é importante a definição de resultados a serem alcançados no âmbito econômico, social e da sustentabilidade. Também, determina as intervenções cruciais para que esses resultados sejam atingidos. Ressalta-se de igual modo que haja um desenvolvimento do capital humano para a execução das atividades, assim como, é essencial gerir os riscos, o desempenho do controle interno robusto e o gerenciamento das finanças públicas. Por fim, faz-se necessário, a implantação de boas práticas de transparência, geração de relatórios e a garantia da prestação das contas.

2.2 Lei de licitações e contratos e plano de ação para implantação

Sob a perspectiva da firma como “nexo de contratos”, a firma é vista como uma equipe de indivíduos auto-interessados que reconhecem que seu bem-estar depende do sucesso da firma em competição com outras firmas. Cada um dos indivíduos contribui com algum recurso para o processo de produção da firma (trabalho, competências gerenciais, capital, entre outros). A fim de minimizar e propor direitos e deveres às partes envolvidas, é feito o uso de contratos que incluem cartas e estatutos das sociedades e leis, com o propósito de reduzir os custos de conflitos (custos de agência) (Bruni *et al.*, 2013).

A Lei nº 14.133/2021 estabelece normas gerais de licitação e contratação para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, em substituição a Lei nº 8.666/1993. Ademais, cabe destacar que a Medida Provisória (MP) nº 1.167/2023 modificou o inciso II do artigo 193 da Nova Lei de

Licitações e Contratos para postergar a revogação da Lei nº 8.666/1993 para o dia 30 de dezembro de 2023.

Dessa forma, considerando esse período de adequações, cabe pontuar as principais temáticas que a Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021) estabelece para aplicação que são:

a) governança (Art. 11): a governança, a rigor do que dispõe a Lei, impõe o dever, e não uma faculdade, para a alta gestão. Ademais, deverá implementar processos e estruturas voltadas a garantir a integridade das contratações públicas. Pela Lei, entende-se que estes processos seriam a regulamentação e a criação de procedimentos destinados a apontar os mecanismos de liderança, estratégia e controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão das compras públicas (Cardoso, 2021; Damasceno, 2022; Sarai; Cabral; Iwakura, 2021);

b) planejamento (Arts. 12, 18, 19, 20 e 74): a palavra planejamento consta 12 vezes no texto da Lei nº 14.133/2021 e é um princípio que consta expressamente no Art. 5º. Além do Art. 5º, o Art. 11, conforme já mencionado acima, trata da necessidade de que as contratações sejam compatíveis com o Plano Anual de Contratações Públicas que, por sua vez, deverá estar de acordo com o planejamento estratégico do município ou órgão e com a sua Lei Orçamentária Anual. Já o Art. 19 da Lei enfatiza a necessidade de planejamento nas contratações públicas e apresenta uma série de instrumentos e medidas estruturais que deverão ser implementadas pela administração (Cardoso, 2021; Damasceno, 2022; Sarai; Cabral; Iwakura, 2021);

c) capacitação (Arts. 18, 169 e 173): a profissionalização depende, num primeiro momento, de condições políticas locais aptas a possibilitar atualização da legislação local para criação ou transformação de cargos públicos, já que essa condição é indispensável conforme a Lei nº 14.133/2021 (Cardoso, 2021; Damasceno, 2022; Sarai; Cabral; Iwakura, 2021);

d) incorporação de TIC (Arts. 2, 94, 174 e 111): ao determinar a obrigatoriedade de adoção do Portal Nacional de Contratações Públicas

(PNCP) em seu Art. 94, a Lei não almeja apenas a transparência, busca-se centralizar todas as informações referentes às contratações públicas em um único sítio eletrônico (Art. 174) (Cardoso, 2021; Damasceno, 2022; Sarai; Cabral; Iwakura, 2021);

e) plano de risco (Arts. 6: XXVII, 11 e 169): o maximalismo jurídico, que toma conta da nova lei, ainda prevê a adoção e especial atenção do gestor público para medidas de prevenção a danos à administração como, por exemplo, as contratações por valores inexequíveis, com sobrepreço ou fruto de fraudes. A preocupação inicia com a adoção de medidas de governança, capacitação de recursos humanos e segregação de funções e deságua na necessidade de elaboração de matriz de riscos e análise periódica do ambiente com vias à detecção de riscos (Art. 169) (Cardoso, 2021; Damasceno, 2022; Sarai; Cabral; Iwakura, 2021);

f) sustentabilidade (Arts. 5, 11 e 144): incumbe aos órgãos e entidades integrantes da administração pública conviver com a nova realidade trazida pela Lei nº 14.133/2021, que prevê o desenvolvimento sustentável como princípio e objetivo das contratações públicas (Advocacia Geral da União, 2022; Cardoso, 2021; Sarai; Cabral; Iwakura, 2021);

g) *compliance* (Art. 169): para o âmbito licitatório, e principalmente para empresas que participam de processos licitatórios, é uma grande novidade o *compliance* como ferramenta nas licitações. Preliminarmente, destaca-se como quesito obrigatório para empresas cuja contratação tratar de obras, serviços e fornecimentos de grande vulto (Santos, 2022).

2.3 Estudos Empíricos sobre a Nova Lei de Licitações e Contratos

A presente seção aborda uma descrição acerca dos estudos empíricos referentes à nova lei de licitações, contratos e suas principais mudanças e necessidades de adequação, por parte das instituições. Ademais, os estudos elencados a seguir para fins de análise, foram selecionados, a partir das bases de dados *Scielo* e *Scopus*, considerando a razão do aspecto

temporal, compreendido no triênio (2021-2023), visto que a respectiva lei foi promulgada em 2021.

O primeiro estudo, o de Melo (2021), buscou analisar quais as principais mudanças legislativas da nova lei, e, para isso, foi feita uma explicação conceitual e histórica sobre o processo de licitação, e uma comparação entre a nova lei de licitações e a antiga, e suas principais mudanças. Concluiu-se que foi concedida uma nova modalidade de licitação (o diálogo competitivo) e suprimidas outras duas modalidades (o convite e a tomada de preços). Além disso, o autor apontou que o processo está mais coeso e as fases na licitação mudaram, e pode-se destacar que muitos princípios que já eram aplicados pelos Tribunais de Contas foram incorporados ao texto (Melo, 2021).

Carvalho *et al.* (2022) elaboraram um diagnóstico do atual nível de desenvolvimento da área de contratações de organizações, por meio de uma pesquisa nas próprias instituições, para analisar quais ações são necessárias ao pleno atendimento e execução das inovações contidas na Nova Lei de Licitações. Os autores concluíram que os diferentes órgãos estudados têm níveis de maturidade muito distintos.

Sarai, Cabral e Iwakura (2022) redigiram criticamente os dispositivos da Nova Lei de Licitações que versam sobre o controle das contratações públicas, apurando-se se haveria e quais seriam as novidades da lei. Por meio de pesquisa exploratória e bibliográfica e da interpretação do Tribunal de Contas da União (TCU), os autores puderam apurar pontos positivos da nova lei e que se mostram inovadores com a concepção de controle e a busca por uma uniformização da atividade de controle, em todos os entes da federação.

Já Nascimento, Almeida e Souza (2023) visaram entender os impactos da aplicação da nova lei nos municípios de pequeno porte, no tocante à adequação dos procedimentos licitatórios realizados nos municípios à nova lei. Suas conclusões expuseram que fica evidente que a nova lei apresenta diversas vantagens e modernizações para a elaboração de

contratos administrativos. Ademais, segundo os autores, a lei busca garantir maior transparência, eficácia e agilidade para o processo licitatório, especialmente para as pequenas empresas.

3 METODOLOGIA

A seção caracteriza-se pela descrição do processo de construção e execução da pesquisa, de modo que, quanto à abordagem, trata-se de pesquisa predominantemente qualitativa, dado que traz análises com mais abrangência nos conteúdos, e também se utiliza análises subjetiva, ampla e profunda, para verificar quais conteúdos estão mais evidenciados (Gerhardt; Silveira, 2009). Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa descritiva, visto que foi por meio de seus elementos que foi possível a compreensão do objeto em análise (Oliveira, 2011).

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental (Lima Júnior, 2021), em que os dados foram extraídos do Portal da Transparência dos nove Tribunais de Contas dos estados da Região Nordeste – Ceará, Bahia, Paraíba, Pernambuco, Maranhão, Piauí, Sergipe, Alagoas e Rio Grande do Norte. Foram analisadas todas as matérias de comunicação e publicações oficiais relacionadas aos temas centrais e correlatos à Nova Lei de Licitações e Contratos discutidas nos Tribunais de Contas objetos de estudo desde a promulgação da nova lei no mês de abril de 2021.

Tais *sites* são importantes em função de uma obrigação prevista na Lei nº 12.527/2011, de modo que os órgãos devem prestar informações (pessoais, coletivas e de interesse geral) dos órgãos públicos, como está prescrito no inciso XXXIII do Art. 5º. As unidades de análise foram os nove Tribunais de Contas do Nordeste brasileiro, cujo critério dessa escolha se deu por ser a maior região em números de estados, e com grandes discrepâncias sociais, econômicas, entre outros fatores (Semesp, 2020).

Utilizou-se a análise de conteúdo para analisar os dados, que consiste em uma técnica de pesquisa qualitativa baseada em procedimentos sistemáticos, para criar inferências válidas, resultado de etapas como pré-análise, categorização, tratamento, inferência e interpretação (Bardin, 2016).

A Figura 2 ilustra as etapas dos procedimentos metodológicos realizados na pesquisa.

Figura 2 – Etapas dos procedimentos metodológicos

ETAPA 1	Identificação das categorias com base na nova lei de licitações e contratos (14.133/21)
ETAPA 2	Estruturação dos termos de busca
ETAPA 3	Extração dos dados, por meio da ocorrência dos registros, nos sites de transparência
ETAPA 4	Tabulação dos registros encontrados nas buscas
ETAPA 5	Tratamento dos dados e análise dos dados

Fonte: pesquisa própria (2023).

A Figura 2 traz um resumo das etapas dos procedimentos metodológicos, em que foram construídas as categorias com base na Nova Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/2021), fundamentadas também em outros estudos sobre a temática. Ademais, foram criados os termos de busca, essencialmente alinhados às categorias que são: governança, planejamento, capacitação, soluções inovadoras de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), plano de risco, sustentabilidade e *compliance*.

O Quadro 1 sintetiza os temas (categorias), os termos de busca e os parâmetros de aplicação, para fins de extração das principais perspectivas dos Tribunais de Contas no período de 2021 a 2023.

Quadro 1 – *String* de busca

Tema/Categoria	Extração	Combinação	Uso
Governança	Publicações oficiais	"governança" "governança de licitações e contratos"	"governança" OU "governança de licitações e contratos"
Planejamento	Publicações oficiais	"planejamento de licitações"	"planejamento de licitações"
Capacitação	Publicações oficiais	"capacitação na nova lei de licitações" "capacitação em licitações"	"capacitação na nova lei de licitações" OU "capacitação em licitações"
Soluções inovadoras de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC)	Publicações oficiais	"licitações TIC/ inovação/" "tecnologia da informação"	"licitações TIC/ inovação" OU "tecnologia da informação"
Plano de risco	Publicações oficiais	"plano de risco em licitações" "plano de risco" "gestão de risco"	"plano de risco em licitações" OU "plano de risco" OU "gestão de risco"
Sustentabilidade	Publicações oficiais	"licitações/compras sustentáveis"	"licitações sustentáveis" OU "compras sustentáveis"
<i>Compliance</i>	Publicações oficiais	<i>compliance</i>	<i>compliance</i>

Fonte: elaborado pelos autores com base na Nova Lei de Licitações e Contratos (2023).

Foram feitas as extrações, por meio do campo de busca das matérias publicadas nos sites da transparência de cada um dos nove Tribunais de Contas, no período de 10 de outubro a 4 de novembro de 2023, considerando-se os objetivos da pesquisa e suas categorias de análise, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Objetivos específicos da pesquisa, categorias de análise e sites dos tribunais por estado

Objetivos específicos	Categorias de análise	Estado	Site do Tribunal de Contas do Estado
i) identificar as matérias discutidas e divulgadas nos portais da transparência dos Tribunais de Contas relacionadas às categorias centrais trazidas pela Lei nº 14.133/2021 e	Governança	AL	https://www.tceal.tc.br/
	Planejamento	BA	https://www.tce.ba.gov.br/
	Capacitação	CE	https://www.tce.ce.gov.br/
	Soluções inovadoras e de TICs	MA	https://www.tce.ma.tc.br/
		PB	https://tce.pb.gov.br/
	Plano de risco	PE	https://www.tce.pe.gov.br/internet/
	Sustentabilidade	PI	https://www.tcepi.tc.br/
ii) comparar as categorias de maior e menor discussão entre os nove Tribunais de Contas do Nordeste.	<i>Compliance</i>	RN	https://www.tce.rn.gov.br/#gsc.tab=0
		SE	http://www.tce.se.gov.br/SitePages/default.aspx

Fonte: pesquisa própria (2023).

Após os dados tabulados e agrupados em suas respectivas categorias, foi feita análise de conteúdo, em que foi organizado todo o material, agrupando as matérias discutidas nos temas categorizados. Posteriormente, tabulou-se no Excel todos os resultados encontrados, e com isso, fez-se uso de nuvem de palavras (Prais; Rosa, 2017), a fim de analisar os termos com mais destaques, e estatística descritiva (Sampaio, 2018) por categoria e por cada uma das instituições pesquisadas. Cabe mencionar, que conforme Nóbrega-Therrien e Therrien (2004), é de grande importância que os resultados sejam apresentados de forma coerente e clara, demonstrando o que foi encontrado, fato que justifica o rigor metodológico adotado na pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Com a finalidade de se compreender os resultados da pesquisa empírica realizada, a seção apresenta a análise dos termos de busca dos temas categorizados de discussão e a análise comparativa dos Tribunais de Contas do Nordeste.

4.1 Análise dos termos de busca dos temas aatergizados de discussão

No que se refere aos resultados, considerando-se as categorias de análise – governança, planejamento, capacitação, soluções inovadoras de TIC, plano de risco, sustentabilidade e *compliance* – no âmbito das matérias discutidas nos Tribunais de Contas do Nordeste e divulgadas em seus portais da transparência, foram formadas nuvens de palavras, conforme Figura 3, evidenciando as que mais se destacaram na pesquisa documental.

Figura 3 – Nuvem de palavras referentes aos assuntos associados às categorias centrais



Fonte: pesquisa própria (2023).

No âmbito da governança, destacaram-se as palavras “seminário”, “TCE”, “contratos”, “governança pública”, “controle”, “contas”, “lei” e “licitações”. Quanto ao planejamento, tiveram mais ocorrências as palavras “licitações”, “contas”, “obras” e “gestão pública”. Para soluções inovadoras de TIC, tiveram maior número de ocorrência as palavras “licitações”, “tecnologia”, “*webinar*”, “gestão” e “TCE”. No que diz respeito à capacitação, revelaram-se palavras como “lei”, “licitações”, “curso”, “contratos” e “orienta”. Já para o plano de risco, ressaltaram-se as palavras “gestão”, “risco”, “lei”, “debates”, “manual”, “elaboração” e “resolução”. Com relação à sustentabilidade, acentuaram as palavras “licitações”, “públicas”, “sustentáveis” e “ODS”. Para o *compliance*, sobressaíram-se as palavras “controle”, “valores”, “ética”, “sistema”, “resolução” e “integridade”.

Os resultados apontam para temas intimamente ligados à categoria central, e evidencia-se que as perspectivas se alinham aos aspectos que precisam ser fortemente reforçados, em consonância com a Nova Lei de Licitações e Contratos.

O Quadro 3 apresenta exemplos de matérias oficiais, discutidas nos Tribunais de Contas estudados e divulgadas nos respectivos Portais da Transparência, relacionadas às categorias centrais identificadas na Nova Lei de Licitações e Contratos.

Quadro 3 – Matérias publicadas nos portais da transparência, por categoria

Categorias	Evidências
Governança	“Considerando a Resolução Administrativa nº 04/2019 que instituiu a Política de Governança Institucional do TCE/CE, a Governança Institucional engloba os mecanismos de liderança, estratégia e controle, postos em prática para direcionar, monitorar e avaliar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços efetivos à sociedade, de modo a buscar a contínua prevalência de seus interesses” (TCE/CE). “TCE disponibiliza Plano de Contratações Anual: o plano funcionará como um instrumento de governança, atendendo à Nova Lei de Licitações e Contratos. Os dados vão auxiliar na tomada de decisões pela gestão e estarão disponíveis no Portal da Transparência da instituição” (TCE/PE). “TCE e PGE promovem live sobre Governança Integrada e Diálogos Institucionais/governança pública; Nova Lei de Licitações e Contratos (Lei 14.133/2021); fiscalização pelos TCs na área de atos e contratos” (TCE/BA).
Planejamento	“Reunião no TCE trata de ações de infraestrutura no Recife; Servidores participam de simpósio nacional de auditoria de obras públicas; Escola de Contas lança Curso sobre Como Planejar Contratações Públicas; Servidor do TCE orienta gestores durante congresso de Saúde Pública” (TCE/PE). “Primeira edição dos Encontros Regionais com Gestores Municipais em 2023 registra 277 participantes/TCE abre série de Encontros Regionais com Gestores Públicos Municipais em Natal/Planejamento das Contratações” (TCE/RN). “Servidores do TCE/PI discutem sobre diagnóstico e implantação de Governança/TCE Piauí participa de elaboração de cartilha sobre Governança Multinível” (TCE/PI).
Capacitação	“Escola de Contas do TCE/PB realiza curso gratuito sobre licitação, contratos e convênios/TCE/PB promove capacitação de gestores sobre a execução de contratos no contexto da nova lei de licitações” (TCE/PB). “Membros do TC participam de capacitações: VI Congresso Brasileiro de Licitações e Contratos/Contratação Direta é tema de curso da Ecojan/Capacitação trata do papel dos pregoeiros/Ecojan realiza curso de Licitação e Convênios” (TCE/SE). “Escola de Contas: Femurn, Fecam e CGM recebem capacitação sobre Nova Lei de Licitações e Contratos/IRB oferece curso gratuito de Capacitação Técnica da Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos/Tribunal de Contas amplia capacitação de gestores sobre Nova Lei de Licitações e contratos/Tribunal de Contas oferece curso gratuito sobre Nova Lei de Licitações” (TCE/RN).
Soluções inovadoras de TIC	“TCE promove evento para discutir transformação digital” (TCE/PE). “Licitações, Contratos Administrativos e Licitações Sustentáveis – Teoria e Aspectos Práticos Relevantes... (TIC)” (TCE/RN). “Novos sistemas de Licitação e Contratos Web são apresentados aos usuários/TCE/PI evita o gasto indevido de mais de R\$ 18 milhões em licitações na área de Tecnologia/ TCE/PI institui política de governança de Tecnologia da Informação” (TCE/PI).

Quadro 3 – Matérias publicadas nos portais da transparência, por categoria (continuação)

Categorias	Evidências
Plano de risco	“Ciclo de Palestras Lei de Licitações; Governança e Gestão de Risco em Licitações” (TCE/BA). “TCE-PI disponibiliza Manual de Gestão de Riscos/Manual de Gestão de Riscos do TCE/PI” (TCE/PI). “Conselheiro debate Nova Lei de Licitações em evento da OAB/Escola lança curso de Elaboração de Termo de Referência” (TCE/PE).
Sustentabilidade	“A palestra “Nova Lei de Licitações e Contratos: ações preventivas e jurisprudências” - Licitações sustentáveis e atuação dos TCs são debatidas em Congresso no Ceará - III Jornada do Meio Ambiente - Curso de Licitações públicas sustentáveis” (TCE/CE). “Conselheira Lilian Martins participa de seminário e defende sustentabilidade nos Tribunais de Contas/Catálogo de Cursos à Distância sugeridos pela EGC/TCE/PI” (TCE/PI). “TCE nomeia novos integrantes do Comitê Gestor de Sustentabilidade e Responsabilidade Socioambiental/TCE ampliará ações de sustentabilidade e responsabilidade socioambiental” (TCE/MA).
<i>Compliance</i>	“Curso: Controle Interno, <i>Compliance</i> e Controle Externo” (TCE/BA). “ENCO 22: Valdecir Pascoal fala sobre a ética no processo de controle - MPCO firmará termo de compromisso com MPF, MPPE e OAB para combate à corrupção” (TCE/PE). “Carta de Aracaju apresenta linhas de ação para aprimorar o sistema Tribunais de Contas: II Congresso Internacional de Contas Públicas” (TCE/SE).

Fonte: pesquisa própria (2023).

A partir das informações evidenciadas no Quadro 3, pode-se observar as formas de propagação do conhecimento, seja com instruções via cursos, debates, manuais, resoluções, normativos, dentre outros. E, também, fazendo uso de seminários, compromissos entre instituições, e com isso, fazer cumprir a aplicação da nova lei em sua integralidade, a fim de ter-se um bom funcionalismo no âmbito público.

Na próxima subseção, é apresentada uma análise comparativa dos principais temas (categorias) relacionados à Nova Lei de Licitações e Contratos discutidos nos nove Tribunais de Contas dos estados do Nordeste brasileiro no período de abril de 2021 (promulgação da Lei nº 14.133/2021) até novembro de 2023 (término da coleta dos dados).

4.2 Análise comparativa dos Tribunais de Contas do Nordeste

Inicialmente, a Tabela 1 expõe uma análise descritiva do número de matérias, relacionadas às categorias da Nova Lei de Licitações e Contratos, discutidas pelos Tribunais de Contas dos estados do Nordeste, no triênio 2021-2023.

Tabela 1 – Análise descritiva dos Tribunais de Contas, por estado

Medida	Tribunais de Contas por estado								
	CE	PE	RN	SE	AL	PI	BA	PB	MA
Média	55,57	18,71	1270,43	71,29	6,43	63,86	580,71	1,29	12,43
Moda	50	7	Não possui	Não possui	0	Não possui	0	0	5
Mediana	50	7	342	50	0	30	111	0	5
Desvio padrão	40,79	21,52	1603,30	75,34	8,52	81,93	958,42	1,89	13,04
Máximo	117	50	4180	193	20	230	2630	5	31
Mínimo	8	1	7	0	0	2	0	0	0

Fonte: pesquisa própria (2023).

Em aspectos gerais, verifica-se que as duas melhores médias de matérias discutidas envolvendo todos os temas (categorias) centrais à Lei nº 14.133/2021, utilizadas como parâmetro central de busca, foram obtidas pelos Tribunais de Contas do Rio Grande do Norte (1279,43) e Bahia (580,71). Em sentido oposto, os Tribunais de Contas da Paraíba (1,29), Alagoas (6,43) e Maranhão (12,43), apresentam as piores médias.

Com relação à Tabela 2, a ênfase nas sete categorias centrais utilizadas na pesquisa, tem-se como as três melhores médias, planejamento (800,78), capacitação (332,89) e plano de risco (277,44).

Tabela 2 – Análise descritiva das perspectivas nos Tribunais de Contas, por categoria

Categoria	Total	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão	Máximo	Mínimo
Governança	1153	128,11	1153	50	138,2	342	0
Planejamento	7207	800,78	7207	50	1527,5	4180	0
Capacitação	2996	332,89	2996	Não possui	660,3	1910	0
Soluções inovadoras de TIC	274	30,44	274	0	51,4	136	0
Plano de Risco	2497	277,44	2497	0	774,2	2340	0
Sustentabilidade	226	25,11	226	2	34,3	86	0

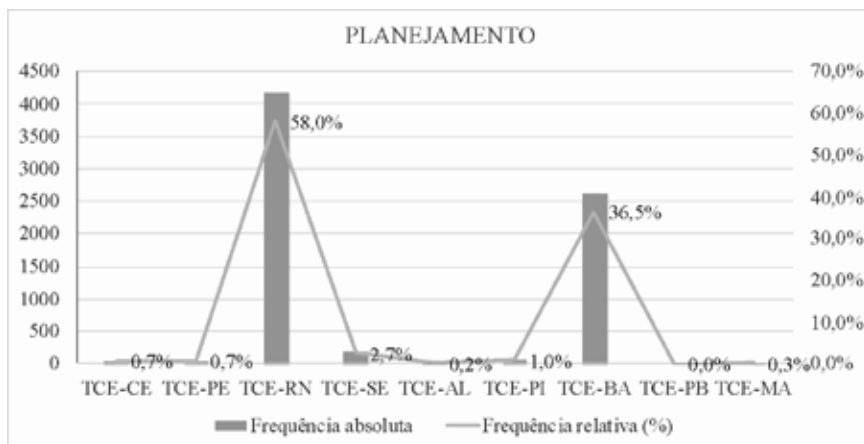
Fonte: pesquisa própria (2023).

A partir da Tabela 2, observa-se que pouco se tem abordado sobre sustentabilidade e soluções inovadoras de TIC, com média de 25,11 e 30,44, respectivamente, o que indica um desalinhamento dos assuntos prioritários que a lei se propôs a trazer como temas novos e importantes de discussão.

Na perspectiva de Nascimento, Almeida e Souza (2023, p. 6), “a nova lei traz importantes mudanças e inovações para o processo licitatório e para a gestão contratual, visando aprimorar a eficiência e a transparência na contratação de obras, serviços e compras pela administração pública”. Ademais, há um destaque importante da Nova Lei de Licitação na preocupação com o planejamento, uma vez que a legislação determina que a fase preparatória seja realizada de forma mais minuciosa e criteriosa (Nascimento; Almeida; Souza, 2023). Em termos percentuais, e analisando entre os tribunais, na categoria planejamento, os tribunais dos estados do Rio Grande do Norte, com 4.180 matérias discutidas ou 58,0% do total, e Bahia, com 2.630 matérias ou 36,5% do total. Apesar da importância da temática conforme a Nova Lei de Licitações e Contratos, o Tribunal de Contas da Paraíba não apresentou discussão sobre o tema e os de Alagoas e do Maranhão promoveram apenas 15 e 19 perspectivas sobre a temática, representando apenas 0,2% e 0,3% do total, respectivamente.

A Figura 4 exibe a frequência absoluta e relativa das matérias discutidas sobre a categoria planejamento pelos nove Tribunais de Contas dos estados do Nordeste, no triênio 2021-2023.

Figura 4 – Análise percentual da categoria Planejamento



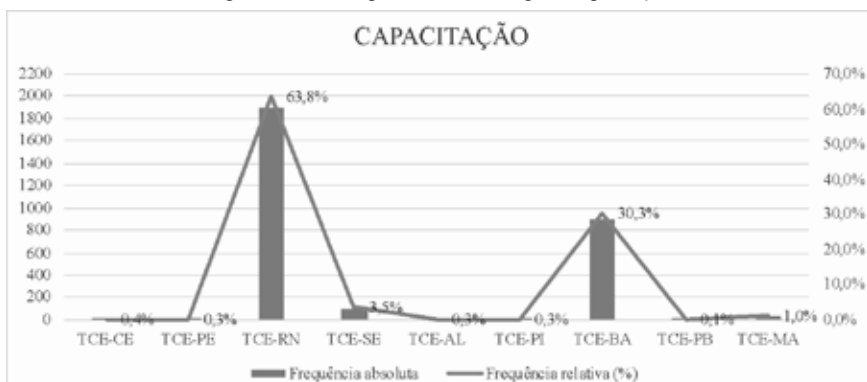
Fonte: pesquisa própria (2023).

O planejamento, baseado na previsão tempestiva de contratações, é visto como instrumento de intensificação da eficiência, inserindo-se, portanto, no ambiente da governança (Art. 18 da Lei nº 14.133/2021). Refere-se, na verdade, à prática que deve, necessariamente, estar presente em qualquer organização, sobretudo naquelas que movimentam vultosos recursos financeiros, comprometidos à satisfação de necessidades fundamentais (Brega Filho; Diniz; Diniz, 2023). Além disso, o processo de licitação deve ser desenvolvido em um ambiente íntegro e confiável, com total alinhamento com planejamento estratégico da instituição, que preferencialmente deve organizar-se anualmente para definir as compras que pretende fazer e os serviços que precisa realizar contratos, tudo isso em conformidade com leis orçamentárias (Amado, 2021).

Com o planejamento tem-se uma atenção maior à questão da previsão normativa em determinar que sejam adotadas práticas contínuas e permanentes de gestão de risco e controle preventivo, de forma que todas as fases da contratação pública (do planejamento da licitação à execução contratual) precisam se submeter a essas práticas (Sarai; Cabral; Iwakura, 2022). Pois, pressupõe-se que, por meio da detecção prévia de falhas e planejamento, sejam evitados danos e gastos desnecessários, bem como retrabalho, que afrontam a eficiência administrativa e o próprio interesse público. Dessa forma, conforme apontam Sarai, Cabral e Iwakura (2022), a detecção preventiva de riscos, conhecendo-se o processo licitatório na totalidade, traz menos espaço para práticas corruptivas, o que privilegiaria a integridade das contratações públicas.

A Figura 5 exibe a frequência absoluta e relativa das matérias discutidas sobre a categoria capacitação pelos nove Tribunais de Contas dos estados do Nordeste, no triênio 2021-2023. Com relação à categoria capacitação, as quatro melhores frequências de matérias discutidas foram identificadas nos estados do Rio Grande do Norte (1.910 matérias ou 63,8% do total) e Bahia (908 matérias ou 30,3% do total). Com perspectivas ínfimas envolvendo o tema capacitação, estão Paraíba, Piauí, Pernambuco, Alagoas e Ceará.

Figura 5 – Análise percentual da categoria capacitação



Fonte: pesquisa própria (2023).

Com base nas informações da Figura 5, compreende-se um alinhamento das perspectivas dos Tribunais de Contas dos estados do Rio Grande do Norte e Bahia ao Art. 173 da Lei nº 14.133/2021. Sendo assim, o treinamento dos agentes dos órgãos controlados tende a propiciar o adequado cumprimento das normas, contribuindo para o atingimento dos fins dos próprios órgãos de controle. Na grande parte das vezes, as irregularidades decorrem do desconhecimento e não da desonestidade, visto que, se houvesse de fato má-fé, elas seriam ocultas (Sarai; Cabral; Iwakura, 2022).

A Figura 6 exibe a frequência absoluta e relativa das matérias discutidas sobre a categoria plano de risco pelos nove Tribunais de Contas dos estados do Nordeste, no triênio 2021-2023, onde é possível perceber que o Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte apresentou 2.340 matérias sobre a temática, representando 93,7% do total.

Figura 6 – Análise percentual da categoria Plano de risco



Fonte: pesquisa própria (2023).

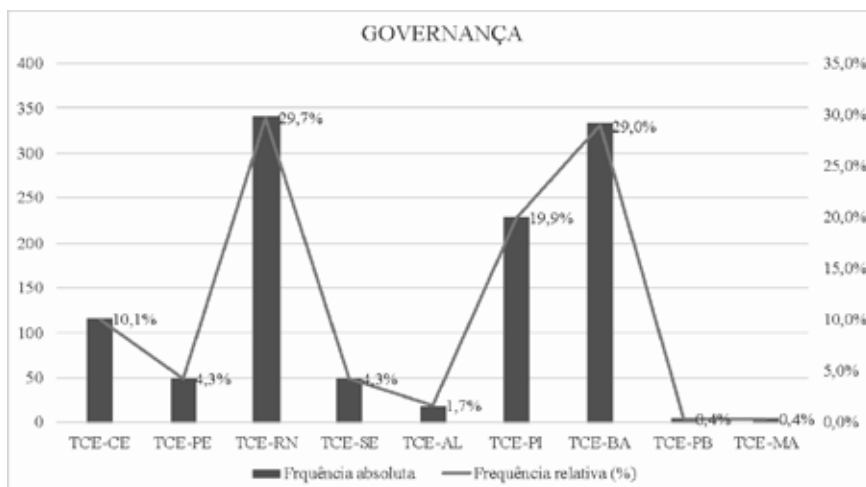
Conforme Amado (2021), as contratações devem ser submetidas a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo (Art. 169 da Lei nº 14.133/2021), atuando nas três linhas de defesa, sendo a primeira linha defesa formada pelos próprios servidores. A segunda é integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão e a terceira linha é o órgão central do controle interno da administração (por exemplo, Controladoria Geral da União) e o Tribunal de Contas.

Atrelado à análise das perspectivas dos tribunais sobre o plano de risco, a matriz de riscos é uma novidade importante, pois permite que o gestor público possa avaliar, previamente, os riscos envolvidos em determinada contratação, o que, na opinião de Nascimento, Almeida e Souza (2023), pode contribuir para uma tomada de decisão mais segura e eficiente.

Cabe elucidar que o Tribunal de Contas da União (2022) realizou um levantamento para listar o alto risco da administração pública em matéria de licitação, e apontou que: 1) organizações onde não há capacidade adequada de governança de contratações é maior o risco de desperdício e ocorrência de irregularidades nas aquisições; 2) necessidade de se aperfeiçoar continuamente os sistemas de governança e gestão das aquisições no setor público decorre de sua forte relação com a geração de resultados para a sociedade e da elevada materialidade dos gastos associados; e 3) a partir de 2021, com a publicação da Lei nº 14.133/2021 e diante da possibilidade de que o Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP) incorpore ou substitua boa parte das funcionalidades que hoje são executadas pelo PGC, Catmat e Catser, o Tribunal de Contas da União buscou identificar, em ação de controle preliminar, o estágio de implementação. E o que tem sido feito para gerir com mais assertividade é a implantação do Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP), cabendo ao TCU, sempre que possível, formular contribuições pertinentes, objetivando aprimoramentos e eventuais medidas corretivas naquele sistema, assim como sua célere e ampla implementação.

Assim, entende-se que a gestão de risco é importante, mas não se consolida sozinha, sendo imprescindível sua harmonia com a governança (Figura 7), as soluções inovadoras de TIC (Figura 8), a sustentabilidade (Figura 9) e o *compliance* (Figura 10).

Figura 7 – Análise percentual da categoria governança



Fonte: pesquisa própria (2023).

Conforme a Figura 7, os Tribunais de Contas com o maior número de perspectivas envolvendo a categoria governança são Rio Grande do Norte (342 matérias ou 29,7% do total), Bahia (334 matérias ou 29,0% do total) e Piauí (230 ou 19,9% do total). Por outro lado, os Tribunais de Contas dos estados da Paraíba e do Maranhão promoveram apenas cinco perspectivas sobre a temática, representando apenas 0,4% do total.

Cabe realçar que a Lei nº 14.133/2021 anuncia-se como instrumento hábil a promover a evolução do regime jurídico das licitações e contratações públicas, conferindo maior racionalidade e atualidade às demandas contemporâneas da administração pública, além do inegável incremento das perspectivas de controle. Conforme apontam Brega Filho, Diniz e Diniz (2023), a nova lei incorpora fundamentos da governança pública, associados ao compromisso de implementação de estruturas e processos voltados à identificação de vulnerabilidades, de mecanismos de controle interno e de ambiente de integridade e confiabilidade para as contratações.

Conforme a Figura 8, nota-se que nas matérias discutidas da categoria soluções inovadoras de TIC, destacaram-se os tribunais dos estados de Sergipe (136 matérias ou 49,6%) e Ceará (100 matérias ou 36,5%). Nenhuma matéria sobre o tema foi discutida no triênio 2021-2023 nos Tribunais de Contas da Bahia, Paraíba, Maranhão e Alagoas.

Figura 8 – Análise percentual da categoria soluções inovadoras e de TIC

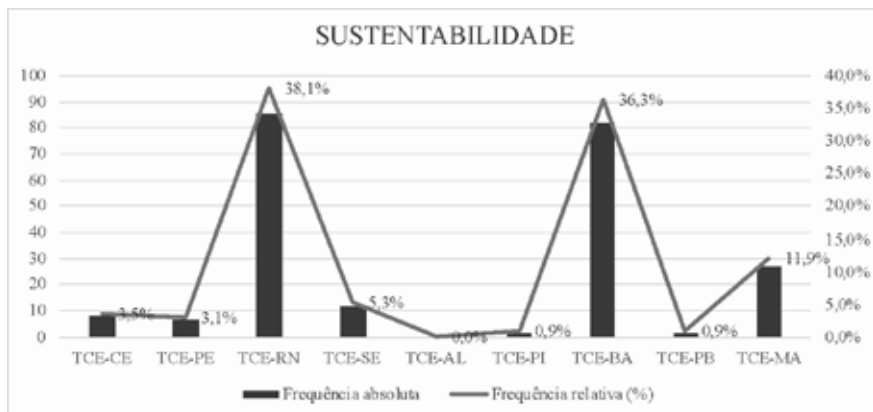


Fonte: pesquisa própria (2023).

Destaca-se que a utilização do procedimento de licitação eletrônica também é benéfica para acompanhar a crescente inovação tecnológica do mundo, trazendo novas percepções e paradigmas, nunca antes vistos na história dos contratos governamentais. Uma importante alteração com a opção prioritária por essa modalidade em uma ampla gama de licitações é a redução do uso de papel, alinhando-se ao Princípio do Desenvolvimento Nacional Sustentável.

Referente às matérias discutidas sobre a categoria sustentabilidade (Figura 9), os melhores percentuais foram obtidos pelos tribunais dos estados do Rio Grande do Norte (86 matérias ou 38,1%) e Bahia (82 matérias ou 36,3%).

Figura 9 – Análise percentual da categoria sustentabilidade

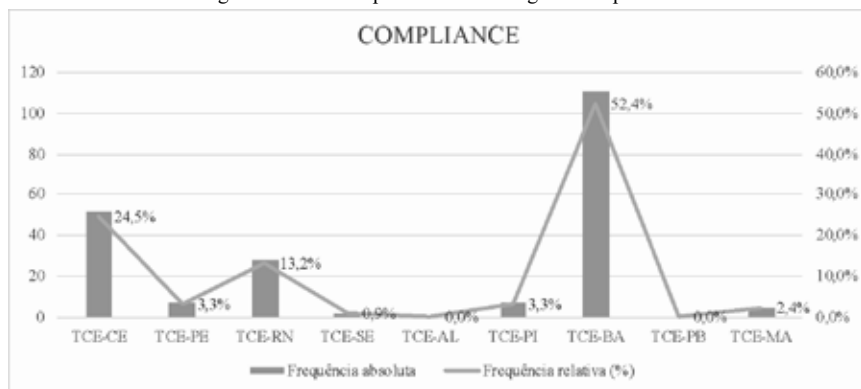


Fonte: pesquisa própria (2023).

Ressalta-se que o exercício da função regulatória das licitações, com vistas à promoção da sustentabilidade, constitui objeto de marcos normativos importantes na ordem jurídica brasileira, que serão examinados no capítulo 3 da Lei nº 14.133/2021. No ápice, figuram preceitos constitucionais principiológicos, estampados no Art. 225, caput e § 1º, inc. V da Lei nº 14.133/2021. Entre as leis ambientais, sublinha-se os diplomas veiculadores da Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), da Política Nacional de Mudanças Climáticas (PNMC) e da Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS). Neste contexto, afigura-se necessário examinar se a legislação brasileira continuou a evoluir em termos de sustentabilidade nas contratações públicas, mediante análise do conteúdo da Lei nº 14.133/2021, que veicula a nova lei de licitações (Vieira; Puerari, 2021).

Sobre o *compliance*, tiveram os melhores percentuais, os tribunais dos estados da Bahia, com 111 matérias discutidas ou 52,4% do total, e do Ceará, com 52 matérias ou 24,5% do total. Não foram identificadas matérias discutidas relacionadas ao *compliance* nos Tribunais de Contas dos estados da Paraíba e de Alagoas, conforme ilustra a Figura 10.

Figura 10 – Análise percentual da categoria compliance



Fonte: pesquisa própria (2023).

No campo da compreensão do *compliance*, entendido como integridade, este se relaciona diretamente com o princípio da moralidade, previsto no Art. 37 da CF, e deve nortear a atuação de toda Administração Pública. Considerando a importância do tema no âmbito internacional, a OCDE (2020) elaborou um documento com diversas recomendações, relacionando a integridade pública ao alinhamento e à adesão de valores, princípios e normas éticas comuns para sustentar e priorizar o interesse público sobre os interesses privados no setor público. A falta de integridade causa perdas diretas e indiretas para a administração, no entanto, o Estado não é o único prejudicado pela ausência de lisura nas contratações públicas. Esse problema atinge às empresas e, especialmente, à sociedade, que, além de arcar com custos extras, corre o risco de não usufruir do bem ou do serviço contratado da forma como deveria (Hammes, 2020).

Um mercado de contratações públicas que não opera dentro dos princípios da integridade desencoraja potenciais participantes. Isso porque, quando as empresas interessadas em um processo de compra acreditam que os procedimentos de contratação estão direcionados para beneficiar determinado concorrente, elas não atendem ao chamado da administração

pública. Nesse cenário, há um círculo vicioso em que a administração fica entregue àqueles agentes de mercado que oferecem preços mais elevados ou produtos/serviços de pior qualidade. As empresas que contratam com a administração pública – ou que desejam contratar – perdem competitividade e oportunidades de mercado quando há falta de integridade. A formação de esquemas para combinar preços e eliminar o caráter competitivo da licitação desestimula a participação de quem possui uma conduta íntegra e não se rende a práticas ilícitas (Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, 2020).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face da transição da Lei nº 8.666/1993 para a Lei nº 14.133/2021 e suas alterações, cuja adequação é obrigatória às esferas municipal, estadual e federal, o presente estudo buscou descrever os principais temas discutidos nos Tribunais de Contas dos estados do Nordeste brasileiro no tocante à nova lei de licitações e contratos.

Sem pormenorizar, considerando as sete categorias centrais trazidas pela nova lei, constatou-se a seguinte ordem decrescente de número de perspectivas em matérias publicadas pelos Tribunais de Contas do Nordeste brasileiro entre os anos de 2021 e 2023: planejamento (7207 matérias), capacitação (2996 matérias), plano de risco (2497 matérias), governança (1153 matérias), soluções inovadoras de TIC (274 matérias), sustentabilidade (226 matérias) e *compliance* (212 matérias).

Em linhas gerais, na análise de conteúdo realizada foram identificadas as discussões que vêm sendo promovidas em paralelo com a disponibilização de capacitações, sejam cursos, treinamentos e seminários. Além disso, normativos que orientem quanto ao uso de plano e mapas de riscos em licitações, visando à preservação da integridade em todas as fases do processo licitatório, evitando fraudes, favorecimento entre outros desvios éticos.

Ademais, foi possível observar que os Tribunais de Contas do Nordeste brasileiro estão atentos à transmissão das orientações quanto ao nível de planejamento, contemplando a previsibilidade das contratações a serem feitas nos exercícios futuros e o preparo fundamentado das documentações necessárias para instruir o processo de licitação. Contudo, pode melhorar em termos de apresentação das informações em seus *sites* de transparência, visto que as funcionalidades de filtro e navegação são, em alguns casos, tímidas.

No que concerne às categorias identificadas, as que apresentaram maiores perspectivas nos Tribunais de Contas do Nordeste no período de análise (2021-2023) foram: (i) capacitação, a exemplo do TCE/Maranhão que foi o que mais divulgou ações de aperfeiçoamento dos servidores, (ii) plano de riscos, sendo o TCE/Rio Grande do Norte que mais tratou sobre a temática e (iii) planejamento, em que o TCE/Bahia se sobressaiu com o maior número de ocorrências e citações em matérias publicadas. No entanto, a categoria sustentabilidade teve o menor índice de ocorrências, o que carece de atenção visto que além de ser uma das prioridades trazidas pela nova lei, o assunto precisa ser disseminado e fortalecido como forma de tornar tão relevante quanto os demais temas.

Como limitações da pesquisa, foram experienciadas a não uniformidade dos *sites* (portais) da transparência dos tribunais selecionados, uns com mais e outros menos recursos e possibilidades de aplicação de filtros de busca. Sugere-se para pesquisas futuras a ampliação para as outras regiões do país, e assim, realizar análise comparativa dos Tribunais de Contas de cada estado a fim de proporcionar uma discussão para o alinhamento e expectativas de atuação para objetivos comuns. Ademais, torna-se importante expandir a análise documental para outras fontes de publicação oficial, como normativos, resoluções e outros.

REFERÊNCIAS

AMADO, M. A. B. J. Agente de contratação como expoente de governança na nova lei de licitações. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, v. 1, n. 81, p. 157-165, 2021.

AMÂNCIO, G. R. **Governança pública no Brasil**: uma revisão sistemática. 2023. 40 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

AQUINO, L. G. **Teoria geral dos contratos**. Belo Horizonte: Editora Expert 2021.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições, 2016.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021. Lei de licitações e contratos administrativos. **Diário Oficial da União**: Seção 1, p. 1. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. **Implantação das redes de atenção à saúde e outras estratégias da SAS**. Ministério da Saúde. Secretaria de Atenção à Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p.

BREGA FILHO, V.; DINIZ, H. D. M.; DINIZ, C. S. Governança na nova lei de licitações: em busca da integridade nas instituições. **Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo**, v. 22, p. 147-165, 2022.

BRUNI, A. L.; NONATO, R. L.; PEREIRA, A. G.; FARIA, A. J.; ROCHA, J. S. Teoria dos contratos, governança corporativa e auditoria: delineamentos para a discussão em teoria da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 1, p. 79-92, 2013.

CARDOSO, L. O; ALVES, P. R. **A nova Lei de Licitações e a inexorável chegada da governança das contratações**. Brasília: Editora Mente Aberta; Rede Governança Brasil, 2021.

CARVALHO, S. B. *et al.* A nova lei de licitações e a governança nas contratações públicas: uma análise dos órgãos e entidades licitantes do estado do Rio de Janeiro. In: Encontro da ANPAD – EnANPAD, XLVI, 2022. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2022. p. 1-16.

CGE. Controladoria-Geral do Estado do Paraná. **Manual de implantação da LGPD**. Paraná, 2021. Disponível em: https://www.cge.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2021-06/manual_implementation_lgpd.pdf. Acesso em: 5 nov. 2023.

CORNEAU, J. A. Compliance e o papel do direito administrativo sancionador no combate à criminalidade econômica: aspectos da Lei 14.133/2021. **Jornal Jurídico**, v. 6, n. 2. p. 49-57, 2023.

COSTA, C. C. M. **Compras públicas**: para além da economicidade. Brasília: Enap, 2019.

COTRIM, R. R.; RYNGELBLUM, A. L. A regulamentação da nova lei de licitações: definição da lógica institucional prevalente em um campo. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 27, n. 2, e220078, 2023.

HAMMES, A. G. **Princípio constitucional da eficiência e compliance:** limites e possibilidades. 2020. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito) – Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2020.

INTERNATIONAL Federation of Accountants. **International framework:** good governance in the public sector. CIPFA, 2014. 42p.

LIMA JÚNIOR, E. B.; OLIVEIRA, G. S.; SANTOS, A. C. O.; SCHNEKENBERG, G. F. Análise documental como percurso metodológico na pesquisa qualitativa. **Cadernos da Fucamp**, v. 20, n. 44, p. 36-51, 2021.

MELO, I. M. **Principais mudanças da nova lei de licitações:** melhorias e barreiras da lei 14.133/2021. Artigo científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás), Goiânia, 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988 - Art. 37, inciso XXI.** Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/banco-de-precos/legislacao/constituicao-federal-de-05-de-outubro-de-1988-art-37-inciso-xxi.pdf/view#:~:text=37%2C%20inciso%20XXI-,Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%2C%20de%2005%20de%20outubro%20de%201988%20%2D%20Art.> Acesso em: 16 set. 2023.

NASCIMENTO, F. D. S.; ALMEIDA, V. N. **Lei de Licitações nº 14.133/2021:** dificuldades e desafios para a sua implementação nos municípios de pequeno porte. Paripiranga, 2023. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/34209/1/Artigo%20finalizado-revisado%20-%20Diego%20e%20Victor.pdf>. Acesso em: 4 out. 2023.

NÓBREGA-THERRIEN, S. M.; THERRIEN, J. Trabalhos científicos e o estado da questão: reflexões teórico-metodológicas. **Estudos em Avaliação Educacional**, v. 15, n. 30, 2004.

OECD. Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **OECD public integrity**. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/ac8ed8e8-en>. Acesso em: 12 out. 2023.

PAINEL DE COMPRAS. **Painel de preço**. Brasília, 2023. Disponível em: <http://paineldecompras.economia.gov.br/processos-compra>. Acesso: 16 set. 2023.

PRAIS, J. L. S; ROSA, V. F. Nuvem de palavras e mapa conceitual: estratégias e recursos tecnológicos na prática pedagógica. **Nuances: estudos sobre educação**, v. 28, n. 1, p. 201-219, 2017.

RIBEIRO, I. G. **Distribuição espacial do FNE sobre a renda e o mercado de trabalho**: análise na área de atuação da SUDENE. 2023. 47 f. Dissertação (Mestrado em Economia Rural) – Centro de Ciências Agrárias, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2023.

SAMPAIO, N. A. S.; ASSUMPÇÃO, A. R. P.; FONSECA, B. B. **Estatística descritiva**. Belo Horizonte: Editora Poisson, 2018. 70p.

SANTANA, C. C. V. *et al.* **Orientações para a implementação da nova lei de licitações e contratos administrativos**. Salvador, 2022. Disponível em: <https://ronnycharles.com.br/wp-content/uploads/2022/07/Orientacoes-para-a-implementacao-da-NLLCA.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2023.

SARAI, L.; CABRAL, F. G.; IWAKURA, C. R. O controle das contratações públicas e a nova lei de licitações: o que há de novo? **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 11, n. 3, p. 182-204, 2021.

SEMESP. Sindicato das Entidades Mantenedoras de Estabelecimentos de Ensino Superior no Estado de São Paulo. Região nordeste. **Dados estados e regiões**. 10. ed. 2020. Disponível em: <https://www.semesp.org.br/mapa/edicao-10/regioes/nordeste/#:~:text=O%20Nordeste%20%C3%A9%20a%20regi%C3%A3o,3%25%20das%20matr%C3%ADculas%20do%20Brasil>. Acesso em: 23 nov. 2023.

SIGNOR, R. A nova lei de licitações como promotora da maldição do vencedor. **Revista de Administração Pública**, v. 56, n. 1, p. 176-190, 2022.

TCU. Tribunal de Contas da União. **10 passos para a boa gestão de riscos**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC), 2018. 31 p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/3F/D5/65/C0/27A1F6107AD96FE6F18818A8/10_passos_boa_gestao_riscos.pdf. Acesso em: 16 set. 2023.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Lista de alto risco da Administração Pública Federal**. Brasília, 2022. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/gestao_e_integridade_nas_contratacoes_publicas.html. Acesso em: 12 nov. 2023.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

TJDFT. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **Integridade nas contratações públicas e integridade nas contratações públicas**. Cartilha de integridade nas contratações públicas, TJDFT, 2023. Disponível em: https://www.tjdft.jus.br/transparencia/governanca-institucional/governanca-de-aquisicoes/cartilha-integridade-nas-contratacoes-publicas_final.pdf. Acesso em: 11 nov. 2023.

TJSP. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Nova lei de licitações e contratos administrativos: lei nº 14.133/2021**. Centro de Apoio ao Direito Público, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Esp-CADIP-Nova-Lei-Licitacoes.pdf>. Acesso em: 16 set. 2023.

TRECE, J.; CONSIDERA, C. **Breve retrato econômico da Região Nordeste**. FGV IBRE, 2023. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2023-04/td8-breve-retrato-economico-da-regiao-nordeste.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2023.

VIEIRA, J. B. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília: Enap, 2019.

VIEIRA, L. P.; PUERARI, A. A sustentabilidade na nova lei de licitações. **Saber Humano**, v. 11, n. 19, p. 56-81, 2021.

A Contribuição de Iluminação Pública está sendo destinada ao custeio dos serviços de iluminação? Estudo exploratório em municípios do estado do Ceará

Is the public lighting contribution being used to pay for lighting services?
Exploratory study in municipalities in the state of Ceará

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.931>

Samuel Leite Castelo¹

Aline Duarte Moraes Castelo²

José Freire de Castelo Neto³

RESUMO

O Estado demanda recursos para garantir o cumprimento das suas funções finalísticas, concretizadas com a criação de bens e serviços públicos que permitam atender às necessidades coletivas. Nesse contexto, a receita de Contribuição de Iluminação Pública (CIP) ganha destaque e, por isso, é relevante identificar se o uso desse tributo é capaz de garantir a sua utilidade como política pública a partir das disposições normativas criadas e estruturadas para seu controle. Logo, o objetivo do artigo será avaliar o controle e a gestão dos recursos vinculados da receita da CIP com os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais. A metodologia a que se recorreu, consistiu numa revisão bibliográfica e documental. Com efeito, o estudo é classificado como descritivo, explicativo e exploratório, com análise qualitativa e estudo de caso múltiplo. Os resultados mostraram fa-

1 Bacharel em Ciências Contábeis e mestre em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor); doutorado em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra. Professor Adjunto da Universidade Estadual do Ceará (Uece). Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: samuel.castelo@uece.br

2 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (Uece); mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC); doutoranda em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra. Professora Titular do centro Universitário Estácio de Sá. E-mail: aline_dmf@hotmail.com

3 Graduando em Direito pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Bolsista Voluntário do Laboratório em Administração Pública da Universidade Estadual do Ceará (Uece). E-mail: jose.castelo.netoo@gmail.com

lhas no planejamento da política pública relacionada à iluminação pública, na transparência, na gestão e na aplicação dos recursos vinculados da CIP. Os dados deste estudo permitem a visualização da relevância desta Contribuição e sua materialidade como fonte de financiamento de políticas públicas. Em relação aos municípios estudados, claramente se vislumbra a necessidade de um aperfeiçoamento da política de iluminação pública. No que se refere às implicações de gestão, necessita-se de aprimoramento no processo de planejamento dos recursos e dos registros contábeis desses gastos. Por fim, as implicações à sociedade, ao controle e à gestão dos recursos da CIP favorecerão a transparência e o exercício do controle social.

Palavras-chave: Contribuição de Iluminação Pública; receita pública; controle e gestão.

ABSTRACT

The State demands resources to guarantee the fulfillment of its final functions, achieved through the creation of public goods and services that allow collective needs to be met. In this context, the revenue from the Public Lighting Contribution (CIP) gains prominence and, therefore, it is relevant to identify whether the use of this tax is capable of guaranteeing its usefulness as a public policy based on the normative provisions created and structured for its control. Therefore, the objective of the article will be to evaluate the control and management of resources linked to CIP revenue with constitutional and infra-constitutional provisions. The methodology used consisted of a bibliographic and documentary review. In effect, the study is classified as descriptive, explanatory and exploratory, with qualitative analysis and multiple case study. The results showed flaws in the planning of public policy related to public lighting, transparency, management and application of resources linked to the CIP. The data from this study allows us to visualize the relevance of this Contribution and its materiality as a source of financing for public policies. In relation to the municipalities studied, there is a clear need to improve the Public Lighting policy. Regarding management implications, improvements are needed in the resource planning process and

accounting records of these expenses. Finally, the implications for society, the control and management of CIP resources will favor transparency and the exercise of social control.

Keywords: Contribution to Public Lighting; public revenue; control and management.

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



Data de submissão: 05/01/2024

Data de aprovação: 11/03/2024

Data de versão final: 03/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), um dos pilares da gestão fiscal responsável é a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência do ente da Federação (art.11 da LRF). Em âmbito municipal, dentre outros tributos, há competência dos gestores de instituir e arrecadar a Contribuição de Custeio para Iluminação Pública (CIP), para custear os gastos com iluminação pública, nos termos do art.149-A da Constituição Federal (CF) de 1988.

Num contexto de crescentes despesas públicas para atender às demandas sociais, e também de crescimento urbano, o que faz aumentar a necessidade de iluminação pública, este tributo ganha destaque frente a seus pares, considerando as particularidades envolvidas.

A iluminação pública é um tema relevante, pois está relacionado à segurança e ao bem-estar da população local. A evolução tecnológica de materiais e equipamentos para o serviço de iluminação pública vem crescendo nos últimos anos, assim como a legislação trata o assunto iluminação pública sempre colocando a responsabilidade no município (Santana, 2010). Deste modo, a realização desta pesquisa se justifica pela relevância do assunto e materialidade que o tributo representa.

Nos termos do art. 149-A da CF/1988, “[o]s Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública [...]”. Daí, para De Lima (2023) a competência municipal para executá-lo decorre tanto do interesse local que permeia a iluminação quanto da figura da Contribuição de Iluminação Pública (CIP).

Da leitura combinada do disposto no art. 30, V, da CF/1988, com a do art. 149-A, que traz a autorização para a instituição de tributo destinado ao custeio das atividades de iluminação, deriva a competência material dos entes federados para a sua prestação. A despeito dessa competência material para a prestação dos serviços ser dos municípios, na prática, em inúmeros casos a sua prestação efetiva é realizada pelas distribuidoras de energia elétrica. Essas atividades, historicamente, estiveram atribuídas a tais empresas em função, sobretudo, da proximidade das infraestruturas físicas necessárias para o desempenho de ambas.

Dada a situação financeira desfavorável que as cidades vêm enfrentando devido ao atual panorama econômico nacional e mundial, esse poder-dever torna-se ainda mais exigível, uma vez que a exploração eficiente da arrecadação tributária se apresenta como solução viável e justa para atender às crescentes despesas e manter a viabilidade do caixa dos municípios.

A relevância na realização desta pesquisa sobre a CIP é de interesse público na relação dos cidadãos com a Administração Pública, uma vez que seus recursos são aplicados diretamente no desenvolvimento das cidades, especificamente no financiamento da atividade estatal de iluminação pública.

Além dos aspectos relativos à maximização das receitas próprias e à mitigação dos riscos inerentes da atividade de fiscalização, deve ser ressaltado que a administração dos tributos, deve observar a justiça tributária, conceito que compreende princípios tais como a generalidade, livre iniciativa, impessoalidade, capacidade contributiva, praticidade e transparência.

A generalidade é a versão mais literal da isonomia, pois significa estender igualmente a todos o dever fundamental de pagar tributos. É de interesse da sociedade que os tributos sejam efetivamente cobrados e arrecadados de todos os indivíduos que a compõe, na medida de sua capacidade contributiva, nos termos do §1º, art. 145 da CF.

O assunto ganha especial relevância em contextos nos quais os municípios se veem, a um só tempo, obrigados a adotar soluções para diversas atividades que lhes são atribuídas. É o caso, exemplificativamente, da necessidade de assunção da gestão dos ativos (e dos serviços) de iluminação pública (De Lima, 2023).

Isso posto, destaca-se que o tema da utilização de recursos da CIP para o câmputo de despesas municipais vem sendo incisivamente abordado em diversos julgados de tribunais de contas estaduais e de municípios.

Nesse contexto, surgem vários questionamentos: a CIP foi instituída pelo município? O município firmou convênio com a concessionária de energia elétrica para arrecadação da CIP? Os recursos arrecadados da CIP estão sendo utilizados exclusivamente para despesas de iluminação pública? As receitas e despesas relacionadas a CIP estão devidamente registradas? Diante de tantos questionamentos, a problemática da pesquisa é: como se encontra a gestão e a implementação do controle dos recursos da iluminação pública nos municípios cearenses? A pesquisa tem como objetivo avaliar a gestão e o controle dos recursos vinculados à Contribuição de Iluminação Pública nos municípios cearenses.

O artigo caracteriza-se como uma investigação de abordagem qualitativa, de natureza descritiva, exploratória e explicativa, e adotando como método o estudo de caso múltiplo.

Os estudos anteriores sobre o tema voltaram-se para: Santana (2010) que abordou as características técnicas e regulatórias dos serviços de iluminação pública; Manzione (2004) pesquisou os impactos resultantes da implementação de um conjunto de ações visando modernizar e eficientizar os sistemas de iluminação pública; De Farias, Castelo e Pereira (2016)

estudou o comportamento da arrecadação da CIP na região metropolitana de Fortaleza; Pinto e Kirchner, (2016) pesquisaram sobre cenário atual e oportunidades para atuação em iluminação pública no Brasil.

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 instituição da receita e a constitucionalidade da CIP, a vinculação da fonte de recursos para o financiamento da iluminação pública. Logo a seguir, a metodologia e a análise de dados. Por fim, as considerações finais, em que se têm as principais conclusões e limitações da pesquisa, bem como as recomendações para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico do artigo disserta sobre a CIP, que é uma espécie tributária específica, sujeita aos princípios constitucionais tributários, com finalidade exclusiva de custear a iluminação pública, e sua arrecadação deve ser destinada a esse fim, evitando desvios de finalidade. A regulamentação e controle da aplicação desses recursos são essenciais para garantir a eficiência e legalidade da contribuição.

Por fim, apresentaremos o debate em torno da CIP e de suas disputas jurídicas, destacando a importância da iluminação pública para a qualidade de vida e segurança, ressaltando a responsabilidade do poder público em planejar e fiscalizar os serviços. A participação da comunidade na fiscalização e solicitação de melhorias também é enfatizada. A administração dos serviços de iluminação pública abrange desde o projeto até a manutenção do sistema, visando à eficiência e modernização para redução do consumo de energia. A gestão inovadora prioriza não apenas a manutenção corretiva, mas também a preservação, visando benefícios econômicos, sociais e de segurança pública, além da redução dos gastos municipais com energia elétrica.

2.1 Receitas públicas de contribuição e a sua constitucionalidade

A competência tributária é a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes federativos para instituírem os seus tributos. Nesse sentido, Sabbag (2014), De Farias, Castelo e Pereira (2016) afirmam que a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este proceda à instituição da exação tributária.

Segundo o artigo 7º do Código Tributário Nacional, a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, o que equivale a dizer que a competência para instituir tributos é privativa do ente político ao qual a Carta Magna outorgou tal atribuição.

A efetiva arrecadação da CIP em cada município brasileiro é aceita como primeiro passo para o bom encaminhamento para o financiamento dos investimentos em efficientização e modernização dos parques de iluminação pública (Pinto; Kirchner, 2016).

Os municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III da CF/88.

De acordo com Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2023) as receitas públicas são classificadas em originárias e derivadas. As receitas públicas originárias são aquelas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Já as receitas públicas derivadas são receitas obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal, decorrentes de imposição constitucional ou legal e, por isso, auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

As receitas públicas são detalhadas por meio das categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital, com vistas a identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

Segundo a classificação orçamentária, as contribuições são de origem da categoria econômica das receitas correntes. E, sob a ótica da classificação orçamentária, a Contribuição de Iluminação Pública (CIP) é espécie da origem contribuições, que integra a categoria econômica receitas correntes (MCASP, 2019).

A CIP é tributo previsto no art. 149-A da CF:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica (CF, 1988).

Alguns municípios brasileiros haviam promovido o custeio da iluminação pública mediante a instituição de taxa, o que foi rechaçado continuamente pelo Supremo Tribunal Federal, até que o entendimento fosse, enfim, sumulado nº 670 do STF:

Súmula 670 do STF

O SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NÃO PODE SER REMUNERADO MEDIANTE TAXA.

O entendimento jurisprudencial baseou-se na própria natureza da taxa, cuja cobrança pressupõe prestação de serviço específico e divisível, vale dizer, aquele suscetível de ser fruído isoladamente por cada usuário. A emenda constitucional veio, portanto, preencher o vácuo deixado pela decisão do STF, já que a iluminação pública não poderia ser custeada por meio de taxa (STF, súmula nº 670).

Assim, a CIP, inserida que está no grupo das contribuições, apresenta como característica a distingui-la das demais espécies tributárias a finalidade específica para que foi instituída, no caso, o financiamento da atividade estatal de iluminação pública. Como desdobramento dessa característica, não pode haver utilização de recursos oriundos da contribui-

ção para financiamento de outras ações ou projetos de governo. Se restar caracterizada a utilização indevida de tais recursos, há evidente excesso na tributação.

Enquadrada a CIP como espécie de tributo, o município que for exercer sua competência deve obediência aos princípios e limitações impressos no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional da CF.

O art. 149-A faz referência expressa aos princípios da legalidade (art. 150, I, da CF), da irretroatividade (art. 150, III, 'a'), da anterioridade (art. 150, III, 'b') e da noventena (art. 150, III, 'c'), ou seja, a instituição da CIP pelo município deve observar necessariamente esses princípios.

A doutrina, a despeito do silêncio da norma, já manifestou entendimento no sentido de também serem aplicáveis à contribuição as demais limitações constitucionais ao poder de tributar previstas nos incisos II, IV e V do art. 150 da CF – respectivamente, isonomia, vedação do confisco, e tributação impeditiva de livre circulação de pessoas ou bens. Na análise do RE 573675/SC, cujo objeto era precisamente a constitucionalidade de lei instituidora de contribuição de iluminação pública, o Ministro-Relator Ricardo Lewandowski entendeu ser necessária, também, a observância do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF).

Por fim, cabe destacar que é prática comum dos municípios firmar convênio com concessionária de energia elétrica, para fins de arrecadação da contribuição, conforme prevê o parágrafo único do art. 149-A da CF. Tal dispositivo constitucional encontra-se amparado no art. 7º do CTN, estabelecendo que a função de arrecadar tributos pode ser delegada à pessoa jurídica de direito privado sem que esta seja considerada uma delegação de competência.

Com a promulgação da Constituição de 1988 (CF/88), muitos municípios se utilizaram da taxa, uma das espécies de tributos, para arrecadar recursos para custear o serviço de iluminação pública. Contudo, havia um problema de ordem conceitual, visto que a taxa deveria estar relacionada aos serviços específicos e divisíveis, conforme preceitua o inciso II do art.

145 da CF/88. Como não há como mensurar precisamente o quanto cada contribuinte se utiliza do serviço, surgiram questionamentos sobre a constitucionalidade de tais taxas.

O Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou por meio da Súmula Vinculante 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. O entendimento da referida corte é de que o uso de taxa para financiar o serviço de iluminação pública é inconstitucional, uma vez que seu fato gerador tem caráter inespecífico e indivisível.

A Emenda Constitucional (EC) nº 39/2022, por meio da inclusão do art.149-A na CF/88, possibilitou que os municípios e o Distrito Federal instituíssem contribuição, outra espécie tributária, para custear o serviço de iluminação pública. O parágrafo único do referido artigo ainda faculta que a cobrança possa ocorrer na fatura de consumo de energia elétrica.

Por se tratar de uma espécie tributária, o texto constitucional ressaltou explicitamente que a arrecadação da contribuição para o custeio da iluminação pública deve obedecer ao princípio constitucional da legalidade disciplinando que a exigência ou o aumento de tributo deve ser precedida por meio de lei que o estabeleça. Da mesma forma, também deve ser respeitado o princípio tributário da anterioridade, que diz que a cobrança de um tributo não pode ocorrer no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A EC nº 39/2022 não definiu detalhamento sobre a operacionalização da CIP, ficando essa questão para os municípios fixarem em suas próprias leis. Não obstante, o STF por meio do RE 573.675, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, deliberou alguns precedentes representativos sobre o assunto:

I – Lei que restringe os contribuintes da CIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica,

não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Diante do exposto, depreende-se que a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública constitui, dentro do gênero tributo, um novo tipo de contribuição que não se confunde com taxa ou imposto, bem como de que deve respeitar a capacidade contributiva dos usuários e ter carga tributária progressiva.

Como a CIP possui finalidade específica, os recursos oriundos dessa contribuição devem ser destinados para custear, tão somente, as despesas relacionadas à iluminação pública. Essas despesas envolvem execução e manutenção, assim como aquelas que incluam expansão da rede de iluminação pública, conforme entendimento ratificado pelo STF no RE 666404/2020:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 696. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. DESTINAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS. MELHORAMENTO E EXPANSÃO DA REDE. POSSIBILIDADE. 1. O artigo 149-A, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 39/2002, dispõe que “Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III”. 2. O constituinte não pretendeu limitar o custeio do serviço de iluminação pública apenas às despesas de sua execução e manutenção. Pelo contrário, deixou margem a que o legislador municipal pudesse instituir a referida contribuição de acordo com a necessidade e interesse local, conforme disposto no art. 30, I e III, da Constituição Federal. 3. A iluminação pública é indispensável à segurança e bem-estar da população local. Portanto, limitar a destinação dos recursos arrecadados com a contribuição

ora em análise às despesas com a execução e manutenção significaria restringir as fontes de recursos que o Ente Municipal dispõe para prestar adequadamente o serviço público. 4. Diante da complexidade e da dinâmica características do serviço de iluminação pública, é legítimo que a contribuição destinada ao seu custeio inclua também as despesas relativas à expansão da rede, a fim de atender às novas demandas oriundas do crescimento urbano, bem como o seu melhoramento, para ajustar-se às necessidades da população local. 5. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. Fixada a seguinte tese de repercussão geral: "É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede" (STF, 2020).

Não obstante, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 93/2016, que alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação das receitas dos estados, Distrito Federal e municípios, com inclusão do art. 76-B que assim dispõe:

Art. 76-B - São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos municípios relativas aos impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetua-se da desvinculação de que trata o *caput*:

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município (EC, 2016).

Deste modo, pode-se compreender que os recursos provenientes da CIP podem ser desvinculados em até 30% do valor arrecadado, visto a contribuição não ter sido incluída pelo legislador no rol de exceções, como receitas de outras áreas mais sensíveis como educação, saúde, previdência e assistência à saúde dos servidores, listadas explicitamente.

2.2 Fonte de recursos específica da CIP

A CIP apresenta a destinação específica dos recursos como característica distintiva dos demais tributos. Ao contrário dos impostos, cuja receita é desvinculada por imposição constitucional (art. 167, IV, CF), a receita proveniente da arrecadação da CIP deve ser direcionada para o custeio das atividades que originaram sua instituição, também por imposição constitucional (art. 149-A da CF).

De Lima (2023) reforça que os recursos da CIP parecem se comportar de forma peculiar. Não têm o condão de custear qualquer despesa do município, atender, indiscriminadamente, a uma gama diversa de interesses locais. A sua finalidade, por expressa determinação constitucional (art. 149-A), é, única e exclusivamente, a de custear os serviços de iluminação, de forma que a sua aplicação não impacta as demais atividades que devem ser exercidas pelas municipalidades.

A LRF, ao regular a execução orçamentária e o cumprimento de metas, determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica sejam utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso (Art. 8º, parágrafo único).

Verifica-se corriqueira a prática de criação de fundos especiais para custeio da iluminação pública com objetivo de individualizar a gestão dos recursos arrecadados pela CIP e, em tese, atender à necessidade de controle da utilização desses recursos vinculados.

No entanto, os fundos especiais são uma exceção ao princípio contábil da unidade de tesouraria e foram idealizados em uma época carente de ferramentas de tecnologia da informação de suporte à gestão orçamentária e atualmente já estão superados como forma de gestão individualizada de recursos orçamentários.

Com o advento dos sistemas de informação, a forma mais simples e eficaz para controlar a utilização de recursos vinculados na execução orçamentária é o seu registro em fonte de recursos específica, de forma a dar origem ou procedência dos recursos que devem ser gastos para uma determinada finalidade (MCASP, 2019). A fonte de recursos, portanto, serve para indicar com quais recursos foram financiadas as despesas orçamentárias.

Para efeito deste artigo, independente da existência ou não de fundo especial de iluminação pública nos municípios, utilizou-se a existência de fonte de recursos específica como critério de atendimento ao requisito mínimo de qualidade do sistema de controle da arrecadação da CIP, de forma que seja possível identificar com facilidade todos os empenhamentos de despesas por ela suportados e aferir sua adequação aos limites constitucionais de utilização desses recursos, nos termos da norma de transparência contida no parágrafo III do artigo 48 da LRF.

Portanto, a existência da fonte de recursos orçamentários específica para receita da CIP tem o objetivo de comprovar a aplicação correta em gastos para custeio da iluminação pública, evitando, por consequência, no desvio de finalidade na utilização dos recursos. Caso contrário, representa evidente descontrole sobre receitas de natureza vinculada.

No entanto, segundo o artigo 76-B da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016, 30% das receitas dos municípios relativas aos impostos, taxas, multas, seus respectivos adicionais e acréscimos legais, e a outras receitas correntes, com exceção dos itens elencados no parágrafo único do mesmo artigo, estão desvinculadas até 31 de dezembro de 2023.

A regulamentação destas desvinculações pode ocorrer por meio de decreto do Poder Executivo de cada município, após verificação de possíveis necessidades de alterações em cada Lei Orgânica (Santa Catarina, 2016).

Assim, embora os impostos estejam elencados no artigo 76-B, somente produzirá efeito nos municípios que eventualmente tenham legislação própria que tenha instituído alguma vinculação além daquelas estabelecidas pela Constituição Federal, relativas à saúde e educação. Ressalta-se que as tarifas, contribuições e transferências não são alcançadas pela Emenda Constitucional nº 93/2016 (Santa Catarina, 2016).

Conforme o seu artigo 3º, os efeitos desta Emenda Constitucional são retroativos a 1º de janeiro de 2016. Assim, não podem ser desvinculados os saldos das referidas receitas relativos aos exercícios anteriores. Logo, somente o saldo apurado entre as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas no exercício de 2016 podem ser objeto de desvinculação (Santa Catarina, 2016).

2.3 Gestão do sistema de iluminação pública

Segundo Santana (2010) e Manzione (2004), a discussão sobre a Contribuição para Custeio da Iluminação Pública (Cosip) ainda é terreno de embates de competência do Direito. Na prática, os municípios têm de executar a manutenção da iluminação pública.

Uma alternativa às municipalidades é a contratação de empresas privadas capacitadas a gerir a questão da iluminação pública como um todo, mas esta alternativa depende da capacidade financeira da prefeitura (Santana, 2010).

Os supracitados autores apontam os seguintes pontos em relação à legislação voltada a gestão da iluminação pública:

a) destacam que uma iluminação pública eficiente contribui para melhorar a qualidade de vida, segurança e bem-estar da população;

b) enfatizam a responsabilidade do poder público, incluindo prefeituras, agências reguladoras e entidades representativas da sociedade, em planejar o desenvolvimento das cidades, fiscalizar a qualidade dos serviços e a aplicação dos recursos;

c) identificam deficiências na prestação do serviço de iluminação pública devido à falta de recursos para investimentos na expansão e manutenção dos equipamentos, indicando a necessidade de investimento e alocação de recursos para manutenção, remodelação e ampliação do sistema;

d) abordam a carga tributária elevada no Brasil, que impacta os cidadãos em áreas urbanas, periferias de grandes cidades e zonas rurais, onerando-os;

e) destacam a importância da participação cidadã na fiscalização dos serviços e na solicitação de melhorias nos sistemas de iluminação pública.

O gerenciamento da iluminação pública abrange diversos processos, incluindo a elaboração do projeto, a construção das redes, a seleção dos equipamentos (lâmpadas, luminárias etc.), a manutenção do sistema e o atendimento ao cliente (Mazzone, 2004).

Logo, a efficientização e a modernização dos sistemas de iluminação pública é, de fato, uma ação revestida de grande importância para a redução da carga instalada e para o combate ao desperdício de energia elétrica.

A gestão da iluminação pública buscando uma abordagem inovadora, deixa de focar apenas na manutenção corretiva e passando a priorizar a preservação da iluminação da cidade, pois a prestação de serviço contínuo e de qualidade, beneficia tanto os administradores quanto os cidadãos.

Além disso, contribui para o desenvolvimento econômico e social, impulsionando o turismo, a economia local e a atração de investimentos. A melhoria da segurança no trânsito e na segurança pública resulta na redução da criminalidade. A promoção da identidade visual e valorização do patrimônio histórico da cidade também são aspectos importantes. Favorece o convívio, o conforto, o bem-estar e o orgulho dos cidadãos. Além disso, facilita o controle dos gastos públicos em iluminação pública e consequente redução das despesas com energia elétrica do município.

3 METODOLOGIA

A metodologia deste artigo está baseada numa sequência de procedimentos e critérios sistemáticos que auxiliam na consecução dos objetivos propostos de abordagem teórico-prático.

No quesito abordagem do problema, este estudo se classifica como qualitativo, por meio de estudo de caso múltiplo, considerada mais adequada aos fenômenos organizacionais porque busca compreender a complexidade do planejamento, da gestão e do controle dos recursos da CIP, os seus limites pouco claros entre o fenômeno e o contexto da implementação da política pública voltada à iluminação pública (Raupp; Beuren, 2013).

Quanto ao objetivo, a pesquisa se classifica como descritiva, exploratória e explicativa, Gil (2002) explica os três tipos: descritiva, cujo objetivo primordial é a descrição das características da gestão e aplicação da receita da CIP; exploratória, em que o objetivo é proporcionar maior familiaridade com o problema sobre a instituição, vinculação e a constitucionalidade da contribuição; e explicativa, visando identificar os fatores que contribuem para aplicabilidade dos recursos financeiros, humanos e materiais na infraestrutura de iluminação pública, da qual a compreensão desses fenômenos possa aprofundar os conhecimentos desta realidade, de entender o porquê dessas práticas.

Diante disso, Gil (2002) aponta que 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 gestão e controle da aplicação dos recursos da CIP pelos municípios cearenses.

Raupp e Beuren (2013) 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 em profundidade a dinâmica da contribuição da iluminação sobre a sua legalidade, finalidade econômica e social, a fim de compreender o seu pleno funcionamento e aplicabilidade na gestão pública municipal.

Com efeito, no tocante aos meios, foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa de teor bibliográfico foi baseada na análise de visões já produzidas pelos autores nacionais e internacionais, nos artigos, dissertações e teses sobre a temática da receita pública tributária, e foi realizada com o propósito de identificar relevantes contribuições relacionadas a uma fundamentação teórico-metodológica consistente.

Já na pesquisa documental foi utilizada a análise das leis, normas, decretos, regimentos, regulamentos, relatórios e outros documentos relacionados às matérias referentes à CIP, obtidos pelos portais da transparência e das secretarias de finanças.

Ademais, destaca-se o procedimento de entrevista com o apoio das prefeituras dos municípios selecionados, por meio de contatos telefônicos e e-mails prévios. As entrevistas foram realizadas por um roteiro estruturado e a coleta de documentos e dados secundários ocorreram nos meses de janeiro e fevereiro de 2023, com os secretários de finanças, gestores responsáveis pela arrecadação tributária e dos gestores da política pública de aplicação dos recursos da infraestrutura da iluminação pública, com a finalidade de responder os seguintes assuntos: i) quais os dispositivos infraconstitucionais que disciplinam a CIP no âmbito do município? ii) Existe convênio com a distribuidora de energia para o processo de faturamento, arrecadação e recolhimento da CIP? iii) Existem planos diretores sobre a iluminação pública? iv) Existe o registro, a evidenciação e o controle contábil das receitas e despesas da CIP? V) Quais os controles que os municípios realizam sobre os recursos da CIP?

Em relação à elegibilidade dos municípios cearenses a serem estudados, a metodologia utilizada foi da criação de um indicador de risco utilizando dados como a receitas e despesas com CIP, despesas com ilumi-

nação pública, porte do município, entre outros, referentes aos exercícios de 2017 a 2022 dos municípios cearenses.

Os dados utilizados para selecionar os municípios a serem estudados foram extraídos a partir do Sistema de Informações Municipais (SIM) do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) e do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (Siconfi) da Secretaria do Tesouro Nacional, ambos alimentados diretamente pelos municípios.

Os municípios selecionados basearam-se em critérios de risco, materialidade e vulnerabilidade, capazes de selecionar, de forma objetiva e imparcial, quais entes públicos, contratos, licitações, despesas e demais atos administrativos a serem pesquisados.

Assim, o objetivo foi identificar municípios que estão contabilizando incorretamente, deixando de aplicar, ou aplicando de forma indevida os recursos da CIP, conforme as orientações do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2019) e ao Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF, 2017). Logo, foram levantados os dados disponíveis no SIM e no Siconfi para verificar situações em que a receita da CIP estava incompatível com a despesa oriunda da iluminação pública.

As ações executadas foram as seguintes: 1. definição do porte do município⁴; 2. cálculo da receita com a CIP⁵; 3. cálculo da despesa com a fonte CIP⁶; 4. cálculo da despesa com iluminação pública (outras fontes); 5. construção do índice de materialidade; 6. exclusão dos municípios com baixa materialidade; 7. construção do índice de risco; 8. seleção dos municípios com maior risco em cada categoria de porte.

4 A definição do porte do município foi feita com base na população estimada pelo IBGE para o ano de 2021, sendo classificados como de GRANDE porte os que possuem mais de 100 mil habitantes; de MÉDIOS aqueles com população maior que 25 mil e menor ou igual a 100 mil; e de PEQUENO os com população inferior ou igual a 25 mil.

5 O cálculo da receita com CIP foi feito somando os valores informados nos talões de receita do SIM dos exercícios de 2018 a 2021 sobre os seguintes códigos da rubrica (124; 113802 e 113803) e com a seguinte descrição da rubrica: a) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública; b) contribuição de melhoria para expansão da rede de iluminação na cidade; c) contribuição de melhoria para expansão da rede de iluminação pública rural.

6 No cálculo da despesa com a fonte CIP foram somados os empenhos identificados com a fonte referente à CIP dos exercícios de 2018 a 2021 sobre os seguintes códigos da rubrica (12; 620 e 751) e com a descrição da rubrica: Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Assim, pode verificar a evolução do comportamento da gestão.

De posse destes dados, para identificar municípios que estão arrecadando valores expressivos com a CIP, mas não estão aplicando em iluminação pública, ou que possuem elevadas despesas com iluminação pública, mas que não possuem uma receita compatível, foi definido o índice de materialidade, que consiste no valor absoluto da diferença entre a receita com CIP e a despesa com iluminação pública (fonte CIP e fontes diversas) (TCE/CE, 2019), utilizando a mediana de cada uma das variáveis para representar o comportamento dos quatro anos em um único número, o que pode ser traduzido na fórmula matemática abaixo:

$$I = | R - (D_{\text{CIP}} + \text{Doutras fontes}) | \text{ (Equação 1).}$$

Onde:

I = Índice de materialidade

R = Mediana da receita com o CIP

DCIP = Mediana da despesa com a fonte CIP

Doutras fontes = Mediana da despesa com iluminação pública (fonte diferente da CIP)

Os municípios que apresentaram o I ‘índice de materialidade’ menor que R\$ 200 mil foram retirados da análise devido à baixa materialidade.

Para o restante dos municípios foi construído o ‘índice de risco’, que consiste no inverso da média ponderada do percentual de despesas com iluminação pública e o percentual de despesas com a fonte CIP. Os municípios com baixo percentual de despesas com iluminação pública podem estar aplicando os recursos da CIP (que são vinculados) em outras despesas. Já aqueles com baixo percentual de despesas com a fonte CIP podem também estar aplicando os recursos da CIP em outras despesas ou apenas contabilizando as despesas incorretamente. A ponderação foi utilizada para priorizar a identificação de despesas indevidas, entendendo que a contabilização errada possui uma gravidade menor. Matematicamente o índice é:

$$I\ risco = \frac{1}{70\% \frac{Dip}{R} + 30\% \frac{Dcosp}{R}} \text{ (Equação 2).}$$

Sendo: Dip = DCIP + Doutras fontes

Onde:

I risco = Índice de Risco

DIP = Despesa com iluminação pública

Por fim, para cada uma das categorias de porte, foi selecionado o município com o maior I risco.

A metodologia foi aplicada para todos os 184 municípios do estado do Ceará, chegando à seleção de Fortaleza, dentre os municípios de grande porte; Crateús, dentre os municípios de médio porte; e Monsenhor Tabosa, dentre os municípios de pequeno porte. O resultado de todos os municípios está apresentado na Tabela 1:

Tabela 1 – Municípios elegíveis para pesquisa

Municípios	Porte	R	DCIP	Dip	DCIP/R	Dip/R	Imaterialidade	Irisco
Fortaleza	Grande	221.625.061	159.839.951	160.995.345	0,72	0,73	60.629.717	1,38
Crateús	Médio	4.044.461	935.961	1.169.916	0,23	0,29	2.874.546	3,68
Monsenhor Tabosa	Pequeno	596.135	0	25.619	0,00	0,04	570.516	33,24

Fonte: elaboração própria (2023).

Ademais, durante a aplicação da metodologia, foi observada uma grande variabilidade na receita arrecadada por alguns municípios ao longo do período analisado com destaque para o município de Catarina, que em 2019 registrou uma receita de mais de R\$ 7 milhões, 24 vezes maior que a média dos demais anos. Por outro lado, o município não registrou nenhuma despesa com a fonte CIP e o gasto médio com iluminação pública no período ficou inferior a R\$ 600 mil. Diante disso, o município de Catarina entrou na seleção da pesquisa.

Por fim, na seção posterior serão analisados e discutidos os dados e as entrevistas sobre as práticas de gestão e dos controles dos recursos provenientes da CIP.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS

É mister que os avanços tecnológicos em materiais e equipamentos voltados para o serviço de iluminação pública vêm crescendo nos últimos anos e que transferiram esta responsabilidade aos municípios (Santana, 2010). Logo, as práticas de gestão e dos controles dos recursos provenientes da CIP dos municípios analisados basearam-se nos dispositivos infraconstitucionais apresentadas no Quadro 1:

Quadro 1 – Dispositivos infraconstitucionais da CIP dos municípios pesquisados

MUNICÍPIO	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADA À CIP
Catarina	Lei nº 466/2016, de 29 de novembro de 2016.
Crateús	Lei nº 738/2018 que instituiu e dispõe sobre a CIP.
Fortaleza	Lei Complementar Municipal nº 159, de dezembro de 2013, que institui o Código Tributário do Município de Fortaleza (Título V – Das Contribuições Municipais, Capítulo I – Da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública); e o Decreto nº 13.716, de 22 de dezembro de 2015, que aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza (Título V - Das Contribuições Municipais, Capítulo I – Da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública).
Monsenhor Tabosa	Lei Complementar (LC) nº. 02/2021, aprovada em 28 de dezembro de 2021 e da promulgação da LC nº 90, de 28 de dezembro de 2022, que revogou parte das normas indicadas anteriormente, regulamentando novamente a CIP.

Fonte: elaboração própria (2023).

O Código Tributário Municipal (CTM) é peça vital para a organização das ações tributárias dos municípios, uma vez que contém não apenas as obrigações dos contribuintes, mas trata também da fiscalização, da forma como os créditos tributários serão lançados, sua cobrança, além de medidas administrativas necessárias para atender o interesse da população. Este deve ser consolidado, atualizado e publicado pelo ente federa-

tivo. Identificamos que os dispositivos supracitados estão publicados nos portais de transparência dos municípios estudados.

Há necessidade da adequação do CTM para que se torne não apenas um conjunto de regras de natureza fiscal, mas também seja orientado ao relacionamento com o cidadão, oferecendo os serviços necessários para cumprimento de suas obrigações tributárias.

A atualização da legislação é importante para a segurança jurídica tanto do contribuinte, no cumprimento de suas obrigações tributárias, quanto para a administração tributária, no que se refere à fiscalização, à constituição do crédito tributário, à inscrição em dívida ativa e à execução fiscal.

Esta constatação não coaduna com o estudo de De Farias, Castelo e Pereira (2016) que evidenciou que alguns municípios não exerceram sua competência tributária com relação à CIP.

Destaca-se que somente os municípios de Fortaleza e Monsenhor Tabosa atualizaram a sua legislação tributária. Identificou-se no estudo a dispersão de normas tributárias, onde isso prejudica o cumprimento das obrigações tributárias, exceto a capital do Ceará, sendo a única que respeitou o CTN, que trata sobre a compilação em um documento único a legislação tributária vigente relativa a cada um dos tributos, conforme exige o art. 212 do CTN.

Dessa forma, considerando as garantias constitucionais aos cidadãos, um grande passo para uma boa gestão tributária é organizar e atualizar a legislação tributária local, devendo o município contar com um bom código tributário devidamente atualizado e consolidar a legislação anualmente (TCU, 2022).

Em relação à existência de convênio com a distribuidora de energia para o processo de faturamento, arrecadação e recolhimento da CIP, somente Crateús tem convênio com a distribuidora. As outras cidades apresentaram em suas legislações tributárias a previsão da concessionária de energia ser a responsável pelo processo de arrecadação e recolhimento da CIP.

Os municípios relataram algumas dificuldades de relacionamento com a Enel Brasil S.A., atual detentora da concessão de energia elétrica no estado, assim como a insuficiência de dados fornecidos pela empresa para o controle efetivo da CIP pelo município. Dentro das dificuldades e fragilidades relacionadas com a ENEL Brasil S.A, foram: a) difícil comunicação com a gestão da concessionária de energia; b) demora em resposta em todas as comunicações e demandas; c) imposição de barreiras à expansão da capacidade disponível, sendo necessário recorrer, em alguns casos, à via judicial; d) falta de informação com relação à arrecadação e repasse dos recursos da CIP; e) falta de informação do demonstrativo mensal de arrecadação.

Essas dificuldades também foram levantadas no estudo de De Farias, Castelo e Pereira (2016) que apontaram a falta de repasse da Concessionária dos recursos arrecadados para o município e o não envio de informações ao Sistema de Informações Municipais (SIM).

Assim como que a permanente atualização do cadastro de iluminação pública do município é condição fundamental para a avaliação das condições físicas do sistema e, ainda, para a correta cobrança da fatura de energia elétrica e consequentemente da CIP (Manzione, 2004; Pinto; Kirchner, 2016).

Estas fragilidades de controle e de gestão impactam no planejamento, gestão e controle dos recursos a serem aplicados na política pública de fornecimento de energia aos cidadãos influenciando na qualidade de vida, na segurança, na economia e renda do município. Tais falhas desrespeitam o artigo 11 da LRF, que exige que a gestão dos recursos públicos pelos entes federativos sejam responsáveis nos quesitos da efetividade da gestão fiscal, eficientes e transparentes.

No que se refere ao planejamento da iluminação pública, constatou-se que Crateús não possui plano de iluminação pública. Já em Catarina, os gestores afirmaram que está em fase de elaboração o plano diretor geral para o município e que não possuem plano de iluminação pública.

Na capital do Ceará, o planejamento desta política, está atrelada no Plano Diretor Municipal, que é conduzida pela Secretaria de Conservação e Serviços Públicos, que prevê todo o planejamento urbanístico e programação de investimentos do Sistema urbano de Iluminação Pública, assim como no Plano Plurianual do município de Fortaleza, para o quadriênio 2018-2021, instituído pela Lei nº 10.645/2017.

E, por fim, em Monsenhor Tabosa, delegou à empresa Urban Tech S.A., por meio de um “Termo de Execução Delegada”, sem licitação, a gestão integral da manutenção do serviço de iluminação pública do município, que inclui a elaboração de um Plano Municipal de Iluminação Pública.

Os resultados evidenciam vulnerabilidades que impactam negativamente a qualidade dos serviços oferecidos. Portanto, é responsabilidade dos municípios planejar o desenvolvimento futuro das cidades, envolvendo as agências reguladoras e as entidades representativas da sociedade. Isso inclui uma gestão criteriosa dos recursos, conforme preconizado por Santana (2010).

Diante das considerações, a falta de planejamento impactará na efetividade da política pública relacionada à iluminação pública coadunando com a visão de Leite (2023), excetuando-se a capital do Ceará, pois sem planejamento, prejudica-se a organização e a estruturação da gestão dos recursos da CIP.

No que se refere à execução orçamentária das receitas dos municípios estudados e a sua relação com a CIP, a Tabela abaixo apresentou os seguintes valores:

Tabela 2 – Tributos Municipais (milhares de reais - R\$)X Monsenhor Tabosa

Exercício	2018	2019	2020	2021	2022
IPTU	R\$ 25.045,55	R\$ 20.059,75	R\$ 18.024,31	R\$ 25.463,12	R\$ 24.069,07
ISS	R\$ 628.441,45	R\$ 627.799,51	R\$ 805.290,50	R\$ 1.064.036,25	R\$ 961.086,21
ITBI	R\$ 4.713,38	R\$ 5.712,87	R\$ 13.765,01	R\$ 6.248,62	R\$ 18.894,02
CIP	R\$ 447.671,19	R\$ 549.379,91	R\$ 726.156,25	R\$ 642.860,31	R\$ 531.158,33
Catarina					
Exercício	2018	2019	2020	2021	2022
IPTU	R\$ 13.822,89	R\$ 139.455,81	R\$ 28.334,15	R\$ 15.695,07	R\$ 124.780,50
ISS	R\$ 450.107,28	R\$ 693.666,83	R\$ 554.250,19	R\$ 439.290,73	R\$ 470.971,83
ITBI	R\$ 6.997,50	R\$ 11.952,75	R\$ 6.639,00	R\$ 14.960,00	R\$ 6.430,00
CIP	R\$ 269.027,64	R\$ 214.967,12	R\$ 299.783,08	R\$ 332.657,32	R\$ 336.085,83
Crateús					
Exercício	2018	2019	2020	2021	2022
IPTU	R\$ 1.266.165,76	R\$ 1.336.973,18	R\$ 1.234.615,52	R\$ 1.566.901,72	R\$ 3.686.562,07
ISS	R\$ 5.718.145,03	R\$ 6.955.215,74	R\$ 5.393.271,95	R\$ 7.251.183,31	R\$ 10.470.904,33
ITBI	R\$ 472.110,25	R\$ 548.275,34	R\$ 536.377,60	R\$ 982.090,06	R\$ 892.593,79
CIP	R\$1.318.919,83	R\$3.435.330,61	R\$4.653.592,34	R\$4.961.814,52	R\$5.631.620,09
Fortaleza					
Exercício	2018	2019	2020	2021	2022
IPTU	R\$ 468.588.054,78	R\$ 571.750.398,82	R\$ 554.059.604,82	R\$ 680.669.222,16	R\$ 729.631.669,15
ISS	R\$ 824.345.589,59	R\$ 902.193.544,67	R\$ 853.220.951,11	R\$ 1.029.906.564,67	R\$ 1.207.649.892,30
ITBI	R\$ 128.386.180,02	R\$ 124.343.402,15	R\$ 131.951.775,35	R\$ 170.895.323,41	R\$ 154.770.384,70
CIP	R\$ 220.029.985,13	R\$ 201.386.709,38	R\$ 204.506.625,54	R\$ 224.724.332,42	R\$ 206.839.915,85

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária de 2018 a 2022 (2023).

Destaca-se em todos os anos que a CIP é o segundo tributo em termos de arrecadação, em todos os municípios estudados, ficando atrás somente do Imposto sobre serviço de qualquer natureza. No entanto, a grande característica desta contribuição é a vinculação do recurso, permitindo um volume de recursos específicos para uma determinada política pública (TCU, 2022).

Em relação aos registros contábeis, sua evidenciação e controle, observou-se em Monsenhor Tabosa, divergências de valores informados

pelo município no Sistema de Informações Municipais (SIM) do Tribunal de Contas. Já Crateús e Catarina apresentaram divergências na fonte de recurso utilizado. O uso da fonte ordinário desrespeita a exigência de conta específica para o controle dos recursos da CIP. Assim como, afeta a fidedignidade dos demonstrativos contábeis (Brasil, 2019; 2017).

Portanto, como foi explicitado no referencial teórico obriga-se a utilização e a existência de fonte de recursos específica para aferir ao requisito mínimo de qualidade do sistema de controle da arrecadação da CIP (TCU, 2022), pois assim será possível identificar os empenhos de despesas voltados à iluminação pública e daí suportar e aferir sua adequação aos limites constitucionais e dos termos do parágrafo III do artigo 48 da LRF. Logo, infere-se que os supracitados municípios não podem comprovar a aplicação correta em gastos para custeio da iluminação pública, e por consequência, poderão apresentar desvio de finalidade na utilização dos recursos ou o descontrole sobre receitas de natureza vinculada (Brasil, 2019; 2007).

Em relação à Fortaleza, não foi evidenciado em notas explicativas dos relatórios contábeis os valores e as aplicações de recursos aplicados na iluminação pública (Brasil, 2019; 2017; 2007).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em vista de todo o exposto, conforme a literatura, pode-se concluir que os recursos da CIP são destinados, exclusivamente, para o custeio dos serviços de iluminação pública. Por isso, a arrecadação da contribuição poderá ser utilizada somente para o pagamento de contraprestações públicas, para a realização de aportes de recursos que visem o desenvolvimento das atividades de iluminação pública. Em outras palavras: custear as despesas relativas à prestação de serviços públicos de iluminação pública.

O artigo evidenciou que a busca eficiente da gestão da iluminação pública é imprescindível para a preservação da iluminação da cidade e beneficia tanto os gestores quanto os cidadãos.

No entanto, exceto a capital do Ceará, os municípios estudados não perceberam que a aplicação correta da CIP e seus desdobramentos contribuem para o desenvolvimento econômico e social, para a melhoria no trânsito e na redução da criminalidade. Além disso, facilita o controle dos gastos públicos em iluminação pública e consequentemente impacta a redução das despesas com energia elétrica do município.

Verificamos como é importante os desafios e oportunidades nos quesitos de arrecadação, aplicação e gestão dos recursos da CIP e que estas oportunidades de investimentos causam impactos no município.

As implicações práticas do estudo demonstram que a gestão operacional da iluminação pública do ente federativo deverá estreitar relações com a concessionária de energia, para mitigar problemas nos processos de cadastro e de fornecimento dos dados e informações dos pagamentos dos contribuintes.

Em relação às implicações acadêmicas, identificou-se uma grande lacuna onde os estudos voltam-se ao aspecto da engenharia elétrica e não abordam as questões contábeis e a gestão tributária da CIP.

No que se refere às implicações de gestão, deverá reforçar suas rotinas internas no processo de planejamento destes recursos. É mister também o correto registro financeiro e contábil destes gastos, pois evitarão o desvio de finalidade e o descontrole sobre receitas da CIP, conforme orientações do MCASP (2019). Por fim, as implicações à sociedade, o controle dos registros financeiros, orçamentários e contábil favorecerão a transparência dos dados e o exercício do controle social.

REFERÊNCIAS

AMAZONAS. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. **Cartilha sobre Iluminação Pública**: Cosip, orientações para a contratação e custeio. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Manaus: TCE/AM, Secretaria-geral de Controle Externo, 2023. 18 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Carga Tributária no Brasil. Brasília, Distrito Federal, 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **10 passos para aprimoramento da gestão tributária**. Brasília : TCU, Secretaria-geral de Controle Externo, 2022. 64 p.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 9. ed. Brasília: Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2019.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual dos Demonstrativos Fiscais**. 8. ed. Brasília: Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas Públicas: manual de procedimentos**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, p. 233, 2007.

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, DF, 2000.

BRITTO, É. A. de. Contribuição para o custeio de iluminação pública. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: MG, ed. especial, p. 33-35, 2016.

CATARINA (CE). **Lei nº 466/2016**, que institui a Contribuição de Iluminação Pública - CIP - que trata o art. 149-a da Constituição Federal no município de Catarina, 2016.

CRATEÚS (CE). **Lei nº 738/2018**, que institui a Contribuição de Iluminação Pública - CIP - que trata o art. 149-a da Constituição Federal no município de Crateús, 2018.

DE FARIAS, V.; CASTELO, S. L.; PEREIRA, S. C. G. **Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública**: estudo do comportamento da arrecadação na Região Metropolitana de Fortaleza. Tribunal de Contas, p. 143.

DE LIMA, M. G. **Cosip**: constitucionalidade precária como meio de subsidiar os municípios. Editora Dialética, 2023.

DE SOUZA, A. P. P. Concessões de iluminação pública e serviços de cidades inteligentes. Reflexões sobre receitas acessórias, contratação direta e destinação da Contribuição de Iluminação Pública. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE** | Belo Horizonte, ano 21, n. 82, p. 9-44, abr./jun. 2023.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Parecer em Consulta 00033/2021-9** - Plenário, do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, Vitória, ES, 28 de outubro de 2021.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de Auditoria nº 00020/20221-1** - Plenário, do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, Vitória, ES, 24 de outubro de 2022.

FAZOLI, C. E. de F. Algumas considerações sobre a natureza jurídica da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP). **Revista da Faculdade de Direito Padre Anchieta**, ano IV, n. 7, novembro/2003.

FONSECA, E. M. A **(in)constitucionalidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (Cosip)**. 61 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2015.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar Municipal nº 159**, de dezembro de 2013, que institui o Código Tributário do Município de Fortaleza, 2013.

GIL, A. C. *et al.* **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GOIAS. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão – consulta nº 02/2020**, do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, Goiânia, GO, 17 de fevereiro de 2020.

LEITE, E. D.; ALAVES, W. F. **Iluminação Pública**: sua relevância para a segurança e qualidade de vida do Cidadão. *Revista Contemporânea*, v. 3, n. 7, p. 8223-8247, 2023.

MACHADO, H. de B. **Contribuição de iluminação pública**. 2003.

MANZIONE, S. **Modernização e efficientização dos sistemas de iluminação pública municipais**: o caso da Bahia. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia Elétrica) – Universidade Federal de Itajubá, Minas Gerais, 2004.

MONSENHOR TABOSA (CE). **Lei Complementar Municipal nº 02/2021**, que institui o Código Tributário do Município de Mosenhor Tabosa, 2021.

PINTO, M. A. C.; KIRCHNER, C. A. R. **Cenário atual e oportunidades para atuação em iluminação pública no Brasil**. Federação Nacional dos Engenheiros, v. 2016, 2016.

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, p.76-97, 2013.

SABBAG, E. **Direito Tributário Essencial**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, p.43

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. **Representação nº REP-10/00106524** - Plenário, do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 13 de abril de 2015.

SANTANA, R. M. B. *et al.* **Iluminação Pública**: uma abordagem gerencial, 2010.

Análise do grau de governança pública dos municípios do Cariri cearense

Analysis of the degree of public governance of the municipalities
of Cariri cearense

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.938>

Maria Raquel Xavier Alencar¹
Milton Jarbas Rodrigues Chagas²

RESUMO

Devido à crescente necessidade de discussões sobre a governança na administração pública, este artigo tem como objetivo verificar o grau de governança pública dos municípios do Cariri cearense, diante do cenário atual que demanda uma gestão centrada na prestação de contas para a sociedade, comprometida com a qualidade, a ética e a eficiência dos serviços. Considerando isso, o presente trabalho buscou responder ao seguinte questionamento: qual o grau de governança pública dos municípios do Cariri cearense? Assim, para o seu cumprimento e desenvolvimento, utilizou-se uma abordagem quantitativa do problema, utilizando o modelo de mensuração da governança pública elaborado por Oliveira e Pisa (2015) e adaptado por Aquino *et al.* (2021), além de técnicas de análise descritiva. Os resultados evidenciaram que a maior parte dos municípios caririenses apresentaram graus medianos (32,14%) e baixos (46,43%) de governança. Além disso, evidenciou-se que, em média, as dimensões equidade e participação apresentaram os melhores índices dentre as cinco dimensões avaliadas, enquanto os índices da dimen-

1 Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Cariri (UFCA). E-mail: raquel.alencar@aluno.ufca.edu.br

2 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UnB/UFPB/UFRN) e doutor em Desenvolvimento Sustentável pela UnB. Atuou como Contador na UFPB. Atualmente é Professor Adjunto IV da Universidade Federal do Cariri (UFCA), nas disciplinas de Finanças e Orçamento e Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Diretor do Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) da UFCA. E-mail: milton.rodrigues@ufca.edu.br

são legalidade-ética-integridade apresentaram a pior média, sendo seguidos pela transparência e efetividade respectivamente.

Palavras-chave: governança pública; municípios; gestão pública.

ABSTRACT

Due to the growing need for discussions about governance in public administration, this paper aims to verify the level of public governance in the municipalities of Cariri cearense, given the current scenario that demands management centered on accountability for society, committed to the quality, ethics and efficiency of services. Considering this, the present work sought to answer the following question: what is the level of public governance in the municipalities of Cariri cearense? Thus, for its fulfillment and development, a quantitative approach to the problem was used, using the public governance measurement model developed by Oliveira and Pisa (2015) and adapted by Aquino *et al.* (2021), in addition to descriptive analysis techniques. The results showed that most municipalities in Cariri presented average degrees (32,14%) and low (46,43%) levels of governance. Furthermore, it was evident that, on average, the equity and participation dimensions presented the best indexes among the five dimensions, while the dimension of the legality-ethics-integrity indexes presented the worst average, followed by transparency and effectiveness respectively.

Keywords: public governance; counties; public management.

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



Data de submissão: 16/01/2024

Data de aprovação: 12/03/2024

Data de versão final: 03/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

As primeiras discussões sobre práticas de governança ocorreram no setor privado, com o surgimento da governança corporativa. Para Fiorini *et al.* (2016), a governança corporativa compreende um conglomerado de regras e atividades que orienta a maneira pela qual a empresa deve desenvolver suas atividades e por meio dela objetiva-se detectar formas de assegurar que as decisões sejam tomadas de forma eficaz. Sendo assim, a governança corporativa surge como uma resposta à necessidade de adoção de práticas que conferissem maior segurança ao proprietário, que transfere a um agente especializado o poder de administrar e decidir sobre a empresa, a partir da promoção de boas práticas que contribuíssem para uma gestão onde os atos praticados e as decisões tomadas contassem com a máxima transparência (Ramalho *et al.*, 2021).

Apesar de o protagonismo inicial da governança no setor privado, as melhorias trazidas pelas suas práticas às empresas privadas, revelaram que boas práticas de gestão e governança são imprescindíveis para o sucesso das organizações, sejam elas privadas ou públicas (Lima, 2022). Nesse sentido, como muitas medidas originárias do setor privado são adaptadas e implementadas nos órgãos públicos (De Souza, 2017), a popularização dos benefícios da governança trouxe à tona discussões iniciais acerca da possível aplicabilidade das suas condutas à administração pública (Ramalho *et al.*, 2021).

É nesse contexto que se molda a governança pública, que, para o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, trata-se de um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (Brasil, 2017, p. 3). Apesar de divergirem em seus fins, a governança pública baseia-se nos princípios da governança privada, como: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade (Matias-Pereira, 2010). Tais princípios contribuem fortemente para o cumprimento de atributos bases

do setor público, além de auxiliar na prevenção de problemas e oferecer vantagens para as organizações (Olivieri *et al.* 2018).

Portanto, de acordo com a Casa Civil da Presidência da República (2018), ter um conjunto predefinido de regras formais, que facilite a formulação e implementação de políticas e serviços públicos, que realmente atendam às necessidades da sociedade, é estabelecer uma boa governança, ou seja, implementar boas práticas de governança. Assim, partindo dessa definição, compreende-se que quanto maior a aplicação/utilização das práticas de governança, cada vez mais as políticas públicas atenderão às necessidades da sociedade.

A implantação do Decreto nº 9.203, difundiu a política de governança no âmbito federal, o que se disseminou rapidamente e reforçou a necessidade de implantação e implementação da política de governança pública nos municípios (Autonian *et al.*, 2020). E, tratando-se de municípios, o Brasil é composto por uma grande variedade de municípios, muitas vezes diferentes em sua estrutura, na maneira de conduzir a gestão e na maneira de utilizar a governança pública. Portanto, nesse cenário de diversidade torna-se necessário que as atividades de governança sejam avaliadas de maneira sistemática, contínua e efetiva. Tornando-se relevante que a governança pública municipal seja mensurada e disseminada de modo a proporcionar o planejamento e a autoavaliação para o Estado, além de ser um instrumento de controle social para os cidadãos.

Diante desse cenário, este estudo torna-se relevante devido à necessidade de se discutir sobre um tema atual e de interesse da gestão pública e da sociedade, pois, conforme Silva (2015), diante dos novos desafios impostos, os gestores públicos devem adotar novas bases de gestão pautadas na transparência, a fim de reduzir a desarmonia entre Estado e Sociedade. Portanto, é preciso entender como essas forças relacionam-se para induzir mudanças na governança pública contemporânea e os seus impactos em todos os níveis do sistema de serviços públicos.

Além disso, pesquisas sobre governança pública na academia contribuem para o fomento de discussões e análises acerca dos impactos da governança nos serviços públicos, visto que, segundo Maciel e Pinto (2022), a dificuldade em identificar as correntes de pensamento sobre o assunto pode resultar em uma incoerente utilização do conceito e, assim, ignorância sobre um assunto importante para a construção de um perfil profissional com base na responsabilidade social.

Na literatura, encontram-se poucas pesquisas que se dedicaram a avaliar e mensurar a governança pública, pois segundo Peixe, Da Rosa Filho e De Abreu Passos (2018) pesquisas sobre o tema são escassas. Dessa forma é oportuno citar o trabalho de Ramos e Vieira (2015) que avaliaram a governança corporativa orientada para a realidade específica das organizações públicas municipais; o de Aquino *et al.* (2021) que mensuraram e analisaram a governança pública de municípios brasileiros através do índice de Governança Pública (IGovP) e o de Oliveira e Pisa (2015), que mensuraram a governança nas unidades federativas e regiões brasileiras. Assim, o presente trabalho se diferencia pelo fato de ser o primeiro estudo a mensurar e analisar de maneira detalhada, a realidade da governança pública municipal da região do Cariri cearense.

O presente trabalho buscou responder ao seguinte questionamento: qual o grau de governança pública dos municípios do Cariri cearense? Nesse contexto, este trabalho teve como objetivo geral verificar o grau de governança pública dos municípios do Cariri Cearense. E, como objetivos específicos:

- i) identificar um índice para mensurar a governança dos municípios caririenses através do Indicador de Governança Pública (IGovP), desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015) e adaptado por Aquino *et al.* (2021);
- ii) averiguar o nível de governança pública dos municípios do Cariri Cearense;
- iii) elaborar um *ranking* considerando cada dimensão do modelo utilizado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O artigo é composto pela introdução, apresentando uma breve contextualização do problema de pesquisa, assim como os objetivos. Na revisão da literatura são discutidas as temáticas de governança corporativa, governança pública e estudos anteriores. Em seguida apresenta-se a metodologia, informando o passo a passo para a realização do estudo. O tópico seguinte apresenta a discussão dos resultados encontrados e, por último, encontram-se as conclusões do estudo.

2.1 Governança Corporativa

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBCG, 2022) define a governança corporativa como um sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, supervisionadas e incentivadas, através do envolvimento das relações entre os sócios, conselhos de administração, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2002) complementa que a governança corporativa também pode ser definida como um conjunto de práticas destinadas a otimizar o desempenho da empresa, proteger investidores, funcionários e credores, facilitando o acesso ao capital. Sendo assim, a governança corporativa pode ser compreendida como um conjunto de mecanismos internos e externos destinados a coordenar o relacionamento entre administradores e acionistas, provendo a separação de controle e propriedade, de modo a reduzir os conflitos de interesse.

Tais divergências de interesses são descritas por Jensen e Meckling (1976), ao apresentar a teoria da agência, compreendida como: uma relação contratual sob a qual uma ou mais pessoas, o(s) principal(is), contratam outra pessoa, o agente, para executar algum serviço em seu nome, o que envolve a delegação de alguma autoridade de tomada de decisão ao agente. Considerando a maximização de utilidade, o agente nem sempre agirá no melhor interesse do principal.

Nesse contexto, Tomé (2022) defende que os conflitos de agência são um dos fatores que contribuem fortemente para que as empresas passem a deliberar acerca da necessidade de implantação da governança corporativa.

Outros fatores que estimulam as discussões sobre a implantação da governança corporativa foram evidenciados por Andrade e Rossetti (2004), quais sejam: a relação acionista-empresa, em que se destaca o abuso de poder dos acionistas majoritários e a baixa participação dos acionistas minoritários; a constituição dos conselhos de administração, em que as escolhas muitas vezes são feitas com base em interesses pessoais e não de acordo com a competência destes; a assimetria de informações, entre outros fatores.

Diante de tais aspectos, Fortini e Shermam (2017) afirmam, em seus estudos, que o primeiro país a abordar a governança corporativa foi os Estados Unidos na década de 90, a partir do entendimento sobre a necessidade de reduzir a concentração de poder dos sócios e afastar a conduta omissa dos acionistas, de modo a contribuir com a longevidade da empresa.

Já no Brasil, a governança corporativa teve início em 1995 com a criação do Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), que, em 1999, foi renomeado como Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Além disso, foram realizadas algumas ações, dentre elas, a criação do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC, a reformulação da Lei das Sociedades por Ações (6.404/76), entre outras ações (Ponte *et al.*, 2012), a criação do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC, a edição da Lei nº 10.303/01, que reformou a Lei das Sociedades por Ações (6.404/76), e o lançamento da cartilha de Recomendações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) sobre governança corporativa, em 2002 (Oliveira; Forte, 2012).

Desde então, as boas práticas de governança corporativa vêm sendo implementadas nas empresas e organizações, proporcionando melhorias, especialmente no que diz respeito à elevação da confiança dos acionistas e investidores. As boas práticas, por sua vez, são definidas pela 4ª edição do

código de boas práticas de governança corporativa, publicado pela IBGC em 2009, como aquelas que traduzem princípios fundamentais em assessoria objetiva, alinham interesses com o propósito de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitam o acesso aos recursos e contribuem para a qualidade, longevidade e bem comum da gestão da organização.

2.2 Governança Pública

De maneira similar ao setor privado, o setor público é dependente de boas práticas de gestão, especialmente no que diz respeito à forma de alocar os recursos de sua responsabilidade, uma vez que estes devem ser convertidos em bens e serviços socialmente requeridos, de maneira que favoreça a criação de valor público e a geração de capital social (Matias-Pereira, 2010). No âmbito público, os cidadãos assumem a condição de principal, e os governantes e dirigentes públicos, seus agentes, no âmbito da administração direta. Já na administração indireta, o principal é representado pelo governo (controlador imediato) e sociedade (controlador indireto) e os executivos os seus agentes (Cavalvante; De Luca, 2013) e, por sua vez, os cidadãos esperam um retorno dos seus investimentos (pagamento de impostos) em serviços públicos de qualidade (Hirigoyen; Laouer, 2013).

Almqvist *et al.* (2013) estabelecem que a governança pública é centrada na prestação de contas para sociedade, dos gastos públicos com efetiva transparência de gestão, cumprimento de metas estabelecidas, baixo custo da administração pública, qualidade dos serviços públicos e impacto positivo das políticas sobre a sociedade em geral. Pedersen e Johannsen (2018) reforçam que a governança pública é norteada para melhoria na eficiência dos serviços públicos e para a promoção de melhores resultados, que podem ser alcançados por meio de processos administrativos que tenham como base a confiança, a inclusão de cidadãos e o aprimoramento

dos contatos relacionais público-privado, que funcionam como mecanismo central da governança.

A governança pública tem o intuito de conquistar e manter a confiança da sociedade, através de um conjunto eficaz de práticas que garantam que as ações realizadas sejam de encontro ao interesse público (Brasil, 2014). Portanto, a governança assume papel central nas políticas públicas. Algumas pesquisas já analisaram os *status* da adoção destas práticas, Lira Sena (2022), por exemplo, concluiu que o ente público municipal encontra-se em processo de transformação no que compete à governança pública, mas que ainda tem muito a evoluir, especialmente no que se refere à transparência, participação e *accountability*.

Assim, acredita-se que a governança quando devidamente implementada, através da efetiva execução de suas práticas, pode exercer influência sobre o desempenho das instituições públicas, melhorando-o e aumentando a confiança da sociedade perante esse sistema (Teixeira; Gomes, 2019). Nesse cenário, uma governança bem estruturada é essencial para que as partes interessadas consigam confiar na organização para cumprir a missão. Dessa forma, a governança é executada buscando atender dois objetivos essenciais para as organizações: desempenho e conformidade. É importante salientar que a aplicação destes, uma vez que adaptados para a situação de cada entidade pública, garante uma atuação em conformidade com a legislação e as políticas relevantes, assim como melhora o desempenho em relação aos objetivos estabelecidos e os resultados esperados (Salgado, 2021).

2.3 Estudos anteriores

Estudos feitos sobre a aplicação da governança no setor público têm se dedicado a analisar essa relação em diferentes aspectos, como a investigação das práticas de governança pública que são adotadas pelos órgãos federais (Correio; De Oliveira Correio, 2019), bem como a aplica-

bilidade dos princípios e recomendações de governança corporativa para o setor público (Mello, 2006), a relação dos indicadores socioeconômicos com a qualidade da governança nos municípios brasileiros (Silva, 2019), a governança como fator de aprimoramento dos controles internos (Fortini; Sherman, 2017), o nível de transparência pública de municípios de pequeno porte do Rio Grande do Sul (Fraga *et al.* 2019), até a análise da existência e de possíveis impactos das práticas de governança pública na eficiência da aplicação dos recursos públicos (Dos Santos; De Freitas; Vicente-Ernesto, 2016).

Os resultados de Mello (2006) evidenciam que os princípios e as recomendações de governança são perfeitamente aplicáveis ao setor público federal brasileiro, entretanto algumas recomendações precisam ser mais bem adaptadas ao setor público, pois estão com um enfoque muito privado. Apesar de a disposição de recomendações e princípios para essa finalidade, os achados de Correio e De Oliveira Correio (2019) mostram que os órgãos federais ainda têm muito a evoluir na aplicação das práticas de governança para o setor público. As autoras destacam que a criação de um conselho de administração foi uma prática adotada em quase todos os órgãos da Administração Pública Federal Brasileira (APFB), porém, a efetividade da administração desses conselhos não é praticada ou é imatura para possibilitar que o órgão realize a gestão, especialmente de risco, ou ainda não reconhecem a importância de utilizar as melhores práticas de governança na esfera pública.

Tratando-se dos impactos da aplicação das práticas de governança, os resultados de Silva (2019) mostraram evidências de que a qualidade da governança municipal é afetada por indicadores socioeconômicos, com os maiores efeitos ocorrendo nas áreas e com os piores índices de governança municipal. Assim, melhores níveis de renda, melhores condições de vida e maior transparência pública estão associados à boa governança municipal. Já com relação aos impactos das práticas de governança pública na eficiência da aplicação dos recursos públicos em educação, Dos Santos, De

Freitas e Vicente-Ernesto (2016) observaram que a existência de Conselhos Municipais de Educação (CME) impacta positivamente na eficiência da aplicação dos recursos públicos educacionais. O Índice de Responsabilidade Fiscal e Social (IRFS) também se correlacionou positivamente com a escala de eficiência construída, podendo-se inferir que as melhores práticas fiscais e de responsabilidade social tendem a afetar a eficiência da aplicação dos recursos públicos direcionados à educação.

Sobre a utilização da governança como ferramenta de melhoramento dos controles internos, Fortini e Sherman (2017) expõem que, apesar de o avanço em mecanismos como a Lei Anticorrupção, a Lei das Estatais e o novo projeto de lei de licitações e contratos (transformado na Lei Ordinária nº 14.133/2021), os gestores públicos ainda precisam de fato promovê-las e implementá-las de forma eficaz, para que surtam os efeitos desejados no contexto da integração entre planejamento e cultura de integridade. No que tange à transparência municipal, Fraga *et al.* (2019) concluíram que a transparência de municípios de pequeno porte apresenta um baixo nível, devido às dificuldades que esses municípios têm, tais como, condições limitadas, associadas aos déficits de capacidade administrativa.

Com relação à proposta deste artigo, além do estudo de Silva (2019), outros dois estudos mais se aproximaram da sua proposta. O primeiro desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015), que criaram o índice de medição da governança pública utilizado neste trabalho. Como resultado, os autores apresentaram o índice, de modo a comprovar sua aplicabilidade e finalidades pressupostas, através da aplicação desse índice nas unidades federativas e regiões brasileiras.

O segundo estudo foi desenvolvido por Aquino *et al.* (2021), no qual analisaram a governança pública dos municípios brasileiros, através da mensuração desse sistema pelo índice de governança pública desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015), constatando que grande parte dos municípios analisados se concentram nas faixas de grau alto ou muito alto no que tange à governança pública, e os municípios com baixos índices

de governança representavam uma parcela reduzida no que diz respeito à amostra global.

3 METODOLOGIA

Para melhor compreensão de como a pesquisa foi realizada, a metodologia foi subdividida nos seguintes tópicos: caracterização da pesquisa, amostra e coleta de dados e mensuração do índice de governança pública (IgovP), os quais são detalhados a seguir.

3.1 Caracterização da pesquisa

O presente estudo tem o objetivo geral de verificar o nível de governança pública dos municípios caririenses. Nesse sentido, para o seu cumprimento e desenvolvimento, foi utilizado, do ponto de vista metodológico, uma abordagem quantitativa do problema, haja vista terem sido utilizados métodos estatísticos e matemáticos para a análise, dotando o estudo de uma sequência lógica (Cooper; Schindler, 2016).

Quanto aos fins, este trabalho utilizou a análise descritiva, uma vez que objetivou descrever o comportamento dos municípios da região do Cariri cearense, quanto à evidenciação da adoção da governança pública. De acordo com Gil (2008), o principal objetivo da pesquisa descritiva é discorrer sobre as características de uma determinada população ou fenômeno, ou estabelecer uma relação entre as variáveis.

3.2 Amostra e coleta de dados

Para atingir os objetivos do presente estudo, a população compreendeu vinte e oito municípios que compõem a região do Cariri cearense, já a amostra compreendeu vinte e seis municípios da região que dispunham

de informações necessárias para a etapa de análise dos dados. Os vinte e oito municípios que formam são: Abaiara, Altaneira, Antonina do Norte, Araripe, Assaré, Aurora, Barbalha, Barro, Brejo Santo, Campos Sales, Caririaçu, Crato, Farias Brito, Granjeiro, Jardim, Jati, Juazeiro do Norte, Mauriti, Milagres, Missão Velha, Nova Olinda, Penaforte, Porteiras, Potengi, Salitre, Santana do Cariri, Tarrafas e Várzea Alegre (Secretaria de Planejamento e Gestão, 2017). Sendo excluídos da população os municípios de Assaré e Abaiara, pelo fato de não terem todas as informações necessárias disponíveis.

A região está localizada no extremo sul do estado do Ceará e possui posição geográfica privilegiada, uma vez que é equidistante das principais capitais do Nordeste. É uma das áreas mais úmidas e férteis dos vales de pé de serra da Chapada do Araripe, com considerável potencial de recursos hídricos e minerais (Marques, 2001). O Cariri cearense possui uma área de 17.390,30 km², com população total de aproximadamente 1.014.610 habitantes e um PIB per capita de R\$ 10.315,00 (Ipece, 2017). Concentra grande número de atividades econômicas, sendo, de acordo com o Núcleo de Economia da Federação das Indústrias do Estado do Ceará (Fiec, 2017), o setor de serviços detentor da maior participação na economia do Cariri, com 50%, devido, principalmente, às atividades ligadas à cultura, ao artesanato e ao turismo. Atrás deles, estão os serviços públicos (29%), a indústria (12%) e a agropecuária (9%).

O tipo de amostragem utilizada foi a não probabilística por conveniência que, para Gil (2008), é aquela na qual o pesquisador escolhe os elementos aos quais tem acesso, e admite que esses elementos possam de alguma forma representar o universo. Para este estudo, foi utilizado o Índice de Governança Pública (IGovP) como ferramenta de mensuração do nível de governança pública dos municípios do Cariri cearense. Esse índice foi desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015) tomando por base os princípios que norteiam a governança pública, para ser uma ferramenta de avaliação da governança pública, de autoavaliação e de planejamento das

atividades de gestão. Metodologicamente, o índice é resultado do somatório de cinco dimensões: (i) efetividade; (ii) transparência e *accountability*; (iii) participação; (iv) equidade; e (v) legalidade, ética e integridade. Em seguida, cada dimensão é dividida em variáveis e em indicadores.

Nesse sentido, é oportuno conceituar uma das dimensões que compõe o índice e que ainda é pouco conhecida, a dimensão *Accountability*. Para Rocha (2008), *Accountability* descreve a utilização de práticas direcionadas à prestação de contas, controle, responsabilização, transparência e fiscalização, que são aplicadas com o intuito de garantir maior transparência e responsabilização aos atos da gestão.

Para cálculo do índice foram coletadas informações referentes aos vinte seis municípios que compreenderam a população do estudo. Os dados coletados correspondem ao ano de 2010 e foram coletados dos portais do Tribunal Superior Eleitoral, do Ministério Público Federal e do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Além destes, também foram realizadas buscas em órgãos especializados em dados estatísticos, como o Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (Ipece) e o Portal de Estatísticas do Ministério da Saúde, Datasus. As informações que foram coletadas nos referidos portais e órgãos, estão descritas na Tabela 1.

Tabela 1 – Locais de coleta das informações necessárias ao cálculo do IGovP

Dimensões da governança pública	Informações necessárias	Local de coleta	Link
1. Efetividade	Renda média domiciliar per capita IDH-M	DataSUS Instituto de pesquisa e estratégia	http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/ def-tohtm.exe?ibge/censo/cnv/r endace https://www.ipece.ce.gov.br/perfil-municipal/
2. Transparência e <i>accountability</i>	Índice de transparência Ministério Público Federal	Portal do Ministério Público Federal	http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br/

Tabela 1 – Locais de coleta das informações necessárias ao cálculo do IGovP (continuação)

Dimensões da governança pública	Informações necessárias	Local de coleta	Link
3. Participação	Votos efetivos válidos sobre total do eleitorado 1º turno das eleições	Portal do Superior Tribunal Eleitoral (TSE)	https://sig.tse.jus.br/ords/ dwapr/seai/r/sig-eleicao/estatisticas-eleicao?session=804086 1492902
4. Equidade	Índice de Gini da distribuição do rendimento nominal mensal de população de 16 anos e mais, economicamente ativa, desocupada taxa de analfabetismo Taxa da população vivendo com renda inferior a 1/4 do salário	DataSUS DataSUS DataSUS DataSUS	http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/ibge/censo/cnv/ginice.def http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tabcgi.exe?ibge/censo/cnv/desempnce.def http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tabcgi.exe?ibge/censo/cnv/alfce http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tabcgi.exe?ibge/censo/cnv/pobr
5. Legalidade, ética e integridade	5.1.1 Limite da despesa com pessoal Abaixo de 54%: 1,00 Entre 54,01% e 57,00%: 0,667 Entre 57,01% e 60,00% : 0,333 Acima de 60%: 0 5.2.1 Taxa de trabalho Infantil	Tribunal de Contas do Estado do Ceará DataSUS	https://municipios-transparencia.tce.ce.gov.br/index.php/main/municipios http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/deftohtm.exe?ibge/censo/cnv/tr

Fonte: elaboração própria (2023).

É importante justificar que o período do estudo foi o ano de 2010, devido ao fato dos dados utilizados para cálculo do índice em sua maioria serem oriundos de órgãos oficiais de pesquisa, como o DataSUS e o Ipece, e estes por sua vez serem fundamentados nos censos que o IBGE publica,

sendo o censo mais recente disponível o de 2010. Além disso, é importante ressaltar que apesar de ter havido a divulgação de novas estimativas – de população, por exemplo, infelizmente nem todos os dados utilizados foram atualizados. Por essa razão, todos os dados utilizados foram do ano de 2010.

3.3 Mensuração do índice de governança pública – IgovP

Após a coleta de dados, foi iniciada a etapa de cálculo do Índice de Governança Pública (IGovP) dos municípios integrantes da região do Cariri cearense, a fim de verificar o grau de aplicação das práticas de governança pública pelos gestores públicos do Cariri. Para cálculo do IGovP, este trabalho utilizou o modelo desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015) e adaptado por Aquino *et al.* (2021), conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Dimensões, Variáveis e Indicadores que compõem o IgovP

Dimensões da Governança Pública	Peso Dim.	Variáveis	Peso Var.	Indicadores	Peso Ind.
1. Efetividade	20%	1.1 Acesso à Renda	50%	domiciliar per capita	100%
		1.2 Desenvolvimento Humano	50%	1.1.2 IDH-M	100%
2. Transparência e Accountability	20%	2.1 Acesso à informação e prestação	100%	Transparência Ministério Público	100%
3. Participação	20%	3.1 Eleitorado	100%	3.1.1 Votos Efetivos	100%
		3.2 Participação social em conselhos		-	-
4. Equidade	20%	4.1 Desigualdade de renda	40%	4.1.1 Índice de Gini da distribuição do rendimento nominal	100%
		4.2 População sem acesso à vida digna	60%	4.2.1 População de 16 anos e mais,	25%
				4.2.2 Taxa de analfabetidade	25%
				4.2.3 Taxa de mortalidade infantil	50%

Quadro 1 – Dimensões, Variáveis e Indicadores que compõem o IgovP (continuação)

Dimensões da Governança Pública	Peso Dim.	Variáveis	Peso Var.	Indicadores	Peso Ind.
5. Legalidade, Ética e Integridade	20%	5.1 Cumprimento da LRF/ Aprovação das	50%	5.1.1 Limite da Despesa com Pessoal	100%
		5.2 Direitos Humanos	50%	5.2.2 Taxa de trabalho Infantil	100%

Fonte: Aquino *et al.* (2021, p. 209), adaptado de Oliveira e Pisa (2015).

É importante frisar que foi utilizado o modelo adaptado por Aquino *et al.* (2021), que analisaram a governança pública dos municípios brasileiros, devido esse modelo ter sido adaptado para a realidade municipal. Conforme Oliveira e Pisa (2015), apesar do modelo desenvolvido pelos autores ter sido idealizado a nível federal, ele é plenamente aplicável aos entes municipais, sendo necessário apenas algumas substituições, devido, especialmente, à falta de algumas informações a nível municipal.

No modelo base, desenvolvido e adaptado pelos autores, o IGovP é dividido em cinco dimensões, que foram definidas por sua intrínseca relação com os princípios da governança pública, sendo atribuídos pesos iguais (20%) para as cinco dimensões devido à igual importância destas no desenvolvimento de políticas públicas efetivas. As dimensões, por sua vez, são compostas pela junção de variáveis, que têm peso definido dentro da sua respectiva dimensão. E, por fim, as variáveis possuem seus próprios indicadores, cujos valores são obtidos junto aos institutos de pesquisa e organizações referenciadas.

Inicialmente os dados foram coletados nos locais supracitados e transpostos para uma planilha de Excel. Com os dados reunidos na planilha e tomando por base as fórmulas de cálculo desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015), os cálculos foram realizados utilizando as funcionalidades do Excel. Cada fórmula utilizada está descrita no Quadro 2, bem como os respectivos pesos e pilares.

Quadro 2 – Fórmulas para cálculo do IGovP

Dimensão/Pilar	Fórmula para Cálculo	Valor dos Pesos
Fórmula Final IGovP	$IGovP = \sum_{i=1}^5 (N_i) \times (p_i)$	IGovP = Índice de Governança Pública N _i = Nota obtida no pilar i p _i = Peso atribuído ao pilar i
1. Pilar Efetividade	[(%) Acesso à renda * P1 + (%) Desenvolvimento humano * P2 / Σ Pesos]	P1 = 0,50 P2 = 0,50
1.1. Variável acesso à renda	[(%) Renda média domiciliar per capita * p.1.1) / Σ Pn]	P.1.1 = 1
1.2. Variável Desenvolvimento Humano	[(%) IDH-M * P.2.1/ Σ Pn]	P.2.1 = 1
2. Pilar Transparência e Accountability	[(%) Índice de Transparência Ministério Público Federal * P3 / Σ Pesos]	P3 = 1
3. Pilar Participação	[(%) Votos Efetivos 1o turno * P4 / Σ Pesos]	P4 = 1,00
4. Pilar Equidade	1 – [(%) desig renda (GINI) * P5 + (%) População sem acesso à vida digna * P6 / Σ Pesos]	P5 = 0,40 P6 = 0,60
4.1. Desigualdade de renda	[(%) índice de Gini * P.5.1 / Σ pesos]	P.5.1=1
4.2. População sem acesso Vida Digna	[(%) pessoas desocupadas * P.6.1 + (%) analfabet * P.6.2 (%) + renda PEA 1/4 SM * P.6.3) / ΣPn]	P.6.1 = 0,25 P.6.2 = 0,25 P.6.3 = 0,50
5. Pilar Legalidade/Ética/Integridade	[((%) Cumprimento da LRF * P7) + [1 - ((%) Direitos Humanos * P8)/Σ Pesos]	P7 = 0,50 P8 = 0,50
5.1. Cumprimento da LRF	[(%) Do limite da Despesa * P7.1 / ΣPn]	P7.1 = 1
5.2. Direitos humanos	[(%) taxa trab infantil * P.8.1/ ΣPn]	P.8.1 = 1,0

Fonte: elaboração própria (2023).

Com o índice calculado, foi realizada a formação de um ranking de governança pública entre os municípios do Cariri cearense, objetivando

evidenciar os que obtiveram um maior grau de governança pública. Também foi levado em consideração para a análise as faixas de resultado do IGovP propostas por Oliveira e Pisa (2015), apresentadas na Figura 1, que tem variação de 0 a 1, e quanto mais próximo de 1 for a nota alcançada pelo ente municipal maior o grau de governança pública.

Figura 1 – Escala de faixas de resultado do IGov



Fonte: Oliveira e Pisa (2015, p. 1279).

Assim, com o IGovP calculado e o ranking formado, foram aplicadas técnicas de análise descritiva, através do software RStudio, com o intuito de demonstrar o comportamento do conjunto de variáveis da amostra do estudo.

4 RESULTADOS

A partir da coleta de dados realizada sobre os municípios selecionados e a partir da metodologia proposta por Oliveira e Pisa (2015) e adaptada à realidade municipal por Aquino et al. (2021), chegou-se ao IGovP dos municípios que fizeram parte da amostra deste estudo. Desse modo, a Tabela 2 apresenta os índices auferidos pelos municípios.

Tabela 2 – Notas obtidas do IGovP por município

Formação do IGovP	Valor do IGovP	Efetividade	Transparência e Accountability	Participação	Equidade	Legalidade Ética Integridade
Pesos dos Indicadores	100%	20%	20%	20%	20%	20%
Altaneira	0,6315	0,5589	0,7000	0,8265	0,5983	0,4739
Antonina do Norte	0,6236	0,5607	0,7600	0,7184	0,6289	0,4499
Araripe	0,5669	0,4920	0,7600	0,7266	0,5942	0,2618
Aurora	0,6721	0,5768	0,9100	0,7829	0,6349	0,4557
Barbalha	0,6386	0,7346	0,4800	0,8355	0,6878	0,4551
Barro	0,5893	0,5707	0,4700	0,7652	0,6580	0,4828
Brejo Santo	0,7158	0,6701	0,9500	0,8264	0,6625	0,4701
Campos Sales	0,6179	0,6412	0,7000	0,7300	0,6088	0,4095
Caririaçu	0,6732	0,5515	1,0000	0,8083	0,6291	0,3773
Crato	0,7456	0,8565	0,6900	0,8644	0,8597	0,4574
Farias Brito	0,5604	0,5637	0,3300	0,8543	0,6148	0,4390
Granjeiro	0,5626	0,5328	0,4700	0,7674	0,6370	0,4059
Jardim	0,6024	0,5679	0,6100	0,7525	0,6383	0,4436
Jatí	0,5566	0,6121	0,3300	0,7919	0,6577	0,3915
Juazeiro do Norte	0,7180	0,8180	0,7900	0,8412	0,6869	0,4538
Mauriti	0,5893	0,5545	0,5500	0,8070	0,6079	0,4271
Milagres	0,5957	0,5968	0,4800	0,7997	0,6709	0,4313
Missão Velha	0,5900	0,6290	0,4600	0,8209	0,6234	0,4168
Nova Olinda	0,5956	0,6034	0,4800	0,8282	0,6339	0,4325
Pena Forte	0,5839	0,6107	0,3300	0,8404	0,6812	0,4575
Porteiras	0,6380	0,5456	0,7800	0,7891	0,6296	0,4456
Potengi	0,5768	0,5122	0,6410	0,7797	0,5646	0,3867
Salitre	0,4961	0,4618	0,4100	0,7768	0,6074	0,2243

Tabela 2 – Notas obtidas do IGovP por município (continuação)

Formação do IGovP	Valor do IGovP	Efetividade	Transparência e Accountability	Participação	Equidade	Legalidade Ética Integridade
Santana do Cariri	0,6148	0,5350	0,6900	0,8262	0,5999	0,4227
Tarrafas	0,5742	0,5195	0,6200	0,7357	0,5888	0,4071
Várzea Alegre	0,5967	0,6120	0,5000	0,8055	0,6326	0,4335

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Ao analisar os índices do IGovP e das dimensões que ensejam seu resultado, percebe-se que o nível de governança pública dos municípios do Cariri variou de 0,49 a 0,74, e nenhum dos municípios atingiu o valor máximo do índice (1,00) e também nenhum apresentou o valor zero. Dessa forma percebe-se que todos os municípios analisados aplicam as práticas de governança pública, uma vez que nenhum município obteve um índice 0,00. Analisando esse mesmo aspecto nas dimensões, percebe-se que elas oscilaram entre 0,22 e 1,00, sendo 0,22 o menor valor da região obtido em uma dimensão, sendo ela obtida pelo município de Salitre na dimensão Legalidade, ética e integridade. O município de Caririaçu por sua vez, foi o único município da região a atingir a nota máxima (1,00) na dimensão transparência e *accountability*.

Dessa maneira, para melhor ilustrar e discutir os resultados, foi elaborada a Tabela 3, que apresenta o *ranking* dos municípios da região com base no índice de governança pública que os municípios obtiveram além de realizar o enquadramento do índice de cada município com base no escalonamento previsto na Figura 1.

Tabela 3 – Ranking de governança e enquadramento do índice por faixa de resultado

Ranking Grau de Governança Pública			
Município	IGovP	Colocação	Faixa de Resultado
Crato	0,7456	1º	Alto
Juazeiro do Norte	0,718	2º	Alto
Brejo Santo	0,7158	3º	Alto
Caririaçu	0,6732	4º	Médio
Aurora	0,6721	5º	Médio
Barbalha	0,6386	6º	Médio
Porteiras	0,638	7º	Médio
Altaneira	0,6315	8º	Médio
Antonina do Norte	0,6236	9º	Médio
Campos Sales	0,6179	10º	Médio
Santana do Cariri	0,6148	11º	Médio
Jardim	0,6024	12º	Médio
Várzea Alegre	0,5967	13º	Baixo
Milagres	0,5957	14º	Baixo
Nova Olinda	0,5956	15º	Baixo
Missão Velha	0,59	16º	Baixo
Barro	0,5893	17º	Baixo
Mauriti	0,5893	18º	Baixo
Pena Forte	0,5839	19º	Baixo
Potengi	0,5768	20º	Baixo
Araripe	0,5669	21º	Baixo
Granjeiro	0,5626	22º	Baixo
Farias Brito	0,5604	23º	Baixo
Tarrafas	0,5574	24º	Baixo
Jati	0,5566	25º	Baixo
Salitre	0,4961	26º	Muito Baixo

Fonte: dados da pesquisa (2023).

A Tabela 3 evidencia que o município de Crato alcançou o melhor índice de governança com 0,7456, ficando na faixa de resultado alto do IGovP, seguida de perto pelo município de Juazeiro do Norte (0,7180)

e Brejo Santo (0,7158). O resultado obtido pelos municípios de Crato e Juazeiro encontra-se dentro do esperado, uma vez que segundo o Website SCidades (2022) estão entre as três cidades principais da região no que compete ao desenvolvimento social e econômico. Em último lugar, o município de Salitre com um IGovP de 0,4961, apresentando o pior índice da região do Cariri e ocupando a faixa de muito baixo, sendo o único município da amostra a se enquadrar nesta faixa de resultado.

Cumprе ressaltar que o município de Caririаçu que obteve índice de 0,6732 e ocupou a 4ª posição no *ranking*, e foi o primeiro colocado no *ranking* de municípios que apresentaram um índice mediano de governança pública, seguido pelo município de Aurora com índice de 0,6721 e 5º colocado, e Barbalha ocupando a 6ª posição com um índice de 0,6386.

Ainda com base na Tabela 3, verifica-se que dentre os dez municípios com maiores índices de governança, apenas quatro deles (Crato, Juazeiro, Caririаçu e Barbalha) fazem parte da Região Metropolitana do Cariri, composta por nove municípios: Juazeiro do Norte, Crato, Barbalha, Jardim, Missão Velha, Caririаçu, Farias Brito, Nova Olinda e Santana do Cariri (IBGE, 2010). Além disso, os demais municípios da região metropolitana se dispersaram entre o 12º e o 23º lugar, sendo superados por municípios potencialmente menores, como Aurora, Altaneira, Antonina e Porteiras.

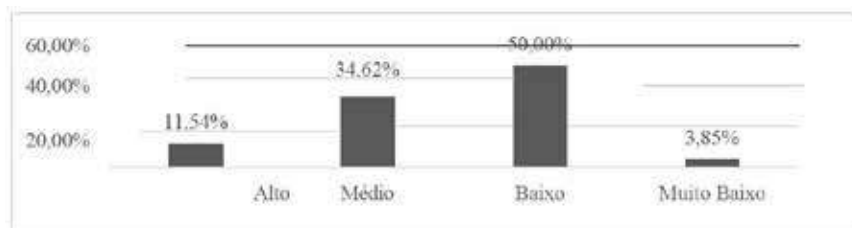
Dessa forma, pode-se concluir que o porte municipal não apresenta relação direta com o nível de governança do município, uma vez que mesmo com o seu elevado potencial de desenvolvimento econômico e a sua propensão a desenvolver políticas públicas articuladas em âmbito regional envolvendo a participação das três esferas governamentais (Nascimento, 2015), a região metropolitana do Cariri não concentrou a totalidade dos melhores índices da região caririense.

O município de Várzea Alegre, por sua vez, iniciou o *ranking* dos municípios que obtiveram um grau baixo de governança, ocupando a 13ª posição com um índice de 0,5967, acompanhado do município de Milagres que ocupou a 14ª posição com 0,5957 e Nova Olinda, o 15º colo-

cado, com um índice de 0,5956. Ao todo, as faixas de resultado médio e baixo reuniram 9 e 13 municípios respectivamente. Ainda com relação ao *ranking*, a diferença entre o índice alcançado pelo município de Crato (0,7456) que ocupou a primeira posição e pelo município de Assaré (0,4735) que ocupou a última foi de 0,2721 ponto ou 36,49%.

Partindo da Tabela 3, e visando analisar a dispersão dos municípios por faixa de resultado, foi elaborada a Figura 2, que traz o percentual de municípios por faixa de resultado do índice.

Figura 2 – Porcentagem de municípios por faixas de resultado do IGovP



Fonte: dados da pesquisa (2023).

Os resultados evidenciaram que um município, que corresponde a 3,85%, se enquadrou na faixa de resultado muito baixo, apresentando índices inferiores a 0,4999. E nenhum deles atingiu grau muito alto, com nota superior a 0,8000. Este resultado apresentou semelhanças e divergências ao encontrado por Oliveira e Pisa (2015), sendo convergente no fato de que nos dois estudos nenhum ente da amostra atingiu o grau muito alto de governança pública. A divergência por sua vez foi que, neste estudo, 3,85%, o que corresponde a três municípios da amostra, atingiram o grau muito baixo de governança pública, enquanto nos achados dos autores nenhum item da amostra obteve essa classificação.

Os resultados demonstram que 34,62% apresentaram um grau mediano de governança pública, com resultados entre 0,600 a 0,699. Dessa forma, esses achados indicam que os municípios seguem evoluindo no

que compete à aplicação da governança pública na gestão, mas, assim como exposto por Lira Sena (2022), o ente público municipal ainda tem muito a evoluir. Isso porque se observa que grande parte dos municípios (50,00%) atingiram um baixo grau de governança, com resultados entre 0,500 a 0,599. Esse resultado evidencia que os municípios com alto grau de governança representam uma parcela reduzida quando comparado ao total analisado, compondo apenas 11,54% do total analisado. Este resultado apresentou-se diferente do descoberto por Aquino *et al.* (2021), no qual os municípios com baixos índices de governança representavam uma parcela reduzida no que diz respeito à amostra total.

Desse modo, a fim de se obter resultados sobre o comportamento do conjunto de variáveis do estudo, especialmente no que concerne aos índices de cada dimensão que foi obtido pelos municípios, optou-se por realizar uma análise descritiva. Portanto, na Tabela 4, são apresentados os valores referentes à média, mínimo, máximo e desvio-padrão das dimensões que compõem o IGovP.

Tabela 4 – Estatística Descritiva das dimensões que compõem a governança pública

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-Padrão
Efetividade	0,4618	0,8565	0,5957	0,0910
Transparência	0,3300	1,0000	0,6112	0,1895
Participação	0,7184	0,8644	0,7962	0,0409
Equidade	0,5646	0,8597	0,6399	0,0547
Legalidade-Ética-Integridade	0,2243	0,4828	0,4197	0,0588

Fonte: dados da Pesquisa (2023).

Analisando as dimensões da governança pública, observa-se que em média equidade e participação apresentaram os melhores índices dentre as cinco dimensões. Esses achados demonstram que nos municípios em questão, a participação popular é maior e o acesso a oportunidades é equalizado. Tais resultados contrariam a ideia defendida por Aquino *et al.*

(2021), de que em pequenos municípios a relação entre políticos e eleitores é mais estreita, havendo maior proximidade entre a sociedade e seus representantes, melhorando a participação populacional, uma vez que de acordo com a Tabela 4, os níveis de participação populacional foram mais altos nos maiores municípios deste estudo, que são os municípios de Crato, Barbalha e Juazeiro do Norte.

Já no que se refere à equidade, os autores encontraram em sua pesquisa que, em grandes municípios, há maior nível de discrepância social já que a população mais rica procura os maiores polos. No entanto, os resultados desta pesquisa apresentaram-se divergentes a essa perspectiva, pois assim como na dimensão participação, os níveis de equidade foram mais altos nos maiores municípios deste estudo, como citado anteriormente, Crato, Barbalha e Juazeiro do Norte. Os índices da dimensão legalidade-ética-integridade apresentaram a pior média, sendo seguidos pela transparência e efetividade respectivamente. No que tange à transparência, foi a que apresentou a segunda pior média.

Desse modo, os resultados vão de encontro aos achados por Fraga *et al.* (2019) que, ao investigarem a transparência de municípios de pequeno porte, como é o caso dos municípios analisados, identificaram um baixo nível de transparência desses municípios. No que concerne à efetividade, o resultado reforça que o acesso à renda e melhores condições de desenvolvimento humano precisam ser melhorados e que os gestores precisam pensar nas políticas públicas nesse sentido.

Já com relação à dimensão legalidade, ética e integridade, esta foi a que apresentou o pior desempenho quando comparada com as demais dimensões de forma unânime em todos os vinte e oito municípios analisados. Esse fato corrobora com os achados de Fortini e Sherman (2017), que concluíram que apesar dos avanços em Leis para fortalecer aspectos como ética e integridade, os gestores públicos ainda precisam efetivamente promover e implementá-las, para que aconteçam os resultados almejados no

que se refere à junção entre planejamento e cultura de integridade.

Importante ressaltar também sobre as variações que ocorreram nos índices dessas dimensões, especialmente na dimensão legalidade-ética-integridade, que apresentou os menores valores dentre as cinco dimensões e uma variação mais discreta, que foi de 0,2243 a 0,4828. A transparência e accountability, por sua vez, apresentou uma variação mais notória, apresentando como menor índice o valor de 0,33 e como maior índice o valor 1,00, que representa a maior pontuação que se poderia alcançar dentro de uma dimensão. As dimensões equidade e efetividade também apresentaram variação em seus índices, mas não tão manifestante quanto transparência e *accountability*, apresentando como menor índice 0,5646 e 0,4618 respectivamente e o maior índice obtido foi 0,8597 e 0,8565 também respectivamente. A dimensão participação apresentou variações mais discretas, tendo o valor de 0,7184 como menor índice, e 0,8644 como maior índice.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou analisar a governança pública dos municípios do Cariri cearense, através da análise de 26 municípios que compunham a região. Como ferramenta de mensuração do grau de governança pública, foi utilizado o índice de governança pública, desenvolvido por Oliveira e Pisa (2015), e adaptado por Aquino *et al.* (2021). A partir do cálculo e análise do índice e das dimensões supracitadas, pode-se concluir que os índices de governança pública dos municípios da região do Cariri variaram de 0,74 a 0,47. O município de Crato foi o município que obteve o melhor índice de governança pública da região, já o município de Salitre ocupou o último lugar com um IGovP de 0,49, ocupando a faixa de muito baixo.

Os resultados indicaram que 3,85% se enquadraram no grau de governança muito baixo, e nenhum deles atingiu grau muito alto. Os resultados também evidenciaram que 34,62% apresentaram um grau mediano de governança pública, e 50,00% atingiram um baixo grau de governança,

com resultados entre 0,500 a 0,599. Com relação às dimensões da governança pública, observa-se que, em média, as dimensões equidade e participação apresentaram os melhores índices dentre as cinco dimensões. Tais resultados reforçam que os municípios utilizam a governança pública na gestão, mas ainda têm muito a evoluir e os gestores precisam cada vez mais incorporar os mecanismos da governança pública na sua gestão, de modo a facilitar a formulação e implementação de políticas e serviços públicos que realmente atendam às necessidades da sociedade.

Como limitações desta pesquisa, tem-se a periodicidade de divulgação de informações, uma vez que os dados utilizados no presente estudo, são oriundas dos censos que o IBGE realiza a cada dez anos, e o censo mais atual disponível é o de 2010. Assim, fica como sugestão para pesquisas futuras a inclusão de dados do censo mais recente do IBGE a ser publicado em junho de 2023 e o incremento de outros municípios para novas análises.

REFERÊNCIAS

ALMQVIST, R. *et al.* Governança e responsabilidade do setor público.

In: Perspectivas Críticas em Contabilidade. 2013. p. 479-487.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa:** fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2004.

AQUINO, C. V. M. G. *et al.* Governança pública dos municípios brasileiros. **Gestão & Regionalidade**, v. 37, n. 110, 2021.

AUTOUNIAN, C. S. *et al.* **Governança pública municipal:** transformando sua administração. 2020.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Estatísticas eleitorais**. TSE, 2023. Disponível em: <https://sig.tse.jus.br/ords/dwapr/seai/r/sig-eleicao/estatisticas-leicao?session=8040861492902>. Acesso em: 17 fev. 2023.

BRASIL. **Guia da política de governança pública**. Casa Civil da Presidência da República – Brasília: Casa Civil da Presidência da República. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. TCU: Brasília, Brazil, 2014.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Datasus**. Departamento de Informática do SUS, 2010. Informações de saúde. Disponível em: <https://datasus.saude.gov.br/informacoes-de-saude-tabnet/>. Acesso em: 15 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 9.203**, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União, Brasília, 2017a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm.

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 7, n. 1, 2013.

CEARÁ. Secretaria das Cidades. **Região Metropolitana do Cariri**. Disponível em: <https://www.cidades.ce.gov.br/regiao-metropolitana-do-cariri/>. Acesso em: 23 mar. 2023.

CEARÁ. Secretaria de Planejamento e Gestão (Seplag). **Visão Estratégica do Ceará**, 2017. Disponível em: <https://www.seplag.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/14/2017/05/cariri.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2022.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12. ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

CORREIO, M. N. O. P.; DE OLIVEIRA CORREIO, O. V. Práticas de governança pública adotadas pela administração pública federal brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 2, 2019.

CVM. Comissão de Valores Mobiliários. **Cartilha**: recomendações da CVM sobre Governança Corporativa. jun., 2002.

DE SOUZA, L. M. C. G.; DE FARIA, E. F. Governança corporativa na Administração Pública brasileira: um processo em construção! **Revista Direito & Paz**, v. 2, n. 37, p. 273-292, 2017.

DOS SANTOS, R. R.; DE FREITAS, M. M.; VICENTE, F. R. **Práticas de governança pública na melhoria da eficiência na aplicação dos recursos públicos com educação**, 2016.

FIEC. Federação das Indústrias do Estado do Ceará. **1º Fórum das indústrias do Cariri**. Fortaleza, FIEC: 2017.

FIORINI, F. A.; JUNIOR, N. A.; ALONSO, V. L. C. **Governança corporativa: conceitos e aplicações**. XIII SEGeT, Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, 2016.

FORTINI, C.; SHERMAM, A. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. **Revista Interesse Público**, v. 19, n. 102, p. 27-44, 2017.

FRAGA, L. D. S.; MEDEIROS, A. P.; VIEIRA, K. M.; BENDER FILHO, R. Transparência da gestão pública: análise em pequenos municípios do Rio Grande do Sul. **Revista Gestão & Planejamento**, v. 20, n. 1, p. 255-272, 2019.

GIANNELLA, V.; CALLOU, A. É. P. A emergência do paradigma de desenvolvimento centrado no território na observação de duas políticas no Cariri cearense. **Cadernos EBAPE**, v. 9, p. 803-827, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

HILMER PEDERSEN, K.; JOHANNSEN, L. Nova governança pública nos Estados Bálticos: administração flexível e flexibilização de regras. **Public Performance & Management Review**, v. 41, n. 3, p. 648-667, 2018.

HIRIGOYEN, G.; LAOUER, R. **Convergência de governança corporativa e pública**: insights da visão do processo do conselho. Sage Open, v. 3, n. 2, p. 2158244013494384, 2013.

IBGC. **Governança corporativa**, 2022. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>. Acesso em: 10 fev. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

IPECE. Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará. **Perfil Municipal**, 2017. Disponível em: <https://www.ipece.ce.gov.br/perfil-municipal/>. Acesso em: 15 fev. 2023.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the Firm: managerial behavior, Agency Costs and Ownership. **Journal of Financial Economics**, oct., v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LIMA, A. R. R. Iniciativas para a implantação do programa de compliance na Polícia Militar do Paraná. Initiatives for the implementation of the compliance program in the Military police of Paraná. **Brazilian Journal of Development**, v. 8, n. 3, p. 21583-21607, 2022.

LIRA SENA, M. C. de. **Governança Pública e Funções Sociais da Cidade**: o caso da obra de revitalização da orla fluvial em Carinhanha-BA. 2022.

MACIEL, A. M. H.; PINTO, N. G. M. **Governança Pública**: análise bibliométrica dos estudos da base WOS. Encontro Brasileiro de Administração Pública, 2022.

MARQUES, R. L. de M. **Documento referencial do pólo de desenvolvimento integrado Cariri Cearense**. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, 2001.

MATIAS-PEREIRA, J. **A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro**. Administração Pública e Gestão Social, v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010.

MELLO, G. R. de. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. 2006

MPF. Ministério Público Federal. **Mapa da transparência**. Portal de Combate à Corrupção. Disponível em: <http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br/>. Acesso em: 16 fev. 2023.

NASCIMENTO, D. C. do. **Região Metropolitana do Cariri-CE: um cenário de emoções quanto à gestão, planejamento e propósitos**. XI Encontro Nacional da Anpege, 2015.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública. Instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, 2015.

OLIVEIRA, O. V. de; FORTE, S. H. A. C. Benefícios da Implementação de Melhores Práticas de Governança Corporativa In: Encontro Luso-Brasileiro e Congresso Ibero-Americano de Estratégia, Elbe 2012, IV e I. **Anais...** Lisboa, Portugal, 2012.

OLIVIERI, C.; NESTLEHNER, J.; DE ABREU PAIVA JR, P. C. Governança, governança corporativa e governança pública: os diferentes debates de um conceito em construção. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 17, n. 2, p. 230-247, 2018.

PEIXE, B. C. S.; DA ROSA FILHO, C.; DE ABREU PASSOS, G. Governança pública e accountability: uma análise bibliométrica das publicações científicas nacionais e internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, n. 36, p. 77-96, 2018.

RAMALHO, B. A. *et al.* **A aplicação da Governança Corporativa na Gestão Pública**. Encontro Brasileiro de Administração Pública, 2021.

RAMOS, S. S.; VIEIRA, K. M. Matriz LIMPE: proposta de ferramenta gerencial para mensuração da governança pública municipal. **Tecnologias de Administração e Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 30-53, 2015.

ROCHA, A. C. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de Accountability. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração**, 2008.

SALGADO, M. O. A. **Governança pública**: um estudo sobre os instrumentos que melhoram o desempenho e fortalecem a confiança nas organizações do setor público. 2021.

SILVA, A. H.; FOSSÁ, M. I. T. Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 16, n. 1, 2015.

SILVA, R. G. do N. **Governança Pública Municipal e Indicadores Socioeconômicos**: analisando a qualidade da governança dos municípios brasileiros. 2019.

TCE. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Portal da transparência dos municípios**. Ceará. 2023.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. **Governança pública**: uma revisão conceitual. 2019.

TOMÉ, K. A. **O papel da auditoria interna no desenvolvimento dos processos de governança corporativa em empresas privadas e no setor público o papel da auditoria interna no desenvolvimento dos processos de governança corporativa em empresas privadas e no setor público**. 2022. 39 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022.

Análise dos índices de transparência pública dos municípios do estado do Ceará

Analysis of public transparency indexes in the municipalities
of the state of Ceará

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.908>

João Vitor da Silva Neves¹
Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior²

RESUMO

O objetivo desse trabalho foi calcular o índice de transparência dos municípios do estado do Ceará nos últimos cinco anos, por meio dos relatórios divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE) que avalia a divulgação periódica dos instrumentos de planejamento, do Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, da Prestação de Contas do Governo e verifica a disponibilidade em tempo real das receitas e despesas. Foi utilizada uma metodologia com procedimentos qualitativos, consultando a legislação e os relatórios divulgados pelo TCE; e quantitativos, mediante cálculo dos índices. Como resultado, tem-se que os municípios do Ceará possuem alto índice de transparência de 0,83. Entretanto, é importante destacar que apenas dois municípios obtiveram resultados com 100% de regularidade. Com isso, observa-se a necessidade de aperfeiçoamento nas demais prefeituras quanto à divulgação da informação pública, com o objetivo de atingir o índice máximo de transparência. Diante dessas questões, a pesquisa traz uma contribuição social por meio dos dados de pesquisa, influenciando os cidadãos a analisarem os relatórios de transparência e a buscarem pressionar os governantes para

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (Uece), atuou como membro do Observatório de Finanças Públicas da Uece, atualmente trabalha como Analista Fiscal em empresa privada. E-mail: jota.vitorsilva22@gmail.com

2 Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), professor da Universidade Estadual do Ceará (Uece), analista de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: manuel.salgueiro@uece.br

que ampliem as medidas de divulgação dos dados de transparência pública. Além disso, vale ressaltar a importância de estudos mais profundos sobre o tema, que avaliam, por exemplo, os fatores que impactam na falta de divulgação dos dados públicos.

Palavras-chave: transparência; índice; estado; municípios; público.

ABSTRACT

The objective of this paper was to calculate the transparency index of municipalities in the state of Ceará over the last five years through reports released by the State Court of Auditors (TCE), which evaluates the periodic disclosure of planning instruments, the Fiscal Management Report and Budget Execution Summary Report, the government's accountability and verifies the real-time availability of revenues and expenses. A methodology was used with qualitative procedures, consulting the legislation and reports released by the TCE, and quantitative procedures, through the calculation of indices. As a result, the municipalities of Ceará have a high transparency index of 0,83. However, it is important to highlight that only two municipalities achieved 100% regularity results. As a result, there is a need for improvement in other city halls regarding the disclosure of public information, with the aim of achieving the maximum level of transparency. Faced with these issues, this work makes a social contribution through research data, influencing citizens to analyze transparency reports and seek to pressure governments to expand measures to disseminate public transparency data. Furthermore, it is worth highlighting the importance of deeper studies on the topic, which evaluate, for example, the factors that impact the lack of disclosure of public data.

Keywords: transparency; index; state; counties; public.

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



Data de submissão: 20/11/2023

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 05/06/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a sociedade está mais participativa em questões políticas e sociais devido à velocidade da circulação de informação e a facilidade de acesso, fazendo com que os cidadãos exijam que os governos sejam mais transparentes.

A partir disso, a transparência pública cresceu, utilizando a internet como principal veículo de comunicação. Segundo Gomes (2005, p. 4), “a ideia de participação da cidadania entendida como ocupação civil da esfera política encontra na internet as possibilidades técnicas e ideológicas da realização de um ideal de condução popular e direta dos negócios públicos”.

Entretanto, mesmo com os meios de comunicação favoráveis à publicação das informações, existe um déficit na divulgação dos portais de transparência (Marco; Terci, 2022), pois existem municípios que se encontram irregulares e falham na divulgação de informação. O reflexo dessas irregularidades se dá pela construção dos portais como simples ferramenta para cumprir a Lei, esquecendo a real importância desse veículo para o exercício da cidadania (Abdala; Torres, 2016). Diante desse contexto de possíveis irregularidades presentes na transparência pública, este estudo buscou analisar os municípios do estado do Ceará. A justificativa para a escolha desse estado é que de acordo com dados divulgados pela Controladoria Geral da União (CGU), o Ceará encontra-se no topo do *ranking* dos municípios com melhor índice de transparência, juntamente com Espírito Santo e Minas Gerais.

Dessa forma, essa pesquisa teve como objetivo geral calcular o índice de regularidade dos relatórios de transparência divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), referente aos 184 municípios do estado do Ceará nos últimos cinco anos, buscando identificar os períodos regulares e a média geral. Esse período foi escolhido tendo em vista que, a partir de 2018, o TCE/CE mudou sua avaliação e forma de

divulgar os relatórios de transparência, passando a trazer relatórios mais detalhados que favoreceram a realização de pesquisas.

Para que essa avaliação fosse possível, foi estabelecido os objetivos específicos, citados a seguir: identificar as obrigatoriedades previstas em lei que fundamentam os relatórios divulgados, analisar os relatórios de transparência e, por meio deles, calcular o índice de transparência dos municípios e estado.

Vale ressaltar que foi usada a base de dados disponibilizada pelo Observatório de Finanças Públicas da Universidade Estadual do Ceará (Obfio), que possui todos os relatórios compilados. Para chegar ao resultado, os índices foram calculados anualmente e por município, buscando acompanhar o seu comportamento ao longo do período estudado. Tais procedimentos propiciaram identificar o índice de regularidade individual, que por sua vez foi usado para calcular, por meio da média aritmética, o índice geral dos municípios do estado do Ceará.

Esse trabalho justifica-se pela necessidade social do acesso à informação por meio da transparência pública, tendo em vista que, historicamente, o Brasil é marcado por diversos acontecimentos de corrupção e lavagem de dinheiro. Portanto, faz-se necessário estudar como a sociedade pode ter acesso às informações estruturadas sobre as decisões públicas, fazendo com que o Poder Executivo reveja a forma de atuação da transparência. Além disso, estabelecer um índice de regularidade geral permite que todos os cidadãos interpretem com mais facilidade os dados fornecidos pelos governos, pressionando-os para que realizem todas as suas responsabilidades.

Vale ressaltar, que este estudo tomou como base a Lei Complementar nº 101/2000 e Lei Complementar nº 131/2009, que estabeleceram as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e a Lei nº 12.527/2011, Lei de Acesso à Informação.

Esta pesquisa se inicia com esta introdução, seguida do referencial teórico. Posteriormente, foi apresentada a metodologia adotada para a pes-

quisa e os resultados obtidos a partir da análise dos dados dos municípios do Ceará compilados pelo Obfio. Finalizando, são apresentadas as considerações finais e as referências do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito e importância da transparência pública

Ao observar o atual cenário político e social brasileiro, vê-se uma instabilidade durante os últimos anos, que se dá principalmente pela insatisfação e indignação dos cidadãos com os acontecimentos de corrupção registrados. Diante disso, cita-se a transparência pública como uma das principais ferramentas apresentada na Constituição Federal de 1988, que deve ser explorada para que os cidadãos voltem a acreditar na política brasileira. Rodrigues (2020, p. 242) afirma que “As vantagens da transparência para a democracia são amplamente difundidas, seja pelo auxílio no combate à corrupção, pelo reforço à *accountability* ou pela oportunidade para os cidadãos contestarem decisões e procedimentos tomados pelo governo”.

É importante mencionar que a transparência é um conceito multifacetado e que deve ser melhor compreendido, baseando-se na sua natureza, suas perspectivas, seus determinantes, seus mecanismos e suas implicações (Oliveira; Ckagnazaroff, 2022). Essa complexidade é citada, também, por Erkkilä (2020), reforçando que as diversas faces da transparência repercutem na democracia e na eficiência do órgão detentor das informações. Na área pública, a Controladoria Geral da União (2020) traz o conceito, “transparência é quando sabemos onde, como e por que o dinheiro está sendo gasto. É quando as coisas são feitas às claras, sem mistérios, como devem ser feitas. A administração pública deve ser sempre transparente, porque não deve ter o que esconder do povo”.

Diante do exposto, no Brasil, a atuação da administração pública como ferramenta democrática é recente, e possui uma constância de crescimento nos últimos anos, tornando a transparência como exigência para todos os estados e municípios. Sobre isso, cita-se a criação da Lei Complementar nº 101/2000 e Lei Complementar nº 131/2009, que regulamentam as normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal e à Lei nº 12.527/2011, Lei de acesso à informação. Esses marcos jurídicos favoreceram a ampliação do conceito de transparência para a administração pública que, atualmente, tornou-se mais rigorosa para fazer cumprir a legislação.

Porém, mesmo com os marcos jurídicos e ampliação dos mecanismos da transparência pública, temos que destacar as barreiras que impedem uma transparência mais democrática. Por exemplo, o grande número de informação disponibilizada em diversos portais e com inúmeros padrões de consulta dificulta o acesso mais assertivo da população às informações públicas, tais características prejudicam a ampliação da transparência como ferramenta cidadã da democracia (Francis, 2020).

Portanto, “A informação precisa, suficiente e de fácil entendimento para o cidadão comum é fundamental para o controle social. A transparência e participação social são conceitos indissociáveis, interdependentes e intercambiáveis” (Figueiredo e Santos, 2013, p. 7).

Nesse contexto, vale ressaltar, portanto, que a participação cidadã nas decisões da administração pública é o que caracteriza a democracia, tendo em vista que essa participação, por meio da Constituição Federal de 1988 passou a ser mais valorizada e importante para as decisões públicas, confirmando que a transparência além de ser uma exigência da legislação, é também uma das principais vertentes para fazer-se cumprir a democracia. Ball (2009, p. 297) afirma ainda, que “Aumentar o nível de transparência nas tomadas de decisão governamentais aumenta a probabilidade de democracia e envolvimento do cidadão”.

Diante disso, é possível identificar que a participação popular é de extrema importância para criar uma sólida transparência pública, tendo em vista que a sociedade é o principal agente de destino das informações divulgadas. Na democracia, a transparência é uma ferramenta indispensável para que os cidadãos possam participar ativamente dos processos decisórios e criação das políticas públicas (Oliveira; Ckagnazaroff, 2022), confirmando não só a importância da participação cidadã, mas, também, da influência que essa participação traz para a sociedade como um todo, aproximando todas as classes e agentes da fiscalização e apoio das tomadas de decisões.

Diante disso, ao observar o real papel das ferramentas de transparência pública, vê-se que a conquista da confiança dos cidadãos na administração pública deve ser reconstruída tomando como base o conceito de transparência, tendo em vista que entender o destino dos investimentos públicos e conhecimento dos projetos é um dos principais desejos dos cidadãos.

Vale ressaltar que, ao retomar a confiança da sociedade, por meio da transparência, recupera-se, também, a estabilidade democrática e impulsiona o crescimento de políticas públicas igualitárias.

2.2 Método de Avaliação TCE/CE dos relatórios de transparência pública

Devido ao desenvolvimento tecnológico, a administração pública foi pressionada a mudar sua forma de atuação. Nesse contexto de adaptação dos governos à era digital surgiram diversos mecanismos, como: *softwares*, aplicativos, serviços *on-line*, dentre essas ferramentas, as mais conhecidas são os portais de transparência, que predominam como ferramenta de divulgação de informações.

A criação dos portais de transparência para atuação da nova administração pública foi fator determinante para construir uma transparência confiável. Sales (2012, p. 33) afirma que “o conceito de um governo

transparente implica na disponibilização online, de forma atualizada, de todos os gastos e despesas, bem como das receitas públicas. Abrange, ainda, a divulgação do teor dos contratos firmados, dos processos licitatórios e dos concursos públicos em andamento ou realizados”.

Atualmente, o estado do Ceará tem como veículo de informação pública o portal de transparência e, neste portal, devem ser divulgadas as informações acerca de ações públicas, e todos os dados de gestão fiscal: receitas, despesas, licitações, salários de servidores públicos e todos os demais dados exigidos pela legislação para fazer cumprir os critérios de transparência, além de disponibilizar um canal aberto para solicitações de documentos e informações públicas, desde que não sigilosas, para que a sociedade possa usar ativamente.

O Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) mensalmente divulga em seu portal os relatórios com os dados de todos os 184 municípios do estado, trazendo informações acerca da transparência pública. Vale ressaltar, que essas informações divulgadas, são consultadas nos portais dos próprios municípios e posteriormente, compiladas, analisadas e publicadas pelo TCE/CE. Essa divulgação tem como objetivo principal tornar as informações de todos os municípios disponíveis em um único portal, para que facilite e agilize as consultas populares, centralizando esses dados.

Nos relatórios divulgados pelo TCE/CE, é possível consultar a situação fiscal dos municípios e identificar quais estão regulares e irregulares no período consultado. A determinação da situação fiscal dos municípios é feita por meio de critérios estabelecidos pelo próprio TCE/CE e seguindo as leis que regulamentam a gestão fiscal.

Com isso, para que um município seja considerado regular, ele deve ter nos seus portais públicos a divulgação periódica do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), presente no Art. 4, da Lei nº 101/2000 e nesse relatório contém as metas e objetivos do governo; Lei Orçamentária Anual (LOA), destacada no Art. 5º da Lei nº 101/2000, nela deve conter todas as previsões de pagamento de despesas e custos da ad-

ministração pública; Relatório de Gestão Fiscal (RGF), definido pelo Art. 54 e 55 na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), esse relatório busca controlar, monitorar e publicar o cumprimento dos limites estabelecidos na LRF; Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), no Art. 52 e 53, constam as informações referente aos dados que devem conter neste relatório, por meio dele, é possível acompanhar a análise do desempenho das ações governamentais; e Prestação de Contas do Governo (PCG). A ausência de um desses dados no período analisado é fator suficiente para que o município seja considerado irregular. Além desses relatórios, é importante que os dados divulgados pelo município estejam disponíveis para consultas em tempo real, por qualquer pessoa que deseje ter acesso às informações. Portanto, esse critério também é avaliado pelo TCE/CE.

Entretanto, existem observações que são destacadas pelo tribunal para trazer o resultado da avaliação dos municípios em relação ao Relatório de Gestão Fiscal. Para determinar a irregularidade dos municípios, o tribunal leva em consideração os seguintes pontos: para municípios com mais de 50 mil habitantes, o envio e a publicação são obrigatórios; para municípios com menos de 50 mil habitantes e acima do limite de Despesas de Pessoal, o envio e a publicação são obrigatórios e, por fim, os municípios com menos de 50 mil habitantes e abaixo do limite de Despesas de Pessoa, o envio e a publicação são facultativos.

Diante desse método de avaliação proposto pelo TCE/CE, é importante destacar que a Lei nº 101/2000 e Lei nº 131/2009 buscam prevenir os riscos orçamentários e desvios que possam vir a prejudicar as contas públicas

Essas duas leis norteiam o cumprimento das determinações legais acerca da Transparência, e o TCE/CE, nas suas avaliações periódicas, usa como base essa legislação para considerar as irregularidades dos municípios do estado.

Vale ressaltar que, no Art. 48 dessa mesma Lei, são citados todos os documentos e produtos que devem ser divulgados regularmente pelos municípios, estados e Distrito Federal, confirmando, assim, que mesmo possuindo uma avaliação particular para a divulgação dos resultados de

transparência, o TCE/CE considera como base a Legislação Federal que norteia a atuação pública na transparência.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

Essa pesquisa é classificada como descritiva com natureza quantitativa e qualitativa, tendo em vista que métodos mistos são baseados na busca por expandir os resultados da pesquisa de um método com o outro, por meio de análises documentais, bibliográficas e utilização de procedimentos quantitativos (Creswel, 2010).

Para mensurar os índices de regularidade da transparência de cada município, foi necessário fazer uma análise documental, como cita Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009, p. 5), “[...] um procedimento que se utiliza de métodos e técnicas para a apreensão, compreensão e análise de documentos dos mais variados tipos”. Cabe citar, também, a ideia de que a análise documental pode ser desenvolvida a partir dos estudos de diversos tipos de documentos, não somente o escrito (Júnior *et al.*, 2021).

3.2 Unidade de análise

Foi feito uma análise estatística dos últimos cinco anos dos relatórios de transparência divulgados pelo TCE/CE, avaliando a divulgação do Poder Executivo Estadual, é importante citar que a escolha desse período foi feita, pois, a partir de 2018, o Tribunal de Contas passou por uma modificação no padrão dos relatórios divulgados, tendo uma análise mais criteriosa e detalhada, impulsionando, assim, a qualidade da informação pública e esse padrão foi adotado até dezembro de 2022.

Nesse período de cinco anos, existiram dois meses, dezembro de 2021 e dezembro de 2022, que não foi disponibilizada a análise, sendo,

portanto, não considerada para o cálculo, no somatório total de meses analisados tem-se 58 meses. Por meio dessa base, foi possível fazer o cálculo do índice de transparência pública, avaliando a frequência de regularidades e irregularidades de cada município.

O estado do Ceará possui 184 municípios, sendo Fortaleza a capital e principal município da sua região metropolitana. Além disso, destacam-se os municípios da região metropolitana de Sobral e da região metropolitana de Juazeiro do Cariri.

3.3 Coleta e análise de dados

As principais fontes de coleta de dados foram a Base de Dados dos Relatórios de Transparência Pública, disponibilizada pelo Obfio, Laboratório da Uece (Universidade Estadual do Ceará) e o portal de transparência do TCE/CE (Tribunal de Contas do Estado do Ceará). Por meio dessa base, foi possível fazer o cálculo do índice de transparência pública, avaliando a frequência de regularidades de cada município.

O cálculo foi feito por meio da razão do número de períodos regulares e a quantidade de meses analisados, separados anualmente. Com o resultado, utilizou-se critérios para definir os indicadores em cinco níveis: muito alto, alto, médio, baixo e muito baixo.

Tabela 1 – Nível de aderência baseado no índice de transparência

Média obtida	Percentual em relação ao ideal	Nível de aderência
Até 0,25	Até 25%	Muito baixo
Acima de 0,25 e até 0,50	Superior a 25% e até 50%	Baixo
Acima de 0,50 e até 0,75	Superior a 50% e até 75%	Médio
Acima de 0,75 até 0,90	Superior a 75% e até 90%	Alto
Acima de 0,90	Acima de 90%	Muito alto

Fonte: adaptada de Sobreira e Rodrigues Júnior (2018).

Por fim, os índices individuais de cada município foram usados para calcular a média geral do estado, por meio da média aritmética.

Com os resultados dos cálculos dos índices individuais e gerais foi possível encontrar um percentual de regularidade que foi comparado com a pesquisa divulgada pela CGU (2020). Essa comparação foi feita para avaliar se o estado do Ceará mantém o nível de resultado entre as pesquisas, pois essa comparação solidifica e oferece mais confiabilidade aos resultados alcançados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Diante das questões supracitadas, abordam-se os resultados obtidos por meio da pesquisa e cálculo, usando os dados compilados pelo Obfio de todos os relatórios de transparência pública disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará no período de 2018 a 2022.

Após aplicação do cálculo do índice de regularidade, foi encontrado que os municípios do Ceará possuem um índice geral nos relatórios de transparência de 0,83, como destacado na Tabela 2, portanto possui um índice de regularidade considerado alto.

Ademais, foi possível calcular, também, a mediana e, por meio dela, analisar qual o valor central que divide os índices da pesquisa, o coeficiente de variação que possibilita saber a variabilidade dos resultados e os valores dos índices máximo e mínimo, com esses dados é possível ter uma análise estatística detalhada sobre a pesquisa. Acerca dessas quatro medidas, foram obtidos, respectivamente, os valores de 0,86; 14,46; 1,00; 0,41, como visto na Tabela 2.

Portanto, constatou-se que 50% dos municípios do estado do Ceará possuem índices de transparência acima de 0,86, ou seja, a partir de um nível considerado alto. Além disso, destaca-se também que os índices possuem resultados com uma variabilidade relativa menor, tendo em vista que o coeficiente de variação é considerado baixo.

Aprofundando a pesquisa, buscou-se uma análise detalhada, trazendo os resultados anualmente para que fosse possível acompanhar o comportamento do índice nesses períodos analisados, conforme a Tabelas 2 e 3:

Tabela 2 – Medidas anuais e geral dos relatórios de transparência

Medidas	2018	2019	2020	2021	2022	Geral
Média	0,83	0,89	0,83	0,79	0,82	0,83
Mediana	0,83	0,92	0,92	0,82	0,82	0,86
Coefficiente de Variação	19,28	15,73	24,10	24,05	20,73	14,46
Máximo	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Mínimo	0,17	0,42	0,08	0,18	0,00	0,41

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Na Tabela 2 estão os resultados das medidas anuais e geral, demonstrando que, durante os cinco anos, o nível de regularidade dos municípios do estado do Ceará apresentou variações pequenas, e que seu melhor resultado foi em 2019, quando chegou a 0,89, aproximando-se da classificação “muito alto”. Entretanto, é importante destacar, que após 2019, houve duas reduções consecutivas, totalizando uma diminuição de 0,10 pontos entre 2019 e 2021. A progressão foi retomada no ano seguinte, tendo um aumento de 0,03 pontos, valor pequeno, porém importante para os resultados de transparência pública.

Tabela 3 – Nível de aderência dos últimos 5 anos conforme o índice de transparência

Período	Índice de transparência	Nível de aderência
2018	0,83	Alto
2019	0,89	Alto
2020	0,83	Alto
2021	0,79	Alto
2022	0,82	Alto

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Na Tabela 3, diante dos índices anuais, foi possível identificar que os municípios se mantiveram, durante os cinco anos analisados, sempre com a classificação considerada alta. Diante do exposto, é importante ressaltar o detalhamento dos dados acerca dos 184 municípios, trazendo os índices mais altos, como visto na Tabela 4.

Tabela 4 – Nível de aderência anual e geral dos melhores índices de transparência

Prefeitura	2018	2019	2020	2021	2022	Geral
Fortaleza	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Icapuí	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Independência	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Porteiras	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Assaré	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Alto	Muito alto	Muito alto
Capistrano	Alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Caririaçu	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Eusébio	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Ipaporanga	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Jaguaruana	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Limoeiro do Norte	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Piquet Carneiro	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Potengi	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Amontada	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Alto	Muito alto
Aracati	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Alto	Muito alto	Muito alto
Dep. Irapuan Pinheiro	Alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Icó	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Médio	Muito alto	Muito alto
Irauçuba	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Nova Russas	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto
Ocara	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Alto	Muito alto	Muito alto
Russas	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Alto	Muito alto
Solonópole	Alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto	Muito alto

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Destaca-se que os únicos municípios que estiveram 100% regulares durante todos os períodos analisados, atingindo maior classificação dos índices de transparência, foram a capital, Fortaleza, e o município de Icapuí. Ambos os municípios tiveram índice 1,00, tendo sua classificação como muito alta. Ademais, têm-se outros municípios que, mesmo não atingindo o índice máximo, possuem um nível de aderência muito alto. Podem ser

citados os municípios de: Independência e Porteiras, que possuem o índice de transparência de 0,98; Assaré, Capistrano, Caririaçu, Eusébio, Iporanga, Jaguaruana, Limoeiro do Norte, Piquet Carneiro e Potengi, com índice de 0,97; Amontada, Aracati, Dep. Irapuan Pinheiro, Icó, Irauçuba, Nova Russas, Ocara, Russas e Solonópole, com índice de 0,95.

Em contrapartida, por meio da análise dos municípios com índices de transparência mais baixos, como pode se observar na Tabela 5, são classificados cinco municípios, são eles: Potiretama, com índice de 0,50; Missão Velha e Saboeiro, com índice 0,47; Choró, com índice 0,45 e Moraújo, com o índice de 0,41, sendo considerado o mais baixo do estado. Ressalta-se, que dentre esses municípios citados, aqueles com índices considerados muito baixo, ou seja com valor menor ou igual a 0,50, na análise anual, predominam em 2020, em que três dos cinco municípios citados, obtiveram esse resultado no nível de aderência.

Tabela 5 – Nível de aderência anual e geral dos piores índices de transparência

Prefeitura	2018	2019	2020	2021	2022	Geral
Potiretama	Alto	Baixo	Muito baixo	Baixo	Médio	Baixo
Missão Velha	Médio	Alto	Baixo	Baixo	Muito baixo	Baixo
Saboeiro	Médio	Baixo	Muito baixo	Baixo	Médio	Baixo
Choró	Baixo	Baixo	Muito baixo	Médio	Médio	Baixo
Moraújo	Baixo	Médio	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Uma observação relevante que deve ser destacada é que apenas cinco municípios estão com os índices considerados baixos, e nenhuma das 184 cidades do Ceará possui frequência de regularidade considerada muito baixas, na análise geral. Com isso, é pertinente ressaltar que a maioria dos municípios aproxima-se da média geral do estado, sendo classificados como altos ou muito altos. Os percentuais separados para as classificações dos níveis de aderência são: 52,17% para nível alto; 30,43% para muito alto;

14,67% para médio e apenas 2,72% possuem a classificação de nível baixo. Com isso, identifica-se que 82,16% dos municípios do estado do Ceará estão classificados com os índices de transparência em alto ou muito alto.

Por meio da análise do percentual de aderência, foi possível analisar a quantidade de municípios para cada um dos níveis anualmente, e dessa forma observar os percentuais resultantes desses estudos, expostos na Tabela 6.

Tabela 6 – Percentual de município por nível de aderência

Período	Muito Alto	Alto	Médio	Baixo	Muito Baixo
2018	46,20%	22,83%	25,00%	4,35%	1,63%
2019	66,85%	14,13%	14,67%	4,35%	0,00%
2020	54,35%	14,67%	22,83%	3,80%	4,35%
2021	42,93%	17,93%	32,61%	5,43%	1,09%
2022	48,37%	20,65%	25,54%	4,89%	0,54%

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

Como resultado, pode-se constatar que 2019 foi o período que trouxe os melhores resultados de pesquisa, tendo 80,98% dos municípios com resultados em níveis alto e muito alto, ademais, foi o único período que não possuiu nenhum município com o índice igual ou menor que 0,25. Além dessas informações, observa-se que, mesmo possuindo uma maior quantidade de municípios com aderência muito baixa, 2020 não traz o pior índice de transparência, pois a quantidade de municípios com aderência muito alta cresce com proporção parecida, compensando o percentual para os municípios muito baixos. Portanto, o ano de 2021 traz o resultado mais baixo da análise, com o segundo maior percentual referente ao nível de aderência muito baixo, e os resultados acima de 0,90 diminuem em relação ao ano anterior e observa-se um aumento nos índices baixos e médios.

Essa análise geral, conclui que o Ceará possui um índice geral alto, e com pequenas variações nos percentuais apresentados, porém em todos os períodos analisados, os percentuais de municípios com índice igual ou superior a 0,90 são predominantes. Entretanto, destaca-se a necessidade

de ampliação de políticas voltadas para a regularidade em todos os municípios, com objetivo de alcançar o percentual de 100% de regularidade em todo o estado, pois a transparência pública é uma das principais ferramentas democráticas. Além disso, como já destacado, o conteúdo da avaliação realizada pelo TCE/CE aborda apenas os elementos exigidos legalmente, ou seja, nessa perspectiva, os municípios que não apresentam o índice no nível máximo estão descumprindo os preceitos legais da transparência.

Uma das alternativas para os maiores municípios do Ceará seria tomar como base a atuação da administração da capital do estado, pois o volume populacional, a arrecadação, as despesas e demais variáveis da administração pública podem ser comparadas. O mesmo caso para os municípios menores, que podem se espelhar na forma de divulgação dos relatórios de transparência do município de Icapuí, tendo em vista as possíveis semelhanças na administração pública.

Tais implicações devem ser consideradas para buscar alcançar o índice máximo para todos os municípios do estado, e, assim, confirmar a posição de liderança do estado do Ceará nos índices de transparência pública que foram abordados pela CGU (2020).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos objetivos específicos estabelecidos, foi possível analisar os índices de transparência de todos os municípios, além de fundamentar a análise nas obrigações previstas na legislação federal.

Portanto, conclui-se que os municípios do Ceará possuem um bom nível de transparência pública, trazendo 82,60% de índices altos e muitos altos e com uma média geral de 0,83.

Entretanto, considerando que apenas 2 dos 184 municípios apresentaram 100% de regularidade nesses cinco anos, essa análise torna-se um fator preocupante. As informações públicas examinadas são exigências legais e deveriam ser disponibilizadas integralmente, sem pendências

ou falta de dados, tendo em vista que existe um embasamento jurídico na legislação que rege a gestão fiscal dos municípios, estados e Distrito Federal. Por meio dos dados, é necessária uma ação para eliminar as irregularidades em todos os municípios. O estado e a União podem colaborar, mas deve haver a participação direta do poder executivo municipal, tendo em vista que cada município possui suas particularidades.

É importante citar que essa pesquisa se limita a análise do estado do Ceará, porém, é possível ser realizada nos demais estados, tendo em vista que a legislação federal abrange todos. Além disso, essa pesquisa não buscou as justificativas para falta dos dados públicos.

Portanto, ressalta-se a importância de novos estudos sobre o tema, com o objetivo de acompanhar o desenvolvimento dos meios de divulgação dos relatórios e evolução dos índices de regularidade dos municípios do Ceará, buscando trazer informações da atual situação pública do estado, ampliando as fontes de pesquisa e de consultas para os cidadãos.

Por fim, acredita-se que a análise feita para os municípios do Ceará, pode ser realizada, também, em outros estados brasileiros, buscando ampliar e consolidar os resultados desta pesquisa, além de colaborar para a transparência pública sólida e confiável.

REFERÊNCIAS

ABDALA, P. R. Z.; TORRES, C. M. S. de O. E. A **Transparência como Espetáculo**: uma análise dos portais de transparência de estados brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*, p. 147-158, 8 ago. 2016.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C. E; ALVES, F. J. DOS S. *Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010*. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 642-675, 29 abr. 2015.

BALL, C. What is Transparency Public Integrity, v. 11, p. 293-308. **Scientific Research Publishing**, 2009. Disponível em: [https://www.scirp.org/\(S\(351jmbntv-nsjt1aadkposzje\)\)/reference/referencespapers.aspx?referenceid=2317680](https://www.scirp.org/(S(351jmbntv-nsjt1aadkposzje))/reference/referencespapers.aspx?referenceid=2317680). Acesso em: 18 nov. 2023.

BIANCO, M. de F.; SOUZA, E. M. de; SOUZA-REIS, A. M. **A nova gestão pública**: um estudo do pró-gestão focado em dois projetos prioritários no estado do Espírito Santo. *Gestão & Planejamento (G&P)*, v. 15, n. 1, 14 mar. 2014.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em:

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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em:

BRASIL. **Lei complementar nº 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em:

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº

8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em:

CEARÁ. Base de Dados de Transparência dos Municípios do Estado do Ceará, jan. 2023. Disponível em: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1-0mHL1B653m1E4ySCz-alcCO7W7ZYin/edit#gid=670121732>. Acesso em: 18 nov. 2023.

CGU. Avaliação independente EBT: avaliação 360º, Controladoria Geral da União. 2. ed. Mapa Brasil Transparente. Disponível em: https://mbt.cgu.gov.br/publico/avaliacao/escala_brasil_transparente/66#ranking. Acesso em: 25 maio 2023.

CRESWELL, J. W.; LOPES, M. F.; SILVA, D. da. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. [S. l.] Penso, 2010.

ERKKILÄ, T. **Transparency in Public Administration**. Oxford Research Encyclopedia of Politics, 29 maio 2020.

FIGUEIREDO, V. da S.; SANTOS, W. J. L. dos. **Transparência e controle social na administração pública**. Temas de Administração Pública, Araraquara (SP), v. 8, n. 1, 2013.

FILGUEIRAS, F. Além da transparência: accountability e política da publicidade. **Lua Nova Revista de Cultura e Política**, p. 65-94, 2011.

FRANCIS, S. M. C. S. **Governança digital e transparência pública: avanços, desafios e oportunidades**. Liinc em Revista, v. 16, n. 2, p. e5240, 11 dez. 2020.

GOMES, W. A **democracia digital e o problema da participação civil na decisão política**. *Fronteiras - estudos midiáticos*, v. 7, n. 3, p. 214-222, 2005.

JÚNIOR, E. B. L. *et al.* Análise documental como percurso metodológico na pesquisa qualitativa. **Cadernos da Fucamp**, v. 20, n. 44, 7 abr. 2021.

KLEIN, R. H.; KLEIN, D. C. B.; LUCIANO, E. M. **Identificação de mecanismos para a ampliação da transparência em portais de dados abertos**: uma análise no contexto brasileiro. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 16, n. 4, p. 692-715, dez. 2018.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. de C. S. Em direção a uma Administração Pública Brasileira Contemporânea com Enfoque Sistêmico. **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 25, p. 41-80, 31 jan. 2014.

MARCO, C. A. F. D.; TERCI, E. T. **Transparência municipal e controle social**: a visão dos Observatórios Sociais sobre os portais de transparência e acesso à informação. *Interações (Campo Grande)*, v. 23, p. 313-330, 29 ago. 2022.

NUNES, S. G.; MORAES, N. R. de; NASCIMENTO, R. R. do. A promoção da transparência e do acesso à informação e dados públicos via internet: um estudo no estado do Tocantins. **Revista Observatório**, v. 5, n. 1, p. 396-427, 14 jan. 2019.

OLIVEIRA, D. J. S.; CKAGNAZAROFF, I. B. A Transparência como um princípio-chave de Governo Aberto. **Administração Pública e Gestão Social**, 22 jul. 2022.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, dez. 2009.

RODRIGUES, K. F. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 18, n. 2, p. 237-253, jun. 2020.

RODRIGUES SOBREIRA, K.; SALGUEIRO RODRIGUES JÚNIOR, M. Governança no setor público: avaliação do nível de aderência de uma instituição de ensino superior ao modelo de governança pública da IFAC. **Revista de Governança Corporativa (RGC)**, v. 5, n. 1, 1 abr. 2021.

SALES, T. S. **Acesso à informação, controle social das finanças públicas e democracia**: análise dos portais da transparência dos Estados brasileiros antes e após o advento da Lei nº 12.527/2011. Repositório IDP, ano 9, n. 48, p.28-48, nov. 2012.

SALGUEIRO, M.; ARAGÃO, V. **Transparência na Gestão Fiscal nos municípios do estado do Ceará**. Revista Controle: Doutrinas e artigos, v. 13, n. 1, p. 47-63, 2015.

SILVA, M. C. da *et al.* **Determinantes da transparência municipal**: uma análise empírica com municípios brasileiros (Determinants of Municipal Transparency: an empirical analysis with brazilian municipalities). Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3540181. Acesso em: 10 jun. 2023.

TCE (CE). **Portal da Transparência**. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/portal>. Acesso em: 20 abr. 2023.

TEJEDO-ROMERO, F.; ARAUJO, J. F. F. E. Fatores influenciadores da divulgação de informação e do acesso à informação dos municípios. **Transinformação**, v. 33, 2021.

A tributação do serviço de advocacia em bases fixas: de acordo com a jurisprudência, a legislação de Fortaleza e a reforma tributária

The taxation of advocacy service on the fixed bases: in accordance with the jurisprudence, the legislation of Fortaleza and the tax reform

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.929>

José Ivan Ayres Viana Filho¹

RESUMO

Analisa-se se haveria um direito para os advogados a uma tributação diferenciada, em bases fixas, no caso do Imposto Sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza, bem como quais seriam os requisitos, de acordo com o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e se essa tributação permanecerá, mesmo após a reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132 de 2023), em que o ISS será substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência estadual. A metodologia utilizada foi exploratória, realizada pela pesquisa bibliográfica e documental sobre ISS, com análise da legislação pertinente, da jurisprudência do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como do texto da reforma tributária. O STF definiu, em repercussão geral, ser inconstitucional a lei municipal estabelecer impeditivos à submissão de sociedades de advogados ao regime de tributação fixa na forma estabelecida por legislação nacional. Por isso, é inconstitucional a legislação municipal de Fortaleza, que prevê a não caracterização como sociedade profissional de advocacia quando esta tenha a ajuda de advogados, no todo ou em parte, de seus serviços de atividade-fim. Essa forma de apuração do critério quantitativo é extinta com a reforma tributária a partir de 2033, porque essa forma de tributação mais favorável não faz mais sentido na era da economia digital, mas permite alíquotas reduzidas em relação ao IBS.

¹ Doutorando, mestre e graduado pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito, Processo e Planejamentos Tributários pela Universidade de Fortaleza (Unifor). E-mail: ivanviana2013@gmail.com

Palavras-chave: serviço de advocacia; Imposto Sobre Serviços; reforma tributária; Imposto sobre Bens e Serviços.

ABSTRACT

Analysis on whether lawyers would have the right to different taxation on a fixed basis, as for Tax on Services (ISS) of any kind, as well as what are the requirements, according to the understanding rendered by the Supreme Federal Court (STF), and if this taxation will continue, despite the tax reform (Constitutional Amendment number 132 of 2023), in which the ISS will be exchanged by the Goods and Services Tax (IBS), within the jurisdiction of the state. The exploratory methodology was used through bibliographical and documental research about the ISS, with the analysis of pertinent legislation, STF's and Superior Court of Justice's (STJ) case law, along with the tax reform text. The STF has defined, in a general repercussion, that it is unconstitutional for the municipal law to deter the submission of law firms to fixed taxation in the format required by national legislation. Consequently, the municipal legislation of Fortaleza, which foresees the non-characterization of professional law firms once these have the help of lawyers, in general, or in part, of their core activity services, is unconstitutional. This way of verifying the quantitative criteria is extinct with tax reform as of 2033, because this form of favorable taxation makes no sense in the digital economy age, but allows reduced aliquots concerning IBS.

Keywords: advocacy services; tax on services; tax reform; goods and services tax.

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



Data de submissão: 04/01/2024

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 05/06/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

Examina-se, neste artigo, se a forma como se apura o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, em bases fixas, para sociedades profissionais de advogados, seria um direito, de acordo com o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em repercussão geral. Ademais, averigua-se se a legislação municipal de Fortaleza atende ao que o STF estabeleceu sobre essa modalidade de tributação. E investiga-se, por último, se essa tributação diferenciada permanecerá, mesmo após a reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132 de 2023), em que o ISS será substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência estadual.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental existente sobre o ISS, além de se debruçar sobre a legislação existente em âmbito nacional e no município de Fortaleza. A principal hipótese que aqui se pretenderá defender é a de que a tributação pelo ISS fixo seria um direito do advogado, não podendo o município normatizar em sentido contrário, de forma a criar impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados a esse regime de tributação, na forma estabelecida por lei nacional.

O início do artigo abordará algumas características da tributação sobre o serviço que o faz relevante no contexto de economia digital. Depois analisará a legislação nacional pertinente e a regra-matriz de incidência do ISS. Em seguida, será trazido o debate sobre a constitucionalidade, de acordo com a doutrina, do ISS em bases fixas. Posteriormente, será exposta a legislação do município de Fortaleza sobre o assunto. No tópico seguinte, será abordado o posicionamento do STF sobre o ISS fixo para verificar se a legislação de Fortaleza preenche ou não todos os requisitos para a sua aplicação. E, por fim, serão expostas algumas breves alterações sobre o tema proporcionadas pela reforma tributária.

2 CARACTERÍSTICAS DO ISS NO CONTEXTO DA ECONOMIA DIGITAL

O ISS possui algumas características peculiares. A primeira é ser um imposto fiscal, ou seja, busca-se, por meio dele, o aumento arrecadatário, apesar da discussão sobre a possibilidade dele ser extrafiscal, aplicando-se, por exemplo, a seletividade para serviços considerados essenciais, como serviços de construção de casas populares no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida ou serviços de saúde prestados no âmbito do Sistema Único de Saúde (Paulsen; Melo, 2021).

Para além disso, a extrafiscalidade poderia ser aplicada no caso de serviços que fossem benéficos para o meio ambiente. Teria, tal medida, várias vantagens, como transferir para a iniciativa privada a fiscalização do meio ambiente; atribuir uma penalidade em caso de descumprimento; reduzir a carga tributária para que a empresa atendesse a essa norma punitiva, agregando valor a ela; e, por fim, fomentar o consumo consciente. Mas não é isso o que se verifica na legislação municipal de Fortaleza sobre esse imposto.

Para o ISS incidir, demanda uma situação factual e não jurídica, de acordo com o art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), pois o seu fato gerador ocorre, em regra, com a prestação efetiva do serviço e não com a assinatura do contrato ou com o efetivo pagamento. Por isso, ele é escriturado de acordo com o regime de competência e não com o regime de caixa. Ele é lançado por homologação, sendo que, em Fortaleza, é realizado pela plataforma ISS Fortaleza Hoje, portanto, quase não mais acontecem fiscalizações *in loco* nas empresas, pois o lançamento é iniciado pelo próprio contribuinte.

Entretanto, a principal característica do ISS que interessa para este artigo é que ele é um imposto real e não pessoal. Logo, a capacidade contributiva não é levada em consideração para a incidência desse imposto, pois, como se afirmou anteriormente, ele ocorre, em regra, com a efetiva prestação do serviço. No entanto, a capacidade contributiva pode ser aplicada para estabelecer isenções e reduções da base de cálculo, e, no caso do ISS fixo,

para estabelecer uma forma de tributação mais vantajosa do que seria se incidisse sobre o faturamento de sociedades profissionais autônomas.

Além desse valor, o advogado tem de pagar a anuidade da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). O questionamento feito é se seria razoável ao advogado iniciante ou que, mesmo não sendo, não conseguindo clientes no ano, tenha de pagar tanto a anuidade da OAB quanto o valor do ISS fixo².

É bem verdade que existe uma discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a real necessidade da prestação de um serviço para a caracterização do fato gerador do ISS. É debatido se o serviço seria um tipo ou um conceito. Pela doutrina tradicional, o serviço consistiria em uma obrigação de fazer e não em uma obrigação de dar. Esse entendimento, inclusive, deu origem à Súmula Vinculante nº 31 que prevê a não incidência do ISS sobre locação de bens móveis, pois nesta há apenas a obrigação de dar algo.

Aires Fernandinho Barreto (1999), com base na teoria tradicional, defende que o ISS seja uma obrigação de fazer, submetido ao regime de direito privado e prestado sem relação de emprego, revelando conteúdo econômico. A doutrina mais recente, no entanto, com base na ideia de tipos, formulada pelo autor alemão Karl Larenz (1997) e estudada por alguns autores brasileiros (Derzi, 1988; Machado, 2013; Schoueri; Ferreira; Luz, 2021), fez o STF entender que o serviço ocorreria pela prestação de um serviço imaterial. É o que ocorreu na decisão pela constitucionalidade do ISS sobre serviços prestados por planos de saúde³. E há outras decisões em que o STF tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e

2 A Lei Complementar nº 159 de 2013, de Fortaleza, no art. 246, caput, indica, corretamente, que o ISS fixo deve apenas incidir para o profissional que estiver no exercício de suas atividades profissionais e estiver regularmente inscrito no cadastro do município. Quanto à anuidade, pelo art. 46 da Lei nº 8.906 de 1994, compete à OAB fixar e cobrar, de seus inscritos, contribuições. Logo, não teria natureza tributária essa anuidade. Entendimento, no entanto, de acordo com Sérgio Rodas (2021), que parece estar se alterando com a fixação do Tema 732 pelo STF, ao afirmar que “é inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência das anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária”.

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703** – Paraná. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, previsto no art. 156, III, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília-DF, Plenário, DJE: 26/04/2017, divulgado em 25/04/2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4117105&numeroProcesso=651703&classeProcesso=RE&numeroTema=581>. Acesso em: 20 dez. 2023.

obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos, como o contrato de franquia, o leasing financeiro e os programas de computadores (*softwares*)⁴. Por essa lógica, a prestação de serviço seria um tipo, pois a obrigação de fazer não necessariamente estaria presente.

A Constituição foi publicada no contexto de uma economia física e quando a Lei Complementar (LC) nº 116 de 2003 foi editada, no começo do século XXI, os serviços já começaram a ser prestados de forma digital. Exemplo disso são as empresas que disponibilizam programas de *softwares*, em que o STF decidiu que deveria incidir apenas o ISS e não o ICMS. Outro exemplo são as *startups*, empresas que buscam resolver um problema até então não resolvido por nenhuma outra. Hoje também já há a possibilidade de o estabelecimento ser eletrônico e não mais físico. Não é mais necessário ao prestador de serviço que ele vá à Secretaria de Finanças e peça a emissão de determinada quantidade de notas fiscais, pois também já existe a nota fiscal eletrônica.

E, nesse contexto de economia digital, que se caracteriza pelo fato de as operações estarem fortemente ligadas à internet, a Comunidade Europeia vem propondo a instituição de um imposto voltado para receitas oriundas de atividades digitais. Com base nisso, elaborou, em 2018, o *Digital Service Tax* ou o Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD), que seria um imposto incidente sobre receitas mundiais acima de determinados patamares, de forma que o patamar mínimo seria aferido pela União Europeia. Os serviços digitais deverão ser aqueles que dependem, em larga medida, da criação de valor pelos utilizadores (Council of the European Union, 2018).

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659** – Minas Gerais. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programas de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato completo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. *leasing* financeiro, contratos de franquia). Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília-DF, Tribunal Pleno, DJE: 24/02/2021, divulgado em 20/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>. Acesso em: 3 jan. 2024.

Portanto, dentro desse novo contexto da economia digital, o ISS possui a base de incidência que mais tende a se expandir. Por isso, na reforma tributária, ela passará a ser de competência tributária dos estados e da União. Já não faz mais sentido a concessão de uma forma de tributação tão privilegiada, como é a do ISS fixo, em um contexto em que as operações de serviços podem ser realizadas a qualquer momento pela internet, apesar de ser, atualmente, ainda constitucional a sua aplicação, conforme será explicitado no item 4 deste artigo. Antes disso, será abordada a legislação referente ao ISS e à sua regra-matriz de incidência.

3 LEGISLAÇÃO DO ISS E SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O ISS adveio do Imposto sobre Indústrias e Profissões, que surgiu com a Proclamação da República, de competência estadual, e depois com a Constituição de 1946, tornou-se um imposto municipal (Brigadão, 2023). O CTN não tratou sobre o ISS nem sobre o ICMS. O ISS foi regulamentado, pela primeira vez, por meio do Decreto-Lei (DL) nº 406 de 1968. Depois, editou-se a Lei Complementar (LC) nº 56 de 1987. Veio, posteriormente, a Constituição de 1988 abordando o ISS no art. 156, III. E, em 2003, foi editada a LC nº 116. Recentemente, algumas leis complementares a modificaram, como a LC nº 157 de 2016 e a LC nº 175 de 2020. Em Fortaleza, ocupando-se sobre a regulamentação do ISS, houve a publicação da LC nº 159 de 2013⁵ e há o Decreto nº 13.716 de 2015 (regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza), aprovado pelo Roberto Cláudio, ex-prefeito de Fortaleza.

O art. 156, III, da Constituição, expressa que incide o imposto sobre serviço de qualquer natureza, salvo os de competência dos estados (comunicação, interestadual e intermunicipal). O art. 146, inciso III, alínea “a”,

⁵ Tecnicamente, a lei complementar deve ser tratada pelo Congresso Nacional, mas a Lei Orgânica do município de Fortaleza, no seu art. 45, I, impõe a necessidade de uma lei complementar para tratar sobre Código Tributário do município.

determina a necessidade de lei complementar para definir base de cálculo, contribuinte e fato gerador. Então, por exemplo, o responsável tributário poderia ser tratado por uma lei municipal, como prevê o art. 6º da LC nº 116 de 2003. Já sobre a base de cálculo, objeto de análise deste artigo, tem de ser prescrito por meio de lei complementar nacional.

Paulo de Barros Carvalho (2005) esquematiza a regra-matriz de incidência com um antecedente normativo que, ocorrendo no mundo fenumênico, dá origem a uma consequência jurídica. O antecedente normativo, hipótese ou descritor prevê os critérios material, espacial e temporal. Já no consequente ou no prescritor da norma haveriam os critérios pessoal e quantitativo. Sobre a regra-matriz de incidência do ISS, há o antecedente (critério material, temporal e espacial) e o consequente da norma (critério pessoal e quantitativo). O critério material, conforme mencionado anteriormente, é prestar serviço. O critério temporal pode variar de acordo com as legislações de cada município, mas, em regra, acontece na data da prestação do serviço. O critério espacial se dá pelo art. 3º da LC 116/03, o qual determina que o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta desse estabelecimento, no local do domicílio do prestador, excetos nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV deste artigo. O STF, na ADI 5.835⁶, sobre o critério espacial, considerou inconstitucionais as alterações promovidas pela LC nº 157 de 2016, que alterou a competência para cobrança pelo município do local do domicílio do tomador de determinados serviços. Isso porque haveria uma incompletude na definição do domicílio do tomador de serviço,

6 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Constitucional e Tributário, Lei Complementar 157/2016. Lei Complementar 175/2020. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Competência para cobrança do município do local do domicílio do tomador de determinados serviços. Materialidade do imposto atendida. Inconstitucionalidade pela necessidade de observância dos postulados da segurança jurídica e de respeito ao pacto federativo. Efeitos preservados da medida cautelar. Procedência. Requerentes: Confederação Nacional do Sistema Financeiro-CON-SIF; Confederação Nacional das empresas de seguros gerais, previdência privada e vida, saúde suplementar e capitalização (CNSEG). Relator: Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília-DF, DJE: 27/07/2023, divulgado em 26/07/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2023.

uma ausência de clareza e confiabilidade, incorrendo em uma inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da segurança jurídica e por ameaça à estabilidade do pacto federativo fiscal.

No conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, em relação ao critério pessoal, o sujeito ativo depende do município competente, escolhido de acordo com o critério espacial. E o sujeito passivo é o contribuinte prestador do serviço. O responsável tributário, como mencionado anteriormente, pode ser estabelecido por lei específica de cada município. No critério quantitativo, a alíquota mínima é de 2% (dois por cento) e a máxima é de 5% (cinco por cento), de acordo com os artigos 8º e 8º-A da LC nº 116 de 2003. Por fim, a base de cálculo é o preço do serviço em regra. O STF, conforme será exposto posteriormente neste artigo, entende que foi recepcionado o art. 9º do Decreto-Lei nº 406 de 1968 que permite o ISS fixo para profissionais autônomos ou sociedades de profissionais, mas que não exerçam uma atividade empresária.

De acordo com Francisco Ramos Mangieri (2013), não haveria a necessidade de que, por meio de lei complementar, houvesse a busca de regular situações óbvias que caracterizariam um típico serviço, mas tão somente daquelas atividades que gerassem dúvidas para os aplicadores do direito. Mas essa interpretação não é a adotada pelo STF⁷ que destacou que o rol dos serviços expressos na Lei Complementar nº 56 de 1987, anterior à atual LC 116 de 2003, seria taxativo, ou seja, trata-se de “*numerus clausus*”. Ademais, o simples fato de a lei complementar excepcionar alguns serviços da sua lista, para o STF, seja expressamente ou tacitamente,

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 450342**. Imposto Sobre Serviços (ISS) – Serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central – Inadmissibilidade, em hipótese, da incidência desse tributo municipal – Caráter taxativo da antiga lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 56/87 – Impossibilidade de o município tributar, mediante ISS, categoria de serviços não prevista na lista editada pela união federal, de determinados serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central – Hipótese de não-incidência tributária – Legitimidade constitucional dessa exclusão normativa – Não-configuração de isenção heterônoma – Inocorrência de ofensa ao art. 152, III, DA Vigente constituição – Precedentes do Supremo Tribunal Federal – Recurso improvido. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Sindicato dos bancos do Estado do Rio de Janeiro e outro (a/s). Relator Celso de Mello. Segunda Turma. DJE 05/09/2006, publicado em 03/08/2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2289298>. Acesso em: 25 dez. 2023.

configura hipótese de não incidência.

Já houve repercussão geral reconhecida⁸, por exemplo, para saber se serviços bancários praticados por instituições financeiras sobre operações de créditos estariam sujeitos ao ISS, a despeito da falta de previsão expressa do DL nº 406/68 e da LC nº 56/87, sob a argumentação de que deveria ser feita uma interpretação extensiva, independente da nomenclatura, dos serviços prestados, alcinhada pelos bancos. Para o STJ, na súmula 424 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), é legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL nº 406/1968 e à LC nº 56/1987. Não obstante, para o STJ ser taxativa a lista de serviços anexa ao DL nº 406/1968, permite-se uma interpretação ampla e analógica de cada item, devendo prevalecer não a denominação utilizada pela instituição financeira, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele. Seria possível também a interpretação extensiva para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente.

A interpretação extensiva é uma das interpretações classificadas na categoria ‘quanto aos resultados’, em que se busca a vontade do legislador por uma interpretação lógica. Ela pode ser realizada em qualquer lei, bastando que se saiba qual é essa vontade do legislador. Não é, portanto, uma forma de interpretação exclusiva da LC nº 116 de 2003. Já a interpretação analógica é uma autorização que o legislador dá ao julgador para que ele amplie um rol por ele mesmo estabelecido, sendo que a LC nº 116 de 2003 dá essa autorização, por exemplo, pela expressão ‘congêneres’. Não se trata, propriamente, de uma analogia, é uma forma de integração do direito, quando há um vácuo normativo, segundo Glauco Barreira Magalhães Filho (2015).

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário 615.580** - Rio de Janeiro. Tributário. Imposto Sobre Serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de Repercussão Geral. Revisor: Unibanco – União dos bancos brasileiros. Recorrido: Município de Niterói. Relatoria: Min^a. Ellen Gracie, Brasília-DF, DJE: 13/08/2010, publicado em 20/08/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613641>. Acesso em: 21 dez. 2023. É o tema 296, que tem como *leading case* o RE 784439, reconheceu-se a seguinte repercussão geral: se há um caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS, mas comportando uma flexibilização pela interpretação extensiva.

Menciona Mangieri (2013) a finalidade lucrativa como um pressuposto da hipótese de incidência do ISS, além da habitualidade, apesar de a Lei Complementar nº 116 acabar gerando dúvidas quanto a esse último requisito, por não especificar os termos ‘empresa’ e ‘profissional autônomo’, como na lei passada. E por, no seu art. 1º, normatizar que, mesmo as atividades não preponderantes, estarão sujeitas ao ISS:

Seria então apenas um equivocado termo utilizado pelo legislador complementar ou, ao contrário, induzido indicativo de que estaria abolida a habitualidade do fato gerador do tributo em foco? Segundo entendemos, o art. 4º forma a correta exegese ao conceituar estabelecimento prestador, referindo-se à unidade “profissional” ou “econômica”, demonstrando nitidamente a necessidade de que o serviço se realize de maneira habitual e a título profissional, para a incidência do imposto (Mangieri, 2013, p. 34).

De acordo com o artigo 1º da LC nº 116 de 2003, independentemente de a prestação de serviços ser ou não atividade preponderante do prestador, estará o serviço prestado sujeito ao ISS. Isso, por óbvio, não descaracteriza a necessidade da habitualidade para a ocorrência do fato gerador do ISS como foi afirmado, visto que pode ser que o prestador do serviço tenha como atividade preponderante outra, mas seja habitual a prestação do serviço sujeito ao ISS. Sobre o requisito da finalidade lucrativa, o Superior Tribunal de Justiça tem alguns precedentes nesse sentido⁹ (segunda turma) e outros em sentido contrário¹⁰ (primeira turma), afirmando, apesar disso, pela necessidade

9 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1338554** – Rio Grande do Sul. Tributário e processual civil. Recurso especial. Alínea “a” do permissivo constitucional. Mera indicação dos dispositivos supostamente violados. Súmula 284/STF. Dissídio jurisprudencial. Demonstração. ISSQN. Serviço de consulta a cadastros de proteção ao crédito prestado por câmara de dirigentes lojistas apenas a seus associados. ausência de lucro. Não incidência. Natureza da atividade verificada pelo tribunal de origem. Reexame. Súmula 7/STJ. Recorrente: Município de Caxias do Sul. Recorrido: Câmara de dirigentes lojistas de Caxias do Sul. Relatoria: Min. Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 07/05/2015, publicado em 13/05/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequal=47748364&num_registro=201201672610&data=20150513&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

10 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 783865**. Tributário. Processual civil. Recurso especial. Alegação de ofensa a dispositivos constitucionais. Impossibilidade. Ausência de prequestionamento. Divergência jurisprudencial. Ausência de similitude fática. ISSQN. Prestação de serviços de diversão pública (a) listados no item 60 do DL 403/68 e no item 12 da LC 116/03, (B) a não-associados, (C) com habitualidade e (D) em caráter oneroso. Incidência do iss, ainda que a entidade prestadora seja sociedade civil sem fins lucrativos.

da onerosidade, já que o ISS incide sobre a receita bruta e não sobre o lucro.

Destarte, para Mangieri (2013), os quatro elementos necessários para a caracterização do fato gerador do ISS são a autonomia dos profissionais autônomos, com exceção dos trabalhadores avulsos; a efetiva prestação do serviço; a habitualidade; e, por fim, o caráter lucrativo da atividade. Entendimento esse que também será adotado neste artigo. Também aqui se entende, apesar de não ser o que prevalece nas cortes superiores, que se a lei ordinária prever um serviço não constante na lei complementar, isso não invalidaria a incidência do ISS, pois quem confere competência é o texto constitucional e não a mera lei complementar, em situações óbvias sobre o que seja serviço.

4 INCONSTITUCIONALIDADE OU NÃO DO ISS FIXO

Os dispositivos que consagram a possibilidade do ISS fixo estão nos §§ 1º e 3º do artigo 9º do DL nº 406/1968:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. [...]

§3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 88, 89, 90, 91, 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do §1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável (Redação dada pela Lei Complementar 56, de 1987)

Aplicação dos arts. 7º e 8º do DL 403/68 e arts. 1º e 7º da LC 116/03. Precedentes do STJ e do STF. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido. Recorrente: Rio Branco Esporte Clube. Recorrido: Município de Americana. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/12/2009, publicado em 02/02/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7805415&num_registro=200501572976&data=20100202&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

Hugo de Brito Machado (2003) entende que não seria justo nem isonômico, a mesma tributação para quem presta um serviço em caráter pessoal e uma empresa que se vale de trabalho de terceiros, com intuito de lucro, desenvolvendo típica atividade empresarial. O que caracterizaria a tributação especial pelo ISS fixo seria a demonstração de que o trabalho é exercido de forma pessoal, sendo possível essa forma de tributação. Por sua vez, Francisco Ramos Mangieri (2013) explica que não existiria correlação entre a base de cálculo das sociedades profissionais, e também a dos autônomos, com o fato gerador do ISS, pois sequer haveria base de cálculo nessa modalidade de tributação, sendo a única base abstrata possível, para esse imposto, o preço do serviço. Ele é, portanto, contrário à possibilidade de tributação pelo ISS fixo, pois em todos os casos se deveria atentar para a mesma base de cálculo (preço do serviço), independentemente de características pessoais de quem o prestasse.

O projeto que originou a Lei Complementar nº 116 de 2003 alterava esses dispositivos, não mais os prevendo. Contudo, no Senado Federal, reintroduziu-se a figura do ISS fixo, através do artigo 10º da LC 116/2003. Revogaram vários dispositivos que tratavam sobre a matéria, deixando de mencionar o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, mantendo-se vigente tal norma. Entretanto, o § 3º do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68, foi alterado pela LC nº 56 de 1987, sendo que esta última foi inteiramente revogada pela LC nº 116 de 2003. Logo, o § 3º do artigo 9º do DL 406/68 poderia ter sido também revogado. Nesse sentido, Betina Treiger Grupenmacher (2003, p. 51) sustenta que apenas o § 1º continuaria existente em nosso ordenamento jurídico, pois “[...] por imperativo do princípio da isonomia tributária, o aplicador da Lei Complementar nº 116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual [...]”.

Outrossim, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), em seu artigo 2º, § 2º, indica que a revogação de uma lei pode se dar, além da forma expressa, tacitamente. É implícito se a lei nova, sem declarar explicitamente revoga a anterior: a) seja com esta incompatível; b) ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado (2003) sustenta que nem teria se operado a revogação expressa, nem a revogação tácita. A primeira não ocorreu, pois a revogação da LC nº 56 de 1987 não poderia ser entendida como revogação de prescrições do DL nº 406 de 1968. Não é porque houve a modificação do dispositivo que também a norma que o veiculava desapareceu. E a segunda também não ocorreu, já que não existe a incompatibilidade entre seus referidos dispositivos e a LC nº 116 de 2003. Esta trata do aspecto quantitativo para casos gerais, enquanto o DL nº 406 de 1968 seria uma norma de exceção, sendo que a incompatibilidade que implica revogação da lei anterior tem de ser absoluta. O mesmo posicionamento é defendido por José Eduardo Soares de Melo, no seu livro escrito em coautoria com Leandro Paulsen (2022).

Desse modo, posiciona-se aqui pela constitucionalidade do ISS fixo, de acordo com as premissas proferidas por Hugo de Brito Machado. Por fim, esse é o posicionamento do STF sobre o assunto. A súmula 663 do STF estipula que os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL nº 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

5 ISS COBRADO SOBRE O SERVIÇO DE ADVOCACIA DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA, COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 123 DE 2006 E COM A LEI Nº 13.247 DE 2016

Segundo o que afirma atualmente o artigo 673, §1º, I do regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716 de 2015:

Art. 673. O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços prestados por profissional autônomo, que se encontrar no exercício de suas atividades profissionais e estiver regularmente inscrito no cadastro do município, será devido anualmente e pago por valor fixo.

§1º O valor fixo do imposto devido pelo profissional autônomo será de:

I – R\$ 600 (seiscentos reais), para os profissionais cujo exercício da atividade tenha como pré-requisito quanto à educação superior;

O art. 674, *caput*, e o seu parágrafo primeiro ainda determinam que se considera profissional autônomo, a pessoa física que execute pessoalmente serviço inerente à sua categoria profissional, além da existência de até 2 (dois) empregados que prestem trabalho auxiliar à atividade do profissional autônomo, não descaracterizando, com isso, a pessoalidade na prestação de serviço. Faz jus a essa forma de pagamento todos os profissionais autônomos, a exemplo dos advogados e dos médicos, que se encontrem no exercício de suas atividades e que estejam regularmente inscritos no cadastro do município como contribuintes desse imposto.

Além dessa forma de tributação individualizada, há a tributação sobre as sociedades de profissionais pelo ISS, regulada pelo artigo 676 em diante do Decreto nº 13.716 de 2015, nos seguintes termos:

Art. 676. As sociedades de profissionais recolherão o ISSQN decorrente dos serviços por elas prestados com base em valor fixo mensal por profissional, calculado em relação a cada profissional habilitado, seja sócio, empregado ou trabalhador temporário, que preste serviço em nome da sociedade, nos termos da lei aplicável.

§1º Para os fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se sociedade de profissionais a sociedade simples pura, constituída na forma prevista nos artigos 997 a 1.038 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), e que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I- preste, exclusiva e isoladamente, os serviços previstos nos subitens 4.1, 4.2, 4.6, 4.8, 4.9, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.1, 5.3, 7.1 (exceto os serviços de agronomia, agrimensura, geologia e congêneres), 7.11 (exceto jardinagem, corte e poda de árvores), 10.3, 17.13, 17.15, 17.18 e 17.19 (quando realizada por economistas) da lista de serviços constante do Anexo I deste Regulamento;

II- tenha apenas profissionais da mesma categoria profissional com o sócio e que todos sejam habilitados para o exercício da atividade correspondente aos serviços previstos no objeto social;

III- não tenha pessoa jurídica como sócia;

IV- não tenha em seu quadro societário sócio que não preste pessoalmente serviço em nome da sociedade ou que figure no contrato social apenas como investidor ou dirigente;

V- desenvolva apenas as atividades para as quais sejam habilitados;

VI- não tenha, de fato ou de direito, natureza empresarial
§ 2º Não se considera sociedade de profissionais, aquela:

I- que desenvolva atividade diversa da constante do objeto social e da habilitação profissional dos sócios;

II- em que o volume das atividades de prestação de serviço seja incompatível com a capacidade de trabalho pessoal dos profissionais habilitados;

III- em que o volume ou custo das atividades meio sejam preponderantes em relação ao custo final do serviço prestado;

IV- que contrate pessoa jurídica para a realização do todo ou de parte dos serviços prestados;

V- em que o resultado final dos serviços prestados pela sociedade não decorra exclusivamente do trabalho pessoal dos profissionais habilitados;

VI- que tenha filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou qualquer outro estabelecimento descentralizado, no qual não tenha sócio ou profissional habilitado respondendo pessoalmente;

VII- que seja constituída na forma de qualquer outro tipo societário diverso da sociedade simples;

VIII- que preste qualquer serviço que seja diverso daqueles expressamente permitidos;

IX- que descumpra qualquer dos requisitos estabelecidos no §1º deste artigo.

Art. 677. O valor do imposto a ser pago pelas sociedades de profissionais será calculado, mensalmente, em relação a cada profissional habilitado, seja sócio, empregado ou trabalhador temporário, que preste serviço em nome da sociedade, e determinado com base nos seguintes valores:

I- R\$ 140,00 (cento e quarenta reais) por profissional, para sociedade com até 5 (cinco) profissionais;

II- R\$ 160,00 (cento e sessenta reais) por profissional, para sociedade com 6 (seis) a 10 (dez) profissionais;

III- R\$ 180,00 (cento e oitenta reais) por profissional, para sociedade com 11 (onze) e 15 (quinze) profissionais;

IV- R\$ 200 (duzentos reais) por profissional, para sociedade com 16 (dezesseis) a 20 (vinte) profissionais;

V- R\$ 220,00 (duzentos e vinte reais) por profissional, para sociedade com mais de 20 (vinte) profissionais.

Parágrafo único. Na determinação do valor da cota por profissional será considerada a soma dos profissionais habilitados de todos os estabelecimentos da sociedade, devendo o imposto ser recolhido por estabelecimento na devida proporção do número de profissionais.

Art. 678. Atendidas as condições para o recolhimento do ISS-QN na forma prevista nesta Seção, fica vedado ao contribuinte o recolhimento do imposto com base no preço dos serviços, ainda que este regime de tributação lhe seja mais favorável.

O serviço de advocacia se encontra no item 17.13 deste regulamento e, portanto, é uma das atividades que está sujeita a essa forma de tributação, conforme o art. 676, § 1º, I, do supracitado decreto. Em contrapartida, no art. 676, § 2º, VII, menciona-se que não se considera sociedade de profissionais, se esta for constituída na forma de qualquer outro tipo societário diverso da sociedade simples.

No caso das sociedades de advogados, de acordo com o art. 15 e seu § 1º da Lei nº 8.096/1994, o registro de seus atos constitutivos se dá no Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil, de modo que elas não podem se constituir sob a forma de sociedade limitada, mas apenas como sociedade simples. De qualquer forma, os escritórios de advocacia, em Fortaleza, que tenham natureza empresarial, entretanto, se submetem à aplicação de uma alíquota de 5% (art. 667 do Regulamento) sobre o seu faturamento.

Com a Lei nº 13.247, de 2016, alterando o Estatuto da Advocacia (Lei Federal nº 8.906 de 1994), os advogados agora podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal.

No entanto, quanto às outras sociedades uniprofissionais que não sejam sociedades de advogados, é comum a essas sociedades simples se constituírem sob a modalidade limitada, conforme preceitua o art. 983 do Código Civil. E o STJ possui tanto decisões¹¹ no sentido de que sociedades profissionais constituídas sob a forma de sociedade limitada, além de possuírem caráter empresarial, não podem usufruir do ISS fixo, enquanto outras¹² que permitem essa possibilidade de tributação (Pinto, 2019).

Já as sociedades de advogados que optam pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) recolherão o ISSQN determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006 sobre a receita bruta auferida no mês, no caso o Anexo IV dessa lei (art. 18, §5º-C, VII, incluído pela LC nº 147, de 2014).

Concluindo este tópico, o advogado possui a alternativa de não pagar como autônomo, a menos que seja sociedade unipessoal, em que passará a adimplir a obrigação tributária sobre a sua receita bruta, se aderir ao

11 Exemplos de processos do STJ em tal sentido: AgRg no AREsp nº 616.471/RS e AgRg no AREsp nº 133.757/RS. Conferir o exemplo do primeiro processo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 616.471** – Rio Grande do Sul. Tributário. ISS. Prestação de serviço por empresa. Modificação. Inviabilidade. Súmula 7/STJ. Sociedade limitada. Espécie societária em que a responsabilidade do sócio é limitada ao capital. Precedentes. [...] 2 A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. Por tais razões, o benefício não se estende à sociedade limitada, sobretudo porque nessa espécie societária a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social. Agravante: Opinião livre jornalismo sociedade SIMPLES LTDA – Empresa de pequeno porte. Agravado: Município de Porto Alegre. Relatoria: Min. Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 03/02/2015, publicado em 09/02/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27\)+ou+\(\(%27AgRg%27on%20AREsp%27+adj+%27616471%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27)+ou+((%27AgRg%27on%20AREsp%27+adj+%27616471%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 mar 2024.

12 Exemplos de processos no STJ em tal sentido: REsp nº 1.512.652/RS e AgRg no AREsp nº 519.194/AM. Conferir o exemplo do primeiro processo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.512.652** – Rio Grande do Sul. Tributário. ISS. Artigo 9º, parágs 1º e 3º, DL 406/68. Sociedade simples pluri-profissional de advogados e contadores. Inexistência de caráter empresarial. Serviço prestado de forma pessoal. Recolhimento do ISS sobre alíquota fixa. Possibilidade. Recorrente: Planimec Assessorios S/S. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/03/2015, publicado em 30/03/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27\)+ou+\(\(%27RESP%27+adj+%271512652%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27)+ou+((%27RESP%27+adj+%271512652%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 fev. 2024.

Simples Nacional; recolherá sobre o faturamento, se ao Simples Nacional não aderir; ou solverá sobre a sua receita bruta, se for superior ao limite legal do Simples Nacional. O advogado arcará o seu valor fixo como autônomo, caso seja associado a um escritório de advocacia. Já o escritório poderá quitar sua dívida tributária com base no número de empregados, sendo o valor fixo, se não tiver caráter empresarial, ou arcará com base no faturamento se for considerado empresarial.

6 A REPERCUSSÃO GERAL SOBRE O ISS FIXO INCIDENTE NA ATIVIDADE ADVOCATÍCIA RECONHECIDA E JULGADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Por fim, merece destaque a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade dos municípios, dentro da sua competência tributária, estabelecerem óbices à tributação fixa sobre escritórios de advocacia que não possuam natureza empresarial¹³:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. REAFIRMAÇÃO DE MÉRITO. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO FEDERATIVO.

1. A questão constitucional controvertida ostenta repercussão geral no que se refere à competência tributária de município para estabelecer impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou *per capita* em bases anuais prevista no art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei

13 É o tema 918 de Repercussão Geral no STF, com o seguinte tema: “Inconstitucionalidade de lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa ou *per capita* em bases anuais na forma estabelecida pelo Decreto-Lei n. 406/1968 (recepcionado pela Constituição da República de 1988 com status de lei complementar nacional)”.

406/1968, por sua vez recepcionado pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional.

2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida (STF. Repercussão Geral no RE 940.769-RS, Ministro Relator Edson Fachin. Data de publicação do acórdão 13/10/2016)

Como se observa do inteiro teor desse acórdão, trata-se de um mandado de segurança coletivo preventivo impetrado por entidade de classes (OAB seccional do estado do Rio Grande do Sul) em face do fisco do município de Porto Alegre, com o fito de que este se abstinhasse de tomar qualquer medida fiscal coercitiva contra as sociedades profissionais de advocacia atuantes na municipalidade. Portanto, o art. 49, IV, § 3º e § 4º do Decreto Municipal nº 15.416/09, seria ilegal porque afrontaria as normas gerais previstas pelo Decreto-Lei nº 406/68 e porque feriria a distribuição de competência em matéria tributária de forma rígida na Carta Magna (art. 145 da CF/88).

Nesse sentido, foi a sentença de lavra do juiz federal, Leandro Paulsen, concedendo a ordem pleiteada, ao fundamento, quanto aos requisitos da lei federal, de que a interpretação que o município lhes dá desborda do alcance da norma, voltada à tributação e não à regulamentação do exercício profissional. Nesse sentido, esse magistrado entendeu, ser indiferente ao estabelecimento do regime tributário aplicável às sociedades de advogados a colaboração eventual de outros profissionais ou empresas, dado o seu caráter instrumental, assim como a impossibilidade das sociedades em questão assumirem caráter empresarial, por expressa vedação legal.

Entretanto, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, deu provimento à apelação do fisco municipal do Rio Grande do Sul (RS) por entender que a legislação municipal não desbordou da lei complementar nacional, porquanto aquela apenas evitaria o abuso de direito do contribuinte em raríssimas hipóteses, como a tributação de ISS pelo preço dos serviços no caso de sociedades de advogados que se valessem de profissionais não habilitados.

Não se adentrará em mais considerações fáticas ou processuais do caso, por se entender que o mais importante de se ressaltar, neste artigo, foi a necessidade de reconhecimento de repercussão geral do assunto, pois, com a tese definida sobre a sua constitucionalidade ou não, atingiria outros municípios que quisessem estabelecer outros impeditivos para a submissão dessa tributação especial pelo ISS fixo. A tese do Recurso Extraordinário, interposto pela OAB/RS, foi definida no dia 24 de abril de 2019: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional”. O termo “lei nacional”, na tese, foi sugerido por Cármen Lúcia e acatado por Edson Fachin em detrimento de “lei complementar nacional”, pois o Decreto-Lei mencionado não seria formalmente uma lei complementar.

Foi vencido o Ministro Marco Aurélio sob alegação de que o Mandado de Segurança preventivo estaria com a roupagem de Recurso Extraordinário, devendo ser acolhido, do acórdão impugnado em sua fundamentação, que casos de abuso de direito teriam sido delegados ao legislador municipal. Além disso, o município de Porto Alegre apenas teria feito uma autuação, desconsiderando que a sociedade de advogados seria empresária por atuar nela profissionais não habilitados juridicamente, afastando a sua condição de beneficiária do ISS fixo. A base de cálculo estaria jungida a alguns elementos, sendo que no § 1º, art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 exige que o trabalho ocorra de forma pessoal pelo próprio contribuinte e que, se há delegação de serviço advocatício para quem não é habilitado, o município teria competência para fazer a desconsideração de sociedade de advocacia para sociedade empresária.

O que prevaleceu, contudo, foi o entendimento de que a tributação pelo ISS fixo é um direito das sociedades de advogados, sem caráter empresarial, não podendo o município normatizar em sentido contrário.

Reafirma-se o caráter de lei complementar em razão da matéria conferida pela súmula 663 do STF, em 2003, ao Decreto-Lei nº 406/1968: “Os

§§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”. Essa súmula foi editada justamente porque esses dispositivos excluía a sociedade de advogados do regime do pagamento de ISS sobre o faturamento. O que seria essencial, para se permitir a tributação do ISS fixo, de acordo com o entendimento do STF, é a necessidade de seus sócios conjugarem esforços para melhor atingirem os fins objetivados. Situação diversa é a prestação de serviços por sociedades empresariais, cujos sócios não possuem a menor importância, não prestando nenhum serviço e tendo nenhuma responsabilidade pessoal perante o usuário (Santos, 2021).

A lei municipal não pode inovar, como fez a lei de Porto Alegre, sobre o que estabelece esse DL nº 406/1968, ao estabelecer que só serão sociedades profissionais aquelas que, na sua atividade fim, não tiverem a participação de outra pessoa jurídica, ou seja, mesmo havendo uma “terceirização” da atividade fim do escritório, buscando-se outro escritório ou mesmo pessoas físicas para fazerem diligências em outros estados, os municípios não podem considerá-lo uma empresa, a ponto de excluí-lo do regime do ISS fixo.

O relator da Repercussão Geral nº 940.769, o Ministro Edson Fachin, em seu voto, usa da doutrina de Marçal Justen Filho para afirmar que:

[...] não se elimina o vício da inconstitucionalidade através da restrição do tratamento tributário diferenciado apenas às prestações de serviço efetuadas sem vínculo a uma pessoa jurídica. Aliás e muito pelo contrário, agrava-se a discriminação, ao se impor tributação diversa para situações absolutamente idênticas. Permanecerá um privilégio (tanto mais odioso porque menos justificável) em favor do serviço prestado por pessoas físicas (Justen Filho, 1995, p. 80).

No mesmo sentido, entende-se que também é inconstitucional o regulamento do código tributário do município de Fortaleza, mencionado no tópico anterior, que, no art. 676, §2º, IV, reproduz o que diz o art. 249, § 2º, IV, da Lei Complementar nº 159 de 2013 do município de Fortaleza, con-

siderando não ser sociedade profissional aquela que contrate pessoa jurídica para a realização no todo ou em parte dos serviços prestados. O certo é que usar pessoas de outros escritórios não descaracteriza a sociedade profissional de advocacia. Mas, pelo que se depreende do inteiro teor da tese fixada, caso exista um caso hipotético em que não existam advogados atuando nessa sociedade, é que se poderia enquadrá-la como empresária.

7 AS ALTERAÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O ISS FIXO

A Emenda Constitucional (EC) nº 132 de 2023, teve origem na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, proposta pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. A ideia foi fazer com que os prestadores de serviços, produtores e comerciantes, contribuintes do IBS formassem um círculo fechado, no qual todo o imposto cobrado fosse creditado, gerando tributação nula. Desse modo, operações dentro desse círculo seriam tributadas, embora essa tributação seja anulada pelos créditos gerados anteriormente.

Os consumidores finais, salvo os residentes no exterior, são pontos fora desse círculo, sendo apenas nessa última fase que o imposto é cobrado em caráter definitivo, com o ônus integral da tributação. Dessa forma, não faria sentido conceder incentivos fiscais no IBS, pois não onera o contribuinte prestador do serviço, produtor ou comerciante, pois estes já gozam de completa desoneração.

Tentativas de criar benefícios fiscais no IBS serviriam para torná-lo não neutro, complexo e injusto. Também, não há correlação direta entre redução de alíquota e redução de preço dos produtos, pois o benefício fiscal auferido por uma empresa pode ser completamente convertido em receita, com aumento de sua margem de lucro (Santi; Machado, 2023).

Outros autores, por sua vez, entendem que, com a reforma tributária, empresas que contratam serviços advocatícios tomarão crédito dos

tributos incidentes sobre os serviços, o que não ocorre atualmente. Ademais, os escritórios e advogados terão diminuição dos seus custos com a possibilidade de creditamento total dos tributos que incidem sobre as suas despesas, como locação de imóvel, *softwares* de gestão, computadores, energia elétrica e serviços de telecomunicação.

Quanto aos serviços advocatícios prestados no meio da cadeia, a reforma tributária será positiva, pois diminuirá tanto os custos para o tomador dos serviços quanto para os próprios escritórios. O preço de venda que uma empresa pratica para os seus consumidores, e o valor correspondente ao débito do imposto pago não mudam a depender de como ela organizou sua contratação de serviços jurídicos. Se foi usando serviços internos ou se contratou serviços externos de escritórios no lucro real ou presumido, o que se arcará de imposto será igual, em ambas as hipóteses, a zero.

Atualmente, quando contratam serviços advocatícios, as empresas têm dificuldades de se creditarem em PIS/COFINS. Já o ISS fixo atual, por ser cumulativo, não é recuperado pelos contratantes dos serviços de advocacia e é suportado como custo da atividade. É um sistema regressivo, pois quanto maior a receita por advogado, menor o valor de ISS recolhido (Rocha; Alvim; Canado; Freury; Gontijo; Vasconcelos, 2023).

Essa EC nº 132 de 2023 extingue o ISS, além do ICMS, a partir de 2033, de acordo com a inclusão do art. 129 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Desse modo, até 2033, ainda poderá haver a tributação pelo ISS fixo. Essa emenda, em substituição aos impostos extintos, possibilita a criação, pelo art. 156-A da Constituição, do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O art. 9º da EC nº 132, de 2023, previu um regime diferenciado de tributação, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados ajustes nas alíquotas de referência, com vistas a reequilibrar a arrecadação de cada esfera federativa.

Atribui, nesse sentido, ao § 12 desse artigo à lei complementar o estabelecimento das operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos quanto à prestação de serviços de

profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas à fiscalização por conselho profissional. Possibilita-se ainda, dentro do modelo adotado de IVA dual, a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de acordo com a introdução, na Constituição, do inciso V ao art. 195. Adicionou-se também o imposto seletivo, de competência da União, sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, o qual substitui, parcialmente, o IPI, vedando-se, porém, sua incidência cumulativa com esse tributo.

Conclui-se aqui, seguindo-se o estudo feito por Hugo de Brito Machado Segundo (2024), ao indicar que o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual fará com que a realidade brasileira permaneça como tendo uma das alíquotas mais altas do mundo sobre o consumo, se se somarem IPI, ICMS, ISS e COFINS. A novidade da reforma, para ele, teria sido em colocar o setor de serviços dentro desse leque, ao trocar um ISS de 5% por um IBS que pode chegar a alíquotas múltiplas vezes maiores que esta.

Denise Lucena Cavalcante (2012), no que diz em relação à criação de um tributo ambiental, prefere dizer que o tributo deve ser qualificado pela produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente por um fato gerador distinto. A extrafiscalidade, portanto, por si só, não poderia justificar a existência de um tributo ambiental.

A utilização extrafiscal poderia fazer sentido para serviços que fossem prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde, mas ao possibilitar um tributo a mais (IVA seletivo), além do IVA dual, parece que a reforma tributária visou mais a arrecadação do que propriamente desestimular certos comportamentos.

8 CONCLUSÃO

Uma das premissas utilizadas neste trabalho foi a de que, se a lei ordinária prevê um serviço não constante da lei complementar, isso não

invalidaria a incidência do ISS, pois quem confere competência é o texto constitucional e não essa lei complementar. O serviço de advocacia, como demanda um fazer, uma atividade, está estabelecido como uma atividade passível de ser tributada por ISS, caso o legislador ordinário assim o deseje, mesmo que a lei complementar fique silente a esse respeito. É uma situação óbvia de tributação por ISS.

Mas a sua forma de cálculo ainda gera muitas controvérsias. Apesar das críticas à vigência do DL nº 406/68, seja pela revogação expressa da LC nº 56/87, que alterou o artigo 9º, §3º do decreto-lei acima referido, seja pela revogação tácita da LINDB, o entendimento que aqui se adotou é o de que o ISS fixo ainda está vigendo em nosso país, pelo menos até 2033, quando o ISS será extinto definitivamente. Essa forma de tributação privilegiada não faz mais sentido com a economia digital. A tributação sobre os serviços deixa de ser da competência dos municípios, passando a ser dos estados, pelo IBS, e da União, pelo CBS e pelo imposto seletivo. A reforma tributária poderá fazer com que a carga tributária aumente ainda mais sobre o setor de serviços.

O advogado possui algumas alternativas ainda: não pagar como autônomo, a menos que seja sociedade unipessoal, quando passará a adimplir pela receita bruta, se aderir ao Simples Nacional, ou sobre o faturamento, se a ele não aderir ou sua receita bruta for superior ao limite legal; caso seja associado a um escritório de advocacia, arcará o seu valor fixo como autônomo, e o escritório poderá solver o ISS com base no número de empregados, sendo o valor fixo, se não tiver caráter empresarial; ou, por fim, arcará com base no faturamento se o escritório tiver natureza empresarial.

A tese do STF, em repercussão geral, com a qual aqui se concorda, foi definida nos seguintes termos: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional”. Isso faz com que, em nosso entendimento, seja inconstitucional o regulamento do código tributário do município de Fortaleza,

que, no art. 676, §2º, IV, reproduzindo o que diz o art. 249, § 2º, IV, da Lei Complementar nº 159 de 2013 do município de Fortaleza, considera não ser sociedade profissional aquela que contrate pessoa jurídica para a realização, no todo ou em parte, dos serviços prestados. Isso porque usar pessoas de outros escritórios não descaracteriza a sociedade profissional de advocacia para fins de incidência do ISS fixo.

REFERÊNCIAS

BARRETO, A. **ISS**: não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 19/99, 1ª Quinzena de outubro de 1999, caderno 1.

BRASIL. (Constituição [1988]) **Constituição da República Federativa do Brasil**, Planalto, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657**, Planalto, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406**, Planalto, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132**, Planalto, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 56**, Planalto, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, Planalto, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, Planalto, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 147**, Planalto, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157**, Planalto, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 175**, Planalto, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp175.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, Planalto, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 16 dez. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.906**, Planalto, 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, Planalto, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.247**, Planalto, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13247.htm. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 783.865**. Recorrente: Rio Branco Esporte Clube. Recorrido: Município de Americana. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/12/2009, publicado em 02/02/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7805415&num_registro=200501572976&data=20100202&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.338.554**, Rio Grande do Sul. Recorrente: Município de Caxias do Sul. Recorrido: Câmara de dirigentes lojistas de Caxias do Sul. Relatoria: Min Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 07/05/2015, publicado em 13/05/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=47748364&num_registro=201201672610&data=20150513&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 424**. Brasília: RSS-TJ, a. v. 8, n. 41, p. 47-114, dezembro 2014, p. 51,54. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659** – Minas Gerais. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília-DF, Tribunal Pleno, DJE: 24/02/2021, divulgado em 20/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>. Acesso em: 3 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835**. Requerentes: Confederação Nacional do Sistema Financeiro-CONSIF; Confederação Nacional das empresas de seguros gerais, previdência privada e vida, saúde suplementar e capitalização (CN-

SEG). Relator: Min. Alexandre de Moraes, Plenário, Brasília-DF, DJE: 27/07/2023, divulgado em 26/07/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15359683211&ext=.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 616.471** – Rio Grande do Sul. Agravante: Opinião livre jornalismo sociedade SIMPLES LTDA – Empresa de pequeno porte. Agravado: Município de Porto Alegre. Relatoria: Min. Humberto Martins, Brasília-DF, 2ª Turma, DJE: 03/02/2015, publicado em 09/02/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27\)+ou+\(%27AgRg%20no%20AREsp%27+adj+%27616471%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGARESP%27.clas.+e+@num=%27616471%27)+ou+(%27AgRg%20no%20AREsp%27+adj+%27616471%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 mar 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 450342**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Sindicato dos bancos do Estado do Rio de Janeiro e outro (a/s). Relator Celso de Mello. Segunda Turma. DJE 05/09/2006, publicado em 03/08/2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2289298>. Acesso em: 25 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.512.652** – Rio Grande do Sul. Recorrente: Planimec Assessores S/S. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília-DF, 1ª Turma, DJE: 17/03/2015, publicado em 30/03/2015. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271512652%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271512652%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271512652%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703** – Paraná, Plenário. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília-DF, Plenário, DJE: 26/04/2017, divulgado em 25/04/2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4117105&numeroProcesso=651703&classeProcesso=RE&numeroTema=581>. Acesso em: 20 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 940.769** – Rio Grande do Sul. Relatoria: Min. Edson Fachin. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil Seção do Rio Grande do Sul – OAB/RS. Recorrido: Município de Porto Alegre. Brasília-DF, DJE: 24/04/2019, publicado em 12/09/2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341090243&ext=.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 615.580** - Rio de Janeiro. Recorrido: Município de Niterói. Relatoria: Min^a. Ellen Gracie, Brasília-DF, DJE: 13/08/2010, publicado em 20/08/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613641>. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 615.580** - Rio de Janeiro. Tributário. Imposto Sobre Serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de Repercussão Geral. Relatoria: Min^a. Ellen Gracie, Brasília-DF, DJ: 13/08/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613641>. Acesso em: 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 940.769** – Rio Grande do Sul. Relatoria: Min. Edson Fachin. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil Seção do Rio Grande do Sul – OAB/RS. Recorrido: Município de Porto Alegre. Brasília-DF, DJE: 06/10/2016, divulgado em 13/10/2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310499214&ext=.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 663**. Brasília, 2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2257>. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. Brasília, 2010. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf. Acesso em: 24 dez. 2023.

BRIGADÃO, G. **Regime especial é mandatório para as profissões regulamentadas**. São Paulo: Consultor Jurídico, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-06/consultor-tributario-regime-especial-mandatorio-profissoes-regulamentadas/>. Acesso em: 3 jan. 2023.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 17. ed., 2005.

CAVALCANTE, D. L. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. Fortaleza: Nomos, **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32, n. 2, jul./dez. 2012.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. Disponível

em: file:///C:/Users/Ivan/Downloads/proposal%20for%20a%20council%20directive%20on%20the%20common%20system-st14886.en18.pdf. Acesso em: 3 jan. 2023.

DERZI, M. A. M. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MACHADO, H. de B. **O ISS das sociedades de profissionais e a LC 116/2003**. Fortaleza: O Autor, 2003, p. 18-19. Disponível em: <https://bd-jur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/1303>. Acesso em: 23 dez. 2023.

MACHADO, R. C. R. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese (Doutorado na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário; subárea de Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: emenda const. 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

MAGALHÃES FILHO, G. B. **Curso de hermenêutica jurídica**. São Paulo: Atlas, 5. ed., 2015.

MANGIERI, F. R. **ISS: teoria – prática – questões polêmicas / ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza / nos termos da Lei Complementar nº 116**. São Paulo: EDIPRO, 4. ed., 2013.

FORTALEZA (CE). **Lei Orgânica do Município de Fortaleza**, 2006. Disponível em: https://www.cmfor.ce.gov.br/wp-content/uploads/2023/01/lei_organica.pdf. Acesso em: 3 jan. 2024.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar nº 159**, Secretaria Municipal de Finanças, 2013. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/26/feyzoompq.d25184/pdf/Lei%20Complementar%20N%C2%BA%20159%20de%2023%20de%20Dezembro%20de%202013>. Acesso em: 24 dez. 2023.

FORTALEZA (CE). **Decreto nº 13.716**, Secretaria Municipal de Finanças, 2015. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/27/frv0ifqyd.j1h244/pdf/Regulamento%20C%C3%B3digo%20Tributario%20Municipio%20Fortaleza%20N%C2%BA%2013>. Acesso em: 24 dez. 2023.

FORTALEZA (CE). **ISS Fortaleza**: Sistema de Gestão do ISS. Disponível em: <https://iss.fortaleza.ce.gov.br/grpfor/login.seam?cid=126776>. Acesso em: 20 dez. 2023.

GRUPENMACHER, B. T. **Sociedade de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003, em o ISS e a LC 116**. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo: Dialética, 2003.

JUSTEN FILHO, M. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 3, p. 64-85, dez. 1995.

LARENZ, K. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 3. ed., 1997.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Saraiva, 12. ed., 2022.

PAULSEN, L.; MELO, O. A. L. **ISS, CF, LC 116 comentadas**. São Paulo: SaraivaJur, 2021.

PINTO, A. E. O regime tributário do ISS para as sociedades uniprofissionais e sua aplicação para sociedade simples limitadas. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 43, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

ROCHA, M.; ALVIM, L.; CANADO, V. R.; FLEURY, E.; GONTIJO, M. C; VASCONCELOS, B. **Impacto da reforma tributária na advocacia: visão propositiva**. São Paulo: Consultor Jurídico, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-02/opinio-impacto-reforma-tributaria-advocacia/>. Acesso em: 25 dez. 2023.

RODAS, S. **Anuidade da OAB não pode superar R\$ 500, diz Justiça Federal do Rio**. São Paulo: Consultor Jurídico, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-24/anuidade-oab-nao-superar-500-justica/>. Acesso em: 3 jan. 2024.

SANTI, E. M. D. de; MACHADO, N. **Imposto sobre bens e serviços**. Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, Notas Técnicas e Visão 2023. São Paulo: Max Limond, 2023.

SANTOS, I. F. C. dos. A tributação da atividade médica pelo ISS-fixo: análise da autonomia municipal à luz do federalismo fiscal brasileiro. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 29, ano 6. São Paulo: Ed. RT, abr./jun, 2021.

SCHOUERI, L. E.; FERREIRA, D. O.; LUZ, V. L. G. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021.

Atuação das mulheres no executivo municipal: uma análise do desempenho na gestão pública

Women's role in the municipal executive:
an analysis of performance in public management

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.925>

Verivaldo Alves de Freitas¹

RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar se os municípios brasileiros com mulheres no comando do Poder Executivo exprimem melhor desempenho financeiro e denotam mais qualitativo no cumprimento social. Em tal direção, a pesquisa caracteriza-se como empírico-analítica. Para análise dos dados, demandou-se, de início, conhecer o perfil dos gestores eleitos nas eleições ordinárias de 2016. Em seguida, realizou-se a estatística descritiva das variáveis do estudo, análise de correlação de *Pearson* e teste de médias. A partir de modelos estatísticos, com o emprego da técnica de regressão linear múltipla, pelo método dos mínimos quadrados ordinários (MQO), mensurou-se se as prefeitas eram responsáveis por um desempenho superior aos demais, a análise contém uma amostra com 5.570 municípios. Os resultados apontam uma baixa participação feminina no cargo de prefeita, haja vista que, no ciclo da gestão 2017-2020, apenas 11,88% dos gestores eram mulheres. Esses resultados podem ser compreendidos pela falta de educação política e programas públicos que apoiem a participação da mulher na política, e ainda, a sensibilização da sociedade para essa importância. De acordo com os resultados das regressões, verifica-se que, apesar de o crescimento do número de mulheres em cargos de alta performance, a participação feminina no cargo de prefeita em municípios brasileiros não

¹ Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN). Atuou como professor no curso de Ciências Contábeis da UERN. Atualmente, é servidor público, no cargo de Controlador, no município de Catolé do Rocha/PB. E-mail: verivaldofreitas@hotmail.com

influencia o desempenho de modo significativo. Os resultados apresentam implicações teóricas, pois contribuem para a literatura no sentido de ampliar a discussão sobre a influência da participação feminina em cargos de alta gestão, contribuindo para melhor compreensão prática, sugerindo trabalhos futuros, utilizando outras métricas e em outros períodos.

Palavras-chave: gestão pública; participação feminina; desempenho financeiro; desempenho social.

ABSTRACT

The objective of this paper is to analyze whether Brazilian municipalities with women in charge of the Executive Branch express better financial performance, and demonstrate more qualitative social compliance. In this direction, the research is characterized as empirical-analytical. To analyze the data, it was initially necessary to know the profile of the managers elected in the 2016 ordinary elections. Afterwards, descriptive statistics of the study variables, Pearson correlation analysis, and means test were carried out. Using statistical models, using the multiple linear regression technique, using the Ordinary Least Squares method (OLS), it was measured whether the mayors were responsible for a superior performance to the others, with analysis on a sample of 5570 municipalities. The results indicate a low female participation in the position of mayor, given that, in the 2017-2020 management cycle, only 11,88% of managers were women. These results can be understood by the lack of political education and public programs that support women's participation in politics as well as society's awareness of this importance. According to the results of the regressions, it appears that, despite the growth of the number of women in high-performance positions, female participation in the position of mayor in Brazilian municipalities does not significantly influence performance. The results have theoretical implications, as they contribute to the literature in order to expand the discussion on the influence of female participation in senior management positions, contributing to a better practical understanding, suggesting future work, using other metrics and in other periods.

Keywords: public management; female participation; financial performance; social performance.

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



Data de submissão: 14/12/2023

Data de aprovação: 07/03/2024

Data de versão final: 06/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

Malgrado os progressos notáveis durante as últimas décadas, as mulheres continuam com baixa participação na política em todo o mundo. Para identificar estratégias que sejam eficazes no aumento do quantitativo destas em cargos políticos, faz-se necessário, primeiro, estabelecer por quais motivos estão minimamente representadas, e qual a razão de elas enfrentarem discriminação sistemática na ambiência política nacional (Baskaran; Hessami, 2018).

Nos anos de 1980 e 1990, esteve em curso um conjunto considerável de estudos que encontraram diferenças sistemáticas nas características comportamentais entre os gêneros (Dollar; Fisman; Gatti, 2001), mas, não obstante, a baixa participação feminina na política continua crescendo nas últimas décadas e se tornou mais difundida, com crescentes investigações que avaliam o influxo das mulheres na política e na gestão pública (Soares, 2022).

Consoante Scherer e Botelho (2018), a evolução nos modelos gerenciais públicos enseja que um número crescente de mulheres ocupe espaços na política e na gerência de órgãos públicos. No entanto, ainda há muito a ser feito para garantir a plena participação desse contingente na política. Percebe-se a necessidade de superar os obstáculos impeditivos de as mulheres se candidatarem e serem eleitas, como: a desigualdade de oportunidades, a violência política de gênero e a discriminação.

Acerca dessa matéria, vários ensaios já discutiram a diversidade de gêneros em cargos de alta performance e comprovam a baixa representatividade nesses *locus* de poder, sejam eles em empresas do setor privado ou no âmbito público, tanto no Brasil, como no concerto internacional (Boubaker; Dang; Nguyen, 2014; Dang; Bender; Scotto, 2014; Freitas *et al.*, 2022; Silva; Martins, 2017).

Nessa perspectiva, é notória a necessidade de medidas capazes de contribuir para a inserção feminina na política, como: a educação política, para que elas tenham mais conhecimento sobre esse processo e postulem com maior segurança; a promoção de programas públicos que apoiem a participação na política, bem como a sensibilização da sociedade para essa importância, a fim de que as mulheres sejam apoiadas e incentivadas a disputarem, por via de eleições, a cargos oficiais no âmbito do Poder Executivo.

Assim, sua inserção nesse *locus* constitui tema de grande relevância em discussões na seara científica, aumentando os experimentos que avaliam essa participação e sua influência. Na prática, apesar de avanços nos últimos anos, o comparecimento feminino em cargos eletivos ainda é ínfimo em relação ao que sucede com os homens.

No Brasil, de acordo com os dados do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), em 2022, elas ocuparam apenas 5,8% das cadeiras na Câmara dos Deputados, 16,9% no Senado Federal e 19,9% nas assembleias legislativas estaduais. No Poder Executivo municipal, em 2022, apenas 13,1% eram prefeitas e 15% vice-prefeitas (Tribunal Superior Eleitoral, 2023).

Estudos internacionais apontam que esta comparência no comando do Poder Executivo municipal tende a influenciar positivamente o desempenho socioeconômico em governos locais (Baskaran; Hessami, 2018; Brollo; Troiano, 2016; Beaman *et al.*, 2012). Conquanto haja essa influência, em países como a Espanha, as mulheres têm pouca representatividade em cargos políticos, como líderes de partidos e, principalmente, nos cargos de prefeita (Bagues; Campa, 2021). Com efeito, mesmo com a imposição de cotas de gênero na política, na contextura da qual, a Lei Na-

cional espanhola determina que os municípios sigam um, de dois sistemas eleitorais: um de lista fechada, em que os eleitores escolhem um rol partidário; e outro sistema de catálogo aberto, em que os eleitores escolhem postulantes individuais (Gonzalez-Eiras; Sanz, 2021).

A demanda acadêmica agora sob relato intenta contribuir para compreender a realidade da convergência feminina na política, no tentame de identificar medidas capazes de adoção para promover a dita representatividade em cargos eletivos e a sua importância para a política, pois é notório que as mulheres trazem perspectivas e experiências distintas cruciais para promover a democracia. O foco principal deste artigo, todavia, é analisar se a estada feminina no Poder Executivo municipal expressa melhor desempenho financeiro e social em municípios brasileiros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção aborda conceitos sobre gestão pública, um breve histórico sobre as reformas administrativas no Brasil, e as discussões da participação feminina na política e seu desempenho no comando do Poder Executivo municipal.

2.1 Gestão Pública

A gestão pública é divisada como uma atividade em que seus gestores tencionam satisfazer necessidades dos cidadãos, identificando suas carências e suprimindo-as com políticas públicas de interesse coletivo da população, utilizando os recursos públicos com eficiência.

Com o amparo em suas estruturas organizacionais, o Brasil privilegia três níveis de governo que compõem a sua organização político-administrativa (federal, estadual, incluindo o distrital, e o municipal) que quer atender às necessidades da população pela oferta de serviços públicos por

meio da Administração Pública (Freitas; Silva, 2022).

A princípio, o setor público é considerado ambiente de complexidade própria para estudos, decorrente da grande influência política, da cultura gerencial, em razão das reformas constantes, o que enseja resultados incertos, e, ainda, produz grandes expectativas em relação à justiça e à responsabilidade social, à equidade na sociedade, aos direitos da democracia e às pressões para mudanças sociais (Arnaboldi; Lapsley; Steccolini, 2015; Lapsley; Skærbæk, 2012).

Nessa perspectiva, nos anos de 1970, aflorou outro discurso para a Administração Pública, sendo disseminado por meio da New Public Management (NPM), se consolidando no início dos anos de 1980, marcado por um modelo ideológico com o Estado direcionado para o mercado e para a gestão na prática (Kissler; Heidemann, 2006; Osborne, 2006). Todavia, para esse novo modelo ideológico, o setor público necessitava de mudanças mais profundas, devido ser considerado complexo e burocrático.

Consequentemente, a partir desse novo modelo de gestão direcionado para o mercado, evidenciou-se uma tendência crescente para a transferência de técnicas contábeis e da gestão do setor privado para o público (Lapsley, 1999; Olson; Humphrey; Guthrie, 1998), objetivando melhorar a *accountability* e o desempenho no setor público, numa perspectiva de uma gestão mais racional e gerencial (Lee, 2008).

No entanto, esse modelo foi considerado insatisfatório por não apontar soluções para reduzir a burocracia e tornar o setor público mais eficiente, e ainda criticado por sugerir uma separação entre a gestão pública e a política. Por isso, autores contemporâneos, como Filgueiras (2018), além de considerar a NPM como parte de uma concepção de gestão equivocada, retornam a defesa de que a governança pública só é possível quando existe um ganho essencial de democracia.

Insere-se nesse contexto de reformas, uma reavaliação completa do papel do governo na sociedade, em países desenvolvidos e em desenvolvimento, a exemplo do Brasil e, desde então, empreenderam uma re-

definição do regime político-administrativo (*International Federation of Accountants*, 2013). No Brasil, depois dessas reformas, apareceram as primeiras propostas de uma nova modalidade de administrar os bens oficiais, tornando a gestão pública menos burocrática e mais eficiente, focada na satisfação do cidadão e na sociedade (Matias-Pereira, 2010).

Assim, com a disseminação de outro modo de administrar e com o esgotamento do modelo burocrático de administração pública, desde os anos de 1990, os debates sobre a governança pública auferiram destaque, propondo um novo modelo gerencial na Administração Pública no Brasil, principalmente após a promulgação da Constituição Federal em 1988 (Bresser-Pereira, 1996).

Nessas circunstâncias, entende-se que uma boa governança no setor público é habilitada a ser determinante na eficiência da gestão, influenciando no desempenho e exprimindo melhores resultados em políticas públicas (Rajkumar; Swaroop, 2008). Essa nova gestão pública está relacionada à mudança no significado de governo, como outra maneira de administrar para fornecer serviços públicos com eficiência (Kickert, 1993; Rhodes, 1996). Nessa perspectiva, Santos e Rover (2019) apontam que boas práticas de governança pública influenciam positivamente no desempenho e eleva o nível da gestão em municípios brasileiros, produzindo melhores resultados. Além disso, Matias-Pereira (2010) considera a governança pública, uma concepção capaz de dirimir problemas da gestão, ocasionados pela burocracia, mas não de ruptura com os modelos burocráticos.

Corroborando a necessidade de democracia na gestão pública, Filgueiras (2018) destaca que a governança gira em torno da interação Estado e sociedade, de forma a assegurar mecanismos que ampliem a qualidade das políticas e serviços públicos para o cidadão. Esse pensamento contemporâneo sugere que a oferta de bens e serviços públicos seja administrada eficientemente, dando voz aos cidadãos para atingir melhores resultados de desempenho na gestão pública.

2.2 Participação feminina na política e desempenho na gestão pública

É notório que a Constituição Federal de 1988 representou um marco histórico na luta pelos direitos das mulheres no Brasil, assegurando avanços significativos em diversos âmbitos da vida política e social, dentre as conquistas, foi garantido a reserva de 30% das vagas para mulheres nos cargos públicos eletivos. No entanto, ainda há muito a ser feito para garantir a plena efetividade desses direitos e alcançar a igualdade de gênero.

Vários estudos mostram que, apesar de iniciativas e ações para aumentar a participação feminina no mercado de trabalho e em posições de liderança, o avanço ainda é lento e carece de mais inclusão (Baskaran; Hessami, 2018; Dollar; Fisman; Freitas *et al.*, 2022; Gatti, 2001; Mendes, 2024; Pinheiro, 2023). Nessa discussão, as mulheres vivem situações paradoxais – de um lado, as mulheres são vistas como emocionais, conciliadores e amáveis, de outro, espera-se que ocupantes de cargos de alta gestão apresentem características como assertividade e racionalidade (Tonelli; Carvalho, 2023). Sintetizando este pensamento, percebe-se que as mulheres enfrentam situações antagônicas, se agem de um modo com mais racionalidade, são vistas negativamente, pois se espera que sejam mais moderadas; e, se agem de forma conciliadoras, espera-se mais posição de comando. Essa visão paradoxal tem sido contestada com o avanço da inclusão feminina em cargos de alta performance.

Nos últimos anos, a participação feminina na política e em cargos de alta gestão no setor público aumentou significativamente (Baskaran; Hessami, 2018), contudo, essa participação ainda é considerada muito baixa em relação aos cargos ocupados pelos homens, tanto no setor privado como no público, principalmente, nos políticos eletivos.

Substancialmente, as ciências sociais sugerem que as mulheres são passíveis de ter padrões mais elevados de comportamento ético e estar mais preocupadas com o bem comum (Dollar; Fisman; Gatti, 2001). Os

autores constataram, de modo evidente e consistente no plano micro, em vários países, no concerto nacional, taxas mais elevadas de participação feminina no governo, associadas a níveis mais baixos de corrupção.

No tocante à participação feminina nas candidaturas a cargos políticos no Brasil, antes de 2020, a legislação eleitoral exigia que cada partido ou coligação tivesse, no mínimo, 30% de candidatas nas eleições proporcionais, mas essa exigência seria cumprida em conjunto com as candidaturas de coligações. Esta exigência está prevista no artigo 10, parágrafo 3º da Lei nº 9.504/1997, que estabelece normas para as eleições, alterada pela Emenda Constitucional nº 97, de 4 de outubro de 2017, que vedou a celebração de coligações nas eleições proporcionais, prevista no § 1º do art. 17 da Constituição Federal, aplicada com início nas eleições de 2020.

Desse modo, as coligações foram proibidas nas eleições proporcionais, o que tornou obrigatória a existência de, pelo menos, 30% de candidatas nas listas de pretendentes de cada partido. Essa exigência é uma medida de ação afirmativa que visa a aumentar sua representatividade na política brasileira. Apesar desse avanço, com base em dados estatísticos do IBGE, o percentual mínimo exigido é cumprido pelos partidos, mas percebe-se que, após a vigência da lei, nas últimas eleições municipais, a participação para cargos políticos ainda é considerada baixa, atingindo, no máximo, 34% de candidatas em 2020.

Alguns estudos operacionalizam conceitos como “teto de vidro”, caracterizado pela ascensão hierárquica da mulher e a desvalorização do trabalho feminino, para avaliar a baixa participação destas, em cargos de alta gestão da administração pública (Mendes, 2024). Corroborando esse entendimento, Pinheiro (2023) alerta que essa baixa participação pode ter como causa o “teto de vidro”, que consistem em barreiras informais, práticas e simbólicas que se manifestam por meio de padrões sociais de interação, dificultando a ascensão das mulheres em cargos de alta performance. Também, no setor privado, a participação feminina no Conselho

de Administração das grandes empresas apresenta baixa participação, e alertam para a causa do fenômeno “teto de vidro” (Adams; Funk, 2012; Freitas *et al.*, 2022; Silva; Martins, 2017).

Na reflexão de Cedillo Delgado (2021), é necessário distinguir a paridade de gênero das cotas de gênero, pois a primeira se refere a uma situação ideal de igualdade entre os dois sexos, enquanto as cotas de gênero na política configuram um mecanismo eleitoral que obriga os partidos políticos a promover as mulheres como postulantes a cargos públicos e a garantir a sua inclusão e representação política no governo.

Por isso, a inclusão da mulher em cargos de alta gestão, vem acumulando uma série de conquistas nos últimos anos em vários países, sobretudo, na América Latina, tem avançado de forma significativa (Solano; Rocha; Sandretti, 2024). Na América Central, gradualmente, alguns países já incluíram nas leis eleitorais espaços reservados não somente aos homens. Costa Rica, em 2009, Nicarágua, em 2012, Honduras, em 2016, e Panamá, em 2017, já adotam cotas de gênero, ambos os lados, para homens e mulheres. Em Belize e Guatemala, entretanto, não existe cota de gênero. Mesmo com a imposição destas, os resultados das eleições locais na América Central, de 2017 a 2020, confirmam o baixo impacto das cotas eleitorais – em Honduras, apenas 7,7% das candidaturas de mulheres foram eleitas; 42,5% na Nicarágua; 11% na Costa Rica e 14,8% no Panamá. Em Belize, nenhuma e na Guatemala apenas 3,2% foram eleitas, um resultado ainda mais baixo, haja vista a não obrigatoriedade da cota de gênero (Cedillo Delgado, 2021).

Com efeito, apesar de a baixa participação na política e em cargos de alta gestão, os estudos de Salles (2022) demonstraram que, no Brasil, no estado de Santa Catarina, em 2018, a administração direta do Poder Executivo contava com 36.380 servidores ativos, entre efetivos e comissionados, dos quais 63% são mulheres e 37% são homens. Entretanto,

mesmo as mulheres sendo numerosas e sendo mais escolarizadas, os homens são maioria em cargos de tomada de decisão.

Ressalta-se que os cargos efetivos no Poder Executivo estadual em Santa Catarina preenchidos por concursos públicos, são ocupados, em sua maioria, pelas mulheres. Estas, contudo, são minoria em funções comissionadas. Diferentemente, os cargos de chefia e assessoramento, de livre nomeação, em maioria, são ocupados por homens (Salles, 2022).

Nessa direção, Detraz e Peksen (2018) analisaram que efeito têm as políticas de bem-estar social no envolvimento ativo das mulheres na economia e na política em 97 países, no período de 1990 a 2010. Os resultados indicaram que o compromisso fiscal do governo com as políticas sociais está positivamente relacionado com a participação feminina na força de trabalho total e na política nacional.

Quanto ao desempenho de prefeitas na gestão pública no Brasil, em estudo recente, Soares (2022) investigou se elas tomam decisões diferentes sobre o nível e composição dos gastos e receitas públicas locais, e analisou a descontinuidade em variáveis de resultados fiscais. Estes não evidenciaram efeitos estatisticamente significantes no tamanho das receitas e despesas nos municípios brasileiros.

Em seu estudo, Soares (2022) recorreu aos indicadores de quatro mandatos eleitorais (2004 a 2019) para estimar o efeito de se eleger uma prefeita e obter os resultados sobre o desempenho fiscal de mulheres em políticas públicas, pelo método de regressão de descontinuidade, para estimar o efeito causal do tamanho das receitas e despesas. Ao mensurar a descontinuidade em variáveis de resultados em desempenho financeiro, o autor não encontrou efeitos estatisticamente significantes no tamanho das receitas e despesas nos municípios nacionais.

Desse modo, é pertinente à composição dos gastos públicos, Brollo e Troiano (2016) evidenciaram um aumento dos gastos sociais em educação, saúde, cultura e assistência social, quando mulheres ocupam a chefia

do Poder Executivo municipal brasileiro. Também, evidenciaram que as mulheres possuem mais habilidades para captar recursos mediante convênio, resultando em melhor desempenho social no setor de saúde. *In alia manu*, Bagues e Campa (2021) não encontraram diferenças de gênero nas políticas fiscais em países desenvolvidos.

Assim, com base em evidências empíricas, foram estabelecidas as hipóteses da pesquisa oferecidas à continuação.

H₁: a participação feminina no comando do Poder Executivo influencia positivamente no desempenho financeiro dos municípios brasileiros.

H₂: a participação feminina no comando do Poder Executivo influencia positivamente no desempenho social dos municípios brasileiros.

3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta o delineamento metodológico do estudo para analisar se os municípios brasileiros com mulheres no comando do Poder Executivo municipal, exprimem melhor desempenho financeiro e social. A seção aborda a tipologia da pesquisa, população e amostra, coleta de dados, definição e mensuração das variáveis, bem como as técnicas de análise dos dados e o modelo empírico.

3.1 Estratégia e método

Quanto à abordagem, esta procura científica caracteriza-se pelo método hipotético-dedutivo, visto que, segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 110), uma pesquisa dessa natureza “[...] se inicia pela percepção de uma lacuna nos conhecimentos, acerca da qual formula hipóteses e, pelo processo de inferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pela hipótese”.

Quanto ao seu desenvolvimento, configura-se como empírico-analítico, uma vez que, conforme Martins (2002, p. 33), “[...] utiliza técnicas

de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos e têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis”.

3.2 Delineamento e coleta de dados

O delineamento metodológico assumido quanto aos objetivos é descritivo – pois tenciona conhecer as características da amostra, documental quanto aos procedimentos – com base de fontes secundárias, e quantitativa em relação à abordagem do problema, pois recorre à coleta e ao exame de indicadores, utilizando modelos estatísticos a fim de responder à pergunta-chave.

A amostra da demanda compreende os 5.570 municípios brasileiros, segundo estimativa populacional do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2019. Os indicadores foram retirados dos portais do Conselho Federal de Administração (CFA) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que correspondem ao período de 2017 a 2020, totalizando 22.280 observações.

Presume-se que, como as variáveis da pesquisa são comuns em todos os municípios brasileiros, as interpretações dos índices se assemelham, o que justifica a amostra para o teste empírico, e também representa um ciclo completo de gestão para análise do fenômeno alvo da pesquisa. A escolha das técnicas utilizadas na pesquisa ganhou força, visto que, o CFA disponibiliza em seu portal de maneira consolidada e auditada os indicadores de natureza financeira e social, e o IBGE, os indicadores de natureza demográfica.

Para responder à indagação de saída, utilizou-se de Estatística Descritiva, análise de correlação de *Pearson*, testes de médias e regressão linear múltipla pelo método MQO, a fim de testar as hipóteses suscitadas com suporte numa revisão de literatura.

A Tabela 1 exprime a elaboração amostral distribuída nas cinco regiões geográficas do Brasil.

Tabela 1 – Elaboração amostral da pesquisa

Construção da amostra			
Amostra: 5.570 municípios brasileiros (IBGE, 2019)			
Nº de observações: 22.280			
Distribuição da amostra conforme a região	Quant. municípios	%	Nº observações
Região Centro-Oeste	467	8,38%	1.868
Região Nordeste	1.794	32,21%	7.176
Região Norte	450	8,08%	1.800
Região Sudeste	1.668	29,95%	6.672
Região Sul	1.191	21,38%	4.764
Total	5.570	100,00%	22.280

Fonte: elaboração própria com base nos dados da pesquisa (2023).

3.3 Definições de variáveis e descrição do modelo estatístico

Com o escopo de analisar a relação entre gestão pública e desempenho, foi examinado o período de 2017 a 2020, utilizando variáveis dependentes, independentes e de controle.

Já com vistas a melhor aquilatar os efeitos da participação feminina na gestão do executivo municipal, são incluídas variáveis de controle adicionais (população e região), capazes de influenciar nos desempenhos financeiro e social dos municípios, as quais estão contidas no quadro seguinte.

Quadro 1 – Variáveis dependentes, independentes e de controle

Variável		Indicadores	Natureza	Fonte
Dependentes	Desempenho Financeiro (DESEM_FIN)	Fiscal	Notas de 0 a 10	CFA
		Investimento <i>per capita</i>		
		Custo do Legislativo		
		Equilíbrio previdenciário		
	Desempenho Social (DESEM_SOC)	Saúde	Notas de 0 a 10	CFA
		Educação		
		Segurança		
		Saneamento		
		Vulnerabilidade Social		
Independentes	Gestão Pública (GEST_PUB)	Planejamento	Notas de 0 a 10	CFA
		Colaboradores		
		Transparência		
	Participação Feminina (PART_FEM)	Variável <i>Dummy</i>	Valor 1 para municípios com mulher gestora e 0 para não.	IBGE
Controle	População (POP)	Número de habitantes	Logaritmo na base 10 do nº habitantes	IBGE
	Região (REG)	Separação geográfica	Atribuídos 1 a 5 para cada região.	IBGE

Fonte: elaboração própria (2023).

Para responder à indagação da pesquisa e testar suas hipóteses, foram desenvolvidos os seguintes modelos estatísticos:

$$DESEMP\_FIN_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GEST\_PUB_{i,t} + \beta_2 PFEM_{i,t} + \beta_3 POP_{i,t} + \beta_4 REG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

[Equação 1]

$$DESEMP\_SOC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GEST\_PUB_{i,t} + \beta_2 PFEM_{i,t} + \beta_3 POP_{i,t} + \beta_4 REG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

[Equação 2]

Em que:

DESEMP_FIN_{*i,t*}, é a variável dependente para desempenho financeiro *i* no ano *t*; **DESEMP_SOC**_{*i,t*}, é a variável dependente para desempenho social *i* no ano *t*; **β₀** é a constante; **β₁ GEST_PUB**_{*i,t*}, é a variável independente para gestão pública *i* no ano *t*; **β₂ PFEM**_{*i,t*} é a variável independente para participação feminina *i* no ano *t*; **β₃ POP**_{*i,t*} é a variável de controle para número de habitantes; **β₄ REG**_{*i,t*} variável de controle para a região geográfica em que está localizado o município; **β** = coeficientes do modelo; **i** = município; **t** = tempo; **ε_{it}** = termo de erro do modelo.

3.4 Técnicas de Análise

Propondo-se analisar se a participação feminina no Poder Executivo municipal denota melhor desempenho financeiro e mais elevado desempenho social, foram realizados testes das *proxies* componentes dos construtos, utilizando Estatística Descritiva, testes de médias (paramétricos e não paramétricos), matriz da correlação de *Pearson*, e análise de regressão linear múltipla pelo método MQO.

Foi procedida à análise das medidas de tendência central – média, desvio-padrão, mediana e valores mínimo e máximo. Em seguida, realizou-se a análise de correlação de *Pearson* entre as variáveis. Também foram aplicados os Testes *t* de *Student* e o Teste de *Mann-Whitney*, a fim de investigar se há diferenças significantes entre o desempenho dos municípios com a participação feminina no comando do Poder Executivo e dos demais. Como fecho, por meio da análise de regressão linear múltipla pelo método MQO, foi investigada, individualmente, a influência da participação feminina no desempenho financeiro e desempenho social dos municípios brasileiros, sendo controlados os efeitos do tamanho da população e da região geográfica de localização do município.

Para testar os pressupostos dos modelos, inicialmente, foi verificado se os resíduos exprimem distribuição normal, por meio do Teste de *Shapiro-Fran-*

cia; análise de multicolinearidade, por meio do *Variance Inflation Factor* (VIF) e *Tolerance*; Teste de Homogeneidade dos resíduos da regressão, por meio do Teste de *White*, para identificação da heterocedasticidade dos resíduos. Com o intento de detectar a autocorrelação dos resíduos, verificou-se, por meio do Teste de *Durbin-Watson*, se os resíduos são aleatórios e independentes. As técnicas de análise foram desenvolvidas com uso do *software Stata®*.

4 RESULTADOS DA PESQUISA, ANÁLISE E DISCUSSÃO

A amostra da investigação sob escólio reúne os 5.570 municípios brasileiros e o período de análise é de 2017 a 2020. Os testes estatísticos foram realizados com base nas variáveis dependentes, independentes e de controle demonstradas no quadro. A *proxy* Desempenho Financeiro é composta pelos indicadores: fiscal, investimento per capita, custo do legislativo e equilíbrio previdenciário. A *proxy* Desempenho Social é composta pelos indicadores: saúde, educação, segurança e saneamento. A *proxy* Gestão Pública é composta pelos indicadores: planejamento, colaboradores e transparência. As variáveis de controle são população e região geográfica. As regressões estimadas totalizam 22.280 observações.

4.1 Estatística Descritiva

A Tabela 2 revela o perfil dos gestores públicos (prefeitos e prefeitas) municipais do ciclo da gestão 2017-2020. Dos 5.570 gestores do executivo municipal do período, 4.908 são homens e 662 são mulheres. A participação feminina representa apenas 11,88% do total, havida como ínfima participação feminina no comando do Poder Executivo municipal.

Evidencia-se o fato de que o nível de escolaridade superior completo prevalece entre as gestoras – 53% – enquanto o dos homens é de 40%, seguido de 19% das prefeitas com pós-graduação, e, entre os prefeitos, 12%. Claro está, pois, que elas possuem um grau de escolaridade bem melhor.

Esses números convergem com os resultados do estudo de Salles (2022), que, ao analisar o perfil feminino no Poder Executivo do estado de Santa Catarina, identificou as mulheres ocupando cargos no Poder Executivo estadual como as mais escolarizadas, sendo 61% delas e 54% dos homens com nível de escolaridade de pós-graduação.

Observa-se, ainda, que a maioria dos prefeitos e prefeitas se localiza no intervalo etário de 41 a 60 anos, e apenas uma está na faixa etária de 81 a 88 anos.

Quanto à reeleição, 24% das mulheres e 26% dos homens foram reeleitos para o cargo de prefeita e prefeito, respectivamente. Esses números convergem com os resultados dos estudos de Brollo e Troiano (2016), conforme os quais, elas têm menos probabilidade de reeleição para cargos públicos em relação aos homens – estes em razão de um maior envolvimento em estratégias para obter a reeleição.

Tabela 2 – Perfil dos gestores municipais no Poder Executivo, 2017-2020

Escolaridade	Mulheres		Homens	
	Quant.	%	Quant.	%
Ensino fundamental (1º grau) completo	5	0,76%	236	4,81%
Ensino fundamental (1º grau) incompleto	7	1,06%	249	5,07%
Ensino médio (2º grau) completo	107	16,16%	1330	27,10%
Ensino médio (2º grau) incompleto	10	1,51%	153	3,12%
Ensino superior completo	353	53,32%	1.975	40,24%
Ensino superior incompleto	54	8,16%	390	7,95%
Pós-graduação	126	19,03%	575	11,75%
Total	662	100,00%	4.908	100,00%
Intervalo Etário	Mulheres		Homens	
	Quant.	%	Quant.	%
De 21 a 40 anos	166	25,1%	1.071	21,8%
De 41 a 60 anos	415	62,7%	3.058	62,3%
De 61 a 80 anos	80	12,1%	764	15,6%
De 81 a 88 anos	1	0,1%	15	0,3%
Total	662	100,00%	4.908	100,00%

Tabela 2 – Perfil dos gestores municipais no Poder Executivo, 2017-2020 (continuação)

Reeleição	Mulheres		Homens	
	Quant.	%	Quant.	%
Sim	159	24%	1.258	26%
Não	503	76%	3.058	74%
Total	662	100,00%	4.908	100,00%

Fonte: elaboração própria com base nos dados da pesquisa (2023).

A Tabela 3 contém a distribuição de candidaturas e os eleitos para o cargo de prefeito ou prefeita nas eleições de 2016, para o ciclo de 2017-2020. Os municípios da Região Centro-Oeste foram os que menos elegeram mulheres para o comando do executivo, com sessenta e duas. Os estados da Região Norte foram os que menos elegeram mulheres, com destaque para o Acre com apenas duas prefeitas, seguido do Amapá com três. Na Região Sudeste, São Paulo lidera com 68 mulheres eleitas para o cargo de prefeita, seguido de Minas Gerais, com 64. O estado do Espírito Santo, todavia, teve apenas quatro prefeitas eleitas.

Impõe-se ressaltar que a Região Nordeste é a que detém o maior número de eleitas, num total de 293 municípios, o que representa 44,26% dos municípios brasileiros com mulheres no comando do Poder Executivo. Esta região sempre foi marcada por um número considerável de mulheres no comando das prefeituras.

Estudos anteriores confirmam esse destaque em municípios nordestinos. Em 1958, das cinco mulheres eleitas no Brasil, quatro eram nordestinas. Em 1972, foram eleitas no Brasil 60 mulheres, sendo 47 eleitas no Nordeste, o que não diferiu em todas as eleições subsequentes para as prefeituras, quando a Região Nordeste teve a maioria das eleitas (Blay, 2015).

Esses resultados convergem para os estudos de Garcia (2005) e Rodrigues (2016), que observam a Região Nordeste como sendo suscetível de ter influência em sua história política, marcada por práticas coronelísticas e clientelísticas, bem como alianças partidárias no plano municipal; e, ainda, pela prevalência das relações familiares e o poder dos partidos nessa região (Garcia, 2005; Rodrigues, 2016).

Tabela 3 – Perfil dos candidatos – eleições 2016

Região	Candidaturas				Eleitos			
	Mulheres		Homens		Mulheres		Homens	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Centro-Oeste	162	7,54%	1.156	8,02%	62	9,37%	405	8,25%
Nordeste	907	42,21%	4.283	29,71%	293	44,26%	1.501	30,59%
Norte	253	11,77%	1.341	9,30%	66	9,97	384	7,82%
Sudeste	545	25,36%	4.810	33,37%	146	22,05%	1.522	31,01%
Sul	282	13,12%	2.826	19,60%	95	14,35	1.096	22,33%
Total	2.149	100,00%	14.416	100,00%	662	100,00%	4908	100,00%

Fonte: elaborada pelo autor com base em dados do TSE (2023).

A Tabela 4 demonstra a estatística descritiva dos dados da amostra desta investigação. Com procedência nas notas de 0 a 10, o desempenho financeiro mostra a média abaixo de 4,57, sugerindo uma baixa capacidade de investimento dos municípios, índice inferior ao desempenho social, que foi de 5,66. A média 6,00 sinaliza, todavia, um bom índice para a gestão pública, considerando os resultados deste estudo.

Tabela 4 – Estatística descritiva das variáveis

Variável	Nº de observações	Média	Desvio-padrão	Mediana	Mínimo	Máximo
DESEMP_FIN	22.280	4,577	1,576	4,520	0	9,646
DESEMP_SOC	22.280	5,663	1,373	5,630	0,599	9,725
GEST_PUB	22.280	6,006	1,376	6,125	0,18	9,861
POP	22.280	37187,06	218115,4	11587	781	12.252.023

Fonte: elaboração própria com base nos resultados da pesquisa (2023).

A Tabela 5 indica a média, o desvio-padrão e a frequência das variáveis da amostra, distribuídas conforme a região geográfica.

Ao se analisar as médias dos indicadores, observa-se que os melhores índices da gestão pública se concentram na Região Sul (6,57), seguindo-se a Região Sudeste (6,23). Entrementes, as Regiões Norte e Nordeste exprimem os menores índices da gestão, em média, uma nota de 5,6.

Quanto ao desempenho financeiro, a Região Sul oferece o melhor desempenho (5,21), ao passo que a Região Norte relata o pior, com um índice de apenas 3,78, numa escala de 0 a 10. A Região Sudeste indica o melhor desempenho social (6,65), no entanto, a Região Norte indigita o menor, com nota de 4,4% entre as regiões brasileiras.

Das variáveis pesquisadas, destaca-se o desempenho financeiro com as menores médias em todas as regiões brasileiras. Esses resultados corroboram os estudos de Brollo e Troiano (2016), pois, decerto, decorrem da alta dependência que os municípios brasileiros têm das transferências correntes provenientes do Governo federal e das dificuldades de os municípios elevarem a arrecadação de impostos em governos locais e obterem um melhor desempenho financeiro, principalmente nos menores.

Tabela 5 – Médias e desvio-padrão das variáveis distribuídas, conforme região geográfica

Região	Variável	Média da variável	Desvio-Padrão	Frequência
CENTRO-OESTE	DESEM_FIN	4,99	1,87	467
	DESEM_SOC	5,40	1,37	
	GEST_PUB	5,78	2,28	
NORDESTE	DESEM_FIN	4,12	2,44	1.794
	DESEM_SOC	5,01	1,64	
	GEST_PUB	5,59	2,52	
NORTE	DESEM_FIN	3,78	2,05	450
	DESEM_SOC	4,46	2,21	
	GESTAO	5,61	2,52	
SUDESTE	DESEM_FIN	4,72	2,04	1.668
	DESEM_SOC	6,65	1,76	
	GEST_PUB	6,23	1,80	
SUL	DESEM_FIN	5,21	2,16	1.191
	DESEM_SOC	5,82	1,35	
	GEST_PUB	6,57	1,68	

Fonte: elaboração própria, com base nos resultados da pesquisa (2023).

Em seguida, procedeu-se à análise de correlação de *Pearson* entre as variáveis da pesquisa. A matriz de correlação demonstrada na Tabela 6 expressa, no geral, uma moderada correlação ao nível de significância de 5% ($p < 0,05$).

Os resultados evidenciaram moderada correlação positiva entre gestão pública (GEST_PUB) e desempenho, indicando que, quanto maior o nível da gestão, maiores o desempenho financeiro (DESEM_FIN) e social (DESEM_SOC), demonstrando que, quando a gestão pública é eficiente, os resultados fiscais e sociais tendem a ser positivo.

Também foi encontrada baixa correlação positiva entre o desempenho social (DESEM_SOC) e o desempenho financeiro (DESEM_FIN), indicando que, quanto maior o desempenho social, maior o desempenho financeiro, evidenciando, portanto, que os resultados sociais estão correlacionados com os resultados fiscais. Ainda foi uma correlação positiva entre a população (POP) e a gestão pública (GEST_PUB), indicando que, quanto maior a população, maior o nível da gestão.

Tabela 6 – Matriz de correlação

Variável	DESEM_FIN	DESEM_SOC	GESTÃO	POP
DESEM_FIN	1.000			
DESEM_SOC_AMB	0.270*	1.000		
GEST_PUB	0.382**	0.366**	1.000	
POP	0.067	0.055	0.326**	1.000

Nota: DESEM_FIN = Desempenho Financeiro. DESEM_SOC = Desempenho Social. GEST_PUB = Gestão Pública. POP = número de habitantes.

(*) e (**) denotam respectivamente, correlação significativa ao nível de 10% e 5%.

Fonte: elaboração própria, com base nos resultados da pesquisa (2023).

Em seguida, com o intuito de investigar se há diferenças significantes no desempenho financeiro e no desempenho social, nos municípios com mulheres no comando do executivo e os dos demais, foram aplicados o Teste *t* de *Student* (paramétrico) e o Teste de *Mann-Whitney* (não paramétrico), cujos resultados são demonstrados na Tabela 7.

Tabela 7 – Teste t de Student e Teste de Mann-Whitney

	DESEM_FIN			DESEM_SOC		
	Nº de observações	Média	Mediana	Nº de observações	Média	Mediana
O Poder Executivo municipal é comandado por mulher?	Sim (662)	4,339	4,301	Sim (662)	5,406	5,400
	Não (4.908)	4,610	4,546	Não (4.908)	5,699	5,666
Teste t de Student		8.3072			10.3094	
Teste de Mann-Whitney			8.271			10.283
Nº de observações	5.570			5.570		

Fonte: elaboração própria, com base nos resultados da pesquisa (2023).

De acordo com os resultados demonstrados na Tabela 7, arreмата-se que os municípios comandados por homens expressam médias de desempenho superiores aos comandados por mulheres. Quando comparados aos respectivos desempenhos financeiro e social, os municípios com prefeitas não oferecem desempenhos melhores do que dos demais, já que as aplicações do Teste *t* de Student e do Teste de Mann-Whitney não revelaram coeficientes estatisticamente significantes.

A média do desempenho (financeiro e social) dos municípios com prefeitas está abaixo da dos demais. Esses resultados apontam para duas direções – a primeira é capaz de estar relacionada com a baixa participação de candidatas e ínfima presença feminina no comando do executivo municipal, estando, apenas, em 12% dos municípios brasileiros no ciclo da gestão 2017 a 2020. A outra direção conduz a se questionar a eficiência da gestão pública, pois, no desempenho financeiro, a média de eficiência é baixa, tanto para as prefeitas (4,34), como para os prefeitos (4,55).

4.2 Regressão linear múltipla

Com o objetivo de se testar as hipóteses do experimento e verificar se a participação das mulheres no comando do executivo municipal altera

a relação entre gestão pública e desempenho, foi utilizado o modelo de regressão linear múltipla pelo método MQO.

Para garantir que os resultados da regressão sejam confiáveis e válidos, foram aplicados testes de pressupostos do modelo de regressão – normalidade, multicolinearidade, heterocedasticidade e autocorrelação. A Tabela 8 revela os resultados das estimações para análise multivariada dos dados, por meio do método MQO com *cluster* ao nível de município.

Tabela 8 – Regressão linear múltipla

	Modelo 1 DESEMP_FIN	Modelo 2 DESEM_SOC
Variáveis	Coef.	Coef.
GEST_PUB	0,3433***	0,2289***
PFEM	-0,0435	0,0036
POP	0,4824***	0,5696***
REG1_Centro-Oeste	1,2348***	1,0058***
REG2_Nordeste	0,3597***	0,5750***
REG3_Norte	-	-
REG4 Sudeste	0,7517***	2,0891***
REG5 Sul	1,2120***	1,2804***
_Constante	-0,1681	0,7761***
Método	MQO	MQO
Prob > F	0,0000	0,0000
R-quadrado	0,2145	0,4063
Nº Observações	22.280	22.280

Fonte: elaboração própria, com base nos resultados da pesquisa (2023).

De acordo com os resultados das regressões estimadas, no geral, o nível da gestão pública influencia no desempenho financeiro e social, haja vista que os resultados da investigação apontaram significância estatística a 1% ($p < 0,01$) encontrando uma correlação positiva de que, quanto maior o nível da gestão pública, melhor o desempenho nos municípios brasileiros. Esses resultados corroboram os achados de Santos e Rover

(2019), ao evidenciarem que boas práticas de gestão pública influenciam na eficiência da aplicação de recursos públicos, bem como contribuem para melhores índices de gestão na prática.

Nos modelos estatísticos da presente pesquisa, os coeficientes encontrados para a variável que indica a participação feminina no comando do executivo municipal (PFEM) não foram, entretanto, significantes a 1%, 5% ou 10% nas regressões estimadas, razão pela qual não é possível inferir que a participação feminina no comando do Poder Executivo influencia o desempenho financeiro (DESEM_FIN) e o desempenho social (DESEM_SOC) dos municípios brasileiros. Portanto, com base nesses resultados, são rejeitadas as hipóteses de pesquisa de que a participação feminina no executivo municipal altera a relação entre a gestão pública e o desempenho nos municípios nacionais.

A possível justificativa para os resultados encontrados está no fato da baixa participação das mulheres no comando do Poder Executivo – apenas 11,88% da amostra são mulheres, apesar de um aumento significativo nos últimos anos em vários setores, sobretudo na América Latina – principalmente em países da América Central, conforme demonstrado no estudo de Cedilo Delgado (2021). Contudo, como afirma Baskaram e Hassami (2018), essa participação ainda é considerada muito baixa em relação aos cargos ocupados pelos homens, principalmente, nos políticos eleitos. Os estudos de Mendes (2024) e Pinheiro (2023) corroboram esse entendimento, e acrescentam que essa baixa participação, pode ter como causa o fenômeno “teto de vidro”. Diferentemente, Adams e Funk (2012) entendem que as mulheres romperam o “teto de vidro” e já superaram essa cultura até então dominada por homens, e de forma crescente, ascendem a cargos de alta gestão com mais facilidade e são mais valorizadas.

Os resultados da presente pesquisa convergem para os achados de Geys e Sørensen (2019), que, ao estudarem a variação resultante do efeito das cotas na representação política das mulheres, bem como nas políticas públicas locais na Noruega, onde a cota mínima para participação

feminina nas candidaturas, desde 1992, é de 40%. Seus achados, não encontraram evidências consistentes de mudanças nas políticas públicas ou desempenho diferente, em consequência do aumento da representação das mulheres em cargos com Poder Executivo. Nessa direção, Silva e Martins (2017) apontam que a baixa participação das mulheres em cargos de alta gestão, principalmente, em cargos eletivos, pode ser a causa da baixa performance tanto no setor público como no setor privado.

Quanto ao desempenho financeiro, Brollo e Troiano (2016), reforçam a ideia de que, em países em desenvolvimento como o Brasil, os municípios têm elevada dependência das transferências correntes provenientes do Governo federal, e as dificuldades de um prefeito elevar a arrecadação de impostos em governos locais e obter desempenho financeiro elevado. Malgrado essa dependência, as prefeitas têm mais facilidade de conseguir recursos orçamentários por meio de convênios e transferências especiais, mostrando ter mais habilidade em conseguir recursos extras. De outra vertente, ao analisar a estrutura das despesas, Soares (2022) constatou em seus estudos um aumento no nível de despesas com pessoal, sem acréscimo na proporção com a receita corrente líquida.

Diferentemente, em países desenvolvidos, a exemplo dos Estados Unidos e Alemanha, o efeito das mulheres nas finanças públicas é suscetível de ser subestimado, haja vista o fato de que esses países já alocam grandes parcelas de seu orçamento na área social (Baskaran; Hessami, 2019). Continuando o raciocínio, nos municípios do estado da Baviera, na Alemanha, as despesas municipais são financiadas, principalmente, por impostos locais, taxas e subsídios do Governo do Estado – mas como observa Bagues e Campa (2021), também em países desenvolvidos não encontraram diferença de gênero nas políticas fiscais.

De modo geral, quando estimadas as variáveis de controle, os resultados apontam para uma correlação positiva e significativa da população (POP) no desempenho financeiro e desempenho social. Assim, quanto maior for a população, maior tende a ser o desempenho. Entende-se que di-

versos fatores podem influenciar essa correlação nos municípios, a exemplo da estrutura da economia, nível de desenvolvimento e de gestão pública; e vantagens como economia de escala, maior base tributária e diversificação da economia, o que pode reduzir a vulnerabilidade em setores específicos.

A correlação positiva e significativa entre região geográfica e o desempenho aponta que, dependendo da região onde o município está localizado, reflete-se em um aumento do desempenho. Destaca-se a Região Sudeste, com a melhor correlação positiva e significativa (2,0891; $p < 0,01$) no desempenho social (DESEM_SOC), e evidencia-se a Região Centro-Oeste com a melhor correlação positiva e significativa (1,2348; $p < 0,01$) no desempenho financeiro (DESEM_FIN). Conquanto demonstre uma correlação positiva e significativa, a Região Nordeste denota o menor coeficiente de correlação com o desempenho financeiro (0,3597; $p < 0,01$) e desempenho social (0,5750; $p < 0,01$). Decerto, esses resultados decorrem da concentração na Região Nordeste, de maior parte da população em situação de vulnerabilidade social e econômica, impactando diretamente na capacidade de arrecadação tributária e na geração de receita própria.

Com o objetivo de suprir eventuais problemas e limitações do estudo, e ainda, dar maior confiabilidade e robustez à pesquisa, foram analisados os resultados dos testes de pressupostos do modelo de regressão. O resultado do teste de normalidade dos resíduos rejeitou a hipótese nula, ou seja, a amostra não tem distribuição normal. No entanto, Wooldridge (2012) afirma que a violação do pressuposto da normalidade dos resíduos é suscetível de ser mitigada quando da utilização de grandes amostras, em razão das propriedades assintóticas dos estimadores obtidos por mínimos quadrados ordinários. Foram comprovadas quebras dos pressupostos estatísticos de homocedasticidade, prejudicando a consistência estatística da modelagem. Para resolver este problema, foram expressas as estatísticas *t* com base em erros-padrão ajustados para heterocedasticidade, com um *cluster* por município (Viana Jr; Lourenço; Black, 2021).

A variável REG3_Norte foi omitida da regressão, em razão da presença de colinearidade, não sendo possível estimar, precisamente, os coeficientes da equação. Assim, de acordo com Fávero (2015), uma maneira de tratar esse problema é remover a variável independente que está colinear.

Com os achados desta pesquisa, podem-se obter relevantes contribuições práticas para os gestores públicos, já que os resultados sugerem que um nível elevado de gestão pública, impacta positivamente no desempenho social e financeiro nos municípios brasileiros. Assim, a adoção de práticas gerenciais como planejamento financeiro (despesa e captação de recursos), transparência pública e políticas públicas de interesse da população, podem contribuir para melhores resultados de desempenho financeiro e social.

Por fim, além das contribuições práticas, os achados fornecem contribuições para instigar novos estudos da temática, e impulsionar as desigualdades de gênero observadas. Nesse sentido, o estudo clarifica a discussão que, embora a ocupação dos cargos eletivos no executivo municipal ainda seja dominada por homens, e apesar de a inclusão das mulheres em cargos de alta gestão aumentar significativamente nos últimos anos; ainda não é suficiente. A baixa participação das mulheres nesses cargos pode ser a causa da baixa *performance* tanto no setor público como no setor privado.

5 CONCLUSÃO

Este estudo investigou a participação feminina no comando do Poder Executivo municipal na relação entre gestão pública e o desempenho financeiro e desempenho social nos municípios brasileiros. Recorreu-se a dados sobre a quantidade de prefeitas elegeridas nas eleições ordinárias de 2016, para o ciclo de gestão 2017 a 2020.

Os resultados deste estudo sugerem que, quando estimadas as regressões, no geral, o nível de gestão pública influencia positivamente e significante no desempenho da gestão dos municípios brasileiros. No

que se refere ao fator participação feminina na gestão pública, os achados não confirmaram as hipóteses da pesquisa, pois, não indicou influência positiva desse fator no desempenho. Conclui-se, com base nesses resultados, que um bom nível de gestão eleva o desempenho financeiro e social dos municípios, e que a participação feminina no comando do executivo municipal, não apresenta resultados diferentes dos demais. De outra parte, não obstante, esses resultados, estudos de Brollo e Troiano (2016) mostram que as prefeitas têm mais facilidade de conseguir recursos orçamentários por meio de convênios e transferências especiais, indicando ter mais habilidade em conseguir recursos extraordinários.

Os achados também apontam que o perfil dos prefeitos e prefeitas no período examinado, em sua maioria, tem escolaridade de ensino superior completo, sendo de mulheres o maior quantitativo, com 53%, e de homens com 40%. Evidencia-se, ainda, que 19% das prefeitas têm pós-graduação, percentual superior ao dos homens, com 11%. Esses achados convergem para o estudo de Salles (2022), pois, apesar de, no estado de Santa Catarina, a maioria dos servidores efetivos e comissionados ser mulheres (63%) e mais escolarizadas, os homens são maioria nos cargos de alta gestão. Isso mostra que, apesar de a ascensão das mulheres nos cargos de alta performance ser mais valorizada, a grande maioria dos cargos de tomada de decisão são ocupados por homens.

Outro fator que merece destaque nos achados desta pesquisa é o fato da Região Nordeste contar com o maior percentual de candidatas e prefeitas eleitas em 2016, com 293 mulheres, de um total de 662 em todo Brasil. Esses resultados convergem para os estudos de Garcia (2005) e Rodrigues (2016), ao evidenciarem a influência da história política do Nordeste, que sempre foi marcada pela prevalência das relações familiares, o poder dos partidos nessa região.

Implicações teóricas provêm dos resultados da pesquisa ao analisar se os municípios brasileiros com mulheres no comando do Poder Executivo exprimem melhor desempenho de gestão – financeiro e social. Dessa

maneira, o estudo contribui para a literatura no sentido de acrescentar ao fluxo das pesquisas futuras sobre a inclusão das mulheres em cargos de alta gestão, principalmente o cargo de prefeita, no sentido de promover melhor capacidade de gestão e desempenho em governos locais, e ainda, avaliar a causa da baixa participação feminina em cargos políticos e da baixa performance em cargos de alta gestão.

Os resultados do estudo também apresentam contribuições práticas, em especial para a gestão pública do Poder Executivo municipal quanto aos indicadores de gestão e desempenho financeiro e social, associados às variáveis de igualdade de gênero no setor público. Assim, recomenda-se que futuros estudos, considerem outras variáveis para delinear outros fatores que venham a comparar um número maior de variáveis, abrangendo outro ciclo de gestão municipal, para analisar se os resultados apontados neste artigo são verificados em outros períodos, e, ainda, examinar e cotejar características que determinam maior ou menor participação feminina nas candidaturas, como também comparando com outros países que têm cotas de postulações instituídas por lei.

REFERÊNCIAS

ADAMS, R. B.; FUNK, P. Beyond the glass ceiling: does gender matter? **Management Science**, v. 58, n. 2, p. 219-235, 2012. <https://doi.org/10.1287/mnsc.1110.1452>

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I.; STECCOLINI, I. Performance Management in the Public Sector: the ultimate challenge. **Financial Accountability & Management**, [S. l.], v. 31, n. 1, p. 1-22, 2015. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/faam.12049>

BAGUES, M.; CAMPA, P. Can gender quotas in candidate lists empower women? Evidence from a regression discontinuity design.

Journal of Public Economics, v. 194, 2021. 104315. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2020.104315>

BASKARAN, T.; HESSAMI, Z. Does the Election of a Female Leader Clear the Way for More Women in Politics? **American Economic Journal: Economic Policy**, v. 10, n. 3, p. 95-121, 2018. <https://doi.org/10.1257/pol.20170045>

BASKARAN, T.; HESSAMI, Z. Competitively Elected Women as Policy Makers (Working Paper 8005). **CESifo Working Paper**, 2019. <https://www.econstor.eu/handle/10419/215007>

BEAMAN, L.; DUFLO, E.; PANDE, R.; TOPALOVA, P. Female Leadership Raises Aspirations and Educational Attainment for Girls: A Policy Experiment in India. **Science**, v. 335, n. 6068, p. 582-586, 2012. DOI:10.1126/science.1212382

BLAY, E. **As prefeitas**. Rio de Janeiro: Avenir Editora, 2015.

BOUBAKER, S.; DANG, R.; NGUYEN, D. K. Does board gender diversity improve the performance of French listed firms? **Gestion**, 2000, v. 31, n. 1, p. 259-269, 2014.

BRASIL. (Constituição [1988]) **Constituição da República Federativa do Brasil**, BRASIL, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 9 dez. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 97, de 4 de outubro de 1997**, que altera a Constituição Federal para vedar as coligações partidárias nas eleições proporcionais, estabelecer normas sobre acesso dos partidos políticos aos recursos do fundo partidário e ao tempo de propaganda gratuito no rádio e na televisão e dispor sobre regras de transição. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc97.htm. Acesso em: 5 dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997**, que estabelece normas para as eleições. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19504.htm. Acesso em: 5 dez. 2023.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 47, n. 1, p. 7-40, 22, 1996. <http://dx.doi.org/10.21874/rsp.v47i1.702>.

BROLLO, F.; TROIANO, U. What happens when a woman wins an election? Evidence from close races in Brazil. **Journal of Development Economics**, v. 122, p. 28-45, 2016. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2016.04.003>

CEDILLO DELGADO, R. Participación política de la mujer como alcaldesa en Centroamérica. Las elecciones municipales 2017-2020, 2021. **Cuadernos Intercambio sobre Centroamérica y el Caribe**, v. 18, n. 1, 2021, e45458. DOI: <https://doi.org/10.15517/c.a.v18i1.45458>

CONSELHO FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO. **Índice CFA de Governança Municipal**. Brasília, DF. Disponível em: <https://igm.cfa.org.br/> Acesso em: 18 fev. 2022.

DANG, R.; BENDER, A. F.; SCOTTO, M. J. Women on French corporate board of directors: how do they differ from their male counterparts? **Journal of Applied Business Research**, 30(2), 489-508, 2014. <https://doi.org/10.19030/jabr.v30i2.8420>

DETRAZ, N.; PEKSEN, D. Women Friendly Spending? Welfare Spending and Women's Participation in the Economy and Politics. **Politics & Gender**, p. 1-25, 2017. DOI:10.1017/S1743923X17000253

DOLLAR, D.; FISMAN, R.; GATTI, R. Are women really the “fairer” sex? Corruption and women in government. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 46, n. 4, p. 423-429, 2001. [https://doi.org/10.1016/S0167-2681\(01\)00169-X](https://doi.org/10.1016/S0167-2681(01)00169-X)

FREITAS, V. A.; SILVA, F. E. R. Administração pública e governança: uma discussão teórica. **Revista Controle: doutrina e artigos**, v. 20, n. 1, p. 354-379, 2021. <https://doi.org/10.32586/rcda.v20i1.751>

FREITAS, V. A.; OLIVEIRA, M. E. G. L.; MEDEIROS, J. T.; DE LUCA, M. M. M. Transparência corporativa e desempenho: qual o papel das mulheres nessa relação? **Revista Ambiente Contábil** - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 196-215, 2022. DOI: 10.21680/2176-9036.2022v14n1ID24040. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/24040>. Acesso em: 23 out. 2023.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Study 13 - Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**, 2001. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/en_us/biblio23cteca-digital/governance-in-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm. Acesso em: 1 dez. 2023.

GARCIA, C., As mulheres e as eleições municipais de 2004 no Nordeste. *In: Cadernos feministas de economia & política*. Recife: Casa da Mulher do Nordeste, n. 2, 2005.

GEYS, B.; SORENSEN, R. J. The impact of women above the political glass ceiling: Evidence from a Norwegian executive gender quota reform. **Electoral Studies**, v. 60, 102050, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.electstud.2019.102050>

GONZALEZ-EIRAS, M.; SANZ, C. Women's representation in politics: The effect of electoral systems. **Journal of Public Economics**, v. 198, 2021. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2021.104399>

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE_ MUNIC** - Pesquisa de Informações Básicas Municipais. *Downloads*. 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/saude/10586-pesquisa-de-informacoes-basicas-mu>. Acesso em: 23 out. 2023.

KICKERT, W. Complexity Governance and Dynamics: Conceptual Explorations of Public Network Management. *In: KOOIMAN, J. (ed.). Modern Governance*. London: Sage, 1993.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 40, n. 3, p. 479-499, jun. 2006. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122006000300008>

LAPSLEY, I. Accounting and the New Public Management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity? **Financial Accountability & Management**, [S. l.], v. 15, n. 34, p. 201-207, 1999. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/1468-0408.00081>

LAPSLEY, I.; SKAERBAEK, P. Why the Public Sector Matters. **Financial Accountability & Management**, [S. l.], v. 28, n. 4, p. 355-358, 17 out. 2012. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00550.x>

LEE, J. Preparing Performance Information in the Public Sector: An Australian Perspective. **Financial Accountability & Management**, [S. l.], v. 24, n. 2, p. 117-149, maio, 2008. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00449.x>.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, G. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2002.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

MENDES, J. Desigualdades de gênero e cor/raça entre os dirigentes municipais e estaduais no Brasil (2010 e 2019). **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 29, e89163-e89163. 2024. <https://doi.org/10.12660/cgpc.v29.89163>

OLSON O.; HUMPHREY C.; GUTHRIE J. International experiences with “new” Public Financial Management (NPFM) reforms: new world? Small world? Better world? *In*: OLSON Olov, HUMPHREY Christopher, GUTHRIE James (ed.). **Global warning**: debating international developments in new public financial management. Oslo: Capelen Akademisk Forlag As; 1998.

OSBORNE, S. P. The New Public Governance? **Public Management Review**, [S. l.], v. 8, n. 3, p. 377-387, 2006. Informa UK Limited. <http://dx.doi.org/10.1080/14719030600853022>

PINHEIRO, L. Quando o teto de vidro se torna de concreto: A sub-representação de mulheres negras nos postos diretivos do Executivo federal entre 1999 e 2020. 2023. <http://www.ipea.gov.br>. <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/12078>

RAJKUMAR, A. S.; SWAROOP, V. Public spending and outcomes: does governance matter? **Journal of Development Economics**, [S. l.], v. 86, n. 1, p. 96-111, abr. 2008. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jdeveco.2007.08.003>

RHODES, A. W. The New Governance: governing without government. **Political Studies**, [S. l.], v. 44, n. 4, p. 652-667, set. 1996. SAGE Publications. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9248.1996.tb01747.x>

RODRIGUES, D. D. L. As prefeitas em perspectiva: representatividade feminina na política. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, v. 7, n. 1, 2016.

SALLES, H. K. Análise do Poder Executivo do estado de Santa Catarina na perspectiva de gênero: qual o lugar das mulheres? **Revista do Serviço Público**, v. 73, n. 4, p. 673-695, 2022. Disponível em: [//revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4746](http://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4746). Acesso em: 5 dez. 2023.

SANTOS, R. R.; ROVER, S. Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 4, p. 732-752, 2018. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/0034-761220180084>

SCHERER, L.; BOTELHO, L. L. R. Liderança feminina na gestão pública municipal – desafios e aprendizados de mulheres prefeitas. **Atlânticas. Revista Internacional de Estudos Feministas**, v. 3, n. 1, p. 224-248, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.17979/arief.2018.3.1.2043>

SILVA, C. P.; MARTINS, O. S. Mulheres no conselho afetam o resultado financeiro? Uma análise da representação feminina nas empresas listadas na BM&FBovespa. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 1, p. 67-76, 2017. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i1.13398

SOARES, D. C. Mulheres na política: efeitos de se eleger prefeitas nas finanças públicas dos municípios brasileiros. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 2, p. 1-45, 2022. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/issue/view/82>. Acesso em: 5 dez. 2023.

SOLANO, E.; ROCHA, C.; SENDRETTI, L. Mulheres de extrema-direita: empoderamento feminino e valorização moral da mulher. **Caderno CRH**, v. 36, e023040, 2024. <https://doi.org/10.9771/ccrh.v36i0.55443>

TONELLI, M. J.; CARVALHO, A. Dilemas e avanços das mulheres na gestão. **GV-Executivo**, v. 22, n. 1, 2023. <https://doi.org/10.12660/gv-exec.v22n1.2023.89124>

TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL. **Candidaturas – perfil da candidatura**, 2023. Disponível em: https://sig.tse.jus.br/ords/dwapr/r/seai/sig-candidaturas/painel-perfil-candidato?p0_ano=2020&session=13876610327097. Acesso em: 24 nov. 2023.

VIANA JR, D. B. C.; LOURENÇO, I.; BLACK, E. L. Does national ethical judgement matter for earnings management? **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, v. 13, n. 2, p. 519-543, 1 jan. 2021.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introductory econometrics: a modern approach**. 5. ed. Mason: Cengage Learning, 2012.

Apontamentos sobre a implementação da atividade de consultoria no âmbito das auditorias internas dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia: um estudo dos Raints de 2018 a 2021

Notes on the implementation of consultancy activities within the scope of internal audits of the Federal Institutes of Education, Science and Technology: a study of RAINTs from 2018 to 2021

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.933>

Maria Luiza Firmiano Teixeira¹

Renata Bueno Contrera²

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo investigar, especialmente de forma quantitativa, a adesão das auditorias internas dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia ao serviço de consultoria. Parte-se do conceito empregado pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), na declaração de posicionamento sobre o papel do auditor em sede de governança, conceito absorvido pelos referenciais nacionais, tal qual o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, com a análise dos Relatórios Anuais de Auditoria Interna (Raint) das 38 instituições existentes, entre os anos de 2018 a 2021, totalizando 148 documentos. Buscando pelas palavras-chave sobre o tema, quais sejam: “consultoria”, “assessoria”, “facilitação”, “assessoramento”, “aconselhamento”, foi possível identificar relatórios que continham ou não alguma menção e, em

¹ Graduada em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), mestre em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), certificação em *compliance* público pela Escola Superior do Ministério Público do Estado do Goiás (Esump-CGE/GO). Auditora Interna Governamental. Atualmente, Coordenadora-Geral da Unidade de Auditoria do Instituto Federal (IF) Sudeste MG, Autoridade de Monitoramento da LAI e Membro do Comitê Gestor de Proteção de Dados do IF Sudeste MG. E-mail: marialuizaft@gmail.com

² Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de Bauru, mestre em Sociologia pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). É Auditora Interna Governamental. Atuou na Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa. Atualmente atua na Diretoria de Centralização de Serviços de Inativos, Pensionistas Órgãos Extintos (Decipex) no Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. E-mail: rbcont@gmail.com

seguida, analisar o conteúdo da referência. Além da pesquisa documental, complementa a metodologia deste trabalho a pesquisa bibliográfica. Portanto, este trabalho contribuiu para uma análise inicial do tema, apontando fragilidades como a vagueza da exposição de dados sobre o tema e riscos relacionados à invasão do âmbito de tomada de decisão do gestor. Conclui-se, assim, que existe uma adoção paulatina à atividade de consultoria, especialmente para a implementação de gestão de riscos e integridade nas organizações, com as limitações de aplicação que um tema em construção enfrenta na prática.

Palavras-chave: consultoria; auditoria interna; Instituições Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

ABSTRACT

This paper aims to investigate, especially in a quantitative way, the adherence of internal audits of the Federal Institutes of Education, Science and Technology to the consultancy service. It is based on the concept used by the Institute of Internal Auditors (IIA), in the position statement on the role of the auditor in governance, a concept absorbed by national references, such as the Technical Reference for the Governmental Internal Audit Activity of the Executive Branch Federal. To this end, exploratory research was carried out, with the analysis of the Annual Internal Audit Reports (RAINT) of the 38 existing institutions, between the years 2018 and 2021, totaling 148 documents. Searching for keywords on the topic, namely “consultancy”, “advisory”, “facilitation”, “advisory”, “advice”, it was possible to identify reports that did or did not contain any mention and, then, analyze the content of the reference. In addition to documentary research, the methodology of this work complements bibliographical research. This work contributed to an initial analysis of the topic, pointing out weaknesses such as the vagueness of the presentation of data on the topic and risks related to the invasion of the manager’s decision-making scope. It is concluded, therefore, that there is a gradual adoption of the consultancy activity, especially for the implementation of risk and integrity mana-

gement in organizations, with the application limitations that a topic under construction faces in practice.

Keywords: consulting; internal audit; Federal Institutions of Education, Science and Technology.

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



Data de submissão: 08/01/2024

Data de aprovação: 20/03/2024

Data de versão final: 06/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria é instrumento essencial para o desenvolvimento das organizações, ao avaliar os processos e procedimentos reportando sobre a eficácia e eficiência dos aspectos relativos à governança, destacadamente a gestão de riscos e controles internos auxilia a organização a alcançar seus objetivos mais estratégicos (IIA, 2018). Por outro lado, ao mesmo tempo em que agrega tal valor, acumula conhecimento e expertise sobre aquela organização e as várias boas práticas em cada área avaliada. Tanto conhecimento torna os integrantes das auditorias internas capazes de ir além, no sentido de tornarem-se aptos a auxiliarem na construção de soluções essenciais para a organização naquilo que mais avaliam, ou seja, na governança.

Neste sentido, além do tradicional serviço de avaliação, surgem para tais unidades organizacionais a atividade de consultoria. Não que essa, de alguma forma, já não existisse, já que a prática demonstra a constante troca e confiança entre os conselhos de governança e as auditorias. Contudo, de forma mais estruturada e propagada, a atividade de consultoria no âmbito da auditoria interna é algo mais recente no serviço público. Conforme se verá, as principais referências, inclusive legislativas, possuem menos de 10 anos de existência. Destacam-se para este trabalho

duas recentes dissertações sobre o tema, o trabalho de Roní Jorge de 2022, com o título “O exercício da atividade de consultoria pela auditoria interna: critérios e limites de atuação; e a dissertação de Paloma da Nóbrega, de 2021, cujo tema assemelha-se ao abordado neste artigo, porém tendo como objeto as Universidades Federais: “Gestão da educação superior sob a ótica da auditoria: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno”.

Mesmo recente, o assunto vem sendo debatido e absorvido por organizações tão jovens quanto às normas referidas. Tratam-se dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs), autarquias de educação técnica e tecnológica, que possuem como marca a oferta de cursos de nível superior e médio, bem como a estrutura multicampi interiorizada pelo Brasil. Os IFs foram criados por lei em dezembro de 2008 numa aglutinação de instituições com existência anterior e, ao mesmo tempo, com grande plano de expansão. As características únicas dessas instituições trazem desafios e oportunidades. Com muito trabalho a ser constituído em busca da construção de uma identidade e uma forma de existir diferente das Universidades, os Institutos Federais podem ser fontes de oportunidades para que as auditorias desenvolvam interessantes trabalhos de consultoria.

Além disso, a escolha do tema está atrelada ao desempenho da própria função das autoras, mas também se relaciona ao amplo campo de atuação dessas instituições que envolvem a educação, a pesquisa e a extensão, com a execução de diversas políticas públicas.

Considerando a conjuntura apresentada, o presente estudo tem como objetivo básico investigar, especialmente de forma quantitativa, a adesão das auditorias internas dos IFs ao serviço da consultoria. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória, com a análise dos Relatórios Anuais de Auditoria Interna das 38 instituições existentes, entre os anos de 2018 a 2021. Buscando pelas palavras-chave sobre o tema, quais sejam: “consultoria”, “assessoria”, “facilitação”, “assessoramento”, “aconselhamento”, foi possível identificar relatórios que continham ou não alguma menção

e, em seguida, analisar o conteúdo da referência. Além da pesquisa documental, complementa a metodologia deste trabalho a pesquisa bibliográfica, que ofertou os conceitos básicos necessários à compreensão do tema.

Assim, com vistas a evidenciar a adesão à prática da consultoria no âmbito das unidades de auditoria interna dos Institutos Federais o trabalho foi dividido em uma apresentação dos IFs e das características gerais das auditorias internas, a seguir, apresenta-se a temática da consultoria, com suas especificações técnicas, por fim, o resultado da análise documental proposta no trabalho e as impressões gerais do que foi observado na amostra selecionada.

2 ESTRUTURAS DE AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DOS INSTITUTOS FEDERAIS

Conforme elucidado na introdução deste trabalho, o grupo escolhido para análise diz respeito às unidades de auditoria interna dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs). Tratam-se de órgãos com algumas peculiaridades que merecem ser elucidadas para os leitores antes da apresentação dos dados coletados.

Os IFs surgiram no final do ano de 2008, com a edição da Lei nº 11.892, que instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. Segundo a própria legislação:

Os Institutos Federais são instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas (Brasil, 2008).

Juridicamente, foram organizados na forma de autarquias, com autonomia administrativa, didático-pedagógica e patrimônio próprio. Parte deles originou-se de estruturas já existentes, mediante integração e trans-

formação de Centros Federais de Educação Tecnológica (Cefets) e escolas técnicas e agrotécnicas. Assim, os IFs já surgem em seu formato peculiar de múltiplas unidades, abarcando regiões delimitadas em lei. Interessa destacar ainda, quanto à formação, que muitas unidades transformadas já existiam há décadas, com enorme ou nenhuma autonomia quanto ao gerenciamento de recursos e condução de seus trabalhos.

A normativa de criação delimita, ainda, a finalidade e objetivos dos IFs. Tais atributos são relevantes, pois direcionam a organização administrativa e influenciam as diretrizes estratégicas dessas organizações. Conforme artigo 6º:

I - ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades, formando e qualificando cidadãos com vistas na atuação profissional nos diversos setores da economia, com ênfase no desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional;

II - desenvolver a educação profissional e tecnológica como processo educativo e investigativo de geração e adaptação de soluções técnicas e tecnológicas às demandas sociais e peculiaridades regionais;

III - promover a integração e a verticalização da educação básica à educação profissional e educação superior, otimizando a infraestrutura física, os quadros de pessoal e os recursos de gestão;

IV - orientar sua oferta formativa em benefício da consolidação e fortalecimento dos arranjos produtivos, sociais e culturais locais, identificados com base no mapeamento das potencialidades de desenvolvimento socioeconômico e cultural no âmbito de atuação do Instituto Federal;

V - constituir-se em centro de excelência na oferta do ensino de ciências, em geral, e de ciências aplicadas, em particular, estimulando o desenvolvimento de espírito crítico, voltado à investigação empírica;

VI - qualificar-se como centro de referência no apoio à oferta do ensino de ciências nas instituições públicas de ensino, oferecendo capacitação técnica e atualização pedagógica aos docentes das redes públicas de ensino;

VII - desenvolver programas de extensão e de divulgação cien-

tífica e tecnológica;

VIII - realizar e estimular a pesquisa aplicada, a produção cultural, o empreendedorismo, o cooperativismo e o desenvolvimento científico e tecnológico;

IX - promover a produção, o desenvolvimento e a transferência de tecnologias sociais, notadamente as voltadas à preservação do meio ambiente (Brasil, 2008).

Do texto legal, percebe-se que os Institutos Federais possuem missão relevante quanto ao desenvolvimento local e regional, devendo voltar sua capacidade de produção de ciência e transferência de tecnologia para as necessidades daqueles espaços geográficos em que se instalam.

Conforme elucidado, os Institutos Federais surgem com uma estrutura multicampi, a ser adaptada à necessidade regional. Assim, existem unidades voltadas para o desenvolvimento agrário, outras para certo tipo de indústria. Essa versatilidade tem em vista o melhor atingimento dos objetivos e finalidades determinados pela legislação. Não obstante, cada um dos IFs possui uma reitoria, que deve organizar e direcionar as atividades como um todo.

Interessante notar que, no que se refere à governança, os Institutos surgem com duas importantes estruturas legais, quais sejam: Colégio de Dirigentes e o Conselho Superior. O primeiro, de caráter consultivo, deverá ser composto pelos membros da mais alta gestão, isso significa a participação de todos pró-reitores e pelo diretor-geral de cada um dos campi. Já o segundo, de caráter deliberativo e consultivo, deverá ser composto “por representantes dos docentes, dos estudantes, dos servidores técnico-administrativos, dos egressos da instituição, da sociedade civil, do Ministério da Educação e do Colégio de Dirigentes do Instituto Federal” (art. 9º, §3º). Em outras palavras, o Conselho Superior conta com a participação da comunidade, tornando-se, então, o órgão máximo de governança e discussão dentro dos IFs.

A criação dos Institutos envolveu a absorção dos servidores, bens e direitos das instituições que lhes deram origem, bem como a integração de novos servidores, por meio de concursos públicos para diversas áreas de

atuação, entre elas, a composição das auditorias internas. Em dados atuais³, existem 203 auditores atuando nos Institutos Federais (Brasil, 2022). O número é bastante significativo, considerando que alcança quase 50% do número de auditores das autarquias federais de ensino superior, sendo que existem 38 IFs (Ministério da Educação, [S. d]) e 69 Universidades Federais (Portal dos professores de São Paulo, 2020). Acredita-se que seja uma força de trabalho mais jovem, já que os Institutos possuem quantidade significativa de servidores entre 25 e 39 anos⁴ (MEC, 2022b).

Quanto à vinculação e organização das Unidades de Auditoria, não existem dados detalhados especificamente sobre essas instituições. Pela pesquisa realizada neste trabalho foi possível perceber que a maior parte das unidades se vincula ao órgão máximo da organização (Conselho Superior), mas existem unidades vinculadas aos conselhos de administração, por exemplo. Outro detalhe peculiar diz respeito à existência de unidades centralizadas e outras não, isto é, em virtude da essência multicampi, algumas unidades são formadas pela soma das unidades de cada um dos campi. Neste modelo, o auditor lotado em determinado campus realiza todos os trabalhos de auditoria naquela unidade exclusivamente, gerando recomendações específicas. Também não existem dados consolidados sobre o tema.

Pelo tempo de existência dos próprios Institutos Federais é possível afirmar que as Unidades de Auditoria encontram-se em desenvolvimento, inclusive pela mudança pela qual tem passado a própria organização da atividade de auditoria. Segundo Oliveira (2020), internacionalmente tem ocorrido a diminuição da ênfase nos controles de legalidade e que, no Brasil, essa mudança restou demonstrada, inicialmente, com a edição da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que determina expressamente que a auditoria deve adicionar valor e melhorar as opera-

3 Consulta realizada no Portal Transparência em 16 de outubro de 2022.

4 Conforme consulta realizada à Plataforma Nilo Peçanha, em 16 de outubro de 2022, o número de servidores somados nestas faixas seriam 50.090, mais da metade do número de servidores total. Já as Universidades, conforme consulta ao Painel Universidade 360, em 16 de outubro de 2022, possui 57% dos técnicos administrativos entre 31 e 50 anos (MEC, 2022c).

ções das organizações. Da edição da referida, foram editadas uma série de Instruções Normativas por parte da Controladoria Geral da União que deveriam ser absorvidas e tornadas efetivas no âmbito das unidades de auditoria dos Institutos Federais.

Neste contexto de mudanças surge exatamente a temática deste trabalho: a consultoria realizada no âmbito da auditoria interna. Assunto que passamos a detalhar.

3 O TRABALHO DE CONSULTORIA NO ÂMBITO DA AUDITORIA INTERNA

Segundo Sant'anna (2021), o termo consultoria foi introduzido na definição de auditoria do IIA em 1999, contudo, a solidificação do tema ainda se encontra em curso, como assevera Jorge (2022, p. 20):

[...] embora existam orientações gerais quanto ao exercício das atividades de avaliação e de consultoria pela Auditoria Interna, notadamente nas Normas do IIA (2017), os critérios objetivos para que isso ocorra, sem prejuízo dos pressupostos de independência e objetividade, não são claros (Jorge, 2022, p. 20).

Portanto, existem lacunas e vagueza na prática do serviço, que se observará na análise dos achados deste trabalho.

Na definição atual trazida pelo Instituto de Auditores Internos (2022), a atividade de auditoria pode ser definida como:

[...] uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (Instituto de Auditores Internos, 2022).

A proposta está calcada nas expectativas das partes interessadas. Como declarou Chambers (2018), o IIA focou seus esforços no entendimento do que seria agregar valor a uma organização partindo das perspectivas de quem recebe o serviço. Assim, ao longo dos anos a inclusão da atividade vem crescendo no âmbito da auditoria interna.

No Brasil não é diferente, normativos recentes, que não específicos de auditoria, começam a adotar o conceito, entendendo que existe um espaço para a atuação consultiva. O artigo 49 da Lei nº 14.129, de 14 de março de 2021, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública, estabelece que:

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:
I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente; [...] (Brasil, 2021, grifo nosso).

O que seria, então, a atividade de consultoria? As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF, na sigla em inglês) do Instituto dos Auditores Internos (IIA) estabelecem que os serviços de consultoria são:

Atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e se destinam a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração. Exemplos incluem orientação, assessoria, facilitação e treinamento (IIA, 2016).

No Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria interna governamental está sujeita à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sem prejuízo da subordinação ao órgão cuja estrutura administrativa estiverem integrados, conforme artigo 22, § 5º da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 03, de 09 de junho de 2017 (IN CGU nº 03/2017), e que está alinhado ao IPPF, estabelece que a auditoria interna governamental é uma

atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e **consultoria**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. A atividade de auditoria interna governamental está situada na terceira linha de defesa da gestão pública e tem como objetivo auxiliar uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada **para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles** (Brasil, 2017b, p.32, grifos nossos).

A metodologia de realização de serviços de consultoria no âmbito das auditorias internas no Poder Executivo Federal consta da referida IN CGU nº 03/2017 e do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 08, de 6 de dezembro de 2017.

Segundo estes normativos, os serviços de consultoria consistem em atividades de assessoria, aconselhamento e outros serviços relacionados – treinamento e facilitação – fornecidos à alta administração da organização, que deve demandar os serviços. Não obstante, para Sant’anna (2021), existe ainda um outro tipo, chamado de “consultoria conjugada”. Trata-se da execução de um trabalho de avaliação, seguido da oferta de uma consultoria sobre o tema, nos moldes dos tipos já elencados.

Em regra, o serviço é prestado em decorrência de solicitação específica do órgão ou da entidade da Administração Pública Federal, ou ainda de órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental ou com papel de fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017a; Brasil, 2017b). Isso porque o trabalho precisa ser conjunto para a adequada obtenção do resultado, conforme frisado no Manual de Consultoria do Audin-MPU (2022, p. 9): “O serviço de consultoria visa à identificação, em parceria com a Unidade demandante, de possibilidades de soluções mais adequadas à adoção ou ao aprimoramento de boas práticas administrativas relacionadas aos assuntos estratégicos à atuação do órgão”.

O assessoramento e o aconselhamento consistem na proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão. Há que se resguardar quanto ao risco de perda de objetividade, não respondendo às perguntas que contenham, ainda que de forma implícita, pedidos de autorização ou de aprovação, pois, como já dito, o auditor não pode invadir a competência do gestor, responsável pela tomada de decisão (Brasil, 2017b).

Registre-se que a consultoria não se destina a responder questionamentos dos quais eventualmente decorram pedidos de autorização ou mesmo de reprovação de atos da Administração. E nem sequer possui o condão de suprir ou usurpar competência de gestão, uma vez que pretende ofertar proposta de como fazer, por meio de um auxílio diverso do serviço de avaliação, sem que o auditor assuma responsabilidade alguma que não lhe seja própria. O produto da consultoria constitui-se como uma fonte de informação a mais, passível de subsidiar a decisão do gestor no cumprimento de seus objetivos (MPU, 2022. p. 10).

O MOT também se refere aos serviços relacionados, que são o treinamento e a facilitação. As atividades de treinamento conduzidas pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Uaig) distinguem-se das atividades de desenvolvimento de pessoas da organização na medida em

que têm o objetivo de aprimorar processos de trabalho e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos na organização. Via de regra, quanto mais maduras a primeira e a segunda linhas da organização⁵, menor a atuação da auditoria nessa perspectiva, pois detentoras do conhecimento basilar necessário. Nas atividades de facilitação os auditores internos utilizam seus conhecimentos para facilitar discussões sobre temas relacionados à governança, gerenciamento de riscos e controles internos (Brasil, 2017a; 2017b).

O serviço de consultoria, como modalidade da atividade de auditoria interna, não pode ser confundido com as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, que no Poder Executivo Federal são da competência privativa da Advocacia-Geral da União (AGU), conforme art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da Unidade demandante, e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada (Brasil, 2017b). Ao prestar serviços de consultoria, a Uaig deve estar atenta ao seu papel e as suas responsabilidades como terceira linha⁶ (IIA, 2020), prestando serviços com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade (Brasil, 2017a), mantendo independência das responsabilidades da gestão e reportando ao corpo administrativo prejuízos à independência e objetividade e implantando salvaguardas. Assim, a fim de manter a objetividade e autonomia técnica na realização das atividades, a Uaig deve estabelecer salvaguardas, e não deve participar de atividades de

5 “O modelo de três linhas de defesa foi proposto pelo IIA, com o objetivo de esclarecer papeis e responsabilidades relacionados à atividade de gerenciamento de riscos e controles, contribuindo para a melhoria da comunicação nesta área. Além disso, o modelo apresenta uma nova perspectiva sobre as operações da organização, de modo a aumentar o sucesso de iniciativas relacionadas ao gerenciamento de riscos” (Souza; Louzada, 2017, p. 667-668). A primeira linha é composta pela gestão e sua equipe que controlam os processos de trabalho. Já a segunda linha, salvo entendimentos divergentes, é composta por instância de apoio à estruturação de gestão de riscos e conformidade.

6 Dentro do modelo do IIA, a terceira linha cabe à auditoria interna e seu trabalho de asseguarção do funcionamento dos controles internos, pela avaliação sistemática deles.

gestão nem assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração (Brasil, 2017a; 2017b). Neste sentido, é imperioso observar que o serviço de consultoria oferta riscos, a saber: perda de objetividade, riscos de imagem se o trabalho não for bem-sucedido, prejuízos para a concretização do trabalho básico de avaliação (asseguração) e cogestão (Jorge, 2022).

Os trabalhos de consultoria devem ser previstos no Plano Anual de Auditoria Interna (Paint), conforme artigo 4º, I, da Instrução Normativa SFC/CGU nº 5, de 27 de agosto de 2021. Ao considerar a inclusão no Paint, além de considerar os critérios gerais aplicáveis aos demais tipos de trabalho de auditoria interna, como avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da Unidade Auditada, também é necessário considerar aspectos específicos dos serviços de consultoria (Brasil, 2017b): a) apenas a alta administração da Unidade Auditada, conselho ou órgão ou colegiado interministerial com competência para avaliação e monitoramento da ação governamental, ou ainda com papel de fortalecimento da governança, gestão de riscos e controles podem solicitar a realização de serviços de consultoria - desta forma, reduz-se o risco de que os trabalhos não tratem de assuntos estratégicos e de que a Uaig ultrapasse seu papel de terceira linha; b) caso a Uaig identifique uma oportunidade de prestar um trabalho de consultoria, deverá sensibilizar a alta administração da Unidade Auditada quanto à relevância da atividade proposta, e só poderá incluí-la no Paint após a sua concordância; c) deverá avaliar se os serviços de consultoria poderão gerar potenciais prejuízos à autonomia técnica da Uaig ou à objetividade do auditor.

Após a previsão do trabalho de consultoria no Paint, deve ser estabelecido prévio entendimento, com a unidade auditada, adequadamente documentado, prevendo, no mínimo, os seguintes elementos quanto aos trabalhos: expectativas, objetivos, escopo, responsabilidades e forma de monitoramento das recomendações, eventualmente, emitidas. Esse entendimento deve ser formalizado. Uma boa prática é a identificação do não

escopo, a fim de reduzir o risco de que as expectativas das partes estejam desalinhadas e o trabalho não agregue valor à organização (STJ, 2023).

Em seguida, dependendo da complexidade e da natureza do serviço de consultoria, deverá ser elaborado o programa de trabalho, variando em sua forma e conteúdo a depender do tipo de trabalho. A consultoria pode potencializar o valor entregue à organização na medida em que possibilita:

a) alinhamento com as ações de avaliação: podendo ser realizado serviço de consultoria após uma ação de avaliação, ou vice-versa (Brasil, 2021b);

b) auxiliar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e no fortalecimento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão (Brasil, 2017b);

c) apoiar a implantação da gestão de riscos na organização – sem, contudo, assumir quaisquer responsabilidades que sejam da gestão (Brasil, 2017a).

Compreendidos os fatores que envolvem a aceitação e a execução da consultoria no âmbito da auditoria interna, percebe-se que não se trata de ação trivial, ao contrário, exige conhecimento profundo de seus limites e dos limites dos próprios envolvidos no processo. Passa-se, então, ao ponto central deste trabalho.

4 DA CONSULTORIA NO ÂMBITO DOS INSTITUTOS FEDERAIS

Conforme elucidado, este trabalho objetivou verificar a realização do serviço de consultoria no âmbito dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, autarquias de educação técnica e tecnológica. Os IFs possuem pouco mais de 15 anos de existência, portanto, instituições em construção, com diversos temas ainda em desenvolvimento, destacadamente na temática da governança.

Como metodologia para a realização desta pesquisa foi feito levantamento dos Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (Raint) de todos os Institutos Federais referentes aos exercícios de 2018 a 2021. Por determinação das sucessivas instruções normativas que disciplinaram e disciplinam o conteúdo dos relatórios, expedidas pela Controladoria Geral da União, a maior parte dos relatórios encontrava-se em transparência ativa, sendo livremente acessados. Em alguns casos foi necessário o envio de pedidos de acesso à informação para a disponibilização. Foram avaliados 148 documentos.

Em cada um dos documentos foram buscadas as palavras-chave “consultoria”, “assessoria”, “facilitação”, “assessoramento”, entre outras relacionadas com a atividade objeto de pesquisa. Ao identificar a presença das palavras-chave avaliou-se o conteúdo das informações presentes.

Interessante notar que a disciplina jurídica sobre a forma do Raint não foi suficiente para impedir a variação da inscrição das informações nos documentos. Em poucos casos foram elas inseridas nos mesmos termos das ações de avaliação, o que também nos provoca o questionamento quanto à previsão dessas consultorias nos Planos Anuais de Atividades de Auditoria, bem como quanto à existência do contexto de formalização desses trabalhos nos termos preconizados pela legislação e melhores práticas.

Inicialmente importa destacar a dificuldade em elencar, de forma quantitativa, o número de consultorias realizadas. A imprecisão do emprego dos termos relacionados, a vagueza da descrição da atividade, entre outros fatores, não permitiram muita segurança para afirmar o número exato de atividades do tipo, não obstante, ainda existiram situações que, nos termos apresentados aqui, não configurariam a atividade de consultoria, contudo, foram assim denominadas. Ainda que com todas as ressalvas, o número de atividades computadas como consultoria estava próximo a 524, considerando todas as organizações e todo o período analisado. Interessante notar, por outro lado, o grande número de Raints que não tem qualquer referência à atividade em seus relatórios, qual seja, 94 documentos, o que

equivale a 63,51% dos documentos analisados. As razões dessa situação não foram mapeadas, mas podem envolver a falta de entendimento sobre a prática da consultoria ou a realização de trabalhos do tipo, porém, sem a mensuração do que tem sido feito. Esta suposição guarda relação com o resultado encontrado por Nóbrega (2021) que, analisando um conjunto de universidades, identificou um certo receio de inserir o serviço nos documentos relatórios das unidades de auditoria, bem como

Outros dados chamam a atenção da análise realizada: quatro organizações (10,52% do total) não mencionaram ações de consultoria em nenhum dos Raints do período analisado. Vale lembrar que isso não significa que nenhum trabalho do tipo é realizado, porém, não ocorreu menção aos termos referentes ao assunto. Não relataram consultoria em ao menos um dos Raints 82,35% das organizações no período total do levantamento. Em 2021, 20 organizações não relataram atividades de consultoria, o que significa uma diminuição do percentual para 55,55%. Por fim, oito organizações (23,53% do total) relataram a execução de ações de consultoria em todos os Raints do período analisado.

As estatísticas apresentadas demonstram uma adesão gradual ao serviço por parte das auditorias internas dos Institutos Federais. Especialmente considerando os temas elencados, o trabalho se mostra alinhado com o propósito de fortalecimento da governança. Recorrentemente percebem-se ações de consultoria relativas à Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, ou seja, relativas à implementação de gestão de riscos nas organizações. Outro tema presente em alguns dos trabalhos diz respeito ao aperfeiçoamento da integridade. Ambos são de enorme relevância para a evolução da Administração Pública que ganharam destaque com a edição da referida Instrução Normativa, mas também pela edição do Decreto nº 9.203/2017 e das inúmeras ações do Tribunal de Contas da União no sentido de fortalecer o tema nas organizações. Assim, alguns trabalhos de consultoria facilitaram o entendimento do assunto, trouxeram boas práticas e impulsionaram o processo de construção das políticas organizacionais.

Uma atuação interessante observada na análise dos Raints diz respeito à consultoria pela participação em grupos de trabalho. Recorrentemente nas Instituições Federais de Ensino são formados grupos de trabalho ou comissões com o intuito de elaboração de planos, normativos e outras ações que demandem diálogo mais amplo. O grupo designado por norma interna, geralmente uma portaria, parte para a criação do documento que, na maioria das vezes, será submetido às instâncias colegiadas posteriores. Existe assim, neste espaço de discussão, uma oportunidade para a atuação da auditoria interna, seja na condição de facilitadora do processo de compreensão da temática objeto de regulação à luz da governança, seja apresentando boas práticas ou levantando questionamentos sobre os controles e transparência das ações a serem esculpidas. Inicialmente, essa participação em comissões e grupos, desde que respeitadas as salvaguardas descritas para as atividades de consultoria, evidenciam-se como um caminho salutar.

De forma ampla, grande variedade de atividades descritas como consultoria foram identificadas. Dentre elas, chamou a atenção que as ações relacionadas ao apoio na feitura do Relatório de Gestão, bem como no atendimento das demandas da Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas, foram muitas vezes chamadas de consultoria ou assessoria.

O relatório de gestão é peça angular na prestação de contas dos agentes públicos. Segundo o Tribunal de Contas da União (2022, p. 7):

Seu objetivo principal é oferecer uma visão clara para a sociedade sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da UPC⁷, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor público em curto, médio e longo prazos, além de demonstrar e justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos (TCU, 2022, p. 7).

Trata-se de peça bastante exigente, com elevado nível de detalhes obrigatórios que deve, de fato, expressar os principais resultados daquela organização naquele ano. Neste sentido, é possível que gere dúvidas efetivas

nos gestores obrigados, especialmente para aqueles que nunca o fizeram.

O apoio no contexto da feitura do relatório de gestão, em alinhamento com o referencial sobre o tema, pode configurar-se em uma ação de consultoria, uma vez que envolve a *expertise* do auditor interno quanto ao atendimento dos itens ali exigidos, facilitando o processo de entendimento do gestor, bem como apontando as melhores práticas de transparência e disposição das informações, e assim, constituir-se em uma ação de aperfeiçoamento da governança ligada ao controle e também à estratégia. O mesmo é possível dizer quanto ao aconselhamento no ato de interpretação das solicitações dos órgãos de controle e do melhor encaminhamento para o envio de resposta completa e adequada. Ao contrário, a atividade de elaboração de resposta, bem como unificação de informações deve ser evitada, considerando que pode extrapolar a atividade de consultoria e adentrar na própria atividade de gestão.

Também foram identificados casos em que atividades de gestão administrativa da Uaig e de esclarecimentos sobre as ações de auditoria foram tratadas como consultoria ou assessoria, por exemplo:

- a) explanação ao Conselho de Dirigentes sobre a forma de trabalho da Uaig e o acompanhamento do Plano Permanente de Providência;
- b) apresentação ao Conselho Superior sobre o relatório gerencial sobre as implementações das recomendações emitidas pela Uaig;
- c) apoio às ações de avaliação executadas pela Controladoria-Geral da União (CGU);
- d) esclarecimentos sobre a participação da Uaig nas reuniões dos órgãos colegiados (Conselho Superior e Colégio de Dirigentes);
- e) esclarecimentos sobre envio de manifestações da unidade via sistema;
- f) documentos com sugestões e esclarecimentos sobre minuta de Regimento Interno da Uaig;
- g) manifestações da chefia quanto às solicitações de vantagens e benefícios encaminhadas por servidores da Uaig.

As atividades mencionadas, em linha de princípio, não consistem em serviços de consultoria, uma vez que não têm o objetivo de melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles da organização. O trabalho de Nóbrega (2021, p. 72) também exhibe percepção semelhante:

O Decreto Federal deixa claro os temas a serem tratados por meio dos serviços de Consultoria, que visem o fortalecimento dos processos de governança, da gestão de riscos e dos controles internos e há UAIGs que estão incluindo como essas ações atividades praticadas habitualmente pelas Unidades de Auditoria à Gestão (Brasil, 2017a apud Nóbrega, 2021, p. 72).

Se considerar apenas as UAIGs que planejaram as ações de Consultoria com intuito de formalizá-las para serem realizadas de acordo com sua finalidade, apenas 44,44% delas cumpriram o arcabouço normativo existente (Nóbrega, 2021, p. 72).

A análise também mostrou que algumas das ações relatadas estão próximas da chamada cogestão, tais como:

- a) consulta acerca da solicitação de pagamento de adicional noturno aos servidores;
- b) solicitação de análise de documentação referente ao acúmulo de cargos em diversos processos;
- c) solicitação de adequação de regime de trabalho de servidores;
- d) solicitação de orientação sobre pagamento de Gratificação por Encargo de Curso e Concurso (GECC) em diversos processos;
- e) orientação acerca da necessidade de devolução ao erário dos valores recebidos indevidamente por servidora;
- f) manifestação da UAIG em processos relativos aos horários de aula e pedidos de pagamento de adicional de insalubridade e periculosidade.

As descrições sucintas nos Raints apontaram para a existência de risco de cogestão nestes casos e em outros, embora não seja possível afirmá-lo de maneira conclusiva sem a análise detalhada de cada situação

concreta. De toda forma, as informações fornecidas apontam, primeiramente, que não se trataram de temas estratégicos que devem ser objeto de consultoria (Brasil, 2017a). Caso aceitos tais serviços, deve-se gerenciar o risco de cogestão, estabelecendo salvaguardas e delimitações com a finalidade de que a Uaig não ultrapasse suas responsabilidades como terceira linha (IIA, 2020). Assim, não devem ser abordados casos específicos, nem deve a Uaig se manifestar de maneira que implique em autorização ou homologação. Devem ser desenvolvidos aspectos relacionados à governança, gestão de riscos e controles internos, mantendo independência das responsabilidades da gestão (Brasil, 2017a; 2017b).

Foram identificados, ainda, trabalhos descritos como consultoria indicando a realização de análise da legalidade, atividade que se insere no âmbito competência privativa da Advocacia Geral da União (Brasil, 1993).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi apontar, ainda que de forma mais quantitativa, a adoção do serviço de consultoria pelas unidades de auditoria interna dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Partindo dos conceitos legais e bibliografias da área, procedeu-se à análise documental dos Raints de quatro anos de todos os Institutos.

A atividade de consultoria não é propriamente nova, enquanto previsão conceitual em documentos orientativos da atividade, contudo, sua prática ganhou força mais recentemente, sendo um tema ainda pouco presente na bibliografia especializada.

A consultoria é um serviço de auditoria ao lado da avaliação, com a mesma relevância e complexidade, exigindo técnica e gestão de riscos por parte dos adotantes. Exige um estreitamento das relações com a unidade auditada, especialmente com a alta gestão, solicitante e recebedora dos resultados. Também implica em uma ação sistemática e documentada, de forma a não deixar dúvidas quanto ao que foi estabelecido como entrega e como o trabalho foi desenvolvido.

É imperioso destacar que a consultoria realizada por um auditor em nada substitui o trabalho da gestão. Em primeiro, porque deve ser realizada em parceria, com o envolvimento daquela; em segundo, pois, com a técnica correta, não implica em invasão da discricionariedade e não atrai responsabilidade decisória ao executante.

Contudo, na prática, é possível perceber algumas dificuldades para a implementação pelas Unidades de Auditoria. Esta afirmação parte da análise realizada neste trabalho, bem como da análise bibliográfica realizada, especificamente sobre a aplicação pelos Institutos Federais. Em primeiro, cumpre destacar que a exigência de publicação dos referidos documentos auxiliou na realização desta pesquisa, contudo, em alguns casos, foi necessário fazer uso da Lei de Acesso à Informação para obter os documentos.

A análise realizada permitiu a identificação de quantidade expressiva de referências aos termos relacionados à consultoria, ultrapassando a marca de 500 trabalhos. Entretanto, a avaliação de conteúdo demonstrou que muitas situações alegadas como serviço de consultoria não preenchem os requisitos necessários na normatização atual sobre o tema. Conforme destacado, atividades de gestão da própria unidade de auditoria, e atividades operacionais de apoio à gestão não podem ser incluídas nesta categoria de trabalho.

Noutro giro, a pesquisa mostrou uma adoção gradual e efetiva à prática da consultoria, com adesão às atividades de constituição de políticas de gestão de riscos e controles internos, bem como de integridade, além do apoio à elaboração dos relatórios de gestão. Pouquíssimas unidades nunca relatam algum trabalho de consultoria e o ano de 2021 mostra um decréscimo significativo quanto à não menção.

Não se pode negar, contudo, certa dificuldade no registro de tais atividades que, na maioria das vezes, não aparecem relatadas à similaridade das ações de avaliação, o que leva a crer que ainda estejam fora do contexto de planejamento anual e que, talvez, as normativas existentes, não estejam auxiliando na melhor exposição dos dados.

Pelo exposto, observa-se que o trabalho encontrou limitações decorrentes da imprecisão do emprego dos termos utilizados nos Relatórios Anuais de Auditoria Interna, a vagueza da descrição da atividade, entre outros fatores, que não permitem muita segurança para afirmar o número exato de atividades de consultoria realizados pelas unidades de auditoria interna dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

Como proposta para um trabalho futuro fica o avanço para uma pesquisa qualitativa que envolva entrevistas dos auditores das unidades em busca de compreender melhor as dificuldades de adoção do serviço de consultoria, assim como possíveis fatores de facilitação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 111, 2017a.

BRASIL. Instrução Normativa SFC/CGU nº 8, de 06 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 235, 2017b.

BRASIL. Instrução Normativa SFC/CGU nº 5, de 27 de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 167, 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 29, 1993.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 27-E, 2001.

BRASIL. Lei 11.892 de 30 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 253, 2008.

BRASIL. Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e altera a Lei nº 7.116, de 29 de agosto de 1983, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), a Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012, e a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 60, 2019b.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília 2021b. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/acesso-a-informacao/auditorias-1/manual_de_ao_vf.pdf. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. MPU. **Manual de Consultoria AUDIN-MPU**. Brasília 2022. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/manual-de-consultoria-audin-mpu-atualizado.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024

BRASIL. Portaria CGU/GM nº 777, de 18 de fevereiro de 2019. Deliberação CCCI nº 01/2019: Utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IA-CM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Seção 1, n. 36, 2019a.

BRASIL. Portal Transparência - Detalhamento dos Servidores e Pensionistas. Disponível em: <https://portaltransparencia.gov.br/servidores/consulta?ordenarPor=nome&direcao=asc>. Acesso em: 16 out. 2022.

BRASIL. STJ. **Manual de Consultoria - Exercício**: 2023. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/174273>. Acesso em: 10 mar. 2024.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Declaração de Posicionamento**: o papel da auditoria interna na governança corporativa. Maio de 2018. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Outubro de 2016. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020 - uma atualização das Três Linhas de Defesa**. Julho de 2020. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acesso em: 30 out. 2022.

IIA. The Institute of Internal Auditors. **Definição de Auditoria Interna**. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 10 mar. 2024.

JORGE, R. R. **O Exercício da Atividade de Consultoria pela Auditoria Interna**: critérios e limites de atuação. Dissertação (Mestrado em Governança, Tecnologia e Inovação) – Escola de Educação, Tecnologia e Comunicação, Universidade Católica de Brasília. Brasília, p. 88. 2022.

MEC. **Instituições da Rede Federal**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/rede-federal-inicial/instituicoes>. Acesso em: 15 out. 2022a.

MEC. **Plataforma Nilo Peçanha – Gestão de Pessoas, Dados Gerais**. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/pnp>. Acesso em: 16 out. 2022b.

MEC. **Painel Universidade 360 - Dados Gestão de Pessoas**. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/universidade360/painel-universidade-360>. Acesso em: 16 out. 2022c.

NÓBREGA, P. R. D. **Gestão da Educação Superior sob a ótica da auditoria**: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior) – Centro de Educação, Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, p. 133. 2021.

OLIVEIRA, T. C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. *In: XXV Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Lisboa, Portugal, 24 - 27 nov. 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64191/5/olivetia_publicado_CLAD.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

PEBSP. **Lista de Universidades Federais do Brasil por Estados e Região – 2020**. Disponível em: <https://www.pebsp.com/lista-de-universidade-federais-do-brasil-2020/>. Acesso em: 15 out. 2022.

SANT'ANNA, D. **Consultoria em Auditoria Governamental**: o que é - para que serve - como fazer. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

SOUZA, F. P. de; LOUZADA, F. da R. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. *In: Revista da CGU*, v. 9, n. 15, p. 659-681, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/34389/13/V9.n15_Tr%c3%aas_linhas_de_defesa.pdf. Acesso em: 10 mar. 2024.

TCU. **Relatório de gestão**: guia para elaboração na forma de relato integrado; evolução da prestação de contas. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2022.

Ciclo orçamentário e *accountability* tardio: diagnóstico a respeito do julgamento político das prestações de contas governamentais no âmbito dos estados

Budgetary cycle and late accountability: diagnosis regarding the political judgment of government financial statements within the scope of the state

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i2.873>

João Paulo Landin Macedo¹

RESUMO

O cenário normativo configurado pela Constituição de 1988, em matéria de finanças públicas, revela uma dinâmica estruturada a partir da noção de ciclo orçamentário. Sem embargo, a materialização dos processos que compõem referido ciclo é permeada por tomadas de decisões operadas sob uma perspectiva de supervisão das instâncias sociais e de controle institucionalizado. Neste sentido, desponta o marco teórico atinente à *accountability* horizontal, consoante categorização de O'Donnell (1998), que se traduz na emissão do parecer prévio pelos Tribunais de Contas e o subsequente juízo político emanado do Parlamento. Tendo como objeto de trabalho o perfil temporal do julgamento político das contas de governo, o presente artigo se propõe a investigar a existência de distorções empíricas concernentes ao processo de apreciação e julgamento das contas do chefe do Poder Executivo dos Estados, e onde radica eventual atraso – se na apreciação e envio do parecer prévio pelo órgão de contas ou no processamento da peça nas casas legislativas. Para tanto, em termos metodológicos, para efeito de articulação do diagnóstico em sede jurídico-exploratória, opta-se pela seleção amostral estratificada em subgrupos alusivos às cinco regiões historicamente reconhecidas, elegendo-se o ente federado mais populoso de cada região como caso crítico para análise, que se dá mediante a mobilização de dados qualitati-

¹ Mestrando em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal de Goiás (UFG). Pós-Graduado em Estado de Direito e Combate à Corrupção pela Escola da Magistratura Tocantinense (Esmat). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Católica do Tocantins. Atualmente, é Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Tocantins (TCE/TO). E-mail: joao.macedo@discente.ufg.br

vos, extraídos de fontes primárias (decretos legislativos, projetos de decretos legislativos e pareceres prévios), com enfoque analítico documental, tendo como recorte temporal o período referente às contas de 2010 a 2020.

Palavras-chave: parecer prévio; ciclo orçamentário; contas governamentais.

ABSTRACT

The normative scenario configured by the 1988 Constitution, in matters of public finances, reveals a dynamic structured based on the notion of budget cycle. However, the materialization of the processes that make up this cycle is permeated by decision-making operated from a perspective of supervision of social bodies and institutionalized control. In this sense, the theoretical framework regarding horizontal accountability emerges, according to O'Donnell's (1998) categorization, which translates in the issuance of the preliminary opinion by the Audit Courts and the subsequent political judgment issued of Parliament. Having as its object of work the temporal profile of the political judgment of government accounts, this paper proposes to investigate the existence of empirical distortions concerning the process of assessment and judgment of the accounts of the head of the Executive Branch of the States, and where possible delays arise – whether in the assessment and sending of the preliminary opinion by the accounting body or in the processing of the document in the legislative houses. Therefore, in methodological terms, for the purpose of articulating the diagnosis on a legal-exploratory basis, we opted for a sample selection stratified into subgroups referring to the five historically recognized regions, choosing the most populous federated entity in each region as a critical case for analysis, which takes place through the mobilization of qualitative data, extracted from primary sources (legislative decrees, draft legislative decrees and previous opinions), with a documentary analytical focus, taking as a focus the period referring to the accounts from 2010 to 2020.

Keywords: prior opinion; budget cycle; governmental accounts.

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



Data de submissão: 22/05/2023

Data de aprovação: 28/08/2023

Data de versão final: 06/05/2024

Data de publicação online: 24/06/2024

1 INTRODUÇÃO

O julgamento das contas rendidas pelo chefe do Poder Executivo, no quadrante normativo demarcado pela Constituição de 1988, traduz a etapa final de um ciclo de orçamentação desenhado para definir as estratégias de ação governamental e articular os meios materiais para implementação das políticas públicas. Sob tal prisma, o juízo sobre a correta aplicação dos recursos alocados via execução do orçamento aprovado pelo Poder Legislativo representa a etapa de fundamental relevância para a efetivação da responsabilidade institucional deste agente político – a quem fora outorgado o poder de direcionar a máquina pública e coordenar os programas de ação do Estado – e para realimentação do ciclo de planejamento orçamentário. Daí revelar-se acertada a qualificação do orçamento como instrumento de controle democrático e vetor de *accountability* público.

De efeito, a intempestividade da apreciação das contas governamentais inviabiliza não apenas a adoção de providências políticas e legais pertinentes às irregularidades eventualmente detectadas, mas também que seja incorporado o aprendizado decorrente da análise técnica e do debate político como substrato para a formulação do planejamento orçamentário vindouro. Além disso, o atraso em levar adiante tal exame embaraça a capacidade corretiva da administração pública para regularizar iniciativas em curso.

A lacuna normativa no tocante à previsão explícita, em sede constitucional, infraconstitucional ou regimental, dentro de um prazo específico em que o Poder Legislativo deve levar a termo o julgamento político das contas anuais rendidas pelo governante, conforme preconizado por Coutinho (2020), tem redundado em um cenário de retardamento na apreciação

e decisão final sobre as informações rendidas. Em âmbito federal, referido panorama fático de atraso é bem documentado na literatura especializada. A este respeito, Pessanha (2009) e Oliveira (2017) destacam a finalização tardia do rito procedimental referente ao exame das contas de governo – quando esse é efetivamente completado – reflexo, na observação de Pedreira e Pontes (2004), da pouca importância que os congressistas vêm conferindo a tal expediente enquanto instrumento de controle e planejamento no âmbito das finanças públicas.

Corroborar este cenário o levantamento de dados procedido por Moutinho (2020), relativo às prestações de contas anuais do Presidente da República, no período compreendido entre 1988 e 2018, trazendo à luz evidências concretas sobre a extensão do intervalo que entrepõe a emissão do parecer prévio técnico, pelo Tribunal de Contas da União, e a decisão final lavrada pelo Parlamento, no exercício da competência consignada no art. 49, inciso IX, da CRFB/88. As informações colhidas pelo autor referido dão conta do quadro grave de intempestividade em matéria de julgamento das contas governamentais: dos 31 (trinta e um) exercícios financeiros analisados (1988-2018), 20 (vinte) contas remanesciam sem o respectivo desfecho político, e outras 9 (nove) sequer contavam com parecer da Comissão Mista de Orçamento, na forma do art. 166, §1º, inciso I, da CRFB/88.

Nada obstante, a documentação provida pela literatura a respeito dessa distorção empírica relacionada à apreciação das contas presidenciais, não é objeto de cogitação de modo que a dinâmica retardatária e inconsistente verificada em âmbito federal, no que concerne às contas de governo, se reproduz na realidade dos estados-membros, sendo esse o problema para investigação do qual o presente estudo se presta.

Assim, o objetivo deste artigo é fornecer um diagnóstico acerca do processo de apreciação e julgamento das contas do governador, em relação às datas (variável) nas quais se operam os atos que os compõem, a fim de identificar tendências fáticas que evidenciem possível atraso na emissão do juízo político da prestação de contas do Chefe do Poder Exe-

cutivo estadual, bem assim se esse retardo radica na apreciação e envio do parecer prévio pelos órgãos de contas, ou no processamento da peça nas casas legislativas².

Com efeito, o diagnóstico ora empreendido possui caráter jurídico-exploratório, eis que visa a desenvolver passos iniciais frente ao problema identificado, de tal modo a desvelar levantamentos preliminares que permitam abrir caminhos para investigações mais aprofundadas (Gustin; Dias; Nicácio, 2020, p. 84), sem embargo da finalidade propositiva.

Sob uma vertente predominantemente jurídico-sociológica, a qual intenta fornecer um cenário da realidade estudada, trabalha-se com a hipótese de que o panorama institucional real dos estados pesquisados, no que concerne à apreciação e julgamento das contas de governo, é semelhante ou pior àquele verificado na esfera federal.

Em termos de estratégia metodológica, visando endereçar a questão apresentada como situação-problema, após a delimitação do quadro teórico referente ao ciclo orçamentário e os contornos conceituais da *accountability*, por meio de pesquisa bibliográfica, serão mobilizados dados qualitativos concernentes ao fluxo de atuação dos atores institucionais de controle externo estadual sobre as prestações de contas de governo; o Tribunal de Contas estadual, na emissão do parecer prévio, e a Assembleia Legislativa, quando autua, processa e delibera sobre as contas.

Nessa esteira, para efeito de delimitação dos procedimentos de pesquisa, optou-se pela seleção amostral estratificada em subgrupos alusivos às cinco regiões brasileiras historicamente consideradas (norte, nordeste, centro-oeste, sudeste e sul), elegendo-se o ente mais populoso de cada região como possível caso crítico para análise, orientada por uma estratégia analítica de pesquisa documental sobre os dados registrados. Constituíram, pois, a base do levantamento documental os pareceres prévios,

2 Não constitui, nesta medida, escopo do presente estudo os aspectos materiais concernentes aos processos de análise das contas de governo, a exemplo dos critérios que devem balizar o juízo de aprovação ou reprovação das mesmas, ou de quais dados, demonstrativos ou relatórios devem compor o emaranhado de informações que consubstanciam as “contas” ou, ainda, que possíveis consequências podem advir de uma eventual rejeição das contas pelo Poder Legislativo, embora se reconheça a importância dessas questões.

decretos legislativos e projetos de decreto legislativo (quando ainda não procedido o julgamento das contas em plenário), adotando-se, como recorte temporal, as prestações de contas relativas aos exercícios de 2010 a 2020, sob a justificativa de que tal lapso decenal permita extrair tendências e redundâncias inferidas da realidade institucional dos órgãos de controle externo.

O presente artigo é organizado em quatro seções, em adição à introdução ora apresentada e à conclusão. A seção 1 apresenta o quadro teórico pertinente ao ciclo orçamentário, a partir do qual permitir-se-á descrever as relações que conformam o processo de orçamentação. A seção 2 explora, dentro desse contorno, o controle externo de contas sob a ótica da dimensão horizontal de *accountability*, conferindo ênfase à fiscalização orçamentária e financeira desempenhada pelo Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas, na forma dos arts. 70 e 71 da Constituição Federal. Localizado o orçamento na estrutura teórica do ciclo orçamentário e das ferramentas de *accountability*, a seção 3 delinea melhor a situação problema ao abordar os percalços na consecução plena da *accountability* do ciclo orçamentário no contexto brasileiro, em particular no que tange à apreciação das prestações de contas pelo Parlamento. A seção 4, a seu turno, elucida o processo de mobilização e processamento dos dados qualitativos que servem de base para estratégia analítica via pesquisa documental, bem como apresenta os resultados sintetizados.

2 PRESSUPOSTO TEÓRICO: A CONFORMAÇÃO JUSPOLÍTICA DO CICLO ORÇAMENTÁRIO

Em ordem a analisar a questão que explique o objeto do presente estudo à luz dos marcos teóricos constitutivos da noção de ciclo orçamentário, impende-se traçar os contornos conceituais e elucidar os elementos ou etapas que qualificam este processo na esfera pública.

Todavia, a compreensão da dinâmica do ciclo orçamentário não

prescinde do entendimento prévio acerca da natureza instrumental do orçamento no exercício do poder político, mormente sob o prisma da interação – ora conflituosa, ora harmônica – entre o Poder Executivo, que o executa, e o Poder Legislativo, que o autoriza e o controla.

Nesse diapasão, assinala Burkhead (1971 apud Sanches, 1993, p. 55), que o orçamento se desenvolveu como mecanismo de controle democrático sobre o Poder Executivo, de sorte que “[o] poder financeiro veio fixar-se no Legislativo, com o fim de impedir que o Executivo viesse a instituir tributos arbitrários”. Com efeito, desde a constrição imposta ao poder real, primeiro na seara tributária, por via da Magna Carta, subscrita em 1215, a matriz constitucional de controle das finanças públicas buscou demarcar as balizas jurídicas no âmbito das quais se processa o manejo do patrimônio econômico do Estado, dando ao Poder Legislativo, enquanto instância de representação política do povo-soberano, espaço cada vez mais amplo e fundamental nos processos de alocação de recursos e formulação de políticas públicas.

Para que não descambe em arbítrios, a gestão do poder financeiro (expressão econômica do poder político) foi cercada de constrições institucionais. O sistema orçamentário, ao exigir que as alocações necessárias à implementação dos objetivos governamentais sejam discutidas, apreciadas, aprovadas e escrutinadas pelo Parlamento, em interação com outros atores políticos e sociais, confere o necessário predicado democrático à gestão pública.

De igual sorte, para proporcionar um governo responsável, o orçamento é organizado numa perspectiva cíclica. O ciclo permite que o sistema incorpore e responda às novas informações e, dessa forma, possibilita que o governo seja responsabilizado por suas ações e omissões na condução da máquina pública. De efeito, a periodicidade do processo orçamentário contribui para a manutenção de um governo limitado³.

3 Não se descuida do fato de que o processo orçamentário é permeado por considerações políticas, afinal, as alocações representam escolhas que refletem, em boa medida, a diretriz ideológica materializada no plano de governo do mandatário. Sem embargo, portanto, das influências que o ciclo político-partidário exerce sobre o ciclo orçamentário e a gestão das finanças públicas, tais influxos não constituem parte da abordagem aqui apresentada, que se contera em apresentar, para efeito de delimitação teórica, os traços conceituais do ciclo de orçamentação pública.

Assim, o orçamento resulta da articulação (complexa) de processos concatenados, repetidos periodicamente, que visam à preparação, formulação, aprovação, execução, avaliação e controle das políticas e programas do poder público, para a implementação dos quais são alocados dinheiros públicos, e que se retroalimentam a cada ciclo. Essa variedade de processos viabiliza a interação entre múltiplos atores sociais (políticos, grupos de interesse, cidadãos etc.), cujas demandas competem em um cenário de recursos escassos.

Conforme apregoam Lee, Johnson e Joyce (2021, p. 105), a literatura especializada costuma decompor o ciclo orçamentário em quatro macroetapas, no bojo das quais se processam outras várias fases. A primeira consubstancia a preparação e apresentação da proposta orçamentária, tarefa usualmente reservada ao Poder Executivo e que envolve, para além da estimativa de tendências econômicas com vistas à determinação das receitas, a formulação do programa de trabalho e a consolidação da proposta (a partir dos projetos encaminhados pelas unidades setoriais) que será submetida à apreciação do Poder Legislativo. Na segunda, incumbe ao Parlamento submeter a proposta a discussão no âmbito das comissões internas, promovendo eventuais revisões de estimativas e o acatamento de emendas ao programa de trabalho para, em seguida, aprovar a peça orçamentária, de sorte que as despesas nela consignadas retem autorizadas pelo povo, através de seus representantes. A terceira fase compreende a execução do orçamento, que se procede mediante a expedição do plano de desembolso, cujo escopo consiste em ajustar o programa financeiro (de gastos) com o fluxo das receitas disponíveis, sem prejuízo do acompanhamento empreendido pelas instâncias de controle interno e externo da administração. A última fase do ciclo orçamentário inclui a produção dos balanços gerais e demonstrativos de execução que constituem a prestação de contas, cujo conteúdo será auditado, sob o viés técnico, por instituições superiores de controle, e apreciado pelo Poder Legislativo, a quem coube avalizar as dotações inscritas na lei orçamentária.

Não menos importante, ainda nesta quarta etapa, é o exame dos resultados de fiscalização pelas unidades administrativas, para efeito de aprimoramento do processo de planejamento orçamentário. A propósito, sobreleva Boechat (2018, p. 142): “[a]s etapas do ciclo orçamentário devem estar devidamente interligadas em um ciclo benigno de retroalimentação que harmonize planejamento, execução e controle”.

De efeito, conforme se depreende do esquema ora traçado, o processo orçamentário opera a partir de uma inter-relação (pretensamente) construtiva entre poderes, que confere legitimidade democrática às políticas públicas e atrai *accountability* aos governantes. A primeira e a terceira fases são conduzidas pelo Poder Executivo, ao passo que na segunda e na quarta fases, o protagonismo remanesce com o Poder Legislativo.

O cenário institucional articulado pela Constituição Federal de 1988 (doravante nominada, abreviadamente, de CRFB/88) ampliou o horizonte programático do ciclo orçamentário mediante a estruturação de um encaideamento normativo integrado por três leis, que devem se interligar materialmente, quais sejam: Plano Plurianual (art. 165, §1º), voltado ao delineamento das macro-orientações de políticas públicas, cuja vigência se estende por 4 (quatro) exercícios; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 165, §2º), que fixa a política de gastos, estabelece metas fiscais e orienta o processo de orçamentação, funcionando como elo de conexão entre o planejamento de médio prazo (traduzido no PPA) e o de curto prazo (exprimido na LOA) e; a Lei Orçamentária Anual (art. 165, §5º), que contempla as dotações específicas destinadas ao atendimento dos programas governamentais.

A este respeito, o art. 84, inciso XXIII, em leitura conjugada com o art. 165, *caput*, da CRFB/88, comete ao Presidente da República a iniciativa privativa para propositura das três leis em referência.⁴ Enviadas

⁴ Vale notar que não obstante a Constituição Federal elenque a apresentação da proposta orçamentária dentre as “competências privativas” do chefe do Poder Executivo, tal medida assume contornos mandatórios, de vez que o seu não exercício rende ensejo à caracterização de infração político-administrativa qualificada como crime de responsabilidade, conforme disposição contida no art. 10, item 1, da Lei nº 1.079/1950 (“não apresentar ao Congresso Nacional a proposta do orçamento da República dentro dos primeiros dois meses de cada sessão legislativa”), capitulação que estende, por força do art. 74 da mencionada Lei, aos governadores dos estados, bem assim a previsão inscrita no art. 4º, inciso V, do Decreto-Lei nº 201/1967 (“deixar de apresentar à Câmara, no devido tempo, e em forma

ao Congresso Nacional, os projetos de lei submeter-se-ão ao crivo da Comissão Mista de Senadores e Deputados a que se reporta o §1º do art. 166 da CRFB/88, que terá competência para emitir parecer e apreciar as emendas parlamentares ao seu conteúdo. Na dicção do art. 48, inciso II, da CRFB/88, cumprirá ao Congresso Nacional aprovar, sob a forma de lei ordinária, os planos orçamentários, ao que se seguirá a sanção presidencial⁵.

Uma vez aprovados, os planos serão executados pelas instâncias administrativas, com os olhos voltados para a programação financeira estabelecida e as metas consignadas no planejamento – ou assim se deveria proceder, idealmente. À vista do encerramento do estágio de aplicação micro, consubstanciado na LOA, produzir-se-ão os relatórios de execução e balanços gerais constitutivos da prestação de contas, obrigação deferida a todo aquele que “utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos”, na forma do parágrafo único do art. 70 da CRFB/88. Exsurge, nesta medida, a atuação do controle externo de contas, responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio imprescindível do Tribunal de Contas da União (cf. art. 70 e 71, da CRFB/88). A esse último órgão caberá proceder a uma avaliação técnica das contas rendidas pelo chefe do Poder Executivo, a propósito das quais emitirá um parecer prévio, nos moldes do inciso I do art. 71, que subsidiará a julgamento definitivo das contas perante o Poder Legislativo, no exercício da competência que lhe confere o art. 49, inciso IX, da CRFB/88, abrindo ensejo à responsabilidade institucional e democrática do governo e unindo as pontas do ciclo orçamentário.

Convém considerar, para efeito de parametrização do tema, que o processo de orçamentação delineado na CRFB/88 intentou superar a pers-

regular, a proposta orçamentária”), no que diz respeito aos prefeitos municipais.

5 Atende-se, com isto, o pressuposto democrático de gestão do patrimônio estatal, haja vista serem vedados, por determinação expressa da Constituição, o início de programas ou projetos não incluídos na LOA (art. 167, inciso I) e a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, inciso II).

pectiva estática e puramente contábil que prevaleceu em períodos pretéritos, nos quais se enxergava na peça orçamentária um mero receptáculo de estimativas e previsões desconectadas com o planejamento estratégico, dando lugar, ao menos normativamente, à formatação do orçamento-programa, orientado à consecução dos resultados de políticas públicas a partir da alocação eficiente de meios; aderente às metas e objetivos traçados previamente. Daí se pode afirmar a relevância de estarem interconectados aos estágios do processo orçamentário, de tal modo que o desempenho alcançado e efetivamente avaliado proporcione informações úteis à realimentação do planejamento. Avulta, de igual modo, a importância em superar bloqueios e afastar impasses que embarguem a finalização adequada do circuito.

Por isso, embora se tenha tratado do ciclo de orçamentação desde uma perspectiva normativa, baseada sobretudo nos comandos inscritos na Constituição Federal, não se deve descurar da distância que segrega a norma constitucional da realidade institucional. O curso real da orçamentação apresenta lacunas atávicas, que suscitam sérios prejuízos à qualificação do gasto e, nesta medida, ao atendimento dos objetivos públicos. Tais lapsos irrompem desde a confecção formalística dos planos orçamentários, passam pelo caráter destrambelhado da execução financeira e alcançam, de modo destacado, dado o objeto deste estudo, a deficiente operacionalização do controle mediante a apreciação das contas governamentais.

3 ACCOUNTABILITY HORIZONTAL NO CICLO ORÇAMENTÁRIO E O CONTROLE EXTERNO DE CONTAS

Um dos mais marcantes desafios que subjaz à política democrática consiste na forma como o poder deferido ao Estado é alocado e exercido na sociedade. Na medida em que este processo, nas democracias liberais representativas, opera mediante a eleição de um grupo de agentes, aos quais se outorga mandatos com vistas a que atuem em favor dos representados, surge indispensável o controle sobre suas escolhas.

De fato, assumindo-se que a garantia das liberdades públicas pressupõe a legitimação da ação do Estado perante a sociedade, resulta imprescindível o monitoramento, a fiscalização, a correção de desvios e a responsabilização institucional dos governos. Com efeito, o termo que exprime essa necessidade de impor constrições ao manejo do poder político e que, nesta medida, opera como critério de legitimação da atuação estatal, é a *accountability*, que, na definição apregoada por Schedler (1999, p. 14), consiste na capacidade de “assegurar que os agentes públicos prestem contas por suas condutas, ou seja, que estejam obrigados a justificar e a informar sobre suas decisões (*answerability*) e que eventualmente possam ser castigados por elas (*enforcement*)”⁶.

Sob essa conotação, a *accountability* corresponde, na sua essência, à obrigação cominada a todos aqueles que representam interesses alheios (mormente na esfera das relações públicas) de fornecer explicações e render contas acerca das escolhas realizadas no exercício da função pública, sujeitando-os, caso sejam constatadas irregularidades, à imputação de sanções jurídico-políticas.

Tem-se a aglutinação, no mesmo conceito, de uma relação obrigacional antecedente, traduzida no dever de explicação e de rendição de contas; e uma dimensão consequencial, que remete à aplicação do castigo ou do prêmio em face dos resultados auferidos⁷. A este propósito, Manin, Pzeworski e Stokes (1999, p. 40) ressaltam que os governos são “accountable” caso os

6 Nada obstante se tenha empregado o modelo conceitual de *accountability* preconizado por Andreas Schedler (1999), pois que dotado da concisão e objetividade necessárias à abordagem do tema neste espaço, a doutrina brasileira discute desde há muito a melhor tradução para o termo à língua portuguesa, que logre expressar todos os aspectos que dimanam do seu conceito. Neste sentido, confira-se o artigo de autoria de Campos (1990), cujo título ilustra bem a tentativa de encontrar expressão corresponde no vernáculo: “*Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português”. Em ocasião posterior, Pinho e Sacramento (2009), com esteio nos fundamentos abordados por Campos (1990), recobram a tarefa à luz das mudanças verificadas no contexto jurídico-político brasileiro; concluem, ademais, que embora ainda se revele difícil a tarefa de apontar uma palavra que elucide a essência do vocábulo estrangeiro, é possível constatar uma aproximação do conteúdo do seu conceito com a realidade da administração pública brasileira.

7 Esmiuçando aludido esquema conceitual, Bovens (2006) delimita os contornos da *accountability* desde o ponto de vista de uma relação social específica, que pressupõe a concorrência de três elementos, a saber: (a) a existência de um ator que provê informações a respeito de suas condutas a um determinado fórum, de tal sorte que (b) se proceda à justificação de tais condutas – e não a simples divulgação ao público, (c) exsurgindo a possibilidade de discussão e avaliação pelo fórum, bem assim a faculdade de cominar penalidades ou recompensas em vista dos comportamentos adotados. Em sentido semelhante, identificando a *accountability* com a troca de informações, justificação e julgamento, ver Schmitter (2004, p. 47) e Rosanvallón (2015, p. 245).

cidadãos logrem discernir se os governantes estão ou não atuando na defesa dos interesses públicos e podem lhes aplicar sanções apropriadas.

Sob tal vertente teórica, a questão do controle assume uma dimensão de legitimidade, de vez que o poder incontido é irreconciliável com o poder legítimo. A accountability pública, ao aparelhar a sociedade com a capacidade para exigir dos seus representantes políticos que respondam por seus atos e omissões, constitui uma dimensão basilar do regime democrático e da forma republicana de governo (Waldron, 2014, p. 5).

Ademais, nas democracias liberais representativas, o espaço que medeia os agentes públicos e os cidadãos-eleitores demanda a edificação de arranjos institucionais que assegurem que essa lacuna não redunde em governos cujas políticas estejam dissociadas das preferências coletivas. É a isso que se reporta Bobbio (2001, p. 36-37) ao asseverar que a democracia, hoje significa, antes de qualquer coisa, “preencher o máximo possível o vazio entre indivíduo e Estado”, reconduzindo o Estado ao nível dos homens.

No que diz respeito ao eixo por intermédio do qual operam as instituições de *accountability* pública, acolhe-se a classificação proposta por O'Donnell (1998), empregada aqui com o escopo para elucidar os contornos do controle externo das contas. Valendo-se de uma metáfora espacial, O'Donnell situa os mecanismos de *accountability* em duas vertentes: uma vertical e outra horizontal.⁸

Em sua dimensão vertical, a *accountability* pública remete ao marco institucional de autorização e legitimação do poder político através de eleições periódicas. A vertente eleitoral da responsabilização democrática segue o princípio segundo o qual as preferências sociais devem se refletir nos programas de ação governamental. É dizer, os governos devem ser responsivos às demandas dos que lhe outorgaram o poder de agir em nome

⁸ Vale anotar, ainda que a título retórico, os aportes teóricos deduzidos por Smulovitz e Peruzzoti (2002) e Willeman (2020), com base nos estudos iniciais de O'Donnell, no que concerne ao enquadramento, na classificação que toma como critério o eixo de operação das instituições de *accountability*, do controle social, dando azo à existência de categorias específicas referentes à *accountability* social e diagonal. Em menor amplitude, essa dimensão do controle é tratada por O'Donnell na seara dos mecanismos verticais de *accountability*. A matéria, todavia, em virtude da constrição de espaço e do enfoque deste artigo, não merecerá análise aprofundada.

de todos. A eleição permite que os cidadãos sancionem (ao não reeleger) ou premiem (ao reeleger) governantes que desincumbiram bem deste encargo público e, assim, gera bons incentivos para que estes sejam responsivos aos eleitores.

Nada obstante, as eleições não constituem o único mecanismo por meio do qual se permite induzir os governos a atuar de maneira representativa. Para utilizar a linguagem empregada por O'Donnell (1998), enquanto a eleição revela um instrumento vertical de *accountability*, as instituições democráticas devem prover também mecanismos horizontais de controle, de sorte que os poderes separados de governo respondam e prestem contas não apenas aos cidadãos, senão também entre uns e outros.

Nesta ordem de ideias, na medida em que o eixo vertical da *accountability* pretende assegurar a feição democrática do poder político, dotando os cidadãos do direito à participação na escolha de quem os governará nos próximos anos, o eixo horizontal encerra o desejo de reforçar os ingredientes liberal e republicano, propiciando controles intraestatais⁹. Surge possível, assim, com esteio nas lições de O'Donnell, definir a *accountability*, em sua faceta horizontal, como:

A existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o *impeachment* contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas (O'Donnell, 1998, p. 40).

No campo do controle financeiro-orçamentário, desponta, como expressão típica da dinâmica intraestatal de *accountability*, a fiscalização das contas públicas por ação do Poder Legislativo, apoiado nessa tarefa por organismos autônomos de auditoria. No contexto brasileiro, por determinação explícita dos artigos 70 e 71 da CRFB/88, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da ad-

⁹ A expressão é extraída da obra de Mainwaring (2003, p. 8), por esse empregada para designar a fiscalização exercida por agências estatais sobre órgãos ou autoridades inseridas no próprio corpo do Estado, tais como comissões parlamentares de inquérito e instituições autônomas de auditoria.

ministração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Parlamento, mediante controle externo, com o auxílio, neste caso, da Corte de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Em relação ao ramo específico do controle externo de contas, a CRFB/88 impele os governantes a, anualmente, prestar contas referentes ao exercício anterior, a teor do que prescrevem os arts. 84, XXIV, 31, §2º e 75 da Carta. Sob aludida sistemática, as contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo serão apreciadas pelo Tribunal de Contas competente (esfera controladora técnica) e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo (esfera controladora política), conforme inteligência que emana dos arts. 71, I, 75, e 49, IX, da CRFB/88.

Neste âmbito, fica claro o entrelaçamento entre as instâncias de controle técnico e parlamentar. No exercício de sua função consultiva, o órgão de contas emitirá parecer prévio sobre os balanços gerais e demonstrativos contábeis remetidos pelo chefe de governo. Trata-se de ato fundamentado cuja modificação é vedada ao Poder Legislativo, que deve apenas considerá-lo ou não por ocasião do juízo parlamentar sobre tais contas (Moreira Neto, 2017, p. 40). Referido parecer visa subsidiar o parlamento com a análise da conjuntura econômica, da ação setorial do governo e da implementação das políticas públicas contempladas nos planos orçamentários; constitui, nesta medida, importante fonte de informações para o juízo político, bem assim à materialização do controle social.

À casa legislativa, cujas funções típicas estão a de controlar a atividade do governo, de averiguar a boa execução das leis que foram aprovadas (no caso, as leis orçamentárias), incumbirá analisar o conteúdo do parecer prévio, primeiro, através da comissão mista permanente a que se refere o art. 166, §1º, da CRFB/88 – que, nos moldes da Resolução nº 01/2006-CN, que disciplina a apreciação das contas presidenciais, corresponde à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – e, após, mediante a análise do parecer da comissão pelo Plenário do

Congresso Nacional, que emitirá juízo definitivo sobre as contas. Importa elucidar que, por força do princípio da simetria, as etapas que constituem o processo orçamentário, inclusive no respeitante à apreciação das contas pelos órgãos de controle externo, são replicadas nos estados e municípios, presentes as adequações necessárias à estrutura institucional destes entes federados, tais como a natureza da comissão parlamentar que examina as contas do Chefe do Poder Executivo, que, no caso dos entes subnacionais, dado o caráter unicameral das Assembleias e Câmaras Legislativas, não é mista. Ademais, a jurisprudência admite que a regulação local preveja prazos distintos daqueles consignados no art. 35, §2º, do ADCT, no tocante à dinâmica de apresentação e devolução dos projetos de PPA, LDO e LOA, ao menos enquanto não editada a Lei Complementar de que trata o art. 165, §9º, da CRFB, destinada a disciplinar os prazos para edição das normas orçamentárias. De modo semelhante, o art. 57, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ressalva, quanto ao prazo para que o Tribunal de Contas emita o parecer prévio conclusivo sobre as contas, a possibilidade de previsão de prazos específicos nas constituições estaduais e leis orgânicas dos municípios.

4 ACCOUNTABILITY TARDIO E DELIMITAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Demarcado o campo teórico da investigação, convém traçar com maior precisão os contornos da situação que constitui o problema a ser endereçado no ensaio e o respectivo método de abordagem.

O julgamento das contas de governo representa o ápice da atividade legislativa no que toca às finanças públicas, pois, segundo Pessanha (2009, p. 254), “encerra o ciclo orçamentário iniciado com a aprovação do orçamento anual. Lembrando Montesquieu, traduz a verificação por parte do Legislativo da boa execução, ou não, da lei aprovada”. Cuida-se, assim, na acepção de Oliveira (2017, p. 28), de processo de relevo constitucional e de

elevada sensibilidade política para as discussões públicas a respeito do cumprimento do orçamento público, dos resultados dos programas governamentais, da situação das contas públicas e da confiabilidade dos dados contábeis.

Sem embargo dessa sobrelevada importância da fase de apreciação das contas para o desfecho do processo de orçamentação e, afinal, da garantia dos direitos fundamentais mediante políticas sociais, a CRFB/88, a despeito de estabelecer prazos específicos para que o chefe do Poder Executivo envie as contas para o Tribunal de Contas, 60 dias após a abertura da sessão legislativa, nos termos do art. 84, XXIV, da CRFB/88; e para que o órgão de contas pronuncie o parecer prévio, 60 dias a contar do recebimento da prestação de contas, a teor do art. 71, I, da CRFB/88, deixa de consignar lapso a ser observado pelo Parlamento para emissão do juízo definitivo sobre o balanço geral da administração pública.¹⁰ De forma lacônica e pouco esclarecedora, a Constituição, ao versar acerca da competência de julgamento das contas pelo Congresso Nacional, em seu art. 49, IX, se reduz a estatuir que o juízo será efetivado “anualmente”.

No âmbito da regulação interna concernente à Comissão Mista de Orçamentos, trazida pela Resolução nº 1/2006-CN, em que pese a estipulação de intervalos temporais atinentes ao processo de apreciação das contas, conforme se extrai do art. 116, não subsiste previsão específica quanto ao prazo dentro do qual a deliberação plenária (sobre o parecer da CMO) deverá ocorrer.¹¹

10 Em vista da não apresentação das contas, pelo chefe do Poder Executivo, no prazo fixado na Constituição Federal, competirá à Câmara dos Deputados, por determinação do inciso II do art. 51 da CRFB/88, proceder à tomada de contas do Presidente da República, sem prejuízo da já explorada caracterização de crime de responsabilidade.

11 Nos termos do citado art. 116 da Resolução nº 1/2006-CN, presente no Capítulo X (“Da Apreciação das Contas”), na Seção II (“Dos Prazos”): Art. 116. Na apreciação das prestações de contas serão observados os seguintes prazos: I - até 40 (quarenta) dias para a apresentação, publicação e distribuição do relatório e do projeto de decreto legislativo, a partir do recebimento do parecer prévio; II - até 15 (quinze) dias para apresentação de emendas ao relatório e ao projeto de decreto legislativo, a partir do término do prazo previsto no inciso I; III - até 15 (quinze) dias para a apresentação do relatório às emendas apresentadas, a partir do término do prazo previsto no inciso II; IV - até 7 (sete) dias para a discussão e votação do relatório e do projeto de decreto legislativo, a partir do término do prazo previsto no inciso III; V - até 5 (cinco) dias para o encaminhamento do parecer da CMO à Mesa do Congresso Nacional, a partir do término do prazo previsto no inciso IV; VI - até 3 (três) dias para a sistematização das decisões do Plenário do Congresso Nacional e geração dos autógrafos, a partir da aprovação do parecer pelo Congresso Nacional.

Conforme Oliveira (2017, p. 53), a exiguidade dos prazos, para envio das contas e emissão do parecer prévio, visa possibilitar o uso das análises nas discussões orçamentárias, que se processam (segundo o figurino normativo) no segundo semestre. Observados os prazos, o Congresso Nacional teria em mãos, antes do final do primeiro semestre, dados técnicos para subsidiar a estratégia de alocação de recursos no orçamento e avaliação das políticas públicas.

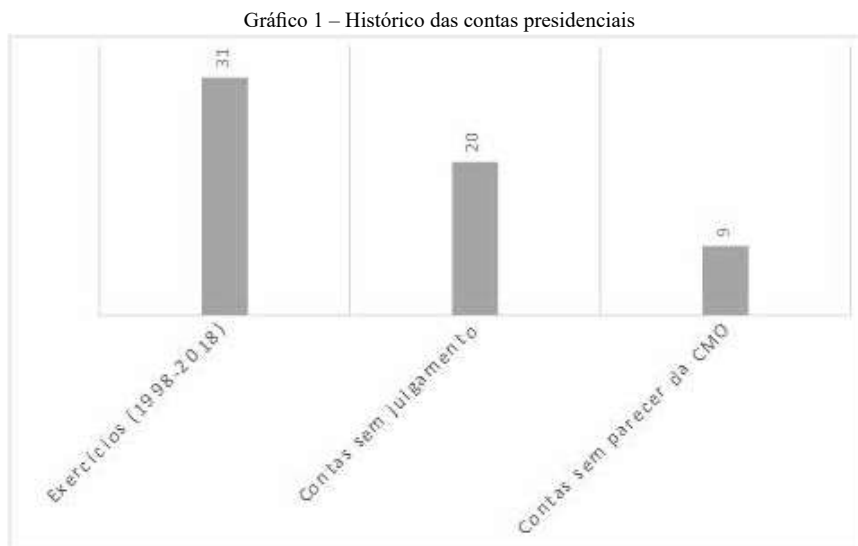
Referida lacuna normativa, com efeito para além de outras causas que merecem pesquisas à parte, tem redundado em um cenário de omissão parlamentar, ou, pelo menos, de significativo atraso na apreciação das contas governamentais.

A respeito, Pessanha (2009, p. 259) averba que, “completadas duas [à época] décadas de vigência da Constituição de 1988, não há muitos motivos para comemorar”, se tomadas em consideração a utilização pelo Poder Legislativo de duas das suas principais prerrogativas de controle, quais sejam, as indicações dos ministros do TCU e a fiscalização final dos atos do Poder Executivo. A este propósito, consigna Oliveira (2017, p. 18):

[...] a apreciação da prestação de contas do chefe do Poder Executivo, precedida de parecer prévio do Tribunal de Contas, tem sido um ritual de mínima relevância prática; um ritual tardiamente finalizado e de nenhuma consequência prática. Um dos fatores que explicam o desinteresse parlamentar é que, surpreendentemente e incoerentemente, a Constituição, as leis e as normas internas das casas legislativas pouco dispõem sobre essas questões essenciais (Oliveira, 2017, p. 18).

Ao traçar o histórico das contas presidenciais, Moutinho (2020, p. 26) coloca em evidência a amplitude do intervalo que medeia a apreciação do parecer prévio pela Corte de Contas e o julgamento final pelo Congresso Nacional. Desta forma, o juízo sobre as contas governamentais, quando ocorre, se dá de maneira descontextualizada do planejamento orçamentário, inviabilizando, de um lado, a responsabilização político-democrática inerente à no-

ção de *accountability* e, por outro, a incorporação do aprendizado e da crítica parlamentar aos processos de planejamento estratégico. Os dados levantados por Moutinho (2020, p. 539-540) podem ser sumarizados no seguinte gráfico:



Fonte: elaboração do autor com base nas informações de Moutinho (2020).

Vale acrescentar, a tal respeito, notícia recente veiculada em diferentes veículos de comunicação social, dando conta da intenção do presidente da Comissão Mista de Orçamento, deputado Celso Sabino, de votar, com anos de atraso, as prestações de contas dos governos Collor (1990), Dilma (2013, 2014/2015), Temer (2016/2017/2018) e Bolsonaro (2019/2020).

A fim de endereçar a questão indicada como situação-problema desta pesquisa, serão mobilizados dados qualitativos, extraído de fontes primárias, a respeito do fluxo de atuação dos atores de controle externo estadual sobre as contas governamentais; o Tribunal de Contas estadual, na emissão do parecer prévio; e a Assembleia Legislativa, na autuação, processamento e deliberação a respeito das contas.¹²

¹² Atestando o enquadramento no gênero de pesquisas empíricas, Epstein e King (2013, p. 11) ensinam que “o que faz uma pesquisa ser empírica é que seja baseada em observações do mundo – em outras palavras, dados, o que é apenas um termo para designar os fatos sobre o mundo”.

Do ponto de vista do desenho de pesquisa, optou-se pela seleção amostral estratificada em subgrupos alusivos às cinco regiões brasileiras historicamente consideradas (Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul), elegendo-se o ente mais populoso de cada região como possível caso crítico para análise (no caso, os estados do Pará, Bahia, Goiás, São Paulo e Paraná, respectivamente), mediante estratégia analítica de pesquisa documental sobre os dados colhidos. Constituíram a base do levantamento documental os pareceres prévios, decretos legislativos e projetos de decreto legislativo (quando ainda não procedido o julgamento das contas), adotando-se, como recorte temporal, as prestações de contas relativas aos exercícios de 2010 a 2020, haja vista que o lapso decenal é considerável e permite aferir tendências e redundâncias com melhor acuidade na realidade das instituições de controle externo, referente à temática ora tratada.

5 ANÁLISE DOS DADOS DE PESQUISA: EVIDÊNCIAS DE UM CONTROLE DISTORCIDO

Tendo em consideração a ausência de uniformidade metodológica (processual), nos estados, para operacionalização do julgamento das contas governamentais, e a possibilidade de regulamentação específica dos prazos referentes às etapas do ciclo orçamentário, a despeito da previsão geral contida no §2º do art. 35, do ADCT (no tocante à tramitação das normas orçamentárias), no art. 84, XXIV, da CRFB/88 (quanto à rendição das contas pelo chefe do Poder Executivo) e no art. 71, I, da CRFB/88 (no que respeita à emissão do parecer prévio pelo Tribunal de Contas), fez premente levantamento normativo prévio, no âmbito das entidades federativas pesquisadas, acerca do arcabouço regulatório pertinente.

Neste sentido, com exceção do estado da Bahia, cuja Constituição estabelece, no inciso IX do art. 71, que o julgamento das contas do governador será levado a efeito em até 60 dias do recebimento do parecer prévio do Tribunal de Contas estadual, nenhum outro estado, dentre aqueles pes-

quisados, provê prazo para condução do juízo político. Insta destacar, todavia, a previsão consignada no art. 9º, §4º, da Constituição do Estado de São Paulo, nos termos da qual a sessão legislativa não será interrompida antes da deliberação sobre as contas prestadas pelo governador, referentes ao exercício anterior.

No mais, os estados costumam disciplinar prazos específicos apenas quanto ao procedimento interno de análise das contas no âmbito das comissões legislativas responsáveis pela emissão de parecer, à luz do regimento interno da Assembleia Legislativa. É o que sucede, por exemplo, na Bahia (arts. 210 a 217 do Regimento Interno da Assembleia), São Paulo (arts. 236 e 237 do Regimento Interno da Assembleia),

Relativamente à investigação da variável “data”, a coleta dos dados envolveu a pesquisa junto aos portais eletrônicos dos Tribunais de Contas estaduais e das Assembleias Legislativas. No caso dos órgãos de contas dos entes pesquisados, os sítios eletrônicos disponibilizam segmentos específicos referentes às contas de governador, tornando simples o acesso aos pareceres prévios e, desta feita, das respectivas datas de expedição. Considerou-se, para tal fim, a data relativa à sessão plenária de apreciação das contas. No caso dos órgãos legislativos, os sistemas de busca processual não apresentaram, em alguns casos, semelhante facilidade. Em Goiás, por exemplo, o sítio eletrônico da Assembleia Legislativa (Alego) não dispõe de ferramenta específica destinada à consulta processual mediante a busca por palavras-chave; neste caso, os processos concernentes à recepção e apreciação das contas (à luz do parecer prévio do TCE) se deu por intermédio da ferramenta “opine cidadão”, onde foi possível obter acesso às proposições legislativas e o seu desenvolvimento.

No âmbito das casas legislativas estaduais foram consideradas para efeito de análise dos dados, as datas de autuação do processo referente à apreciação das contas, igualmente a data de realização do julgamento, conforme consignado no decreto legislativo ou resolução que consubstanciam referido juízo. Vale lembrar que o exercício da competência de julga-

mento das contas, no âmbito do Poder Legislativo, se processa mediante a proposição, discussão e votação de um ato normativo assemblear – um decreto legislativo, nos casos de Bahia, São Paulo, Goiás e Pará, e uma resolução, no caso do Paraná. A perquirição acerca da data de autuação visou a aferir a densidade do procedimento no âmbito interno dos órgãos legislativos, ou seja, a profundidade das discussões e debates em torno das prestações de contas da administração estadual.

Os dados agregados, individualmente examinados, constam das tabelas adiante (Tabelas 1, 2, 3, 4 e 5), representativas do histórico de apreciação e julgamento das contas governamentais nos estados da Bahia, de São Paulo, do Paraná, de Goiás e do Pará.

Tabela 1 – Histórico de apreciação e julgamento das contas de governo

Estado da Bahia					
Contas (ano)	TCE		Autuação	Assembleia Legislativa	
	Parecer	Data	Data	Julgamento	Data
2020	Aprovação com ressalvas	11/8/2021	12/8/2021	Aguardando	NA
2019	Aprovação com ressalvas	2/9/2020	3/9/2020	Aguardando	NA
2018	Aprovação com ressalvas	12/6/2019	13/6/2019	Aprovação	7/7/2021
2017	Aprovação	13/6/2018	13/6/2018	Aprovação	15/6/2021
2016	Aprovação	14/6/2017	20/6/2017	Aprovação	17/12/2019
2015	Aprovação	14/6/2016	15/6/2016	Aprovação	21/8/2019
2014	Aprovação	17/6/2015	19/6/2015	Aprovação	31/5/2016
2013	Aprovação	11/6/2014	18/6/2014	Aprovação	30/12/2014
2012	Aprovação	11/6/2013	12/6/2013	Aprovação	25/11/2014
2011	Aprovação	18/6/2012	19/6/2012	Aprovação	25/11/2014
2010	Aprovação	15/6/2011	16/6/2011	Aprovação	19/11/2013

Fonte: dados da pesquisa (2023).

No que diz respeito à Bahia (Tabela 1), certos aspectos são dignos de nota. Em primeiro plano, denota-se regularidade na atuação do TCE/BA relativa às contas, visto que os pareceres prévios são exarados quase sempre no mesmo período, mês de junho do exercício seguinte à execução orçamentária, ressalvadas as contas de 2019 e 2020, com dispersões pouco significativas. No âmbito da ALE/BA, todavia, apenas as contas de 2013 foram efetivamente julgadas no exercício seguinte àquele em que se operou a execução do orçamento. Bem de ver, para mais, que grande parte das deliberações se processam “no atacado”, com duas ou mais contas decididas na mesma oportunidade. Foi assim com as contas de 2018 e 2017, julgadas, respectivamente, em junho e julho de 2021 e, de forma mais acintosa, com as contas de 2011, 2012 e 2013, decididas em novembro e dezembro de 2014; as duas primeiras, inclusive, levadas a julgamento no mesmo dia (25/11/2014).

Tabela 2 – Histórico de apreciação e julgamento das contas de governo

Estado de São Paulo					
Contas (ano)	TCE		Autuação	Assembleia Legislativa	
	Parecer	Data	Data	Julgamento	Data
2020	Aprovação com ressalvas	23/6/2021	18/11/2021	Aprovação	14/12/2021
2019	Aprovação com ressalvas	30/6/2020	5/12/2020	Aprovação	10/12/2020
2018	Aprovação com ressalvas	26/6/2019	17/12/2019	Aprovação	17/12/2019
2017	Aprovação	28/6/2018	5/12/2018	Aprovação	13/12/2018
2016	Aprovação com ressalvas	21/6/2017	15/12/2017	Aprovação	26/12/2017
2015	Aprovação com ressalvas	15/6/2016	21/12/2016	Aprovação	21/12/2016
2014	Aprovação com ressalvas	17/6/2015	5/11/2015	Aprovação	17/12/2015
2013	Aprovação	11/6/2014	17/12/2014	Aprovação	18/12/2014
2012	Aprovação	12/6/2013	7/11/2013	Aprovação	20/12/2013
2011	Aprovação	27/6/2012	12/12/2012	Aprovação	20/12/2012
2010	Aprovação	15/6/2011	12/10/2011	Aprovação	15/12/2011

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Dentre os estados pesquisados, São Paulo (Tabela 2) é o que melhor demonstra regularidade no que tange ao processo de apreciação e julgamento das contas do governador. Em todos os exercícios pesquisados, tanto os pareceres prévios como a deliberação assemblear foram conduzidos em datas aproximadas (junho para o TCE/SP e dezembro para a Alesp). Ainda assim, é possível perceber a ocorrência de distorções empíricas passíveis de crítica. Tendo em mira as datas de autuação das contas no âmbito da Assembleia Legislativa, depreende-se que se revestem de pouca densidade os debates que precedem à decisão definitiva do plenário. Com efeito, somente no que atine às contas de 2010, 2012 e 2014, o interregno entre a autuação dos processos e a expedição do decreto legislativo ultrapassou um mês. Nos demais casos, o rito de análise, que compreende, nos moldes dos arts. 236 e 237 do Regimento Interno da Alesp,¹³ a tramitação junto à Comissão de Finanças, Tributação e Controle para emissão de parecer não extravasou os 30 (trinta) dias, havendo, inclusive, casos (nas contas de 2015 e 2018) em que a autuação e julgamento ocorreram no mesmo dia, devendo-se o encurtamento à dispensação do trânsito junto à comissão de finanças, com o parecer do relator convertendo-se em voto no Plenário. Interessa notar, inclusive, quanto a tais contas, julgadas em lapso curtíssimo, que receberam parecer prévio pela aprovação com ressalva, o que faria presumir a incidência de maior ônus argumentativo da casa legislativa para ratificar ou rejeitar a opinião técnica.

13 Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

Artigo 236 - As contas apresentadas pelo Governador, que abrangerão a totalidade do exercício financeiro do Estado, compreendendo as atividades do Executivo, do Legislativo, do Judiciário e do Tribunal de Contas, deverão dar entrada na Assembleia até 30 de abril de cada ano.

§1º - O Presidente da Assembleia, independentemente de sua leitura no Pequeno Expediente, mandará publicar, dentre as suas peças, o balanço geral, e comunicará o recebimento ao Tribunal de Contas.

(...)

§ 3º - Recebido o parecer do Tribunal de Contas, o Presidente da Assembleia fará-o publicar e encaminhá-lo-á à Comissão de Finanças, Orçamento e Planejamento, que terá o prazo de 30 dias para emitir parecer, concluindo por projeto de decreto legislativo.

§ 4º - O projeto a que se refere o parágrafo anterior tramitará em regime de prioridade.

§ 5º - O projeto referido nos parágrafos anteriores, depois de ouvida a Comissão de Fiscalização e Controle, será incluído na Ordem do Dia, independentemente de Pauta.

Tabela 3 – Histórico de apreciação e julgamento das contas de governo

Contas (ano)	Estado do Paraná				
	TCE		Autuação	Assembleia Legislativa	
	Parecer	Data	Data	Julgamento	Data
2020	Aprovação	1/12/2021	NA	Aguardando	NA
2019	Aprovação com ressalvas	2/12/2020	6/7/2021	Aguardando	NA
2018	Aprovação com ressalvas	6/11/2019	9/3/2021	Aguardando	NA
2017	Aprovação com ressalvas	28/9/2018	29/10/2018	Aprovação	14/11/2018
2016	Aprovação com ressalvas	16/11/2017	10/12/2019	Aprovação	17/12/2019
2015	Aprovação com ressalvas	13/9/2016	20/6/2018	Aprovação	12/7/2018
2014	Aprovação com ressalvas	26/11/2015	20/6/2018	Aprovação	4/7/2018
2013	Aprovação com ressalvas	3/7/2014	7/12/2015	Aprovação	14/12/2015
2012	Aprovação com ressalvas	15/8/2013	7/12/2015	Aprovação	14/12/2015
2011	Aprovação com ressalva	25/7/2012	7/12/2015	Aprovação	14/12/2015
2010	Aprovação com ressalvas	30/8/2011	NA	NA	NA

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Semelhantes distorções se verificam na dinâmica levada a efeito no estado do Paraná (Tabela 3), seja quanto à curtíssima duração do processo de apreciação desde a entrada do parecer prévio no Parlamento, igualmente a despeito do ônus de argumentação derivado da aprovação com ressalva das contas, pelo órgão técnico, seja no tocante à inconstância e ausência de tempestividade na prolação do juízo político. Vê-se, destarte, que 30% das contas (referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013) foram julgadas no mesmo dia (14/12/2015), em data muito posterior à finalização do exercício financeiro, embargando, assim, qualquer pretensão de aproveitamento do juízo político como substrato informativo à responsabilização política ou à alimentação do planejamento de políticas públicas, assim como outras imputações jurídicas com eventual repercussão política, a exemplo do juízo de improbidade administrativa ou de inelegibilidade. Tal é o que resulta, também, da ausência de julgamento relativo às contas de 2020, 2019 e 2018, que ainda tramitam junto à Assembleia Legislativa. Para as contas de 2010,

vale anotar, não se encontrou nos mecanismos de busca disponibilizados pela casa legislativa, tampouco nos órgãos de publicação oficial, o projeto ou decreto legislativo referente às contas de 2010.

Tabela 4 – Histórico de apreciação e julgamento das contas de governo

Estado de Goiás					
Contas (ano)	TCE		Autuação	Assembleia Legislativa	
	Parecer	Data	Data	Julgamento	Data
2020	Aprovação	16/6/2021	18/6/2021	Aprovação	21/12/2021
2019	Aprovação	13/7/2020	20/7/2020	Aprovação	15/12/2020
2018	Aprovação com ressalvas	16/5/2022	NA	Aguardando	NA
2017	Aprovação com ressalvas	27/4/2018	2/5/2018	Aprovação	14/6/2018
2016	Aprovação	13/6/2017	13/6/2017	Aprovação	22/12/2017
2015	Aprovação	9/6/2016	13/6/2016	Aprovação	28/6/2016
2014	Aprovação com ressalvas	15/6/2015	16/6/2015	Aprovação	16/12/2015
2013	Aprovação	9/6/2014	10/6/2014	Aprovação	19/11/2014
2012	Aprovação	13/6/2013	15/6/2013	Aprovação	19/11/2014
2011	Aprovação	31/5/2012	NA	Aprovação	19/11/2014
2010	Rejeição	17/5/2011	NA	Aprovação	19/11/2014

Fonte: dados da pesquisa (2023).

A despeito da distorção verificada na análise, pela Alego (Tabela 4), das quatro primeiras contas de governo pesquisadas (referentes aos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013), as quais foram decididas no mesmo dia (19/11/2014), os dados dos exercícios financeiros seguintes denotam que aludida prática, aparentemente, restou superada. Em relação às contas de 2018, importa registrar que o parecer prévio emitido pelo TCE/GO se orientou, inicialmente, pela rejeição das contas do governador, tendo sido exarado em 2019. Contudo, referido ato opinativo da Corte de Contas foi suspenso por ordem do Tribunal de Justiça do Estado, em sede de tutela cautelar no mandado de segurança impetrado pelos responsáveis ex-governadores que partilharam a gestão estadual no ano de 2018; e anulado, no julgamento de mérito do *writ* constitucional, com fundamento na au-

sência de observância do devido processual legal pelo TCE/GO, mormente no que pertine ao atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Reapreciadas as contas de 2018 pela Corte de Contas goiana, exarou-se o parecer prévio, em 16/5/2022, no que ainda espera autuação perante a Alego, por conseguinte, o juízo definitivo da casa.

Tabela 5 – Histórico de apreciação e julgamento das contas de governo

Estado do Pará					
Contas (ano)	TCE		Autuação	Assembleia Legislativa	
	Parecer	Data	Data	Julgamento	Data
2020	Aprovação	13/7/2021	15/9/2021	Aprovação	16/11/2021
2019	Aprovação	19/8/2020	9/12/2020	Aprovação	15/12/2020
2018	Aprovação	16/9/2019	4/12/2019	Aprovação	6/10/2020
2017	Aprovação	24/5/2018	14/12/2018	Aprovação	18/12/2018
2016	Aprovação	24/5/2017	14/12/2018	Aprovação	18/12/2018
2015	Aprovação	23/5/2016	14/12/2018	Aprovação	18/12/2018
2014	Aprovação	25/5/2015	17/9/2015	Aguardando	NA
2013	Aprovação	28/5/2014	4/12/2014	Aprovação	18/12/2014
2012	Aprovação	27/5/2013	4/12/2014	Aprovação	18/12/2014
2011	Aprovação	21/5/2012	4/12/2014	Aprovação	18/12/2014
2010	Aprovação	23/5/2011	4/12/2014	Aprovação	18/12/2014

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Do ponto de vista das distorções relacionadas à inconsistência na condução dos julgamentos políticos pelo parlamento, o estado do Pará (Tabela 5) descortina a problemática de modo mais atávico. Das contas de 2010 a 2020, sete (70%) delas foram julgadas em data idêntica; os decretos legislativos que consubstanciam o juízo acerca das contas de 2010 a 2013 datam de 18/12/2014, enquanto os atos legislativos que trouxeram a definição quanto às contas de 2015 a 2017 foram promulgados em 18/12/2018. Não obstante, as duas últimas análises procedidas pela casa legislativa, no tocante às contas de 2019 e 2020, operacionalizaram-se no exercício seguinte ao que corresponde à vigência da lei orçamentária, o

que se espera ser indicativo da alteração de rota na prática institucional relativa à temática ora estudada.

Interessante notar, para mais, que em todas as unidades amostrais pesquisadas, os órgãos de contas se desincumbem adequadamente, em períodos regulares, da tarefa de avaliar, sob o viés técnico, os balanços gerais e relatórios executivos sobre a administração do orçamento estadual, não radizando neles, desta forma, a gênese do problema.

Do conjunto dos dados levantados é possível ilustrar as incidências distorcivas a partir de critérios analíticos que dizem respeito ao processamento das prestações de contas, conforme reproduzido no gráfico adiante:

Gráfico 2 – Análise comparativa entre estados (2010-2020)



Fonte: dados da pesquisa (2023).

Embora não se possa avançar as inferências de causalidade tangentes à eficácia do quadro normativo ou aspectos políticos de determinados estados, tampouco estender os resultados da análise aos demais entes federados aqui não representados, desponta a possibilidade de apresentar algumas indicações relevantes, à luz do cenário exposto. Resta tolhida, com tal desafeição à tempestividade na decisão política sobre as contas de governo e pouca densidade das discussões levadas a cabo no espaço interno da casa legislativa, não só a efetividade do processo de responsabilização institucional e democrática do administrador responsável pela condução dos programas de ação suportados com recursos públicos, como também a realimentação do planejamento estratégico no ciclo de orçamentação.

Nada obstante, os achados recolhidos da estratégica analítica documental ora empregada podem fornecer incrementos institucionais positivos ao processo de orçamentação pública ao prover descrições empíricas da problemática referente ao desfecho do ciclo orçamentário, ademais, abrir ensejo à possibilidade de aperfeiçoamento regulatório.

Neste sentido, dada a autonomia normativa dos estados para disciplinar os prazos relacionados aos estágios do circuito orçamentário e, tomando em consideração a necessidade de que este processo culmine com a emanção do ato normativo (cuja denominação é de somenos importância, decreto legislativo ou resolução) antes de deflagrada a etapa inicial-preparatória do planejamento para o exercício seguinte (próximo ciclo), mostrar-se-ia pertinente aos entes subnacionais, desde uma perspectiva de regulação, que dispusesse acerca de um prazo específico para que a Assembleia Legislativa proceda ao julgamento definitivo das contas, tal como o faz a Bahia (art. 71, inciso IX, da Constituição Estadual). Salutar que o lapso positivado seja expedito, permitindo a conclusão dos trabalhos ainda no primeiro semestre, visto que a composição da lei orçamentária anual, em geral, se dá no segundo semestre do exercício.

No plano da eficácia normativa, é importante ainda consignar consequência para a inobservância do prazo estipulado, servindo como parâ-

metro, neste caso, o §4 do art. 9º da Constituição do Estado de São Paulo. Todavia, com o fim de permitir a incorporação informativa antes referida, não seja tomada como marco temporal o término da sessão legislativa, operado em dezembro, senão o encerramento do período legislativo. Assim, buscando inspiração, na prática ora vigente para a aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias, prever-se-ia a não interrupção da sessão legislativa, para recesso parlamentar, enquanto não aprovada a proposta legislativa que consubstancia o julgamento das contas do governador.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

À guisa de conclusão, evidencia-se o destacado papel reservado pelo sistema constitucional às instâncias de controle externo das contas, ao concorrerem para o exaurimento do ciclo de orçamentação pública; o Tribunal de Contas, com a emissão do parecer prévio de que cuida o inciso I do art. 71, da CRFB/88, e o Parlamento, ao promover o julgamento político das contas prestadas, a teor do que dispõe o inciso IX do art. 49 da Constituição, conectando-se, ademais, com o estágio preparatório do circuito vindouro. Ressai, nesta medida, a localização central desses organismos na efetivação do regime de *accountability* inerente ao postulado republicano de Estado e democrático de governo.

A proeminência normativa conferida a essas estruturas, à luz do modelo teórico de *accountability* incorporado na Constituição, não encontra na realidade empírica materialização adequada do ponto de vista da prática institucional do Poder Legislativo. Em vista do problema que deu ignição à presente pesquisa, uma vez aplicadas as estratégias metodológicas descritas acima, verificou-se, por um lado, a tendência de adequação no padrão de conduta dos Tribunais de Contas, no aspecto temporal, quanto ao exercício do cometimento fixado no inciso I do art. 71, da CRFB/88, na emissão do parecer prévio e, de outro, a concentração de distorções no desenvolvimento das competências relacionadas à expedição do juízo político sobre as contas

anuais do chefe do Poder Executivo, a cargo do Parlamento, consistentes na baixa densidade de análise dos procedimentos deliberativos sobre as informações prestadas, a inconsistência e a intempestividade das decisões. Atendeu-se, assim, o objetivo inicialmente programado.

Os resultados obtidos por uma análise sob o enfoque documental a respeito da dinâmica temporal do fluxo decisório relativo à prestação de contas de governo, embora não viabilizem asserções causais mais robustas, permitem revelar os contornos do cenário-problema no âmbito dos estados pesquisados.

Nada obstante as Cortes de Contas cumpram com regularidade e constância a função central que se lhes outorga a CRFB/88, no exame dos balanços gerais e demonstrativos contábeis que consubstanciam as contas de governador, reside na Assembleia Legislativa o foco de duas impropriedades que merecem atenção: a falta de densidade no processamento interno dos pareceres prévios devolvidos à casa legislativa para exame junto aos relatórios de execução orçamentária e a intempestividade do parlamento na condução do processo legislativo que visa à promulgação do ato normativo que consigne a aprovação ou rejeição das contas governamentais.

Essas distorções, destarte, a par de anuviarem a eficácia da responsabilização política do governante, pois que impedem a adoção célere de providências quanto às irregularidades encontradas nos balanços, às determinações dos Tribunais de Contas, embaraçada a incorporação de aprendizado institucional-financeiro para instrução do planejamento orçamentário seguinte.

A despeito da restrição cognitiva referente à extensão das conclusões apenas aos estados pesquisados, haja vista a limitação de representatividade decorrente do emprego de técnica não probabilística para composição do recorte amostral, permitiu-se erigir um diagnóstico relevante, que fornece evidência a respeito do quadro fático pertinente à análise de contas de governo em âmbito estadual, além de fortalecer uma agenda de pesquisa vocacionada ao aprofundamento dessa problemática, incorporando exames mais amplos, seja na esfera estadual ou municipal, a partir de abordagens empíricas que se aproveitem da estratégia analítica ora

utilizada. Crê-se que as pesquisas, nessa área, podem avançar para traçar os contornos de um modelo explicativo para as possíveis causas nas quais radicam as inconsistências atinentes ao ciclo orçamentário, máxime no que respeita ao julgamento das prestações de contas do governo.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, N. **Entre duas Repúblicas**: as origens da democracia italiana. Tradução de Mabel Malheiros Belatti. Editora Universidade de Brasília: São Paulo, 2001.

BOECHAT, S. R. **Orçamento por Resultados e Direito Financeiro**. São Paulo: Blucher, 2018.

BOVENS, M. **Analysing and Assessing Public Accountability**. A Conceptual Framework. European Governance Papers (EUROGOV), n. C-06-01, 2006. Disponível em: <http://www.connex-network.org/eurogov/pdf/egp-connex-C-06-01.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2022.

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.

EPSTEIN, L.; KING, G. **Pesquisa empírica em direito**: as regras de inferência. Vários tradutores. São Paulo: Direito GV, 2013.

FERREIRA, C. **O julgamento das contas públicas e o sistema de controle parlamentar do Governo na Constituição brasileira de 1988**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 2011.

GUSTIN, M. B. S.; DIAS, M. T. F.; NICÁCIA, C. S. **(Re)pensando a Pesquisa Jurídica**. 5 ed. rev. ampl. atual – São Paulo: Almedina, 2020.

LEE, R. D.; JOHNSON, R. W.; JOYCE, P. G. **Public budgeting systems**. 10th Edition. Burlington: Jones & Barlett Learning, 2021.

MAINWARING, S. Introduction: Democratic Accountability in Latin America. In: MAINWARING, S.; WELMA, C. (ed.). **Democratic Accountability in Latin America**. Oxford: Oxford University Press, p. 3-33, 2003.

MANIN, B.; PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. Elections and Representation. In: PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C.; MANIN, B. (org.). **Democracy, accountability, and representation**. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

MEDAUAR, O. **Direito Administrativo Moderno**, 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MOREIRA NETO, D. F. Controle de contas e o equilíbrio entre poderes: notas sobre a autonomia do sistema de controle externo. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 19, n. 101, 2017.

MOUTINHO, D. V. **Contas dos Governantes**: apreciação das Contas dos Chefes do Poder Executivo pelos Tribunais de Contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020.

O'DONNELL, G. Delegative democracy. **Journal of Democracy**, Washington, v. 5, n. 1, p. 55-69, 1994.

O'DONNELL, G. **Accountability Horizontal e novas poliarquias**. Lua Nova, n. 44, 1998.

OLIVEIRA, W. Precisamos falar sobre contas... Uma nova perspectiva sobre a apreciação das contas anuais do Presidente da República pelo Congresso Nacional mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. In: LIMA, L. H.; OLIVEIRA, W. de; CAMARGO, J. B. (coord.). **Contas Governamentais e Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PEDERIVA, J. H.; PONTES, J. B. **Contas Prestadas pelo Presidente da República: Apreciação do Congresso Nacional**. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Coordenação de Estudos. Textos para discussão, 14, Brasília, 2004.

PERES, U. D.; ALLÉ, C. Comparing Budgetary Structures and Processes. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 36, n. 107, 2021.

PERUZZOTTI, E.; SMULOVITZ, C. Accountability social: la otra cara del control. In: PERUZZOTTI, E., SMULOVITZ, C. (ed.). **Controlando la Política**. Ciudadanos y Medios en las Democracias Latinoamericanas. Buenos Aires. Grupo Editorial Temas, 2002.

PESSANHA, C. Controle externo: a função esquecida do Legislativo no Brasil. In: SCHWARTZMAN, L. F.; SCHWARTZMAN, I. F.; SCHWARTZMAN, F. F.; SCHWARTZMAN, Michel Lent (org.). **O Sociólogo e as Políticas públicas: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, Rio de Janeiro, 2009.

ROSANVALLÓN, P. **El Buen Gobierno**. Buenos Aires: Manantial, 2015.

SANCHES, O. M. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993.

SCHEDLER, A. Conceptualizing Accountability. *In*: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. H. (ed.). **The Self-Restraining State**. Power and Accountability in New Democracies, Lynner Rienner Publishers, 1999.

SCHMITTER, P. The ambiguous virtues of accountability. **Journal of Democracy**, n. 15, 2004.

WALDRON, J. **Accountability**: fundamental to democracy. School of Law, New York University. New York: New York School of Law. Public Law & Legal Theory Research Paper Series; Working Paper, n. 14-13, 2014.

WILLEMANN, M. M. **Accountability Democrática e o Desenho Institucional dos Tribunais de Contas no Brasil**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

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, 6028/2021 e 10.520/2023);

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, 6028/2021 e 10.520/2023);

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 dupla avaliação anônima;

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. Procede-se 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, que devem ser separadas por ponto e vírgula;

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 “Inspecionar 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, não sendo aceito o formato em pdf.

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 com a numeração arábica correspondente da seguinte forma: **1 SEÇÃO PRIMÁRIA (CAIXA ALTA, NEGRITO, TAMANHO 12); 1.1 Seção secundária (Caixa baixa, negrito, tamanho 12); 1.1.1 Seção terciária (Caixa baixa, itálico, sem negrito, tamanho 12); 1.1.1.1 Seção quaternária (Caixa baixa, itálico, negrito, tamanho 12); 1.1.1.1.1 Seção quinária (Caixa baixa, sem negrito, tamanho 12);**

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/19784.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 for-

mato 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 dupla avaliação anônima, sendo analisado por, pelo menos, 2 (dois) avaliadores (pareceristas) externos de forma anônima (sem a identificação de autoria e dos pareceristas) para a emissão dos pareceres. A avaliação por pares sem identificação 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(e)s;

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/coautor, independentemente da posição deste na autoria do trabalho;

24 O artigo rejeitado após as etapas de “Desk Review” ou de dupla avaliação anônima 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) possa(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.



DOAJ

MIAR



Dialnet



REDE VIRTUAL DE
BIBLIOTECAS

Google Acadêmico

LivRe
Revistas de livre acesso

latindex



DIADORIM
Biblioteca de periódicos em português



WORLDWIDE
SCIENCEAlliance



BASE



OAII
.net

Open Academic
Journals Index



Academic
Resource
Index
ResearchBib



ZEITSCHRIFTEN
DATENBANK



PKP INDEX

ROAD

ROAD



EBSCO
HOST



crue
Universidades
Espanholas



University Libraries
University of Nevada, Reno

ResearchGate

research4life



Oasisbr
Biblioteca de periódicos em português



FGV SB

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

