

REVISTA

# Controle

Doutrina e Artigos

**POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A PRIMEIRA INFÂNCIA: QUESTÕES  
CONCEITUAIS, EXPERIÊNCIAS E O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE  
CONTAS**

Edilberto Carlos Pontes Lima

**CONTROLE INTERNO VS. AUDITORIA INTERNA: ESTUDO DE  
CASO DA INOVAÇÃO OCORRIDA NO PODER JUDICIÁRIO  
FEDERAL DA TERCEIRA REGIÃO**

Doris de Miranda Coutinho, João Paulo Landin Macedo, Rita de Cássia Sápia Alves da Cruz

**POSSIBILIDADE JURÍDICA DE DELEGAÇÃO DA TRANSAÇÃO  
TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DOS MODELOS CEARENSE E  
FORTALEZENSE**

José Ivan Ayres Viana Filho

**APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL (IA) AO DIREITO:  
DESAFIOS E IMPACTOS**

Amandino Teixeira Nunes Junior



REVISTA *Controle*  
Doutina e Artigos

Volume XXIII - 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**

Soraia Thomaz Dias Victor

Ernesto Saboia de Figueiredo Júnior

Onélia Maria Moreira Leite de Santana

### **Auditores**

Itacir Todero

Paulo César de Souza

David Santos Matos

Fernando Antonio Costa Lima Uchôa Junior

Manassés Pedrosa Cavalcante

### **Ministério Público junto ao TCE Ceará**

José Aécio Vasconcelos Filho (Procurador-Geral)

Gleydson Antônio Pinheiro Alexandre

Eduardo de Sousa Lemos

Leilyanne Brandão Feitosa

Júlio César Rôla 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

### **Coordenadora de Pesquisa, Inovação e Gestão da Informação**

Marília Marinho de Andrade Oliveira

### **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**

Paulo Alcântara Saraiva Leão

### **Assessores Administrativos**

Carmen Cinira Correia Martins

Júlia Maria Pinheiro Pessoa

Raylena Pontes Cruz

### **Servidores**

Márcio Bernardine Xavier

Marise Magalhães Bizarria Lopes

Vânia Maria Xavier Holanda

Virgílio Freire do Nascimento Filho

## 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). Conselheiro Corregedor 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 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)

### **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)

### **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)

## Conselho Editorial

### **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)

### **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)

## Lista de Avaliadores desta Edição

### **Alexandre Oliveira Lima**

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)

### **Hugo Pereira Filho**

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

### **Leonino Gomes Rocha**

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

### **Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior**

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

### **Maria Alice Pinheiro Nogueira Gomes**

Doutorado em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP)

### **Michel André Bezerra Lima Gradwohl**

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

### **Polyana Karina Mendes Ximenes**

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

### **Rodrigo Uchôa de Paula**

Doutorado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

### **Sarah Mesquita Lima**

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

### **Artur Gomes de Oliveira**

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)

### **Jaime de Jesus Filho**

Doutorado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

### **Maira Coutinho Ferreira Giroto**

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

### **Marcus Vinícius Veras Machado**

PhD em Higher Education pela University of Arizona (UA)

### **Maria Anáber Melo e Silva**

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

### **Paulo Rogério Faustino Matos**

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

### **Roberto Sérgio do Nascimento**

Doutorado em Contabilidade pela Universidade de Zaragoza (UZ)

### **Samuel Leite Castelo**

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

### **Simone Coêlho Aguiar**

Doutorado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

## Lista de Avaliadores desta Edição

**Eveline Vale de Andrade Lima**

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

**Lorena Lyra**

Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

**Maria Carolina Costa Madeira**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

**Valéria Diniz de Miranda**

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

**Viviane Moura de Farias**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

**Francisco Wilson Ferreira da Silva**

Mestrado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

**Marco Antônio Praxedes de Moraes Filho**

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

**Ricardo Pessoa de Carvalho**

Mestrado em Engenharia de Transportes 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**  
LCR Serviços Cinematográficos Ltda.

**Tiragem**  
500 exemplares

**Distribuição gratuita**

Impressa em 2025

Dados internacionais de catalogação na Fonte  
Biblioteca Ministro Raimundo Girão

R454 Revista Controle: doutrina e artigos / Tribunal de Contas do Estado do Ceará. – Vol. 23, n.2 (jul. / dez. 2025). – Fortaleza: TCE-CE, 2025.

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

2025  
Tribunal de Contas do Estado do Ceará  
Rua Sena Madureira, 1047 – Centro  
Fortaleza/CE – Cep. 60055-080  
Telefone: (85) 3125-8528  
[www.tce.ce.gov.br](http://www.tce.ce.gov.br)

## Nota do Editor

A Revista Controle – Doutrina e Artigos apresenta mais um número com temas de grande importância para a gestão pública, envolvendo reflexões de caráter técnico e científico, com valiosas contribuições de conselheiros, técnicos e pesquisadores de diversas instituições, nacionais e internacionais, nas áreas de administração pública, direito, contabilidade, economia, engenharia, dentre outras.

O primeiro trabalho desta edição, “Políticas públicas para a primeira infância: questões conceituais, experiências e o papel dos Tribunais de Contas”, de minha autoria, reflete sobre a relevância das políticas públicas para a primeira infância, enfatizando a necessidade de ações intersetoriais e sustentáveis, com foco na equidade e na participação social, para garantir o desenvolvimento integral da criança no Brasil. O artigo destaca experiências internacionais e nacionais bem-sucedidas, e analisa, ainda, as recentes iniciativas dos Tribunais de Contas brasileiros, que lançaram pactos pela primeira infância em vários Estados.

Em continuidade, a Conselheira Doris de Miranda Coutinho, João Paulo Landim Macedo e Rita de Cássia Sápia Alves da Cruz, no estudo “Controle interno vs. auditoria interna: estudo de caso da inovação ocorrida no Poder Judiciário Federal da Terceira Região”, analisam as mudanças orgânico-funcionais no controle interno da Justiça Federal de Primeiro Grau em São Paulo, investigando o impacto da normatização do CNJ sobre a atividade de auditoria interna. Os resultados da pesquisa indicam que a transição para a auditoria interna proporcionou maior independência funcional e aprimoramento dos controles administrativos, embora tenham exigido capacitação especializada dos agentes envolvidos, concluindo-se que a reestruturação fortaleceu a governança pública no âmbito do Poder Judiciário Federal, alinhando-se às melhores práticas de auditoria e gestão de riscos.

Em seguida, José Ivan Ayres Viana Filho, por meio do artigo “Possibilidade jurídica de delegação da transação tributária: uma análise à luz

dos modelos cearense e fortalezense”, procurou analisar as aproximações e diferenças entre o modelo de transação tributária da União daqueles disciplinados, posteriormente, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza, além de investigar a influência da reforma tributária na implementação desse instituto jurídico, com o intuito de verificar se haverá ou não a necessidade e a possibilidade jurídica de delegação do ente com competência tributária, para a negociação tributária, em benefício de outro. Verificou-se que os modelos cearense e fortalezense de transação tributária já se assemelham ao modelo federal, a despeito das diferenças procedimentais para a sua implementação. A partir dessa constatação, sugeriu-se a delegação, por parte dos municípios, das transações tributárias que possuam e daquelas que, porventura, surjam para o estado onde se situam ou para a União, concretizando o princípio da praticabilidade tributária. Para isso, destaca-se a necessidade do disciplinamento, conforme a reforma tributária constitucional, por lei complementar, que ainda se encontra pendente de aprovação pelo Congresso Nacional. Entretanto, essa exigência de lei complementar será apenas para o novo imposto criado (IBS), porquanto, para aqueles antigos haverá apenas a necessidade de um contrato fiscal entre os entes envolvidos. Por fim, o estudo procurou contribuir para uma maior segurança jurídica nas delegações das transações tributárias.

A Revista ainda abriga um interessante trabalho do professor Amandino Teixeira Nunes Júnior, intitulado “Aplicação da Inteligência Artificial (IA) ao Direito: desafios e impactos”, em que é examinada a relação entre a Inteligência Artificial (IA) e o Direito, com enfoque nos desafios e impactos decorrentes de sua aplicação ao domínio jurídico. Destaca-se que o tema tem ganhado relevante interesse teórico e prático em face das transformações tecnológicas ocorridas nas últimas décadas, que envolvem o uso de algoritmos e modelos matemáticos para coletar, processar e analisar dados, permitindo que as máquinas realizem tarefas complexas com precisão e rapidez para a tomada de decisão. Nesse sentido, a IA tem o potencial de impactar muitos setores, inclusive o Direito. Assim, abordam-se no estu-

do, desde questões introdutórias como gênese, evolução, conceito e tipos de IA até questões intrincadas como implicações éticas e regulatórias da IA no campo jurídico. Como conclusão, busca-se traçar um cenário futuro proveniente da aplicação da IA no Direito e vislumbrar as mudanças e os impactos operados pelas ferramentas inteligentes no mundo jurídico.

Outros assuntos relevantes são abordados, tais como: suspeitas de conluio em licitações a partir de mineração de dados e aprendizado de máquina; despesa e dívida pública; opções de investimentos e sustentabilidade previdenciária; *accountability* e portais eletrônicos; função sancionadora nos tribunais de contas; controladoria municipal e transparência das contratações públicas; contabilidade pública e bibliometria; procedimentos contábeis patrimoniais em governos locais; equilíbrio fiscal e gastos com pessoal; auditoria financeira; e enriquecimento ilícito, ordenamento jurídico brasileiro e tratados internacionais.

Por fim, agradecemos a confiança de todos os autores pelo compartilhamento de suas pesquisas, fundamentais para a contínua evolução da administração pública. Desejamos uma excelente leitura.

**Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima**

Editor-Chefe da Revista Controle

[pontes.lima@uol.com.br](mailto:pontes.lima@uol.com.br)

## Sumário

<b>Políticas públicas para a primeira infância: questões conceituais experiências e o papel dos Tribunais de Contas</b> Edilberto Carlos Pontes Lima.....	13
<b>Controle interno vs. auditoria interna: estudo de caso da inovação ocorrida no Poder Judiciário Federal da Terceira Região</b> Doris de Miranda Coutinho, João Paulo Landin Macedo, Rita de Cássia Sápia Alves da Cruz.....	35
<b>Possibilidade jurídica de delegação da transação tributária: uma análise à luz dos modelos cearense e fortalezense</b> José Ivan Ayres Viana Filho.....	70
<b>Aplicação da Inteligência Artificial (IA) ao Direito: desafios e impactos</b> Amandino Teixeira Nunes Junior.....	106
<b>Suspeitas de conluio em licitações no estado do Ceará: uma abordagem utilizando mineração de dados e aprendizado de máquina</b> Antonio Leal Sobrinho.....	122
<b>Despesa pública, sustentabilidade da dívida pública e os Tribunais de Contas</b> Ronaldo Chadid.....	156
<b>Opções de investimentos e a sustentabilidade do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina</b> Luis Felipe Camargos de Sousa, Fabiano Maury Raupp.....	187
<b>Accountability nos tribunais de justiça estaduais da Região Centro-Oeste: retrato dos portais eletrônicos</b> Thieza Vidal de Almeida, Aline Dietrich Ramos, Silvio Paula Ribeiro, Gemael Chaebo.....	228
<b>Função Sancionadora dos Tribunais de Contas: fragilidade no estabelecimento de parâmetros para a dosimetria da sanção de multa na legislação do TCU</b> Valdiney de Sales Santana Souza, Rodrigo Bombonati de Souza Moraes.....	265

**Contribuições de uma controladoria municipal para a transparência das contratações públicas**

Silvia Helena Soares de Paula, Maria do Socorro de Lima Simões, Sarah Feitosa Cavalcante de Andrade, Ruth Carvalho de Santana Pinho, Denise Maria Moreira Chagas Corrêa.....293

**Contabilidade pública: uma análise bibliométrica da produção científica**

Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior, Pedro Rodrigo Alves de Sousa.....330

**Análise da legitimidade percebida pelos contadores na implantação de procedimentos contábeis patrimoniais em governos locais**

Bruno Bueno da Silva, Rafael Borges Ribeiro.....354

**Equilíbrio fiscal e os gastos com pessoal nos municípios do estado da Bahia: uma abordagem do controle externo**

Kléber Sena Rodrigues, Raimir Holanda Filho.....386

**Avaliação da capacidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso em realizar auditoria financeira**

Isaías Lopes da Cunha.....424

**Enriquecimento ilícito: uma análise do ordenamento jurídico brasileiro em contraponto com tratados internacionais contra a corrupção**

Priscilla Damasceno Silveira, Francisco Clayton Brito Júnior.....456

**Regras para envio de artigos ao Conselho Editorial da Revista Controle.....484**

# Políticas públicas para a primeira infância: questões conceituais, experiências e o papel dos Tribunais de Contas

Public policies for early childhood: conceptual issues, practical experiences, and the role of Audit Courts

DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1030>

**Edilberto Carlos Pontes Lima<sup>1</sup>**

## RESUMO

A primeira infância representa uma fase crucial do desenvolvimento humano, caracterizada por intensa plasticidade cerebral e pela formação de habilidades socioemocionais fundamentais. Os investimentos nessa etapa têm mostrado retornos significativos em diversas áreas, incluindo educação, saúde e economia, como evidenciado por estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do *Center on the Developing Child*, da Universidade de Harvard, e de organizações internacionais como o Banco Mundial e o Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef). Este artigo analisa a importância estratégica das políticas públicas voltadas para a primeira infância, destacando experiências internacionais bem-sucedidas, a exemplo do programa *Chile Crece Contigo* e iniciativas canadenses, bem como políticas nacionais como o Marco Legal da Primeira Infância e o Programa Criança Feliz. Destacam-se, ainda, as recentes iniciativas dos Tribunais de Contas brasileiros, que lançaram pactos pela primeira infância em vários estados, com o objetivo de fortalecer a governança e a efetividade das políticas públicas para crianças de até seis anos. O artigo propõe uma reflexão crítica sobre a necessidade de ações intersetoriais e sustentáveis, com foco na equidade e na participação social, para garantir o desenvolvimento integral da criança no Brasil.

---

<sup>1</sup> Pós-doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB) e Mestre na mesma área pela UFC (CAEN). Especialista em Políticas Públicas pela George Washington University (EUA). Conselheiro do TCE-CE e Presidente do Instituto Rui Barbosa. E-mail: pontes.lima@uol.com.br

**Palavras-chave:** primeira infância; políticas públicas; desenvolvimento infantil; investimento social; governança intersectorial.

## ABSTRACT

Early childhood represents a crucial phase of human development, characterized by intense brain plasticity and the formation of fundamental socio-emotional skills. Investments in this stage have demonstrated significant returns in several areas, including education, health, and economics, as evidenced by studies from the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Harvard University's Center on the Developing Child, and international organizations such as the World Bank and the United Nations Children's Fund (Unicef). This paper analyzes the strategic importance of public policies aimed at early childhood, highlighting successful international experiences, such as Chile's Chile Crece Contigo program and Canadian initiatives, as well as national policies including Brazil's Marco Legal da Primeira Infância (Early Childhood Legal Framework) and the Programa Criança Feliz (Happy Child Program). Also noteworthy are the recent initiatives of the Brazilian Audit Courts, which have launched early childhood pacts across multiple states to strengthen governance and enhance the effectiveness of public policies for children up to six years of age. This work proposes a critical examination of the need for intersectoral and sustainable actions, prioritizing equity and social participation, to achieve integrated child development in Brazil.

**Keywords:** early childhood; public policies; child development; social investment; intersectoral governance.

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



Data de submissão: 02/05/2025

Data de aprovação: 02/05/2025

Data de versão final: 07/05/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

A primeira infância, compreendida como o período que vai do nascimento até os seis anos de idade, é reconhecida como uma fase determinante para o desenvolvimento cognitivo, emocional e social do indivíduo. Pesquisas científicas têm demonstrado que intervenções precoces e bem planejadas nessa etapa podem resultar em benefícios duradouros, tanto para os indivíduos quanto para a sociedade como um todo. Organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Banco Mundial e o Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef), têm enfatizado a importância de políticas públicas integradas e sustentáveis voltadas à primeira infância. Estudos do *Center on the Developing Child* da Universidade de Harvard reforçam a ideia de que investimentos nessa fase são altamente eficazes, promovendo melhorias significativas em áreas como educação, saúde e inclusão social.

No Brasil, iniciativas como o Marco Legal da Primeira Infância, o Programa Criança Feliz e o Pacto Nacional pela Primeira Infância representam avanços importantes na formulação de políticas públicas. Recentemente, os Tribunais de Contas vêm desenvolvendo esforços para induzir o fortalecimento dessas políticas públicas. O Instituto Rui Barbosa, que reúne os 33 Tribunais de Contas brasileiros, criou o Comitê da Primeira Infância e vem debatendo meios de estimular políticas públicas nesse campo. Por exemplo, diversos Tribunais de Contas lançaram pactos estaduais pela primeira infância, reunindo instituições estaduais e municipais para promover políticas integradas. O Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), por exemplo, lançou o Pacto Cearense pela Primeira Infância, em 2025, uma iniciativa que visa fortalecer a governança e aprimorar a gestão de recursos destinados às políticas públicas voltadas ao desenvolvimento infantil.

Este artigo tem como objetivo analisar a importância estratégica das políticas públicas voltadas à primeira infância, destacando experiências nacionais e internacionais bem-sucedidas e propondo reflexões sobre a necessidade de ações intersetoriais e sustentáveis que garantam o pleno desenvolvimento infantil no Brasil.

## 2 METODOLOGIA

Este artigo utiliza uma abordagem qualitativa e exploratória baseada em uma revisão narrativa da literatura especializada e de documentos oficiais sobre políticas públicas voltadas à primeira infância. A escolha metodológica justifica-se pela necessidade de sintetizar experiências internacionais relevantes, refletir sobre suas aplicações e limitações, e estabelecer conexões críticas com o contexto brasileiro.

A revisão foi estruturada em três etapas principais:

(i) identificação e seleção das fontes: foram consultadas bases de dados acadêmicas internacionais reconhecidas, tais como *Scopus*, *Web of Science* e JSTOR, utilizando-se termos-chave como “*early childhood policies*”, “*investment in early childhood*”, “*early childhood development*”, “*Chile Crece Contigo*”, “*Canadian early childhood policy*” e “*Scandinavian early childhood education*”. Também foram consultados relatórios e publicações oficiais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Banco Mundial, do Unicef e do *Center on the Developing Child*, da Universidade de Harvard. A seleção inicial considerou publicações recentes (2018-2025), priorizando fontes com maior impacto acadêmico e relevância prática;

(ii) critérios de inclusão e exclusão: foram incluídos estudos e relatórios que apresentassem evidências claras sobre resultados e impactos das políticas públicas na primeira infância, além daqueles que oferecessem análises críticas e comparadas. Excluíram-se documentos meramente descritivos, sem contribuição clara para a compreensão crítica e compara-

tiva das políticas analisadas. Os documentos foram selecionados após leitura integral e avaliação da qualidade metodológica e relevância temática;

(iii) análise e síntese dos dados: após a seleção dos documentos, realizou-se uma análise qualitativa do conteúdo, agrupando informações segundo categorias temáticas previamente estabelecidas: (a) concepção e desenho das políticas, (b) estratégias intersetoriais e governança, (c) evidências empíricas dos impactos socioeconômicos e (d) desafios de implementação e adaptação ao contexto brasileiro. A síntese narrativa privilegiou a identificação de boas práticas e lições relevantes para a realidade nacional, destacando também lacunas e áreas que demandam pesquisas adicionais.

A análise crítica foi complementada pela inclusão de experiências recentes e inovadoras do Brasil, especialmente iniciativas promovidas por Tribunais de Contas, selecionadas com base em sua relevância prática e capacidade de gerar impactos concretos em políticas públicas locais e regionais.

Com esta metodologia, o artigo busca contribuir para o aprimoramento das políticas públicas brasileiras para a primeira infância, fornecendo bases conceituais e empíricas sólidas para decisores políticos e acadêmicos envolvidos no tema.

### **3 A PRIMEIRA INFÂNCIA COMO JANELA ESTRATÉGICA PARA POLÍTICAS PÚBLICAS**

A primeira infância compreende o período que vai do nascimento até os seis anos de idade, fase em que ocorre o desenvolvimento mais acelerado do cérebro humano e a formação das bases cognitivas, sociais e emocionais que acompanharão o indivíduo ao longo da vida. Pesquisas do *Center on the Developing Child* da Universidade de Harvard (2016) demonstram que experiências positivas e investimentos de qualidade nesta fase geram impactos duradouros, tanto na capacidade de aprendizagem quanto no comportamento social e na saúde física e mental.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2020) destaca que o acesso a programas de educação infantil de alta qualidade está diretamente relacionado a melhores desempenhos escolares futuros, à redução da evasão escolar e à maior empregabilidade na vida adulta. Intervenções precoces bem estruturadas contribuem também para a diminuição de desigualdades sociais, na medida em que oferecem a crianças em situação de vulnerabilidade oportunidades efetivas de desenvolvimento.

Do ponto de vista econômico, os estudos de James Heckman (2011) evidenciam que os retornos financeiros do investimento em programas de desenvolvimento da primeira infância superam significativamente os custos, gerando ganhos de produtividade, redução de gastos públicos futuros com saúde, segurança pública e assistência social. Trata-se, portanto, de um investimento estratégico, com efeitos multiplicadores no longo prazo.

Nesse sentido, a primeira infância configura-se como uma verdadeira janela de oportunidades para o desenho de políticas públicas eficazes. A literatura especializada aponta para a necessidade de programas intersetoriais, que integrem educação, saúde, assistência social e proteção contra a violência, de forma coordenada e contínua, respeitando as especificidades culturais e regionais.

Entidades como o Unicef (2017) e o Banco Mundial (2015) reforçam que o sucesso dessas políticas depende não apenas da sua implementação, mas também da existência de mecanismos robustos de monitoramento, avaliação e financiamento sustentável. Nesse contexto, a experiência brasileira com o Marco Legal da Primeira Infância (2016), que regulamenta o art. 227 da Constituição Federal, representa um avanço ao reconhecer, em lei, a prioridade absoluta da criança e a necessidade de políticas intersetoriais articuladas.

Assim, compreender a primeira infância como uma oportunidade única é mais do que um imperativo ético; é uma escolha racional baseada em evidências científicas e em resultados concretos de políticas públicas implementadas em diferentes partes do mundo.

## 4 ALGUMAS QUESTÕES CONCEITUAIS

Embora haja consenso crescente sobre a importância estratégica das políticas públicas voltadas à primeira infância, permanecem debates acadêmicos críticos e relevantes sobre o tema. Um ponto crucial diz respeito à tensão entre políticas universais e focalizadas. Autores como Naomi Eisenstadt (2011) destacam que políticas universais, como as implementadas em países escandinavos, têm a vantagem de garantir direitos equitativos para todas as crianças, reduzindo estigmas sociais e promovendo maior coesão social. No entanto, críticos argumentam que essas abordagens podem ser financeiramente inviáveis em contextos com limitações orçamentárias, o que pode resultar em desperdício de recursos ao beneficiar famílias que já possuem condições socioeconômicas adequadas.

Outro debate significativo refere-se ao equilíbrio entre investimento público e a responsabilidade familiar e comunitária no desenvolvimento infantil. Mary Daly (2020) ressalta que, embora investimentos públicos robustos sejam fundamentais, políticas excessivamente paternalistas podem enfraquecer o papel das famílias e comunidades, essenciais na formação inicial das crianças. A autora sugere que políticas eficazes precisam encontrar um equilíbrio entre apoio institucional e fortalecimento das capacidades familiares e comunitárias, garantindo autonomia e participação ativa dos envolvidos.

Além disso, uma crítica frequente às abordagens predominantes nas políticas de primeira infância relaciona-se ao risco de reprodução de desigualdades estruturais. Autores como Heckman (2011) reconhecem os benefícios econômicos do investimento precoce, mas também alertam que, sem uma abordagem integrada e inclusiva, essas políticas podem reforçar desigualdades já existentes, beneficiando desproporcionalmente grupos sociais que têm maior facilidade de acesso a serviços de qualidade.

Estudos recentes também reforçam a necessidade de cautela na formulação de políticas universais. A experiência do Canadá com a política

de creche universal na província de Quebec demonstrou efeitos heterogêneos sobre o desenvolvimento infantil. A pesquisa de Kottelenberg (2015) indica que, embora crianças de lares vulneráveis tenham se beneficiado, houve efeitos negativos comportamentais e emocionais em crianças de famílias biparentais de classe média, especialmente entre aquelas que ingressaram muito cedo nos serviços de cuidado. Além disso, observou-se que o uso das creches subsidiadas foi mais comum entre famílias de maior renda, comprometendo os objetivos de equidade e criando listas de espera e efeitos de antecipação. O autor defende que políticas universais devem ser cuidadosamente desenhadas, com ênfase na qualidade do serviço, na idade de ingresso e no suporte complementar às práticas parentais.

Como se nota, é fundamental enriquecer a compreensão das políticas públicas para a primeira infância, apontando desafios e dilemas que necessitam ser enfrentados para a construção de políticas mais justas e efetivas. Destaca-se, sobretudo, a importância de políticas públicas que não apenas sejam baseadas em evidências científicas, mas que também considerem as complexidades sociais, culturais e econômicas dos diferentes contextos nos quais são aplicadas.

## **5 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS RELEVANTES**

A análise de experiências internacionais em políticas públicas voltadas à primeira infância oferece importantes lições para o aprimoramento de programas nacionais, especialmente em países que enfrentam desafios relacionados à desigualdade social e à gestão pública. Diferentes modelos implementados no Chile, no Canadá e na Europa evidenciam a eficácia de abordagens integradas e sustentáveis no atendimento às necessidades das crianças de até seis anos.

## 5.1 Chile: o modelo do *Chile Crece Contigo*

O programa *Chile Crece Contigo*, lançado em 2006, é considerado uma referência mundial em políticas de proteção à primeira infância. Trata-se de um sistema de apoio integral às crianças e suas famílias, com atuação desde a gestação até a entrada no sistema escolar. O programa articula serviços de saúde, educação, proteção social e apoio familiar em uma rede coordenada, com mecanismos claros de acompanhamento individualizado.

De acordo com o Ministério de Desenvolvimento Social do Chile (2019), o *Chile Crece Contigo* conseguiu reduzir a desigualdade de acesso a serviços básicos e melhorar indicadores de desenvolvimento infantil em populações historicamente vulneráveis. Entre os fatores de sucesso, destacam-se a coordenação interinstitucional eficaz, a existência de um sistema de informação integrado e a centralidade atribuída ao cuidado individualizado das crianças.

## 5.2 Canadá: a ênfase na parentalidade positiva e no acesso universal

No Canadá, políticas públicas de primeira infância focam no fortalecimento das competências parentais e no acesso universal a serviços de educação e cuidado infantil de qualidade. O *Multilateral Early Learning and Child Care Framework* (2017) estabelece princípios de inclusão, qualidade e acessibilidade, incentivando províncias e territórios a desenvolverem programas que respeitem as diversidades culturais, incluindo comunidades indígenas.

As iniciativas canadenses destacam-se pela ênfase na parentalidade positiva, no apoio às famílias trabalhadoras e na promoção da igualdade de oportunidades desde os primeiros anos de vida. Além disso, o investimento contínuo em formação de profissionais e em avaliação de qualidade dos serviços contribui para a sustentabilidade das políticas implementadas.

### 5.3 Europa: boas práticas nos países escandinavos

Os países escandinavos, como Noruega, Suécia e Dinamarca, oferecem exemplos notáveis de políticas públicas robustas para a primeira infância. Nessas nações, o acesso universal a creches de alta qualidade é considerado um direito social, e o sistema de proteção à infância integra educação, saúde e apoio social de maneira orgânica.

Relatórios da OCDE (2017) indicam que essas políticas resultam em altos índices de desenvolvimento infantil, menor desigualdade social e maior participação das mulheres no mercado de trabalho. Aspectos culturais, como a valorização da infância como fase essencial da cidadania, também contribuem para o sucesso dessas abordagens.

Evidências empíricas recentes fortalecem a compreensão dos impactos concretos das políticas para primeira infância. No Chile, uma avaliação longitudinal realizada pelo Ministério do Desenvolvimento Social (2023) indicou que o programa *Chile Crece Contigo* gerou uma redução significativa de 20% na desigualdade de desenvolvimento infantil entre crianças de diferentes grupos socioeconômicos.

No Canadá, o relatório anual do *Multilateral Early Learning and Child Care Framework* (2024) demonstrou aumento de 15% na participação feminina no mercado de trabalho, associado diretamente à ampliação do acesso universal à educação infantil. Ademais, pesquisas conduzidas pela Universidade de Toronto (2022) comprovaram melhorias nos indicadores cognitivos e socioemocionais de crianças beneficiadas pelo programa, em comparação com grupos de controle.

A OCDE (2024) aponta que a educação e os cuidados nos primeiros anos da vida têm um papel decisivo no desenvolvimento e no bem-estar das crianças, fundamentando-se em ampla literatura científica sobre seus efeitos na melhoria da linguagem, nas habilidades emocionais, cognitivas e sociais, que resultam também em níveis consistentemente altos de desempenho acadêmico posterior.

## 6 REFLEXÕES ACADÊMICAS E DIRETRIZES DE HARVARD, OCDE E ENTIDADES GLOBAIS

A literatura acadêmica contemporânea e os relatórios de organizações multilaterais reforçam, de forma convergente, a ideia de que a primeira infância representa um passo decisivo para a construção de sociedades mais justas, produtivas e sustentáveis. A seguir, sintetizam-se algumas das principais reflexões e diretrizes.

### 6.1 O modelo do Center on the Developing Child de Harvard

O *Center on the Developing Child* da Universidade de Harvard propõe uma abordagem baseada nas ciências do desenvolvimento, enfatizando três pilares fundamentais para políticas eficazes de primeira infância: (i) apoiar a capacidade dos cuidadores (pais, familiares e professores) de promover ambientes estáveis e responsivos; (ii) fortalecer as habilidades essenciais das crianças para a vida futura; e (iii) reduzir as fontes de estresse tóxico que afetam o desenvolvimento.

Segundo Harvard (2016), políticas públicas devem ir além da oferta de serviços isolados, buscando integrar ações de saúde, educação e proteção social, com enfoque particular em populações vulneráveis. O centro defende que a qualidade das interações entre adultos e crianças é o principal fator mediador dos efeitos positivos das políticas de primeira infância.

### 6.2 As diretrizes da OCDE

A OCDE, a partir dos relatórios *Starting Strong* (2017; 2020), propõe princípios para políticas de educação e cuidado na primeira infância:

- acessibilidade universal a serviços de alta qualidade;
- formação contínua e qualificação dos profissionais da primeira infância;

- currículos flexíveis e baseados no desenvolvimento integral;
- envolvimento ativo das famílias no planejamento e na execução dos programas;
- sistemas de avaliação robustos para assegurar a melhoria contínua.

A OCDE enfatiza ainda a importância de assegurar transições suaves entre os serviços de educação infantil e o ensino primário, de forma a evitar rupturas que prejudiquem o processo de aprendizagem.

### 6.3 As orientações do Unicef e do Banco Mundial

O Unicef (2017) advoga por uma abordagem de direitos humanos para a primeira infância, destacando que investir nessa fase é essencial para o cumprimento dos compromissos internacionais, como a Convenção sobre os Direitos da Criança e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).

O Banco Mundial (2015) reforça a tese de que políticas eficazes para a primeira infância contribuem não apenas para o desenvolvimento humano, mas também para o crescimento econômico, a produtividade e a coesão social. De acordo com o Banco, intervenções eficazes devem ocorrer simultaneamente nas áreas de nutrição, estimulação precoce, saúde e proteção contra a violência.

No documento *Education at a Glance*, de 2024, a OCDE traz observações muito relevantes sobre a experiência internacional no trato da primeira infância (OCDE, 2024):

1. Desigualdades no acesso à educação infantil:
  - crianças de famílias de baixa renda têm significativamente menor probabilidade de frequentar a educação infantil antes dos três anos de idade, com uma diferença média de 18 pontos percentuais em relação às crianças de famílias mais favorecidas;

- essa desvantagem inicial persiste nas fases seguintes do ensino, afetando o desempenho acadêmico em etapas posteriores, como o ensino primário e secundário.

#### 2. Impacto positivo da educação infantil:

- a educação infantil é destacada como uma ferramenta essencial para reduzir desigualdades socioeconômicas desde o início da vida. O documento reforça que intervenções precoces são fundamentais para fechar lacunas de desenvolvimento antes do início do ensino primário.

#### 3. Investimentos públicos crescentes:

- muitos países da OCDE aumentaram os investimentos públicos em educação infantil significativamente nos últimos anos. Entre 2015 e 2021, o gasto público médio aumentou 9%, sendo especialmente significativo na Alemanha (42%) e na Lituânia (50%)

#### 4. Desafios remanescentes:

- apesar dos avanços, permanecem desafios importantes quanto à acessibilidade e ao custo da educação infantil para famílias de baixa renda. Muitas vezes, mesmo quando a educação infantil é gratuita, custos indiretos ou falta de vagas continuam impedindo acesso equitativo para as famílias mais vulneráveis.

#### 5. Importância de professores qualificados:

- a escassez de professores qualificados em educação infantil é um problema significativo, especialmente em regiões economicamente desfavorecidas. A OCDE enfatiza que incentivos financeiros, por si só, não são suficientes, sendo necessários suporte abrangente e reconhecimento público da importância do trabalho docente em áreas vulneráveis.

## 7 O DESAFIO BRASILEIRO

As abordagens de Harvard, OCDE, Unicef e Banco Mundial convergem para a necessidade de:

- programas integrados, multissetoriais e baseados em evidências;
- políticas centradas no fortalecimento de vínculos familiares e comunitários;
- redução do estresse tóxico em ambientes vulneráveis;
- monitoramento contínuo de resultados com base em indicadores claros de desenvolvimento infantil.

Para o Brasil, essas orientações representam tanto uma inspiração quanto um desafio. Apesar dos avanços, ainda persistem dificuldades na coordenação intersetorial, na formação de profissionais e na universalização de serviços de qualidade, especialmente em contextos de alta vulnerabilidade social. Experiências recentes, como os pactos pela primeira infância liderados por diversos Tribunais de Contas, sinalizam movimentos positivos na direção de uma abordagem mais integrada e estratégica.

Embora o Brasil tenha avançado na formulação de políticas públicas voltadas à primeira infância nas últimas duas décadas, a efetivação dessas políticas ainda enfrenta importantes desafios. As desigualdades regionais, a fragmentação de ações entre diferentes esferas de governo e a limitação de recursos financeiros e humanos comprometem a capacidade do país de garantir a todas as crianças oportunidades equivalentes de desenvolvimento.

### 7.1 Avanços normativos, programáticos e algumas experiências

A aprovação do Marco Legal da Primeira Infância (Lei n.º 13.257/2016), que regulamentou o art. 227 da Constituição Federal, representou um marco significativo no reconhecimento dos direitos das

crianças de até seis anos. A lei estabeleceu diretrizes para a formulação de políticas públicas integradas, articulando áreas como saúde, educação, assistência social, cultura e direitos humanos.

No plano programático, destaca-se o Programa Criança Feliz, criado em 2016, com o objetivo de promover o desenvolvimento integral das crianças na primeira infância, por meio de visitas domiciliares que orientam famílias em situação de vulnerabilidade sobre práticas de cuidado, estimulação precoce e fortalecimento de vínculos afetivos. O programa alcançou milhões de famílias em todo o país, representando um esforço relevante de alcance nacional.

Diversos estados brasileiros têm empreendido esforços significativos para estruturar políticas públicas voltadas à primeira infância, com diferentes graus de abrangência, articulação intersetorial e institucionalização. Embora o Marco Legal da Primeira Infância (Lei nº 13.257/2016) e o Programa Criança Feliz tenham criado um marco normativo e programático em nível federal, a responsabilidade pela implementação concreta recai, em grande parte, sobre os governos estaduais e municipais.

O Estado do Ceará consolidou-se, nos últimos anos, como um dos exemplos mais estruturados de política estadual para a primeira infância. O Programa Mais Infância Ceará (PMIC), criado em 2015 e fortalecido nos anos seguintes, combina transferência de renda (Cartão Mais Infância), investimento em infraestrutura (como Centros de Educação Infantil e as brinquedopraças), ações de fortalecimento dos vínculos familiares e monitoramento de indicadores (Andrade e Rebehy, 2025).

A política é coordenada pela Secretaria de Proteção Social e envolve diversas outras pastas do governo estadual, além de parcerias com instituições como a Fundação Maria Cecília Souto Vidigal e organismos multilaterais. A estruturação de painéis de dados e comitês intersetoriais representa um esforço para qualificar a governança baseada em evidências.

Apesar dos avanços, avaliações independentes ainda são escassas e há desafios a superar, como a sustentabilidade financeira do benefício

de transferência de renda, a desigualdade na implementação entre os municípios e o risco de personalização excessiva da política, o que pode comprometer sua continuidade diante de mudanças políticas. A literatura especializada destaca, ainda, a importância de fortalecer os mecanismos de participação social e de avaliação externa.

Outros estados também apresentam experiências relevantes. O Rio Grande do Sul mantém desde 2003 o Programa Primeira Infância Melhor (PIM), pioneiro nas visitas domiciliares e no uso de sistemas próprios de monitoramento. Pernambuco implementa o Programa Mãe Coruja desde 2007, com impactos positivos na saúde materno-infantil. O Acre estrutura o Plano Primeira Infância Acreana, com forte atuação de agentes comunitários. A Paraíba lançou, em 2025, um pacto estadual com enfoque interinstitucional, e o Tocantins desenvolve ações com apoio do Unicef voltadas a crianças em situações de vulnerabilidade, como aquelas com pais privados de liberdade.

Essas iniciativas demonstram que há um movimento crescente de comprometimento federativo com a pauta da primeira infância. O Ceará se destaca por seu grau de institucionalização e pelo esforço de articulação intersetorial, mas a consolidação da política depende de aprimoramentos importantes: ampliação da avaliação baseada em evidências, maior equidade regional, financiamento previsível e fortalecimento da governança local.

## **7.2 Desafios persistentes**

Apesar desses avanços, diversos desafios permanecem. A efetividade das ações sofre com:

- desigualdades regionais: enquanto alguns estados e municípios implementam programas robustos e inovadores, outros carecem de capacidade técnica e de recursos mínimos para assegurar políticas básicas de atenção à primeira infância;

- fragmentação intersetorial: a articulação entre saúde, educação, assistência social e justiça ainda é incipiente em muitas localidades, resultando em sobreposição de esforços e lacunas de atendimento;
- financiamento inadequado: os recursos destinados às políticas de primeira infância são frequentemente insuficientes e sujeitos a contingenciamentos, o que compromete a continuidade e a qualidade dos serviços;
- capacitação de profissionais: a formação de agentes públicos e comunitários que atuam diretamente com crianças e famílias ainda é desigual e, muitas vezes, desatualizada em relação às melhores práticas baseadas em evidências.

### **7.3 O papel dos Tribunais de Contas**

Nos últimos anos, os Tribunais de Contas brasileiros têm ampliado significativamente sua atuação em temas de políticas públicas, assumindo um papel proativo na indução de melhorias na gestão pública. Algumas iniciativas recentes oferecem caminhos para a construção de soluções. Destaca-se a atuação desses tribunais na liderança de iniciativas voltadas à promoção de pactos estaduais pela primeira infância. O Instituto Rui Barbosa, que reúne os 33 Tribunais de Contas do Brasil, criou o Comitê pela Primeira Infância, que tem promovido debates, lançado publicações e estimulado, de uma forma geral, os Tribunais de Contas a abraçarem o tema.

Essa atuação vem se consolidando por meio de pactos, compromissos interinstitucionais, ações de monitoramento e formação de gestores, revelando a crescente sensibilidade dessas instituições frente à importância estratégica dos primeiros anos de vida. Alguns exemplos:

- o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) lançou, em 7 de abril de 2025, o Pacto Cearense pela Primeira Infância, reunindo mais de 40 instituições públicas e privadas. A iniciativa visa fortalecer as políticas públicas voltadas ao desenvolvimento infantil, especialmente para

crianças de até seis anos, promovendo a articulação entre diferentes setores e instituições para garantir o desenvolvimento integral das crianças;

- na Paraíba, o Tribunal de Contas do Estado (TCE-PB) formalizou, em 28 de abril de 2025, o Pacto Paraibano pela Primeira Infância, reunindo representantes dos três poderes, federações e universidades. A iniciativa busca unir esforços para promover ações efetivas em prol do desenvolvimento integral das crianças no estado, destacando a importância de políticas públicas integradas que envolvam educação, saúde e assistência social;

- o Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE-TO) instituiu o Compromisso Tocantinense pela Primeira Infância, firmado por 82 prefeitos e apoiado por instituições como o Unicef e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). A iniciativa prevê ações como o acompanhamento de indicadores, a capacitação de gestores, o aprimoramento do planejamento orçamentário com foco na infância e o estímulo à elaboração de políticas públicas sensíveis às necessidades de crianças de até seis anos. Em 2024, o TCE-TO lançou a quarta fase do compromisso, intitulada Guardiã da Esperança, voltada especificamente à proteção de crianças cujos pais estão privados de liberdade, demonstrando sensibilidade para populações altamente vulneráveis;

- o Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE-RR) também tem desenvolvido ações voltadas à promoção da primeira infância, alinhando-se ao movimento nacional liderado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon). Essas ações incluem auditorias temáticas, oficinas interinstitucionais e estímulo à criação de redes de proteção social em parceria com outros órgãos públicos.

Essas experiências revelam que os Tribunais de Contas têm ampliado sua missão institucional ao incorporar o fortalecimento de políticas públicas para a infância como parte de sua atuação estratégica. Ao lado da função de controle, emerge a função indutora, que busca aprimorar a qualidade do gasto público e promover uma cultura de planejamento e

avaliação orientada por evidências. Ao reconhecer que o desenvolvimento integral das crianças depende de ações coordenadas entre diferentes setores e níveis de governo, os tribunais têm atuado como catalisadores de compromissos sociais duradouros com as novas gerações.

## **7.4 A necessidade de uma estratégia nacional renovada**

O cenário brasileiro evidencia a necessidade de uma estratégia nacional de primeira infância que:

- fortaleça o pacto federativo em torno da pauta da infância, com cooperação técnica e financeira efetiva entre União, estados e municípios;
- estabeleça mecanismos de monitoramento e avaliação contínuos, com transparência e participação social;
- assegure formação continuada e valorização dos profissionais que atuam com a primeira infância;
- amplie o investimento público de forma estável e sustentável, reconhecendo o caráter estratégico da primeira infância para o futuro do país.

Assim, o Brasil poderá transformar o potencial reconhecido da primeira infância em resultados concretos e duradouros para suas crianças e para a sociedade como um todo.

## **8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O investimento na primeira infância constitui uma das estratégias mais eficazes para promover o desenvolvimento humano sustentável, reduzir desigualdades e fortalecer a coesão social. Evidências científicas robustas, corroboradas por organismos internacionais como a OCDE, o Unicef e o Banco Mundial, demonstram que intervenções precoces de qualidade geram retornos econômicos e sociais expressivos em médio e longo prazos.

Experiências nacionais e internacionais revelam que o sucesso das políticas públicas para a primeira infância depende de abordagens intersetoriais, sustentáveis e centradas no fortalecimento dos vínculos familiares e comunitários.

No Brasil, embora avanços importantes tenham sido alcançados, persistem desafios que exigem o fortalecimento da capacidade de gestão, o aprimoramento dos mecanismos de avaliação e o aumento do financiamento público para ações estruturantes.

A recente mobilização de Tribunais de Contas — como os do Ceará, Tocantins, Roraima, Mato Grosso do Sul e Paraíba — para promover a primeira infância como prioridade pública é uma demonstração de que a agenda da infância pode e deve ser transversal, envolvendo atores do controle, dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo.

Construir uma política nacional robusta para a primeira infância não é apenas um dever ético e constitucional; é uma oportunidade para construir um futuro mais próspero, justo e humano. Aproveitar essa janela de oportunidade exige liderança política, compromisso interinstitucional e capacidade de transformar o conhecimento acumulado em ações efetivas e sustentáveis.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE. Carolina e REBEHY, Sofia. Unidos pela Primeira Infância no Ceará. **Stanford Social Innovation Review**. Disponível em: <https://ssir.com.br/unidos-pela-primeira-infancia-no-ceara>. Acesso em: 10 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.257**, de 8 de março de 2016. Institui o Marco Legal da Primeira Infância. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 mar. 2016.

CANADÁ. **Multilateral Early Learning and Child Care Framework**. Ottawa: Government of Canada, 2017.

CANADÁ. **Multilateral Early Learning and Child Care Framework Annual Report**. Ottawa: Government of Canada, 2022.

CHILE. **Chile Crece Contigo**: sistema de protección integral a la infancia. Santiago: Ministerio de Desarrollo Social, 2019.

CHILE. **Evaluación longitudinal del programa Chile Crece Contigo**. Santiago: Ministerio de Desarrollo Social, 2023.

DALY, Mary. **Family policy**: rethinking investment in early childhood. Cambridge: Cambridge University Press, 2020.

EISENSTADT, Naomi. **Providing a sure start**: how government discovered early childhood. Bristol: Policy Press, 2011.

GOVERNO DO CEARÁ. Programa Mais Infância Ceará. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/mais-infancia-ceara/>. Acesso em: 8/4/2025.

HARVARD UNIVERSITY. **From best practices to breakthrough impacts: a science-based approach to building a more promising future for young children and families**. Cambridge, MA: Center on the Developing Child, Harvard University, 2016.

HECKMAN, James J. **The economics of inequality**: the value of early childhood education. *American Educator*, v. 35, n. 1, p. 31-47, 2011.

INSTITUTO RUI BARBOSA; TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS. **A Primeira Infância e os Tribunais de Contas**. Brasília: Tribunal de Contas do Estado de Goiás, 2024.

KOTTELENBERG, Michael J. **Essays on the Economics of Child Development and Public Policy**. 2015. Tese (Doutorado em Economia) – University of Western Ontario, London, 2015.

NCPI – Núcleo Ciência Pela Infância. **O uso de evidências para impulsionar políticas públicas para a primeira infância.**2023. Disponível em: <https://ncpi.org.br/wp-content/uploads/2024/07/O-uso-de-evidencias-para-impulsionar-politicas-publicas-para-a-primeira-infancia.pdf>. Acesso em: 8 abril 2025.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Starting Strong V: transitions from early childhood education and care to primary education.** Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Providing quality early childhood education and care: results from the Starting Strong Survey 2018.** Paris: OECD Publishing, 2020.

OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Education at a Glance 2024: OECD Indicators.** Paris: OECD Publishing, 2024.

REDE NACIONAL PRIMEIRA INFÂNCIA. **Plano Nacional pela Primeira Infância.** 2ª ed. Brasília: RNPI, 2020.

UNICEF. Fundo das Nações Unidas para a Infância. **Early moments matter for every child.** New York: United Nations Children’s Fund, 2017.

UNIVERSIDADE DE TORONTO. **The impacts of universal childcare on cognitive and emotional development: a Canadian longitudinal study.** Toronto: University of Toronto Press, 2022.

WORLD BANK. **Investing in early childhood development: review of the World Bank’s recent experience.** Washington, DC: World Bank, 2015.

# **Controle interno vs. auditoria interna: estudo de caso da inovação ocorrida no Poder Judiciário Federal da Terceira Região**

Internal control vs. internal audit: a case study of innovation in the Federal Judiciary of the Third Region

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1004>

**Doris de Miranda Coutinho<sup>1</sup>**

**João Paulo Landin Macedo<sup>2</sup>**

**Rita de Cássia Sápia Alves da Cruz<sup>3</sup>**

## **RESUMO**

A Constituição Federal de 1988 instituiu sistemas integrados de controle interno nos Poderes da República, determinando sua articulação com o controle externo para a fiscalização da gestão pública. Em 2020, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) reorganizou a auditoria interna no Poder Judiciário, criando a Comissão Permanente de Auditoria. Este estudo de caso analisa as mudanças orgânico-funcionais no controle interno da Justiça Federal de Primeiro Grau em São Paulo, investigando o impacto da normatização do CNJ sobre a atividade de auditoria interna. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, com revisão bibliográfica, análise documental e aplicação de questionário a servidores da unidade. Os resultados indicam que a transição para a auditoria interna proporcionou maior independência funcional e aprimoramento dos controles administrativos, embora tenham exigido capacitação especializada dos agentes envolvidos. Conclui-se que a reestruturação fortaleceu a gover-

---

1 Mestre em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Doutora em Desenvolvimento Regional pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Membro Honorário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB). Conselheira do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO). E-mail: doriscoutinho@gmail.com

2 Mestre em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal de Goiás (UFG). Doutorando em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO). E-mail: joaoplmacedo1994@gmail.com

3 Especialista em Auditoria e Inovação no Setor Público, pela Universidade de São Paulo (USP). Diretora do Núcleo de Auditoria Interna da Seção Judiciária de São Paulo. E-mail: rdacruz@trf3.jus.br

nança pública no âmbito do Poder Judiciário Federal, alinhando-se às melhores práticas de auditoria e gestão de riscos.

**Palavras-chave:** controle interno; auditoria interna; auditoria governamental; governança pública.

## ABSTRACT

The 1988 Federal Constitution established integrated internal control systems within the Republic's branches, mandating their coordination with external control for public management oversight. In 2020, the National Council of Justice (CNJ) reorganized internal auditing in the Judiciary, creating the Permanent Audit Committee. This case study analyzes the organic-functional changes in internal control within the Federal First-Degree Judiciary in São Paulo, examining the impact of CNJ regulations on internal auditing. The research employs a qualitative approach, including literature review, document analysis, and a questionnaire administered to unit employees. The results indicate that the transition to internal auditing has enhanced functional independence and improved administrative controls, although it has required specialized training for the involved personnel. The study concludes that this restructuring has strengthened public governance within the Federal Judiciary, aligning with best practices in auditing and risk management.

**Keywords:** internal control; internal audit; government audit; public governance.

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



Data de submissão: 02-12-2024

Data de aprovação: 11-03-2025

Data de versão final: 29-04-2025

Data de publicação online: 23-06-2025

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo da história político-institucional brasileira, sempre houve a preocupação com o controle financeiro-orçamentário. Porém, apenas a partir da década de 1980, com a implementação de reformas estruturais como a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), da Conta Única e do Tesouro Nacional, bem como a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que o Brasil alcançou maior nível de transparência orçamentária, fator essencial para a melhoria da gestão e o efetivo exercício de um bom governo.

Corroborando tal entendimento, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou, em 2013, o “Referencial de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública”, apresentando a governança como o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle “postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (Brasil, 2014, p. 5-6).

No modelo de governança propugnado pelo tribunal de contas, destacam-se os três eixos conceituais de liderança, estratégia e controle. Este último, a seu turno, compõe-se de três elementos principais: (i) gestão de riscos e controle interno; (ii) auditoria interna e; (iii) *accountability* e transparência. Assim, conforme ressalta Miranda (2021, p. 29), as organizações são estimuladas a adotar mecanismos de prestação de contas com foco nos resultados operacionais e financeiros e de responsabilização pelos atos praticados, aprimorando as informações para o direcionamento estratégico e para as tomadas de decisão da governança.

De efeito, ao ensejo da publicação do aludido documento técnico, o TCU realizou painéis de referência nos quais apresentou resultados de levantamento e formulou propostas de encaminhamento às entidades da administração pública federal, dentre as quais o próprio CNJ. Dada a relevância do tema, a corte de contas recomendou aos Órgãos Governantes

Superiores (OGS), no âmbito federal (a saber: Casa Civil, CNJ e CNMP) que elaborassem um modelo de governança para as estruturas públicas da sua esfera de atuação, prevendo os princípios e práticas a serem incorporados, tendo como base o referencial básico de governança do TCU.

Neste contexto, a partir das estruturas pré-estabelecidas de controle interno situadas nos órgãos do Poder Judiciário Federal, em particular a Seção de Controle Interno, foram sendo eliminados determinados fluxos de trabalho, substituindo-os por novas atribuições relacionadas à atividade de auditoria interna, a partir dos normativos exarados pelos órgãos superiores do CNJ, sobretudo as Resoluções n.º 308 e n.º 309, de 2020, e do Conselho de Justiça Federal (CJF). Essa mutação interna referente ao funcionamento e à organização das estruturas de controle interno, para que dirigissem sua atuação, de forma tanto inovadora quanto desafiadora para as práticas de auditoria interna, é que é problematizada neste trabalho, conferindo-lhe uma visão matizada a partir do estudo de caso da Justiça Federal de Primeiro Grau, em São Paulo.

Assim, a presente pesquisa analisará o processo de transformação e as novas atividades desenvolvidas pela Divisão de Auditoria Interna na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo, cuja criação buscou adequar-se aos critérios institucionais erigidos pelo TCU, expostos sobretudo no Acórdão n.º 729/2016 – Plenário. Sob essa perspectiva, propõe-se endereçar a seguinte questão: a partir da transição orgânico-funcional impulsionada pela recomendação do TCU aos órgãos judiciários federais, que culminou na reestruturação do núcleo de controle interno da JF de 1º Grau, em São Paulo, que atividades passou a desempenhar a nova Divisão de Auditoria Interna e de que forma se perceberam os desafios relacionados a essa transformação?

À vista de tal questão norteadora o trabalho buscará descrever como a equipe de auditoria interna da Seção Judiciária de São Paulo leva a efeito suas novas atividades de auditoria interna direcionadas à avaliação de desempenho da gestão e uso dos recursos públicos, bem como se as reco-

mendações emitidas pela equipe de auditoria estão sendo implementadas por meio de planos de ação, pelas unidades auditadas.

A estratégia metodológica envolve um estudo de caso, tendo como unidade de análise a Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo. Primeiro, a partir de uma abordagem qualitativa, emprega-se pesquisa bibliográfica e documental, a fim de descrever os contornos teóricos pertinentes aos institutos do controle interno e da auditoria interna, além de contextualizar a discussão no âmbito do Poder Judiciário. Após, a pesquisa mobiliza dados primários a partir da análise documental do arcabouço normativo e de relatórios de auditoria, além da aplicação de questionários aos servidores da unidade, para articulação de um quadro diagnóstico a propósito das atividades desenvolvidas pela Divisão de Auditoria Interna.

O presente artigo se organiza em cinco seções, para além desta introdução e das considerações finais. Na primeira, faz-se um breve resgate histórico acerca do controle interno no Brasil, contextualizando sua configuração no âmbito do Poder Judiciário. Na segunda, trabalha-se com os conceitos de controle interno e auditoria interna, a fim de traçar um quadro conceitual, apontando aspectos distintivos que permitam esclarecer questões semânticas em torno de tais expressões. Na terceira, serão expostas as estratégias metodológicas adotadas. Na quarta, inicia-se a apresentação do estudo de caso, com as suas bases conceituais e contornos específicos, delineando o diagnóstico sobre a mutação operada na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo. Por fim, apresenta-se o marco normativo que rege a atividade do auditor interno no âmbito da Justiça Federal.

## **2 BREVE LEVANTAMENTO HISTÓRICO DO CONTROLE INTERNO NO BRASIL E CONTEXTUALIZAÇÃO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO**

Segundo Castro (2011, p. 317), a origem do controle interno no Brasil remonta ao início do século XX, a partir da implementação de técnicas de contabilidade na área pública, exigindo-se certo nível de padronização dos registros, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis. Neste sentido, tem-se relevante marco legislativo com a promulgação do Decreto-Lei n.º 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que instituiu o Código de Contabilidade da União, cujo art. 106 dispunha que o Governo organizaria as instruções provisórias necessárias à execução das regras estabelecidas nessa norma com a expedição do regulamento geral de contabilidade pública.

O referido regulamento normativo foi aprovado por meio do Decreto n.º 15.783, de 8 de novembro de 1922, e promoveu a organização do controle público orçamentário, financeiro e patrimonial da Administração Federal.

No contexto da segunda reforma burocrática do aparelho administrativo brasileiro, surgiu o segundo marco legal relevante para o desenvolvimento do controle administrativo, com a publicação da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. A denominada “Lei Geral de Orçamentos” veiculou normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e diferenciou, em seus arts. 76 a 82, as responsabilidades do controle interno, a cargo da própria Administração, daquelas incumbidas ao controle externo, levado a efeito pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos órgãos de contas. Autores como Santos (2021, p. 478) identificam nesse marco normativo a origem do controle interno no Brasil.

O citado texto assentou as bases para a reforma administrativa promovida na década de 1960, cujas diretrizes figuraram no Decreto-Lei n.º 200/1967, em cujo art. 13 se estabelece, como forma de descentralização, que o controle deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, por meio das diferentes camadas de operação descritas nas alíneas do dispositivo<sup>4</sup>. Ali já se vê emergir o instituto – tão propagado atualmente – das três linhas de defesa da Administração (Gomes, 2021, p. 297).

Na década de 1980, vivia-se o contexto de reforma do aparelho do Estado, sob a perspectiva gerencialista, com o objetivo central de reduzir o déficit público a partir do encolhimento da máquina administrativa (Coutinho, 2020). Tal movimento buscou reconfigurar o setor público brasileiro, cuidando-se, segundo destaca Carvalho, de uma:

[...] mudança institucional no sentido de que seria necessário alterar tanto a estrutura como o funcionamento do setor público, possibilitando um acréscimo de sua autonomia, maior eficiência na consecução dos resultados, e ao mesmo tempo e em contrapartida, um maior controle daquele setor por parte da sociedade. Na dimensão ideológica, por representar uma mudança no paradigma que tem orientado a burocracia estatal: a chamada ‘burocracia weberiana’ deveria dar lugar a uma ‘burocracia gerencialista’, com a consequente introdução de práticas típicas de mercado da administração pública (Carvalho, 1997, p. 4).

Ao longo das décadas seguintes, inovações normativas e organizacionais relevantes impactaram atividade do controle administrativo, a saber: a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), em 1987, que resgatou o papel da contabilidade como instrumento efetivo de informação e de gerência fiscal; da Conta Única e do Tesouro Nacional; da Lei de Responsabilidade Fiscal, dedicada

4 Decreto-Lei n.º 200/1967, Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

à transparência, controle e fiscalização das finanças públicas; do Boletim Geral da União (BGU), que agregou as demonstrações financeiras consolidadas do governo federal; das divulgações financeiras por meio dos relatórios quadrimestrais de gestão fiscal (RGF) e dos relatórios bimestrais resumidos de execução orçamentária (RREO) e os relatórios setoriais; dos relatórios da dívida pública; dos demonstrativos de gastos tributários. Tais instrumentos elevaram o padrão de visibilidade das contas públicas, facilitando o acompanhamento das ações administrativas.

A este respeito, Lima (2012, p. 25) ressalta que o processo de mudanças no contexto da redemocratização, a partir de 1985, gerou reflexos nas áreas de finanças e controle. A necessidade de implementar rápidas adaptações ao novo modelo normativo, aliás, impingiu ao governo federal a obrigação de transferir “imediatamente para o Ministério da Fazenda a Secretaria de Controle Interno (Secin) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (Intercon)” (Castro, 2011, p. 335).

A CRFB/88, em seu art. 74, complementado pelo art. 2º do Decreto n.º 93.874/1986, cuidou de disciplinar as finalidades do sistema de controle ao reconhecer que tal missão deveria ser exercida não apenas com o auxílio do TCU, no campo do controle externo, senão também pelo sistema de controle interno de cada poder, visando a acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento, além de avaliar os resultados alcançados pelos administradores públicos.

Portanto, o arcabouço normativo formado pela CRFB/88 e, na esfera infraconstitucional, pela Lei n.º 4.320/1964, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como pelo Decreto-Lei n.º 200/1967 e pelo Decreto n.º 93.874/1986, deu impulso à consolidação do sistema de controle interno na administração pública.

Nesse sentido, à luz desse arranjo jurídico de conformação, Ungaro (2019, p. 15) compreende o controle interno na CRFB/88 como uma evolução da organização do Estado Democrático de Direito, que se desdobra em quatro macrofunções: de auditoria, de ouvidoria, de corregedoria e de

controladoria, cujo escopo comum se volta à garantia de transparência, eficiência, participação e integridade, como aperfeiçoamento da tripartição de poderes e dos freios e contrapesos.

No contexto específico do Poder Judiciário, embora a CRFB/88 tenha lhe deferido, como função precípua, a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais por meio da resolução de litígios, esse poder, até meados da década de 1990, não lograva em acompanhar o ritmo das demandas impostas por uma sociedade redemocratizada. Para mais, apresentava-se reduzida a integração entre os órgãos judiciários, em prejuízo da transparência e eficiência da atividade jurisdicional, ao que se somava uma estrutura fragilizada em matéria de recursos humanos, financeiros, orçamentários e tecnológicos.

Por conseguinte, a sociedade considerava o Poder Judiciário, no Brasil, algo como uma “caixa preta”, dada a dificuldade de obtenção de informações e dados a respeito de suas ações e de integração com outros organismos judiciais, prejudicando as oportunidades de articulação de políticas judiciárias unificadas que colaborassem para a melhoria da prestação de serviços à população.

Com o advento da Reforma do Poder Judiciário, instituída pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, o texto constitucional passou a prever a criação do Conselho Nacional de Justiça, deferindo-lhe atribuições para controlar a atuação de servidores e juízes, dando ignição, segundo Rocha (2021, p. 98), à “paulatina implementação de mecanismos de controle interno dos órgãos da magistratura”. Consoante registrado pelo Min. Dias Toffoli, em publicação comemorativa dos 15 anos do CNJ:

Em resposta aos anseios da sociedade por mais transparência e eficiência na Justiça, a Emenda Constitucional n.º 45, promulgada em 30 de dezembro de 2004, conhecida como Reforma do Judiciário, teve como importante pauta a criação do CNJ, entregando-lhe a missão de atuar como órgão autônomo no controle administrativo, financeiro e disciplinar do Poder Judiciário e,

também, de zelar pela autonomia e pela independência conquistadas no processo de redemocratização (Toffoli, 2020, p. 13).

Em 13 de fevereiro de 2007, a fim de cumprir seu mister constitucional, o CNJ e o TCU firmaram o Termo de Cooperação Técnica n.º 01/2007, com vistas a favorecer as instituições signatárias no intercâmbio de experiências por meio de mecanismos de apoio mútuo, com o fornecimento de suporte logístico, metodológico e de pessoal, além da troca de informações para evitar a duplicidade de trabalho na investigação de matérias comuns a ambos os órgãos. O foco consistia em garantir uma atuação integrada na apuração de possíveis irregularidades nas diversas seções judiciárias do país.

### **3 CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA: DELIMITAÇÃO CONCEITUAL E TRAÇOS DISTINTIVOS**

Para uma abordagem sobre os aspectos práticos referentes à unidade de auditoria interna da Seção Judiciária de São Paulo, importa fazer uma aproximação teórica inicial, embora não exaustiva, acerca dos contornos conceituais do controle interno, explorando os traços e características gerais que o distinguem da auditoria interna, além de outras definições relativas à temática.

#### **3.1 A configuração constitucional do sistema de controle interno**

A configuração normativa estabelecida na CRFB/88 organizou o sistema de controle sobre a Administração Pública a partir de instâncias fiscalizadoras externas e internas. No campo do controle externo, em matéria de gestão dos recursos públicos, destaca-se a vigilância exercida de forma autônoma pelo tribunal de contas, em auxílio ao Poder Legislativo, na forma do art. 71. Já na dimensão interna, sobreleva a positivação, pelo texto constitucional, de um verdadeiro “sistema de controle interno” a ser mantido,

de forma integrada, por todos os Poderes da República, nos três níveis de governo, conforme se extrai da leitura conjugada dos arts. 70 e 74.

Cabe observar que o texto constitucional, ao determinar que os três poderes mantenham, de forma integrada, o sistema de controle interno, assenta em instância normativa superior previsão que já constava do art. 13, c/c art. 30, §§1º a 4º, do Decreto-Lei n.º 200/1967, o qual, conforme citado, previa que o controle deveria ser exercido em todos os níveis e por todos os órgãos. Com o emprego deste conceito amplo, exsurge o fundamento legal para a organização do sistema de controle em três linhas de defesa, mas que ainda não se efetivaria.

Nada obstante a determinação de se manter e organizar controles internos das atividades da Administração Federal dos Poderes, os dispositivos constitucionais não delinearam o conceito preciso dessa função administrativa para o alcance dos resultados de gestão. É certo que a mesma situação lacônica advém das normas infraconstitucionais que tratam de controle interno, a exemplo das Leis n.º 4.320/1964 e n.º 10.180/2001, da LRF e do Decreto-Lei n.º 200/1967, que, cada qual a seu tempo e modo, não especificaram o conjunto de políticas e objetivos referentes ao poder de autocontrole no setor público.

Importa asseverar que a obrigação de articulação do controle interno cominada nos arts. 70 e 74 da CRFB/88, se estende também ao Poder Judiciário. Nesse sentido, o art. 103-B, §4º, introduzido pela EC n.º 45/2004, dispôs sobre os princípios constitucionais que norteiam a organização e o funcionamento do controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes do Poder Judiciário, outorgando ao CNJ o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Judiciário, com o auxílio da auditoria interna, como instrumento para a realização da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.

### 3.2 Questão semântica

Vinculada ao processo de estruturação ou reestruturação da Administração, a dificuldade semântica em torno dos limites conceituais do controle interno impediu o Poder Judiciário de erigir um sistema integrado nos moldes da diretriz constitucional. Com a autonomia conferida aos tribunais judiciais, as atividades de controle administrativo passaram a ser executadas por diversas estruturas organizacionais: secretarias internas, núcleos e seções de controle interno.

A questão referente ao alinhamento desses contornos conceituais tem sido objeto de constante análise por parte da literatura, mormente no que tange à distinção entre “controle interno e externo”, bem assim à correspondência de tais conceitos com os de “unidade de controle interno” e “auditoria interna”. Consoante observa Miranda (2021, p. 32): “se a confusão de nomenclaturas é comum para aqueles que trabalham diariamente com o tema, imagine para quem não está habituado?”.

De modo geral, Medauar (2020, p. 52) define o “controle interno da Administração Pública” como “a fiscalização que a mesma exerce sobre os atos e atividades de seus órgãos e das entidades descentralizadas que lhe são vinculadas”. Em âmbito institucional, por oportuno, o TCU buscou apresentar modelos conceituais específicos que permitissem elucidar os traços distintivos entre as denominações correlacionadas ao controle interno, por meio do Acórdão n.º 1.171/2017-Plenário.

Assim, reportando-se à estrutura normativa inscrita na CRFB/88, a Corte aludiu ao sistema de controle interno de cada poder como um conjunto de unidades técnicas “articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo” (Brasil, 2017). Ademais, a par de reconhecer a ausência de consenso no que tange à delimitação dos conceitos de unidade de controle interno e auditoria interna, o TCU ofereceu as seguintes definições:

Unidade de controle interno é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade e tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los. A auditoria interna, por sua vez, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos e oferecer consultoria aos gestores sobre os temas de gerenciamento de riscos, controles internos e governança. A auditoria interna, incumbida da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, em conjunto com atividades e procedimentos de controle interno a cargo da gestão, constitui, de forma integrada, o sistema de controle interno de cada Poder, em conformidade com o art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do Decreto Lei 200/1967 (lei orgânica da administração pública). Disso, emerge fundamento legal para a organização do sistema de controle interno em linhas de defesa (Brasil, 2017).

A auditoria, embora habitualmente vinculada ao controle financeiro da Administração Pública, também se aplica à fiscalização geral da atividade administrativa (Medauar, 2020, p. 61).

No mesmo sentido, Ungaro (2019, p. 151) descreve a atividade de auditoria interna como aquela destinada à verificação de conformidade realizada por unidades e profissionais especializados integrantes da própria instituição, com proximidade das situações analisadas e maior possibilidade prática de exercitar as atividades de modo preventivo e concomitante com a execução dos processos e contratos sob exame, a fim de colaborar para o aperfeiçoamento dos procedimentos e atenta à detecção de fraudes e outras irregularidades. Diferencia-se, assim, segundo o referido autor, da auditoria externa, não apenas pelo critério de posição do auditor (dentro/fora da organização auditada), mas também com base em outros critérios, tais como objetivo e revisão das operações, de vez que a auditoria interna enfatiza o controle preventivo e concomitante, visando a corrigir e apri-

morar atividades no curso da execução.

A auditoria interna, assim, aparece como uma modalidade de controle interno, com escopo e metodologia específica. Conforme apregoa Ungaro (2019, p. 150-151), cuida-se de uma das macrofunções inerentes ao controle interno, a saber: ouvidoria, controladoria, auditoria e corregedoria.

Miranda (2021, p. 30), a seu turno, ao cuidar da governança organizacional, aborda o papel da auditoria interna como o de auxiliar a organização a realizar os seus objetivos, de forma independente e a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. Tal percepção teleológica é compartilhada por Walraven *et al.* (2023, p. 143).

Quanto aos parâmetros normativos da auditoria interna, o art. 69 do Decreto-Lei n.º 200/1967, atribuiu ao Governo a incumbência de defini-los, sem prejuízo da necessária harmonização com a auditoria externa. Com efeito, o paradigma vigente para auditoria interna do Setor Público é aquele trazido pelo Instituto de Auditores Internos (IIA). Essa instituição apresenta a Estrutura de Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), que define como missão da auditoria interna aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e percepção (*insight*) baseadas em risco. No plano infralegal, cabe aludir à Instrução Normativa n.º 01/2001, que instituiu o Referencial Técnico da Auditoria, substituído pela Instrução Normativa n.º 03/2017 SFC/CGU, além da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n.º 01/2016, sobre controles internos, gestão de riscos e governança.

A IN-Conjunta MP/CGU n.º 01/2016 reforça a ideia de que o controle interno traduz atividade voltada ao gerenciamento de riscos e à viabilização do atingimento dos objetivos organizacionais, tendo como referência o modelo de três linhas de defesa preconizado pelo IIA. Assim, depreende-se da seção I, que trata dos conceitos pertinentes à norma, a clara distinção entre controle interno e auditoria interna, nos termos seguintes:

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

[...]

III – auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcance seus objetivos;

[...]

V – controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

[...] (Brasil, 2016).

Na prática, tais debates e conclusões a propósito da delimitação semântica dos elementos conceituais que concernem ao controle interno remontam a 2016 e 2017. Foi a partir da IN-Conjunta MP/CGU de 2016 que o TCU recomendou à Casa Civil da Presidência da República que avaliasse e positivasse os termos de governança, gestão de riscos e controle interno, levando em conta as práticas internacionais. Todavia, no período

subsequente à promulgação da CRFB/88, a confusão conceitual refletia-se no trabalho dos setores incumbidos das atividades de controle interno.

Conforme o Relatório de Levantamento realizado pelo TCU, decidido por meio do Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário, apenas o Poder Executivo Federal havia instituído à época o seu sistema de controle interno (SCI-PEF), na forma da Lei n.º 10.180/2001, organizando os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo. Já os Poderes Legislativo e Judiciário, em vista da ausência de sistema formalmente instituído, mantinham estruturas fragmentadas de controle interno.

#### **4 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA**

Visando a conferir uma visão matizada sobre o processo de modificação institucional para conformação das unidades de controle interno ao modelo funcional preconizado na CRFB/88, e ao modelo referencial preconizado pelo TCU que amparou as regulamentações posteriores no âmbito do Poder Judiciário, o presente trabalho se vale de um estudo de caso, tendo como objeto de análise a experiência da Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo.

Assim, emprega-se uma abordagem eminentemente qualitativa, buscando descrever o caminho de reestruturação orgânico-funcional que culminou na inovação do plexo de atividades de controle e auditoria interna no âmbito da Seção Judiciária de SP. Por meio de análise documental, a partir de dados extraídos de fontes primárias referentes a atos normativos – que regulamentaram as funções do órgão judiciário –, de relatórios técnicos do setor e de respostas decorrentes de questionários aplicados a servidores, objetiva-se articular um diagnóstico compreensivo a respeito da nova configuração da unidade de controle interno, bem assim a captação de percepções preliminares a respeito desse câmbio institucional.

Com efeito, a estratégia de estudo de caso permite, a partir de um raciocínio dedutivo, aprofundar o olhar sobre os desafios, oportunidades e limites referentes ao câmbio institucional numa atividade central para o alcance dos objetivos institucionais do Poder Judiciário.

## **5 ESTUDO DE CASO: ANÁLISE DE CÂMBIO ORGÂNICO FUNCIONAL NA JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRO GRAU - SEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO PAULO**

Após a enunciação dos conceitos teóricos que fundamentam o objeto do estudo, sobretudo aqueles concernentes ao sistema de controle interno, a presente seção inaugura o segmento empírico de investigação, baseado em um estudo de caso cujo foco é analisar a transformação orgânica e funcional na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção Judiciária de São Paulo.

### **5.1 As reestruturações internas do Poder Judiciário Federal**

Consoante já assinalado, em vista da previsão constitucional aplicável a todos os Poderes, referente à instalação do SCI, as suas organizações administrativas internas iniciaram um processo de estruturação para se adequar aos ditames constitucionais. Tal processo, no entanto, não se deu da noite para o dia.

A Justiça Federal de primeira instância, extinta pela Constituição de 1937, foi reestabelecida com a criação do Conselho de Justiça Federal (CJF), pela Lei n.º 5.010/66. Em 24 de agosto de 1966, o CJF foi oficialmente instalado, assumindo amplas competências, que iam desde atividades correicionais até a administração de pessoal.

A efetiva instalação da Justiça Federal, contudo, só se concretizou em 1967. A Constituição promulgada em 1988 determinou a expansão da Justiça Federal, dividindo-a em cinco regiões jurisdicionais – atualmente

seis – e transferindo para os recém-criados Tribunais Regionais Federais (art. 27, §6º, do ADCT) a maior parte das competências até então atribuídas ao extinto Tribunal Federal de Recursos, e uma porção significativa das atribuições do CJF.

Ao CJF, como órgão central das atividades sistêmicas da Justiça Federal, a Carta Magna conferiu, conforme dispôs o art. 105, parágrafo único, II, incluído pela EC n.º 45/2004, e o art. 3º da Lei n.º 11.798/2020, a função de supervisão administrativa e orçamentária, incluindo poderes correicionais. Nessa condição, as decisões do CJF têm caráter vinculante, sendo de observância obrigatória por todas as unidades da Justiça Federal de primeiro e segundo graus.

Portanto, o CJF é considerado um órgão pioneiro no âmbito do Poder Judiciário quanto à organização sistêmica de suas funções administrativas, uma vez que, a partir dele, emergiram os demais conselhos reguladores do Poder Judiciário: o CNJ, o CNMP e o CSJT.

As principais atribuições delegadas ao CJF incluem a coordenação central e a uniformização de procedimentos, sob a forma de sistema, a fim de aprimorar os processos de trabalho na Justiça Federal de primeiro e segundo graus. Essas atividades abrangem a administração judiciária relativa a recursos humanos, gestão documental e de informação, administração orçamentária e financeira, controle interno, informática e planejamento estratégico.

Os sistemas operam com a participação integrada das áreas correlatas nos Tribunais Regionais Federais e Seções Judiciárias, sob a coordenação da Secretaria-Geral do Conselho. Na coordenação desses sistemas, as unidades centrais do Conselho, sob a direção da Secretaria-Geral, reúnem-se com os representantes dos TRFs das seis regiões para definir regras comuns e buscar soluções que atendam a todos os órgãos.

No âmbito do controle interno no Poder Judiciário Federal, com foco, neste estudo de caso, na Justiça Federal de Primeiro Grau – Seção

Judiciária de São Paulo, a estrutura organizacional só foi definida dois anos após a criação da Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), devido à subordinação técnica estabelecida pelo CJF.

Em março de 1993, o Conselho de Administração do TRF3 emitiu a Resolução CA n.º 69/1993, alterando a estrutura organizacional do TRF3 e criando a Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria, composta por três seções: Seção de Auditoria, subordinada à Divisão de Auditoria; Seção de Acompanhamento Contábil, subordinada à Divisão de Contabilidade e a Seção de Suporte Técnico.

Na Justiça Federal da 3ª Região, o sistema de controle interno foi estabelecido com diretrizes definidas na Resolução CJF n.º 84/1993 (revogada posteriormente pela Resolução CJF n.º 85/2009, que foi, por sua vez, substituída pela Resolução CJF n.º 676/2020). Tal resolução tomou em conta os arts. 70 a 74 da CRFB/88 e a Lei n.º 8.572/1992, que originalmente regulava a composição e a competência do CJF.

O sistema de controle interno da Justiça Federal foi estruturado com a unidade de controle interno do CJF como órgão central, as unidades de controle interno dos TRFs como órgãos setoriais e as Seções Judiciárias como órgãos seccionais.

Somente em 1995 o CJF emitiu a Resolução n.º 69/1995, criando, na estrutura organizacional da Seção Judiciária de São Paulo, a Seção de Controle Interno (Suci), então subordinada à Secretaria Administrativa. A SUCI foi integrada pelo Setor de Verificação e Análise (Seve) e pelo Setor de Acompanhamento Contábil (Seac) e designada como unidade seccional, vinculada tecnicamente à Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria do TRF3, integrando-se ao sistema central, por meio da Secretaria de Controle Interno do CJF.

Nesse período, a Seção de Controle Interno expediu pareceres sobre diversas temáticas que desafiavam a tomada de decisão dos gesto-

res, dentre as quais cabe mencionar: o procedimento para o pagamento cumulativo de VPNI (Vantagem Pessoal Nominalmente Identificada) com a remuneração de FC (Função Comissionada); o uso de crédito orçamentário suplementar; a comprovação de dependência econômica para fins de pensão alimentícia; o tratamento de férias não-gozadas por servidores; e o pagamento de diárias. Assim, a SUCI exercia, por meio de pareceres, um papel essencial na decisão sobre temas variados da gestão administrativa do órgão judiciário.

Em 1999, o Conselho de Administração do TRF3, nos termos da Resolução n.º 160, de 17 de setembro de 1999, transferiu a Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria, com suas Divisões e Seções, para a Secretaria da Presidência. Desse modo, emerge o reconhecimento acerca da importância da independência da auditoria interna em relação às demais unidades internas, bem como de sua maior efetividade ao ser vinculada à Alta Administração, como determinam as melhores práticas internacionais.

A Seção Judiciária de São Paulo foi, então, reestruturada pela Resolução CJF n.º 321, de 25 de fevereiro de 2008, que extinguiu a Seção de Controle Interno e criou o Núcleo de Controle Interno. Nesta época, o TCU já anunciava em seus Relatórios de Levantamento de natureza operacional quanto à necessidade de avaliação de conveniência e oportunidade de reposicionamento hierárquico de reporta da unidade de controle interno, de sorte a vinculá-la ao órgão máximo da entidade (cf. TCU, Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário). Naquela Seção Judiciária, todavia, o recém-criado Núcleo de Controle Interno (NUCI) ainda se encontrava subordinado à Secretaria Administrativa e não à Diretoria do Foro, fato que ocorreria anos depois.

Destarte, a Seção Judiciária de São Paulo, como órgão seccional, com subordinação técnica à Subsecretaria de Controle Interno e Auditoria do TRF3, executava atividades típicas de controle interno, mas não de auditoria interna (a cargo do TRF3), dentre as quais cabe citar: verificação quanto à observância e comprovação da legalidade dos atos de gestão e

avaliação dos resultados, especialmente quanto à eficiência e à eficácia das ações administrativas, relativas à gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal; verificação quanto à observância dos limites de inscrição em Restos a Pagar; apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, emitindo pareceres na área de pessoal, com base nos Acórdãos do TCU; análise de atos de admissão, aposentadoria e pensões remetidos via Sistema de Avaliação de Atos de Admissão e Concessões (SisacNet) do TCU, etc.

Cabe ressaltar que a Resolução CNJ n.º 171, de 1º de março de 2013, já havia disposto sobre normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas ao CNJ, considerando as crescentes inovações e aprimoramentos que surgiam nos demais poderes, na área de controle interno. Rocha (2020, p. 97) averba que a norma em referência criou dois tipos de plano de auditoria: Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP), quadrienal, e Plano Anual de Auditoria (PAA), consoante aprovação do Presidente do Tribunal ou do Conselho respectivo.

Em decorrência dos levantamentos realizados pelo TCU junto aos órgãos superiores (CNJ e CJF), o Plenário do CNJ aprovou o Parecer da sua Secretaria de Controle Interno n.º 02/2013-SCI/Presi/CNJ, o qual, com fulcro nas Resoluções CNJ n.ºs 86/2009 e 171/2013, noticiou os dirigentes de controle interno das unidades ligadas ao CNJ sobre a realização de ações coordenadas nos meses de março e abril de 2013, objetivando verificar se as referidas unidades ou núcleos de controle interno dos tribunais e conselhos estavam observando as diretrizes descritas naquelas resoluções.

As ações coordenadas resultaram na publicação do Relatório de Auditoria n.º 04/2013, em cujas conclusões, após avaliar as unidades ligadas ao CNJ, afirmou-se a necessidade de promover ajustes estruturais visando a efetivar as ações de controle interno e de auditoria interna nos tribunais e conselhos. Dentre as diversas recomendações expedidas, propusera a alteração do fluxo de processos de trabalho a fim de que a unidade ou núcleo de controle interno não exercesse atividades próprias ou típicas de gestão, a exemplo do

enfrentamento de questões jurídicas provocadas pelo gestor; do exercício de atividades de assessoria jurídica, que comprometessem a independência de atuação ; e de atividades ou atos que resultassem em emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos.

A recomendação do Parecer n.º 02/2013-SCI/Presi/CNJ orientou que a unidade priorizasse a realização de auditorias, concentrando-se na revisão, avaliação e monitoramento dos controles internos, bem como na verificação do cumprimento das políticas estabelecidas pela Alta Administração. Com efeito, caber-lhe-ia à unidade definir procedimentos e medidas para evitar falhas operacionais e, em vez de atuar no assessoramento estratégico de riscos, deveria limitar-se à realização de auditorias que avaliassem o gerenciamento e as estratégias de risco determinadas pela Administração.

O Parecer em questão também determinou que os Presidentes dos Tribunais vinculassem a unidade de controle interno diretamente à presidência do respectivo tribunal, reforçando que os órgãos do Poder Judiciário seguem as práticas internacionais recomendadas, visando garantir maior grau de independência em relação às demais unidades internas, nos termos da Resolução CNJ n.º 86/2009, e do Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário, do TCU.

Assim, a partir do Parecer n.º 02/2013-SCI/Presi/CNJ, o então Núcleo de Controle Interno da Seção Judiciária de São Paulo foi instado pela Diretoria Administrativa, em 2014, e pela Diretoria do Foro, em 2017, a prestar informações sobre sua estrutura interna e os atos de gestão que desempenhava. Sem embargo dessa provocação institucional, as atividades levadas a cabo pela unidade permaneceram, até então, focadas na emissão de pareceres.

Em 2020, em vista do disposto na Resolução CJF3R n.º 47/2020, e considerando a necessidade de padronização e excelência nos métodos, critérios, conceitos e sistemas aplicados na atividade de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização, o art. 5º dessa norma alterou a denominação de “Núcleo de Controle Interno” para “Núcleo de Auditoria Interna”, subordinado à Diretoria do Foro, formada à época por quatro seções:

Seção de Auditoria de Gestão de Pessoas; Seção de Auditoria de Gestão Contábil; Seção de Auditoria de Licitações e Contratos ; e Seção de Auditoria de Gestão Administrativa.

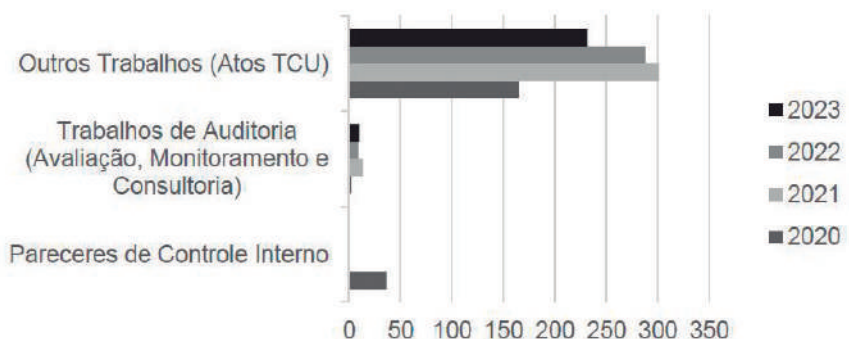
A partir da Resolução CJF n.º 676/2020, que tratou da organização e das diretrizes de funcionamento do Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal e sobre o Comitê Técnico de Auditoria Interna, e da Resolução CJF n.º 677/2020, que estabeleceu o Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do CJF de primeiro e segundo grau, foram definidas novas atribuições ao setor.

Neste contexto, a Diretoria do Foro comunicou aos setores da Administração Central acerca das novas atribuições deferidas ao Núcleo de Auditoria Interna, mudança que provocou inicialmente tensão entre os servidores e uma aparente sensação de orfandade pela extinção do Núcleo de Controle Interno.

Em 2023, nos termos da Resolução CJF3R n.º 94, de 18 de maio de 2023, o CJF da Terceira Região, no uso de suas atribuições regimentais, alterou a estrutura organizacional de unidades da Administração Central da Seção Judiciária de São Paulo, renomeando o Núcleo de Auditoria Interna para “Divisão de Auditoria Interna”.

Do ponto de vista funcional, é possível notar um redirecionamento gradual das atividades conduzidas pela, agora, Divisão de Controle Interno da Seção Judiciária de São Paulo, com decréscimo no número de pareceres e de outros trabalhos, com uma evolução em termos de avaliação (*assurance*) a partir de auditorias realizadas, colaborando para a melhoria da governança nas operações do órgão e o alcance dos objetivos do Tribunal. Vale conferir, neste sentido, a organização das informações pertinentes à atuação da unidade de auditoria, a partir da ignição do processo de mudança institucional, em 2020:

Gráfico 1 – Contagem por tipos de atividades



Fonte: Relatórios de Auditoria Interna (Raint) dos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023.

De efeito, os trabalhos de consultoria (alocados dentre os trabalhos de auditoria) diferem dos pareceres de controle interno antes praticados pelo Núcleo, de vez que, naquele caso, os prazos e o escopo são acordados com o solicitante, e o trabalho objetiva aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos, sem que o auditor interno realize atos de gestão. A consultoria propõe caminhos legítimos, cabendo ao gestor decidir e fundamentar sua escolha.

No tocante à contribuição de desse redirecionamento funcional para o aprimoramento do controle interno da organização, pode-se refletir a partir dos termos do Acórdão n.º 1.745/2020 – Plenário, do TCU, em conjugação com a Resolução CJF n.º 677/2020, que identificam na auditoria interna um meio à disposição da Administração para avaliação de processos e políticas internas, com vistas a perquirir o grau de atendimento dos objetivos institucionais e de aderência à legislação, de sorte a agregar valor às atividades da instituição (Brasil, 2020; Walraven *et al.*, 2023). Trata-se do exercício dos chamados “controles em nível de entidade” (*entity-level control – ELC*), que perpassam a entidade como um todo.

Os controles pervasivos são os controles típicos de governança corporativa, pois consistem em estruturas específicas que objetivam avaliar,

dirigir e monitorar as ações da organização (Brasil, 2020). Nesse contexto situa-se a auditoria interna, que é responsável por avaliar e melhorar a eficácia do gerenciamento de riscos, controles e governança, sendo ela própria um controle, a nível de entidade, de estatura reservada aos controles oriundos da governança corporativa, que não se confundem com os controles internos transacionais, que incidem direta e indiretamente sobre as operações e processos específicos a nível de entidade.

## **5.2 Mapeamento de percepção dos agentes sobre a transição institucional**

Para a captação, ainda que sumária e exploratória, da percepção dos agentes integrantes do Núcleo de Controle Interno a respeito da reconfiguração orgânico-funcional que culminou com a criação da Divisão de Auditoria Interna, com um novo plexo de ações fiscalizatórias, aplicou-se um questionário, via *Google Forms*, contendo a seguinte questão, de resposta livre (em parágrafo): “Como o(a) senhor(a) percebeu a transição do setor de controle interno, para desenvolver atividades de auditoria interna, no tocante aos desafios e oportunidades?”.

O referido formulário foi aplicado aos sete servidores da Divisão de Auditoria Interna, compreendendo técnicos e analistas judiciários que experimentaram a transição aqui estudada, bem assim o magistrado (Juiz Federal) que coordenou a unidade à época, enquanto Diretor do Foro da Seção Judiciária de São Paulo. A síntese das percepções colhidas pode ser depreendida do quadro adiante, estruturado em categorias referenciais que indicam a percepção geral (positiva/negativa/neutra) e os desafios indicados.

Tabela 1: Quadro de percepção dos servidores da divisão de auditoria interna

Servidor (n.º)	Cargo	Percepção geral	Desafios/ Oportunidades
1	Técnico Judiciário	Positiva	Desafio na capacitação para o trabalho de auditoria e necessidade de visão mais ampla da organização, orientando-se pelos riscos estratégicos. Oportunidade de atuação focada na melhoria dos controles das áreas auditadas, permitindo incorporação de boas práticas.
2	Técnico Judiciário	Positiva	Oportunidade de maior independência nos trabalhos e possibilidade de observar melhorias efetivas nas áreas gestoras a partir das recomendações e consultas realizadas pela DIAU.
3	Técnico Judiciário	Neutra	Oportunidade de formalização da atividade de auditoria e assinatura de Termo de Responsabilidade e Confidencialidade dos auditores internos.
4	Analista Judiciário	Neutra	n/a
5	Analista Judiciário	Positiva	Desafio de capacitação para realização de auditorias de qualidade e desenvolvimento de técnicas de gestão de projetos e liderança das equipes de auditoria. Oportunidades de maior profissionalização da equipe, aumento da compreensão sobre governança e funcionamento do órgão.
6	Técnico Judiciário	Negativa	Desafio de capacitação ainda insuficiente, necessitando de maior atenção ao treinamento e aquisição de conhecimento de todos.
7	Analista Judiciário	Positiva	Oportunidade de agregar valor ao órgão, melhorar as atividades e auxiliar o órgão a atingir os seus objetivos institucionais.
8	Juiz Federal (Diretor do Foro)	Positiva	Oportunidade de maior transparência nas atividades desenvolvidas pelo setor, agindo com maior independência e livre de participação em atos de gestão, acompanhando a tendência de segregação de funções.

Fonte: elaborada pelos autores, mediante aplicação de formulário via GoogleForms (2024).

Observa-se, nessa medida, uma percepção geral majoritariamente positiva acerca da alteração de competência do setor de controle interno para auditoria interna. Destaca-se, com efeito, o desafio da capacitação para realização das atividades de auditoria, o que soa natural diante da complexidade desse tipo de trabalho – que se caracteriza pelo emprego de métodos sistemáticos e objetivos, visando à aferição de conformidade à luz de certos critérios. De outro lado, viu-se como oportuna a transição para garantir maior transparência, independência e segurança nas atividades de fiscalização interna, possibilitando a agregação de valor ao órgão auditado por meio da emissão de recomendações.

### **5.3 Auditoria interna na contemporaneidade dos órgãos do poder judiciário e seus normativos**

No exercício de 2020, em atendimento aos Acórdãos n.º 2.622/2015 e 1.171/2017, ambos do Plenário do TCU, o CNJ publicou normativos com o objetivo de disciplinar as atividades de auditoria interna, valendo citar:

- Resolução CNJ n.º 308, de 11 de março de 2020, que organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria (texto compilado a partir da redação dada pela Resolução n.º 403/2021, Resolução CNJ n.º 422/2021 e Resolução n.º 486/2023). Esta resolução recomenda a observância dos Acórdãos n.º 2.622/2015 e 1.171/2017, ambos do Plenário do TCU, nos termos dos quais a Corte de Contas recomendou que se diferenciasse conceitualmente o controle interno e a auditoria interna, a fim de não se atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna. O Sistema de Auditoria da Justiça Federal (SIAUD-JF) é composto pelo CJF, como órgão central, ao qual cabe a orientação normativa e a supervisão técnica, pelos TRFs, como órgãos setoriais, e pelas Seções Judiciárias, como órgãos seccionais;

- Resolução CNJ n.º 309, de 11 de março de 2020, que aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud. Tal normativo adota como referência as normas de auditoria da INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização), da IFAC (Federação Internacional de Contadores); o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), o COSO II e o IPPF (*International Professional Practices Framework*).

Com vistas a enunciar as novidades inscritas nessas resoluções para consecução das atividades de auditoria interna no Poder Judiciário, foram realizados os webinários “Sistema de auditoria do Poder Judiciário (Resoluções CNJ n.º 308 e 309/2020)”, promovido pelo CNJ, em 09/07/2020, e “Resoluções CNJ n.º 308 e 309/2020”, pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA/BR, em 10/07/2020, com a participação dos servidores lotados na Divisão de Auditoria Interna.

Convém mencionar também a publicação da IN-TCU n.º 84/2020 - Prestação de Contas com auditoria da gestão (financeira, orçamentária e patrimonial). Aludida IN estabeleceu outra novidade, qual seja, a normatização para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo TCU, nos termos do art. 7º, da Lei n.º 8.443/1992. Disciplinou ainda a atuação dos órgãos e unidades de auditoria interna nos trabalhos de asseguarção e certificação de contas dos responsáveis, consoante previsto no art. 74, IV, da CRFB/88 e art. 50, da Lei n.º 8.443/1992, realizada de acordo com as normas técnicas de auditoria, mediante auditoria integrada financeira e de conformidade nas Unidades Prestadoras de Contas, contas contábeis ou ciclos de transações relacionados ao Balanço Geral da União, conforme planejamento integrado.<sup>5</sup>

5 A auditoria financeira tem por objetivo expressar uma opinião, mediante emissão de certificado de auditoria, sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentadas de acordo com as normas contábeis e o marco regulatório aplicável e se estão livres de distorções relevantes, bem como se as transações subjacentes às demonstrações contábeis e os atos de gestão relevantes dos responsáveis estão de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis e com os princípios da administração que regem a gestão financeira responsável e a conduta dos agentes

As resoluções do CNJ anteriormente referenciadas demandaram a expedição de regulamentações para as atividades de auditoria interna pelo CJF, órgão competente para normatizar as atividades das unidades de auditoria interna do Judiciário Federal, a fim de promover a padronização nos métodos, critérios, conceitos e sistemas utilizados na atividade de auditoria, considerando as suas peculiaridades, diferenças regionais e de especialização, com o objetivo de que seja tal atividade exercida nos tribunais ou nos conselhos visando a atingir sua missão institucional.

Ao longo de 2020, foram realizadas 15 reuniões para discussão, elaboração e revisão de minutas de regulamentação, culminando na expedição dos seguintes atos normativos:

- Resolução CJF n.º 653, de 7 de agosto de 2020, que dispõe sobre a instituição do Código de Ética do Auditor Interno da Justiça Federal e estabelece os princípios e as normas de conduta ética aplicáveis aos servidores que atuam nas unidades de Auditoria Interna, sem prejuízo da observância dos demais deveres e proibições legais e regulamentares, como o Código de Conduta do CJF (Resolução CJF n.º 147/2011);

- Resolução CJF n.º 676, de 23 de novembro de 2020, que dispõe sobre a organização e as diretrizes de funcionamento do Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal e sobre o Comitê Técnico de Auditoria Interna. O Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal tem por objetivo zelar pela gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Conselho e da Justiça Federal de 1º e 2º graus sob os aspectos da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, bem como executar outros procedimentos correlatos às funções de auditoria. É obrigatória a existência de unidade de Auditoria Interna na estrutura administrativa do Conselho da Justiça Federal, dos Tribunais Regionais Federais e das Seções Judiciárias;

- Resolução CJF n.º 677, de 23 de novembro de 2020, que dispõe sobre a instituição do Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do CJF

---

públicos, nos termos do art. 14, §4º, incisos I e II, c/c art. 13, §6º, da Instrução Normativa TCU n.º 84, de 22 de abril de 2020.

de 1º e 2º graus, estabelecendo os princípios, diretrizes e requisitos fundamentais para o desempenho da atividade de Auditoria Interna.

Os normativos propiciaram um realinhamento das atividades de auditoria interna às boas práticas regulamentadas por organizações e institutos especializados no tema, a exemplo do Instituto Internacional de Auditores (IIA), Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização (INTOSAI), Federação Internacional de Contadores (IFAC); Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

É interessante anotar que, com todo o arcabouço normativo definido e delimitado nas Resoluções do CNJ e CJF, ele proporcionou segurança jurídica e clareza quanto à atuação das servidoras e do servidor da Divisão de Auditoria Interna frente aos gestores e à Alta Administração, bem diferente do período de atuação como controle interno, em que por vezes estávamos tomando decisões no lugar dos gestores da organização. Por outro lado, o mundo estava sendo assolado pela pandemia da covid-19 e as equipes de auditoria interna e consultoria foram em busca de capacitação *on-line* a fim de cumprir com as novas atividades, especialmente a auditoria financeira, orçamentária e patrimonial (anual), em cumprimento à Instrução Normativa-TCU n.º 84/2020 e à Decisão Normativa-TCU n.º 198/2022.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A criação dos sistemas de controle interno de forma integrada no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário teve por base a CRFB/88. No entanto, foi a partir das diretrizes estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), especialmente no Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública (2013), e de decisões supervenientes, que se consolidou a necessidade de uniformização de procedimentos e adoção de práticas internacionais de auditoria. Tais documentos basearam recomendações aos órgãos governantes superiores, incluindo o CNJ, para que estruturassem um modelo de

governança pública mais alinhado à segregação das funções de controle e de auditoria interna.

Em resposta a essas recomendações, o CNJ organizou, em 2020, as atividades de auditoria interna sob um modelo sistêmico, criando a Comissão Permanente de Auditoria e publicando normativos como as Resoluções CNJ n.º 308 e 309/2020, às quais se somaram as Resoluções CJF n.º 653, 676 e 677/2020. Tais normativos consolidaram a auditoria interna como a terceira linha de defesa na governança do Judiciário Federal, reforçando sua atuação independente na avaliação das ações das primeiras e segundas linhas, relativas à gestão operacional e o monitoramento de riscos.

Este estudo de caso demonstrou que a implementação dessas diretrizes normativas na Justiça Federal de primeiro grau em São Paulo resultou em um avanço significativo na estrutura de controle, promovendo maior independência funcional e aprimoramento dos processos de fiscalização. O impacto da Resolução CJF n.º 677/2020, em particular, foi determinante para redefinir o escopo da auditoria interna, afastando-a de funções típicas de cogestão e garantindo sua orientação para avaliação de desempenho e mitigação de riscos institucionais.

Conclui-se, portanto, que a reestruturação fortaleceu a governança pública no âmbito do Poder Judiciário Federal, concretizando as recomendações do TCU e do CNJ e alinhando-se às melhores práticas de auditoria e à gestão de riscos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Portaria CJF n.º 786, de 19 de dezembro de 2023**. Dispõe sobre a publicação do Programa de Qualidade de Auditoria Interna da Justiça Federal – PQA-JF. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/programa-de-qualidade-de-auditoria-pqa/normas-aplicaveis/portaria-cjf-n-786-2023>. Acesso em 30 out. 2024.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Resolução n.º 677/2020 – CJF, de 23 de novembro de 2020.** Dispõe sobre a instituição do Estatuto da Atividade de Auditoria Interna do Conselho e da Justiça Federal de 1º e 2º graus. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/publico/biblioteca/Res%20677-2020.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2024.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Resolução n.º 653/2020 – CJF, de 07 de agosto de 2020.** Dispõe sobre a instituição do Código de Ética do Auditor Interno da Justiça Federal. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/normatizacao/resolucao-cjf-n-653-2020-codigo-de-etica-do-auditor-interno/>. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL, Conselho da Justiça Federal. **Resolução n.º 676/2020 – CJF, de 23 de novembro de 2020.** Dispõe sobre a organização e as diretrizes de funcionamento do Sistema de Auditoria Interna da Justiça Federal e sobre o Comitê Técnico de Auditoria Interna. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/unidades/controle-interno/normatizacao/resolucao-cjf-n-676-2020-sistema-de-auditoria-interna/>. Acesso em: 30 out. 2024.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n.º 308, de 11 de março de 2020.** Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/04/Resolu%C3%A7%C3%A3o-CNJ-%C2%BA-308.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Auditoria do Poder Judiciário.** Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/04/manual-de-auditoria-pjr-23-05-24-1.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2024.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n.º 309, de 11 de março de 2020**. Aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original-1165609202006225ef0e2a9dd07f.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2024.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. **Instrução Normativa Conjunta n.º 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1.171/2017 – Plenário**. Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues. Relatório de Levantamento. Brasília, 7 de junho de 2017. Diário Oficial da União, 23 de junho de 2017.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1.074/2009 – Plenário**. Relator Ministro Substituto Weder de Oliveira. Relatório de Levantamento. Brasília, 20 de maio de 2009. Diário Oficial da União, 5 de junho de 2009.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 2.622/2015 – Plenário**. Relator Ministro Augusto Nardes. Relatório de Levantamento. Brasília, 20 de outubro de 2015. Diário Oficial da União, 04 de novembro de 2015.

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.

CARVALHO, W. A reforma administrativa na Nova Zelândia nos anos 80-90: controle estratégico, eficiência gerencial e *accountability*. **Revista do Serviço Público**, v. 48, n. 3, 1997.

CASTRO, R. P. de. **Controle Interno da Administração Pública**: Uma perspectiva do modelo de gestão administrativa. Curitiba: PUC, 2007.

COUTINHO, D. de M. **Prestação de contas de governo**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

GOMES, J. A. de L. A atuação do controle interno nos municípios: transparência e ética para a sociedade. In: FERRAZ, L. de A.; MIRANDA, R. F. de A.; LOBO, L. M. (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. 1 Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

LIMA, L. C. M. de. **Controle Interno na Administração Pública**: O Controle Público na Administração como um Instrumento de *Accountability*. Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização Orçamento Público, 2012.

MEDAUAR, O. **Controle da Administração Pública**. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

MIRANDA, R. F. de A. **Implementando a Gestão de Riscos no setor público**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

ROCHA, F. S. S. Conselhos do Poder Judiciário e controle interno: instrumentos de fiscalização e transparência. **Revista CNJ**, Brasília, v. 4, n. 2, jul./dez., 2020.

SANTOS, E. M. R. dos. Controle interno: desafios e perspectivas para o século XXI. In: FERRAZ, L. de A.; MIRANDA, R. F. de A.; LOBO, L. M. (Coord.). **Controle Interno Contemporâneo**. 1 Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

TOFFOLI, J. A. D. (Org.). **Conselho Nacional de Justiça: 15 anos**. Brasília: CNJ, 2020.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **Relatórios de Auditoria Interna**. São Paulo: TRF3, 2023. Disponível em: <https://www.trf3.jus.br/saud/relatorios-de-auditoria-interna>. Acesso em: 13 out. 2024.

UNGARO, G. G. **Controle Interno da Administração Pública sob a Constituição de 1988 e sua Eficiência para a Transparência e o Enfrentamento da Corrupção**. 2019. 355 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em cotutela com a Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, São Paulo, 2019.

WALRAVEN, A. L.; MACHADO, M. V. V.; PINHO, R. C. de S.; SOARES, M. F. Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza, v. 21, n. 1, p. 136-173, jan./jun. 2023.

## **Possibilidade jurídica de delegação da transação tributária: uma análise à luz dos modelos cearense e fortalezense**

Legal possibility of delegating the settlement of tax disputes: an analysis in light of Ceará and Fortaleza models

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1017>

**José Ivan Ayres Viana Filho<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

Objetiva-se, inicialmente, analisar as aproximações e diferenças entre o modelo de transação tributária da União daqueles disciplinados, posteriormente, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza. Também se investiga a influência da reforma tributária na implementação desse instituto jurídico, a fim de verificar se haverá ou não a necessidade e a possibilidade jurídica de delegação do ente com competência tributária, para a negociação tributária, em benefício de outro. A metodologia utilizada foi exploratória, realizada pela pesquisa bibliográfica e documental existente sobre reforma tributária, sobre contratos fiscais e sobre a transação tributária realizada pela União, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza. Verificou-se que os modelos cearense e fortalezense de transação tributária já se assemelham ao modelo federal, a despeito das diferenças procedimentais para a sua implementação. Com base nisso, sugere-se a delegação, por parte dos municípios, das transações tributárias que possuam e daquelas que porventura surjam para o estado onde se situam ou para a União, concretizando o princípio da praticabilidade tributária. Há a necessidade, para isso, do disciplinamento, conforme a reforma tributária constitucional, por lei complementar, que ainda se encontra pendente de aprovação pelo Congresso Nacional. Mas essa exigência de lei comple-

---

<sup>1</sup> Doutorando, mestre e graduado pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito, Processo e Planejamentos Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Atua como técnico judiciário da área judiciária na Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará. E-mail: [ivanviana2013@gmail.com](mailto:ivanviana2013@gmail.com)

mentar será apenas para o novo imposto criado (IBS), porquanto, para aqueles antigos haverá apenas a necessidade de um contrato fiscal entre os entes envolvidos. O estudo contribui para uma maior segurança jurídica nas delegações das transações tributárias.

**Palavras-chave:** transação tributária; reforma tributária; competência tributária; praticabilidade tributária; lei complementar.

## ABSTRACT

The initial aim of this study is to analyze the similarities and differences between the model of tax dispute settlement adopted by the Union and those subsequently established by the state of Ceará and the municipality of Fortaleza. It also investigates the influence of tax reform on implementing this legal instrument, in order to verify whether or not there will be a need and the legal possibility of delegation by the entity with fiscal competence for tax negotiation, for the benefit of another. The methodology employed involved bibliographic and documentary research on tax reform, tax agreements, and the settlement of tax disputes adopted by the Union, the state of Ceará and the municipality of Fortaleza. It was found that the Ceará and Fortaleza models of tax dispute settlement already resemble the federal model, despite procedural differences in their implementation. On this basis, the study suggests the delegation, by municipalities, of current tax dispute settlements and those that may arise to the state or to the Union, in line with the principle of tributary practicability. For this, there is a need for disciplining, in accordance with constitutional tax reform, through supplementary legislation, which is still pending approval by the National Congress. However, this requirement for supplementary legislation will apply only to the newly created tax (IBS), as for the older taxes, a tax agreement among the involved entities will suffice. The study contributes to a greater level of legal security in delegations of tax dispute settlements.

**Keywords:** settlement of tax disputes; tax reform; fiscal competence; principle of tributary practicability; supplementary legislation.

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



Data de submissão: 11/01/2025

Data de aprovação: 14/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

Pretende-se, neste artigo, verificar as aproximações e diferenças entre o modelo de transação tributária federal, implementado pela Lei n.º 13.988, de 2020, com os normatizados, posteriormente, pelo estado do Ceará e pelo município de Fortaleza. Por fim, será perquirida a influência da reforma tributária na implementação desse instituto jurídico, com o objetivo de verificar se haverá ou não a necessidade e a possibilidade jurídica de alteração do sujeito ativo, ou seja, do ente da federação competente para a negociação tributária.

No entanto, as conclusões sobre a possibilidade ou não de delegação das transações tributárias serão estendidas para os demais impostos, de acordo com as suas particularidades procedimentais estabelecidas pela doutrina e pela Constituição. Para este intento, verificar-se-á, preliminarmente, os elementos da regra-matriz de incidência tributária que são passíveis de disposição pelas partes, para, só então, identificar se no elemento pessoal é possível essa substituição do ente da federação responsável pela transação tributária.

Isso porque o ente da federação com competência tributária, de acordo com a Constituição, é quem detém a prerrogativa constitucional de conceder algum tipo de acordo para extinguir determinado crédito tributário de que seja titular. Ocorre, no entanto, que, com a reforma tributária, haverá uma concentração de competências, no que tange aos impostos sobre o consumo, para a União e para os estados-membros. Os municípios, principalmente aqueles com uma menor estrutura administrativa de cobrança, poderão delegar essa atividade de negociação tributária para outros entes da federação.

Os municípios possuíam, como principal base de incidência arrecadatória, a prestação de alguns serviços que não fossem da competência dos estados e que estivessem definidos, taxativamente, em lei complementar, apesar de se possibilitar uma interpretação extensiva pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A despeito dessa pacificação jurisprudencial, diversos casos ainda foram submetidos, nos últimos anos, ao Supremo Tribunal Federal (STF), em repercussão geral, com o objetivo de definir qual ente da federação seria competente para a imposição tributária de determinado serviço.

Para evitar situações idênticas, foi disciplinado, em nível constitucional, um tipo de imposto, de competência estadual, e uma contribuição, de competência federal, que englobariam todas as possibilidades de tributação de serviços. Esta é a principal base de incidência na era da economia digital, por conta das várias modalidades de serviços que surgem cotidianamente, ofertados pelos novos empreendedores no mercado, com a intenção primordial de oferecer maior comodidade aos seus clientes. Os municípios, desse modo, não tinham como competir com a União e com os estados pelo quase monopólio que detinham sobre a sua imposição tributária.

E haverá, até a completa substituição das hipóteses de incidência sobre o consumo, um período de adaptação até que os antigos impostos sejam extintos. Isso para que a carga tributária, que será acrescentada com os novos impostos, seja compensada pela redução dos tributos já existentes, até que ocorra a eliminação total dos anteriores. Haverá também, pelas disposições constitucionais, um repasse do valor do novo imposto estadual para os municípios para, com isso, não ferir a cláusula pétrea constitucional do pacto federativo (art. 60, § 4º, I). Se ocorrerá ou não, com isso, um enfraquecimento do poder tributário dos municípios, apenas a passagem do tempo e a evolução histórica serão capazes de possibilitar a resposta.

Adota-se, neste trabalho, o tipo de metodologia exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica e documental sobre a transação tributária realizada pela União, pelo estado do Ceará e pelo município de

Fortaleza. Definido o objeto da pesquisa e a metodologia, algumas problematizações da pesquisa podem, a seguir, já serem descritas.

Já seria possível que os entes municipais delegassem a cobrança do passivo tributário para entes que possuam melhores estruturas administrativas de exigência fiscal, caso não existam obstáculos jurídicos para tanto? A transação tributária seria uma das decorrências dessa delegação, se não for vedado juridicamente, em uma negociação, a alteração do sujeito ativo do tributo? É possível que o ente delegado reduza o montante do crédito tributário, com ou sem autorização do ente delegado, mesmo que posteriormente destine parte do montante arrecadado para o ente originário? Essas disposições fazem nascer outro tipo de acordo tributário, paralelo à transação tributária, que reja as cláusulas do acordo entre esses entes federativos ou não haveria essa necessidade formal para a delegação da negociação tributária?

Esses são os questionamentos que esta pesquisa busca responder, analisando os modelos de transação tributária do estado do Ceará e do município de Fortaleza, em comparação com o modelo federal. Pode ser vantajoso para o município de Fortaleza a delegação da negociação tributária, sendo possível que, se um ente maior possuir boas razões para assim agir, haverá uma maior probabilidade dos demais entes copiarem essa medida. Além disso, para os contribuintes, isso também seria vantajoso, devido às dificuldades de obtenção de conhecimento de como cada ente da federação realiza uma transação tributária. Por fim, a uniformização, pelos entes estaduais, do modelo federal pode ajudar no atendimento a essa maior praticabilidade tributária, a despeito de ser também uma boa prática a adaptação da transação tributária às particularidades locais e aos impostos que cada ente detém competência para negociar.

## **2 IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA PARA UMA MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA NA DELEGAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Esse princípio foi positivado na Constituição brasileira pela emenda que promoveu a reforma tributária, a partir da menção ao princípio da simplicidade, acrescentando o § 3º ao art. 145, que também trata dos princípios da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (Cavalcante, 2024, p. 73). Portanto, esse princípio da praticabilidade, também chamado por Costa (2007, p. 53) de “praticidade, pragmatismo ou factibilidade”, deve ser buscado na delegação da competência de firmar transações tributárias para entes com administrações fiscais mais estruturadas.

O artigo visa conferir maior segurança jurídica na possibilidade ou não da delegação da transação tributária de um ente para outro. Existem muitas unidades federativas, no Brasil, especialmente por conta dos diversos municípios, o que dificulta para o operador do direito o pleno conhecimento de cada realidade local. A reforma tributária buscou reduzir essa complexidade do sistema fiscal ao unificar impostos sobre o consumo para os estados-membros e para a União. Esse trabalho objetiva, no mesmo sentido, conferir maior centralidade no trato das negociações tributárias, especialmente nas transações tributárias que envolvem o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

No entanto, isso deve ser feito sem desmerecer as particularidades de cada imposto, que podem resultar em transações tributárias no âmbito contencioso de controvérsias relevantes e disseminadas, envolvendo teses tributárias ainda não consolidadas pelos tribunais superiores. Isto é, como tratam das temáticas da própria incidência ou não do principal do crédito tributário (tributo), cada ente da federação, com sua própria competência tributária, de forma excepcional, tem maior propriedade para regulamentá-lo e executá-lo. Mas a transação tributária na modalidade da Dívida

Ativa poderia ser objeto de delegação para entes mais estruturados, facilitando a procedimentalização das negociações tributárias.

O artigo busca estudar, inicialmente, os modelos de transação tributária do estado do Ceará e do município de Fortaleza, com o objetivo de analisar se essa possibilidade de delegação da cobrança e da negociação tributária poderia ser uma realidade futura, devendo-se entender, para isso, como se encontra o estado da arte atualmente, do ponto de vista legislativo. Isso porque a construção de uma tese jurídica não pode “se fechar” dentro de seu saber, mas descobrir relações a analisar e questões novas de problemas a resolver (Beaud, 2024, p. 190), contribuindo, com isso, especialmente para a realidade local.

### **3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO CEARÁ E NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

Conforme já mencionado na introdução, após o estabelecimento, pela União, a partir da Lei n.º 13.988, de 2020, do seu modelo de transação tributária, alguns entes da federação passaram a legislar também a respeito do assunto. Essa realidade não foi diferente para o estado do Ceará e para o município de Fortaleza. A seguir, serão expostos os modelos de cada um desses entes.

#### **3.1 Transação tributária no estado do Ceará**

No estado do Ceará, costuma-se atribuir à Lei n.º 14.505, de 2009, a inauguração da figura jurídica da transação tributária. Assemelhou-se, para Fernandes (2014, p. 95-96), na verdade, muito mais a um programa pontual e específico para determinadas situações acobertadas pela norma permissiva do acordo. Foi denominado, esse programa, pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, de REFIS<sup>2</sup> 2009, tendo servido para a regularização de todos os tipos de impostos estaduais, decorrentes de fatos

<sup>2</sup> Uma boa definição de REFIS é fornecida por Kochumizu (2019, p. 39): “regime de pagamento, com efeito suspensivo até a quitação do débito tributário, quando ocorre o pagamento da última parcela.”

geradores ocorridos até o final de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa<sup>3</sup>.

Entretanto, como demonstra Pereira (2024, p. 131), houve um fracasso na quantidade de acordos celebrados. Foi possível identificar apenas dez transações tributárias que tramitaram na Procuradoria Geral do Estado do Ceará (PGE-CE) por processos administrativos, a partir de iniciativas dos contribuintes. Isso, provavelmente, deveu-se, de acordo com Pereira, ao pequeno lapso temporal que a norma possibilitou para permitir a manifestação de interesse na sua realização, em torno de apenas 40 dias.

Após essa lei, o estado do Ceará não previu mais novas normas de transação tributária nos novos REFIS instituídos (Leis n.ºs 15.384/2013, 15.713/2014; 15.826/2015; 16.259/2017; 17.771/2021; 18.655/2023), que apenas retomaram as anteriores políticas de parcelamentos especiais, sem levar em consideração as características dos débitos, dos devedores e do caráter litigioso para a concessão dos descontos. Essa lei foi regulamentada pelo Decreto 33.135, de 2019, com prévia autorização do CONFAZ (Convênio ICMS n.º 07/19):

Note-se que no Decreto n.º 33.135/2019 constou norma visando dirimir a controvérsia que deu origem aos créditos tributários alcançados pela Lei n.º 16.902/2019, os quais em sua maioria eram questionados em ações judiciais ou em processos administrativos tributários perante o CONAT, conforme art. 12, que incluiu no Decreto n.º 24.569, de 31 de julho de 1997 (RICMS-CE), o art. 484-A, que excluiu da aplicação do art. 590 do RICMS-CE justamente os contribuintes ‘inscritos na Classificação Nacional de Atividade Econômicas (CNAE) 1921-7/00 e 0600-0/01, quando as mercadorias por estes contribuintes produzidas forem destinadas ao autoconsumo no desenvolvimento de suas atividades, inclusive em relação às operações de saídas a título de transferência entre esses contribuintes’ (Pereira, 2024, p. 132-133).

---

<sup>3</sup> CEARÁ. REFIS 2009. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/2009/11/23/refis-2009/>. Acesso em 20 nov. 2024.

Criou-se, em seguida, o Programa “PGE Dialoga”, pela Lei n.º 17.162, de 2019, em seus arts. 5º a 8º, com as balizas normativas necessárias para a transação tributária. Entretanto, continuou sendo ainda um modelo de transação singelo e pouco abrangente em relação ao modelo federal. Limitou-se a permitir acordos de créditos de natureza tributária, por ausência de previsão expressa para créditos de outra natureza; a possibilitar apenas a transação por aderência, similar à transação por adesão federal, esquecendo-se de mencionar e de disciplinar, expressamente, a modalidade individual; e a admitir que os benefícios fossem aplicados apenas isoladamente (Vasconcelos, 2021, p. 92-94).

Contudo, foi um avanço interessante o fato de a lei ter possibilitado, no art. 5º, § 4º, transações tributárias realizadas pelos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidaniais (Cejuscs)<sup>4</sup> do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). Tratou-se da concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa cujos valores não ultrapassassem 20 salários mínimos, considerado o insucesso de outras medidas extrajudiciais de cobrança (art. 5º, III). Os Cejuscs também foram utilizados para a consecução de um REFIS incidente sobre impostos estaduais<sup>5</sup>, no contexto da pandemia, pela Lei n.º 17.771, de 2021.

Para Oliveira (2023, p. 90-111), com base nessa última lei, a qual seria, para ele, uma espécie de transação tributária<sup>6</sup>, no seu art. 21<sup>7</sup>, teria

---

4 “Os Cejuscs são unidades do Poder Judiciário às quais compete, preferencialmente, a realização das sessões e audiências de conciliação e de mediação a cargo de conciliadores(as) e mediadores(as), bem como o atendimento e a orientação às pessoas que possuem dúvidas e questões jurídicas (artigo 8º da Resolução CNJ n. 125/2010)” CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Política Judiciária Nacional, NUPEMECs e CEJUSCs**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoefs/conciliacao-e-mediacao/perguntas-frequentes-7/politica-judiciaria-nacional-nupemecs-e-cejuscs/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

5 **CEARÁ. Governo do Ceará e TJCE realizam mutirão para recuperar débitos de ICMS, IPVA e ITCD incluídos no Refis 2021**. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/2021/12/13/sefaz-pge-e-tjce-realizam-mutirao-para-recuperar-debitos-de-icms-ipva-e-itcd-incluidos-no-refis-2021/>. Acesso em 20 nov. 2024.

6 Esse é o mesmo entendimento de Schoueri (2015).

7 “Art. 21. Na hipótese de o contribuinte aderir ao tratamento previsto nesta Lei e efetuar o pagamento do crédito tributário nos termos da decisão do julgamento de 1ª Instância do Contencioso Administrativo Tributário (Conat), e havendo modificação, em virtude de interposição de recurso de ofício, conforme disposto no art. 33, inciso II da Lei n.º 15.614, de 2014, o tratamento aplicar-se-á aos eventuais acréscimos decorrentes da decisão final recorrida. Parágrafo único. A adesão do contribuinte à decisão de julgamento de 1ª Instância do Conat não cabe qualquer alteração negativa de seu valor”.

havido uma lesão, por parte do fisco, ao direito do contribuinte de pleitear a restituição do indébito tributário pago a maior, decorrente da anterior utilização desse REFIS, em sede de reexame necessário, vez que reduziu o *quantum debeatur* do crédito tributário. Isso por conta da continuação do processo administrativo tributário, contra a vontade do contribuinte, mesmo com a adesão aos benefícios ofertados pela lei, que poderiam, futuramente, serem inferiores à base de cálculo para aplicação dos benefícios do REFIS. E, como o reexame necessário não é considerado um recurso, não seria aplicável o princípio da vedação ao *reformatio in pejus* em prol do fisco.

Também, pela Lei n.º 17.162, de 2019, foi instituído um mecanismo extrajudicial de resolução de controvérsias tributárias, denominado Termo de Cronograma de Ajustamento de Dívida (TCAD), a partir de um trabalho acadêmico desenvolvido pela Procuradora Cruz, que desenvolveu o conceito de *nudges*<sup>8</sup> fiscais<sup>9</sup>. Com o TCDA, inseriu-se um modelo de negociação com o contribuinte que objetiva impulsioná-lo para a regularização da sua dívida, por meio de um parcelamento. No entanto, não foi uma medida que obteve tantas adesões, principalmente pelo fato de não ter possibilitado a viabilização de uma redução da dívida, seja acessória ou principal, dificultando a liberação de garantias e limitando o quantitativo máximo de parcelas admitidas.

Pereira participou da elaboração de um projeto de lei por sugestão da gestão superior da PGE, obtendo a posterior aprovação, pela Assembleia Legislativa, da Lei n.º 18.706, de 2024. Buscou-se tornar a transação tributária cearense similar ao modelo federal de 2020, com as alterações promovidas pela Lei 14.375, de 2022, e ao modelo de outros entes da federação que regularam de maneira semelhante à União (São Paulo e

8 “Esse *nudge*, na nossa concepção, é um estímulo, um empurrãozinho, um cutucão; é qualquer aspecto da arquitetura de escolhas capaz de mudar o comportamento das pessoas de forma previsível sem vetar qualquer opção e sem nenhuma mudança significativa em seus incentivos econômicos. Para ser considerada um *nudge*, a intervenção deve ser barata e fácil de evitar” (Thaler; Sunstein, 2019, p. 9).

9 “Um exemplo viável de *nudge* fiscal é o lembrete encaminhado ao contribuinte informando sua inclusão em dívida ativa e todas as opções da adoção de medidas mais gravosas, que aumentam os encargos legais da dívida, como o protesto e o ajuizamento da respectiva execução fiscal. [...] Facilitar o parcelamento de dívidas fiscais atreladas a mensagens indicativas do nível de conformidade dos demais contribuintes [...] é um exemplo potencial de *nudge* fiscal que pode gerar resultados positivos, porque alerta sobre os que os outros estão fazendo” (Cruz, 2020, p. 64).

Paraná), sem descuidar das particularidades locais cearenses. Sobre as modalidades de transação, ele menciona os seguintes órgãos cearenses, bem como o “Portal do Contribuinte”, que serão responsáveis pela sua análise, conclusão e aperfeiçoamento:

Já existem órgãos administrativos no âmbito da PGE aptos a instrumentalizar e analisar as propostas de transação individual, estando inseridas nas atribuições da PAFE, PROFIS e PRO-DAT, podendo ser desenvolvida a negociação no âmbito da CEPAC, assim como já existe a ferramenta eletrônica do ‘Portal do Contribuinte’ através do qual poderão ser viabilizados os pedidos de transação, mediante a inclusão de nova aplicação destinada à transação tributária, seguindo o modelo da PGFN e do seu portal eletrônico ‘REGULARIZE’, apenas fazendo a adequação das atribuições dos órgãos existentes da PGE, bem como dos respectivos fluxos e rotinas administrativas (Pereira, 2024, p. 125-166).

Percebe-se, desse modo, que o modelo de transação tributária adotado pelo estado do Ceará, em muito se assemelha ao modelo federal, apesar de contar com particularidades procedimentais, adaptadas à realidade institucional da PGE. A seguir, será investigado o modelo do município de Fortaleza.

### **3.2 Transação tributária no município de Fortaleza**

A Lei Orgânica do Município de Fortaleza, de 2006, no seu art. 51, I, impõe que haja a necessidade de uma lei complementar para tratar sobre Código Tributário do Município (CTM). Este, atualmente, é regulado pela Lei Complementar 159, de 2013, que, no seu art. 81, III, preceitua que a transação tributária é uma das modalidades que extinguem o crédito tributário. Esse instituto era melhor definido, por sua vez, no seu art. 103, com redação alterada pelo art. 26 da Lei Complementar 311, de 2021.

Antes, nesse artigo, mencionava-se que a autorização seria precedida de parecer da administração tributária do município de Fortaleza, não podendo importar em redução superior a 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário ajuizado. Havia ainda a necessidade de homologação judicial da avença tributária. Não se admitia a transação tributária sobre as custas judiciais nem sobre outras pronunciações de direito relativas ao processo. E, por fim, determinava-se que a Procuradoria Geral do Município (PGM)<sup>10</sup> seria a instituição competente para celebrá-la, mediante autorização do chefe do Poder Executivo.

Com isso, esse artigo apenas mencionava a modalidade de transação individual, esquecendo-se da transação por adesão. Limitava-se aos créditos de natureza tributária, negligenciando os créditos de natureza não tributária. Por fim, não conferia um trâmite seguro para a sua análise, já que exigia apenas um parecer da administração tributária. Para melhorar a redação legislativa fortalezense, foram utilizadas como referência o modelo federal, assim como as leis de transação tributária do Estado de São Paulo e do Município do Rio de Janeiro (Romão, 2022, p. 81).

Agora a redação do artigo apenas informa que a transação, mediante concessões mútuas, objetivará a terminação do litígio e terá a consequente extinção do crédito tributário, realizada na forma da lei específica. E essa lei específica foi disciplinada pela Lei Complementar 311, de 2021, tendo sido editada em formato de lei complementar em cumprimento ao disposto pela Lei Orgânica do Município de Fortaleza.

Essa lei complementar foi uma proposta de intervenção do procurador do município de Fortaleza, Romão (2022, p. 83), um dos cinco integrantes do Grupo Especial de Trabalho (GET) instituído no âmbito da PGM de Fortaleza, na Câmara Municipal de Fortaleza. Buscou-se ultrapassar o “Direito Público do Medo” ao se criar um ambiente mais propício para o administrador público deliberar pela solução da transação tributária.

<sup>10</sup> E a PGM de Fortaleza, dentre diversas atribuições estipuladas pelo art. 2º da Lei Complementar nº 315, de 2021, possui a de promover, privativamente, a cobrança amigável ou judicial da Dívida Ativa, tributária ou não, da Fazenda Pública, funcionando em todos os processos em que haja interesse fiscal do município.

O procurador mencionado anteriormente foi responsável pela elaboração da primeira minuta do projeto de lei e pela consolidação do texto final, após as contribuições da Secretaria Municipal das Finanças (SE-FIN), resultando na versão final da proposta, ratificada pela Procuradoria-Geral Adjunta. Ele discorda do entendimento de que o conflito tributário surja apenas com a judicialização prévia da questão, defendendo que, na realidade, ele se origina com o lançamento tributário, o que amplia as situações em que o instituto poderia ser aplicado.

Permitir tal abrangência considera que um mesmo contribuinte pode ser alvo de créditos fundados na mesma natureza, mas que se encontram em estágios diferentes de cobrança ou discussão, de modo que, sendo de interesse das partes, não existe limitação para que a questão controvertida seja integralmente resolvida, de modo a alcançar toda a dívida existente. Não fosse assim, caso, por exemplo, apenas se considerasse os créditos judicializados ou em discussão administrativa, ter-se-ia uma evidente distorção em que apenas aqueles contribuintes que levaram o conflito às últimas vias poderiam ser beneficiados com uma solução negociada, o que poderia ensejar uma espécie de ‘judicialização para viabilizar a transação.’ [...] o lançamento é o ato que inaugura, por si só, eventual conflito de uma relação jurídico-tributária, que passa a ser litigiosa pelo simples fato de o pagamento não ter sido feito no prazo. A partir de tal momento, tem-se uma lide a ser resolvida, seja pelo pagamento, pela judicialização ou pela transação tributária (Romão, 2022, p. 82-89).

Romão (2022, p. 94), por outro lado, defende que a transação tributária ocorra com a cláusula *rebus sic standibus*, aplicável aos contratos de trato sucessivo, no qual o cumprimento do pactuado depende da não alteração da situação inicial. Ou seja, seria possível a cessação da eficácia prospectiva do acordo tributário, por conta da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas. Assim, uma novidade legislativa ou um precedente vinculante conseguiriam impactar o fundamento da matéria transacionada, cessando a negociação tributária. De igual modo, caso ocorra inovação fática, a mesma sorte deve suceder para a avença tributária, anteriormente

pactuada com base em substrato fático distinto.

A proposta de Romão (2022, p. 83-84), posteriormente, foi encaminhada para assinatura do chefe do Poder Executivo e remetida à Câmara Municipal de Fortaleza, aprovada por unanimidade tanto pela Comissão Conjunta de Constituição e Justiça, Orçamento, Fiscalização e Administração Pública quanto pelo seu Plenário. Ao final, houve a sanção pelo chefe do Poder Executivo. Alguns dias depois, foi aprovada e sancionada a Lei Complementar Municipal n.º 320, de 2021, que instituiu as Câmaras de Prevenção e Resolução de Conflitos da Administração Pública Municipal.

Como consequência, houve uma ampliação do que estava previsto pelo CTM de Fortaleza, pois não apenas a PGM de Fortaleza, mas também a SEFIN, teriam seus créditos tributários sob a sua administração, ainda não inscritos na Dívida Ativa, como passíveis de serem extintos por meio da transação tributária, inclusive os que sejam objeto de impugnação junto ao contencioso administrativo tributário (art. 3º, I, da Lei Complementar n.º 311, de 2021).

Ademais, pode-se transacionar sobre créditos não tributários e sob a administração dos respectivos órgãos de origem, inclusive os que sejam objeto de impugnação administrativa (art. 3º, I); sobre os créditos tributários ou não inscritos na Dívida Ativa; sobre aqueles com a situação de requerimento para inscrição; sobre créditos, independentemente da fase da cobrança; e sobre aqueles judicializados pelo sujeito passivo (art. 3º, II).

Diante disso, no requerimento do sujeito passivo para transacionar, podem-se incluir créditos de natureza e estágios de cobrança diferentes, sob a administração de órgãos municipais distintos (art. 3º, parágrafo único). A Lei Complementar n.º 311, de 2021, conforme já mencionado, permitiu tanto a transação individual quanto a transação por adesão, além de ter mencionado, no Capítulo IV, sobre a possibilidade de a PGM celebrar e regulamentar o negócio jurídico processual (art. 21). E há, no seu art. 7º, uma série de benefícios que a transação tributária poderá proporcionar:

- I – percentual de descontos na correção monetária, nas multas moratórias, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados, observado o grau de recuperabilidade da dívida;
- II – prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória;
- III – oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições;
- IV – possibilidade de realização de compensação e de dação em pagamento em bens imóveis;
- V – extinção ou revisão do crédito tributário ou não tributário;
- VI – anulação parcial ou integral de dívidas manifestamente ilegais;
- VII – eliminação de irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito, nos termos do art. 26 do Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro);
- VIII – suspensão das medidas extrajudiciais de cobrança ou do ajuizamento de execução fiscal por prazo determinado, desde que não exceda o prazo prescricional de cobrança do crédito (Fortaleza, 2021).

No caso da transação por adesão, a ideia de incluir cláusulas padrões, em diversos contextos, são incentivos poderosos na tomada de decisões dos agentes econômicos, servindo como *nudges*, ao combinarem a aversão à perda com decisões negligentes. Isso porque fazem os seus consumidores pensarem, de forma correta ou não, que contam com o apoio implícito de quem estabeleceu o padrão. De qualquer modo, trata-se do viés do *status quo*, que é uma tendência das pessoas a manterem a situação atual, decorrente da falta de atenção dos indivíduos (Thaler; Sunstein, 2019, p. 47).

Além disso, a transação por adesão é uma das diversas modalidades de cláusulas padrões, nesse caso, estabelecida pelo governo. Por isso, talvez, também houve a necessidade de buscar acrescentar essa modalidade de transação, não prevista originalmente pelo CTM de Fortaleza. Nessa modalidade de acordo tributário, o prefeito possui atribuição legal para lançar determinado edital, por meio de decreto, conferida pelo inciso VI

do art. 83 da Lei Orgânica do Município de Fortaleza e pelo art. 18 da Lei Complementar Municipal n.º 311, de 2021.

Nesse caso, por vezes, fica o Procurador Geral do Município livre para editar normas complementares, como ocorreu no art. 2º do Decreto n.º 15.444, de 2022, para o setor hoteleiro, em relação a alguns impostos municipais. Por outro lado, a transação individual, para Brandão, permite soluções criativas para problemas tributários, sanados por formas não imaginadas pelo legislador, sendo admissíveis nas seguintes situações, sem prejuízo de alternativas devidamente justificadas em processo administrativo, conforme o art. 11 da Lei Complementar Municipal n.º 311, de 2021:

- I – possibilidade de frustração da cobrança, tendo em vista a demora processual, a prova disponível ou os precedentes jurisprudenciais ou administrativos existentes sobre a matéria;
- II – dificuldade de reversão de decisão judicial junto aos tribunais superiores, em especial nos casos de decisões baseadas em provas técnicas, análise fundamentalmente fática ou legislação local;
- III – devedor pessoa jurídica que teve declaração de falência ou que figure como parte em processo de recuperação judicial, extrajudicial ou liquidação extrajudicial;
- IV – necessidade de tratamento isonômico entre sujeitos passivos na mesma situação fática ou jurídica;
- V – situações fáticas ou jurídicas que justifiquem a revisão, a extinção ou a anulação da dívida;
- VI – teses jurídicas pacificadas pelos tribunais superiores, sobretudo no âmbito de ações de controle concentrado de constitucionalidade, demandas repetitivas, repercussão geral ou enunciados de súmula, vinculantes ou não (Fortaleza, 2021).

Mas, ao analisar à luz da teoria dos jogos, embora pareça muito cômodo para o Poder Público estabelecer cláusulas padrões, que podem ter um alto índice de adesão, essa não é uma tarefa simples. Os atores envolvidos, especialmente os sujeitos passivos, deverão ser capazes de levar em conta as recompensas obtidas para satisfazer seus objetivos. Será necessário, ao mesmo tempo, delimitar um ponto de equilíbrio, no qual a

vantagem relativa se consolida, pelo ganha-ganha para ambas as partes (Rosa; Bermudez, 2019, p. 18-19). Por isso, a necessidade da transação individual, a fim de permitir que esse equilíbrio seja alcançado de modo paralelo à transação por adesão.

Segundo o art. 12 da Lei Complementar Municipal n.º 311, de 2021, a formalização da transação individual será instruída com parecer técnico da SEFIN sobre a viabilidade técnica, sobre a viabilidade operacional e, quando for o caso, sobre as obrigações orçamentário-financeiras a serem assumidas. Além disso, será instruído com parecer conclusivo da PGM sobre a viabilidade jurídica da transação; com minuta do termo de transação elaborada e realizada, em conjunto, pela SEFIN e pela PGM; com outros documentos que possam auxiliar na decisão pela sua celebração; e com a autorização expressa do chefe do Poder Executivo.

Conclui-se que o modelo fortalezense, assim como o modelo cearense, de transação tributária, se assemelha ao modelo federal, diferenciando-se pela procedimentalização, tanto na transação por adesão quanto na transação individual. Após a síntese comparativa dos modelos de referência abordados até aqui, a seguir será descrita a relação da regra-matriz de incidência tributária com a transação tributária, para só, em seguida, investigar-se sobre a possibilidade de alteração do ente competente para negociar, por meio de delegação.

#### **4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A regra-matriz de incidência tributária possui, para Carvalho, classicamente alguns critérios no antecedente (critérios material, espacial e temporal) e no consequente (critérios pessoal e quantitativo) da norma jurídica tributária.<sup>11</sup> Essa escola de pensamento jurídico tributário foi influenciada

---

11 O antecedente normativo, hipótese ou descritor é esquematizado por Carvalho (2005, p. 242-243), na construção da regra-matriz de incidência, havendo os critérios material, espacial e temporal. Já no consequente ou no prescritor da norma haveria os critérios pessoal e quantitativo.

por contribuições de diversos autores, mas foi com as lições de Carvalho, na década de 70, que o estudo da norma jurídica tributária alcançou um patamar, até então, desconhecido. Superou-se, assim, a Escola Glorificadora do Fato Gerador, apesar de posteriormente ter surgido a Escola Glorificadora da Finalidade, que entendia ser a destinação e a finalidade elementos importantes para a configuração jurídica dos tributos, diferentemente do que fizera Carvalho com sua teoria (Fischer, 2019, p. 357-361).

A transação tributária pode ser estudada tanto pela ótica da Escola Glorificadora da Finalidade, entendendo-se as diversas finalidades que, com o seu manejo, pode-se alcançar, como pode ser analisada conforme a regra-matriz de incidência tributária do tributo. Todos os elementos da regra-matriz de incidência devem ser delineados, em regra, por lei. A Constituição apenas autoriza a instituição de determinados tributos pelos entes federativos, conforme suas competências tributárias, podendo excepcionar algumas situações de regulação infralegal, como, no caso, das alíquotas de alguns impostos e contribuições.

Essa possibilidade de flexibilização do princípio da legalidade foi alargada pelo STF, mais recentemente, quando permitiu reduzir e reestabelecer, independentemente de autorização constitucional, algumas contribuições, desde que haja lei em sentido estrito estabelecendo os limites e condições, e que a delegação cumpra função extrafiscal. Desse modo, o legislador deveria prever alíquotas máximas e os critérios para a atuação do Poder Executivo. No entanto, essas teriam sido más decisões, pois a legalidade tributária, em sua dimensão de regra, exige lei em sentido estrito com a previsão de todos os elementos essenciais da regra-matriz de incidência tributária (Shoueri; Ferreira; Luz, 2021, p. 91-95).

Essa premissa levantada por Shoueri não inviabiliza a utilização da transação tributária, que é apta também a alterar o critério quantitativo e o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, pois, para isso, é necessário a existência de uma lei reguladora, de acordo com o art. 171

do Código Tributário Nacional (CTN). E essa modalidade de extinção do crédito tributário é autorizada pela Constituição, ao estabelecer no art. 146, III, b), que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre crédito.

A transação tributária, em regra, não é capaz de influenciar no antecedente da norma (critérios material, espacial e temporal), salvo no caso da transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia. Nesse tipo de acordo, há uma dúvida jurídica interpretativa, de natureza transubjetiva e de eficácia prospectiva em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados (Rabêlo, 2023, p. 41-59), ainda não pacificada pelos tribunais superiores. Essa incerteza permite um meio-termo entre contribuinte e fisco, que se mantém até que uma decisão definitiva ponha fim à controvérsia em favor de uma das partes.

De qualquer modo, influencia no critério quantitativo da regra-matriz, que será tratado por uma transação por edital, já que, se a hipótese de incidência<sup>12</sup> já tiver sido concretizada pelo fato gerador, não terá o condão de fazer surgir uma nova incidência, apta a produzir nova relação jurídica. Ou seja, não ocorrerá uma novação da dívida, conforme o art. 12, § 3º, da Lei n.º 13.988, de 2020, pois se rescindida a transação recobra-se a dívida originária, deduzindo-se os valores já pagos<sup>13</sup>. Não será também apta a alterar o estado de fato que deu origem ao nascimento da relação jurídica.

A transação tributária interfere, na realidade, no consequente da norma jurídica tributária, não só no critério quantitativo, mas também no critério pessoal. Quanto ao critério quantitativo, formado de base de cálculo e alíquota, não há dúvidas das consequências jurídicas da transação tributária, como a possibilidade de concessão de moratória, de parcelamento e de redução do valor do crédito tributário. No modelo federal, não

---

12 Para Ataliba (2012, p. 58), hipótese de incidência é “[...] a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho”.

13 Nesse sentido, para Rabêlo (2023, p. 35), caso “[...] a transação fosse uma novação, haveria constituição de uma nova dívida, sendo que a continuação da cobrança se daria a partir desses novos valores e não dos valores anteriores à transação. Não por outra razão que o legislador afastou, explicitamente, a transação como forma de novação. [...] Artigo 12, §3º, da Lei n.º 13.988/2020: ‘A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos’”.

se permite a negociação sobre o valor principal do tributo, assim compreendido o seu valor originário, no caso da modalidade da transação da cobrança (art. 11, § 2º, I da Lei n.º 13.988 de 2020), mas permitindo-se para as demais modalidades, como a transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Antes de mencionar o porquê da influência da transação tributária no critério pessoal, cabe a menção que foi introduzida, pela Lei n.º 14.973, de 2024, no art. 22-C da Lei n.º 13.988, de 2020, a modalidade da transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais, reconhecido por ato do Advogado-Geral da União (AGU). Considera-se presente o relevante interesse regulatório quando o equacionamento de dívidas for necessário para assegurar as políticas públicas ou os serviços públicos prestados pelas autarquias e fundações públicas federais credoras (art. 22-C, § 1). Trata-se mais de uma modalidade da transação da cobrança, alcançando-se uma tributação extrafiscal<sup>14</sup>.

Alterações do sujeito passivo tributário, sem comunicação ao fisco, fazem incidir o artigo 123 do CTN. Ou seja, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Pode ser oposta ao fisco, contudo, se este aderir a uma transação tributária, na qual concorde com essa alteração do polo passivo por motivos de conveniência e oportunidade para o recebimento do valor devido.

Um exemplo disso é verificado no contexto de uma sucessão empresarial, posteriormente sucedida por outra que herde a dívida tributária. Antes mesmo da sucessão, a sucessora pode celebrar a transação tributária, com o fisco e com o devedor originário, para quitar mais rapidamente,

<sup>14</sup> A indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam o relevante interesse regulatório dizem respeito a situações exteriores à norma jurídica tributária, ao se considerar, quando possível: a manutenção das atividades dos agentes econômicos regulados e do atendimento aos usuários de serviços prestados; o desempenho da política pública ou dos serviços públicos regulados pela autarquia ou fundação pública federal credora; a preservação da função social da regulação, em especial o seu caráter pedagógico, quando envolver muitas decorrentes do exercício do poder de polícia; as vantagens sociais, ambientais, econômicas, de segurança ou de saúde, ao substituir os meios ordinários e convencionais de cobrança pelo equacionamento das dívidas e obrigações através da transação, com a finalidade de evitar o agravamento de problema regulatório ou na prestação de serviço público (art. 22-C, § 2º, II, a) à d).

por um valor menor, o passivo fiscal da empresa substituta. Talvez por isso que, no art. 1º da Lei n.º 13.988, de 2020, é previsto como sujeitos transatores, no polo passivo, além dos devedores, as partes adversas, sem, no entanto, haver uma definição de quem seriam elas.

Define-se parte adversa como aquela que, potencialmente, possui a perspectiva de ser sucessora de uma dívida tributária, estando apta a suceder a parte principal em uma transação tributária. Elas podem ou não constar em um processo judicial anterior ou concomitante à negociação. Caso constem como terceiros intervenientes em ações judiciais, já será um forte indício para considerá-las como partes adversas. Caso não sejam ainda, isso não impossibilita suas participações nos acordos tributários, podendo-se justificar as razões pelas quais se considera aquela parte adversa, em potencial, do fisco.

Feita essa breve correlação entre a regra-matriz de incidência tributária e a transação tributária, passa-se, a seguir, para o critério pessoal, no que tange ao sujeito credor, que poderá ter o procedimento formal de delegação, em uma negociação tributária, em parte alterado por conta da reforma tributária, ocorrida recentemente, especialmente para os créditos tributários decorrentes dos impostos incidentes sobre o consumo. Mas se reafirma que essa possibilidade de delegação também poderá ocorrer para os demais impostos já existentes, desde que respeitadas as suas particularidades formais e constitucionais de regulamentação, conforme se observará a seguir.

## **5 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E REFORMA TRIBUTÁRIA (EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132, DE 2023)**

Esse tópico cuida de verificar se há alguma influência ou não da reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional (EC) n.º 132, de 2023, na transação tributária. Isso porque a divisão de competências constitucionais, anterior à reforma, permitia discriminar, nitidamente, quais impostos seriam de competência de cada um dos entes da federação

(União, estados, Distrito Federal e municípios). Essa realidade, no entanto, tornou-se mais complexa com a recente alteração constitucional.

Antes da reforma tributária, os impostos sobre o consumo eram divididos da seguinte forma: para a União, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); para os estados, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e para os Municípios, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Além desses, a União possuía algumas contribuições de seguridade social incidente sobre a receita ou sobre o faturamento: a contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)<sup>15</sup>. Compensou-se a extinção desses tributos com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS) sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente<sup>16</sup>. Haverá uma incidência simultânea, sobre os mesmos fatos geradores, por haver uma incidência unificada entre CBS e IBS, configurando o denominado Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) “dual”. Trata-se de uma competência que é, ao mesmo tempo, concorrente, por tomar em conjunto os dois impostos, e compartilhada, pela configuração intrínseca do IBS (Tripodi, 2024, p. 125).

Houve a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pela reforma tributária, que segue sendo, em tese, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, pois, na prática, para Machado Segundo (2024, p. 11), é administrado por órgão central, *sui generis*, evidenciando o caráter federal desse imposto. O arremedo da competência “partilhada”, na verdade, é exercido pela União, por meio do Congresso Nacional, que edita leis complementares para disciplinar o IBS, além do Comitê Gestor, que administrará esse imposto, permitindo-se hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, na forma da lei complementar (art.

15 Para uma análise histórica e legislativa dessas duas contribuições, conferir Paulsen (2019, p. 225-242).

16 Resume Tripodi (2024, p. 120) a arquitetura redesenhada pela reforma tributária: “a) o IBS destina-se a substituir o ICMS e o ISSQN, nas esferas estadual e municipal; b) a CBS destina-se a substituir o PIS e a Cofins, na esfera federal, e c) o IS destina-se a substituir o IPI, também na esfera federal.”

156-B, § 2º, V). Sobre essa futura lei complementar, esse autor faz alguns questionamentos:

O imposto, que é federal, ou ‘compartilhado’ por Estados, Distrito Federal e Municípios, será fiscalizado e arrecadado pelas autoridades das Secretarias de Fazenda dos Estados? Pelas Secretarias de Finanças dos Municípios? Por ambas? Como unificar seus entendimentos a respeito do tributo, que é uno e que elas compartilham? Quem lavrará os autos de infração? Quem julgará impugnações e recursos a eles relativos? A posterior inscrição em dívida ativa, e propositura da execução fiscal, ou adoção de outros métodos de cobrança? Ficará a cargo da União? Dos Estados? Dos Municípios? (Machado Segundo, 2024, p. 94-95)

A EC 132, de 2023, extingue o ISS e o ICMS, a partir de 2033, conforme a inclusão do art. 129 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Desse modo, todo o passivo fiscal não adimplido de ISS e de ICMS, bem como os fatos geradores que acorram até o final de 2032, serão passíveis de realização de transação tributária pelo sujeito ativo. É o que, provavelmente, acontecerá com o estado do Ceará e com o município de Fortaleza, que possuem sistemas arrecadatórios bem estruturados, apesar de ambas precisarem, indiscutivelmente, de caixa para fazer frente às suas despesas.

Mas é possível que mesmo esses entes e, principalmente, municípios com uma administração tributária menos estruturada, deleguem a cobrança, por exemplo, para a União ou para os estados-membros em que se situem. Isso porque o critério pessoal, que se encontra no consequente da regra-matriz de incidência tributária, pode ser alterado por meio de negociação tributária, conforme será defendido mais adiante. No caso, a própria Constituição autorizou essa possibilidade de delegação e esse compartilhamento de competências no seu art. 156-B, § 2º, V, que deverá ser disciplinada por lei complementar. Isso porque esse dispositivo constitucional está assim redigido:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

§ 2º Na forma da lei complementar:

V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos [...] (Brasil, 2023).

O assunto não foi tratado pela Lei Complementar n.º 214, publicada em 2025. Mas há o Projeto de Lei Complementar n.º 108, de 2024, tratando do tema (art. 2º, VI e § 8º), além de regulamentar o processo administrativo tributário relativo ao IBS. No entanto, este não trata das transações tributárias já existentes, referentes aos tributos que serão extintos. Para estes, utiliza-se aqui a proposta de Nabais (1994, p. 120-122) sobre contratos fiscais. Esse autor defende que seria possível a delegação dos contratos relativos à cobrança dos impostos, não necessitando, para isso, de uma lei, mas simples contrato. Isso porque o assunto não seria da reserva de lei, ao longo da história da tributação. Nada obstante defender esse posicionamento, o autor mencionado não entende que seria problemático se o assunto fosse tratado por meio de lei. Não haveria, com isso, para ele, problemas relativos à legitimidade constitucional, desde que as garantias dos contribuintes fossem respeitadas. Poderá haver, para isso, o ajuste de porcentagens de quanto ficará para cada ente:

É de notar que será seguramente neste domínio da cobrança (a que, de algum modo, podemos acrescentar facilmente o próprio domínio da liquidação lato sensu) que a figura do contrato

levantará menos objecções, uma vez que tal momento da dinâmica dos impostos não faz parte da reserva da lei, a qual, muito sumariamente para o que agora nos interessa, constitui uma barreira de proteção erigida em volta do an e do quantum dos impostos. Assim não parece suscitar problemas, mormente os relativos à legitimidade constitucional, se, por hipótese, os entes encarregados da administração dos impostos fossem legalmente autorizados a contratar a respectiva cobrança, designadamente quanto esta seja menos dispendiosa e/ou tecnicamente mais fácil do que a que seria efectuada pelos detentores da respectiva <<competência tributária>> e, naturalmente, desde que as garantias dos contribuintes ficassem asseguradas, pelo menos, nos mesmos termos em que o são face ao Estado). Deste modo, pensamos, por exemplo, que não há qualquer impedimento de ordem jurídico-constitucional em, entre nós, a lei permitir, designadamente, a celebração de contratos entre a Administração fiscal do Estado e as regiões autónomas ou autarquias locais relativas à cobrança dos impostos cuja receita cabe a umas e outras [...]. É que, nestes casos de impostos de receita constitucional ou legalmente consignada, não vemos qualquer inconveniente em que a lei admita que a cobrança (ou mais amplamente a administração) dos mesmos possa ser entregue, e entregue por via contratual, aos próprios destinatários da receita, ou, ao menos, que a porcentagem que os entes em causa têm de pagar a título de compensação pela respectiva cobrança (e liquidação), possa ser fixada contratualmente dentro de certos limites legais (Nabais, 1994, p. 120-122).

A partir desse excerto, alguém pode levantar a tese de que, num Estado de Direito, para se tratar sobre aspectos da regra-matriz de incidência, haveria a necessidade de uma lei disciplinando o assunto. E, na ausência de um dispositivo constitucional determinando ser por lei complementar, poderia haver uma lei ordinária para os antigos impostos sobre o consumo. Outra tese, ainda mais restritiva, seria a de exigir que apenas a Constituição autorizasse esse tipo de delegação, tal como ela o fez para o Imposto da propriedade Territorial Rural (ITR), no art. 153, § 4º, III. No entanto, aqui se entende, juntamente com Nabais, que esse é um contrato fiscal, referente à cobrança, que não é submetido à reserva de lei.

Segundo Machado (2006, p. 83), a lei complementar poderia tratar de assuntos que, na Constituição, não tivessem sido mencionados expressamente, em nome da segurança jurídica. Com base nesse entendimento, caso a lei complementar possibilitasse a delegação da competência para a negociação da transação tributária, somente por outra lei complementar, poder-se-ia eliminar essa faculdade. No entanto, não é essa a tese que prevalece no âmbito do Supremo Tribunal Federal (RE 377457), devendo o legislador respeitar o conteúdo do que possa ser disposto por cada tipo de lei em espécie (ordinária, complementar).

Entende-se, no entanto, que não se trata nem de matéria reservada à lei complementar nem à lei ordinária, podendo ser, livremente, estipulada por meio de contratos de cobrança entre os entes federativos, conforme a lição de Nabais, anteriormente exposta. Não se trata de disposição sobre conflitos de competência, em matéria tributária, nem de regulação às limitações constitucionais ao poder de tributar nem de estabelecimento de normas gerais, que atrairiam a necessidade de disciplinamento por meio de lei complementar, de acordo com o art. 146 da Constituição. Mas, no caso do IBS, como o constituinte derivado determinou a exigência de lei complementar para tratar sobre a cobrança, por envolver claramente um imposto que possa ocasionar conflito federativo, há que se respeitar essa exigência formal e escolha do constituinte derivado, mas somente para esse novo imposto criado.

Como faz parte do interesse arrecadatário do ente transator, não há a necessidade de aquiescência por parte do sujeito passivo. Portanto, não pode ser tratado como uma possível concessão, mas como um poder unilateral conferido ao ente credor de alteração do contrato tributário, desde que não implique violação aos direitos fundamentais do contribuinte. Sobre os questionamentos que se buscou responder, na introdução, pode-se aqui sugerir algumas respostas, conforme a pesquisa efetuada.

Já seria possível aos entes municipais delegarem a cobrança do passivo tributário para entes que possuam melhores estruturas administrativas de

exigência fiscal, caso não existam obstáculos jurídicos para tanto? A transação tributária seria uma das decorrências dessa delegação, se não for vedado juridicamente, em uma negociação, a alteração do sujeito ativo do tributo?

Resposta: É válida a delegação dos antigos impostos sobre o consumo, mesmo na ausência de uma regulação legal, inclusive da Lei n.º 13.988/2020. Ainda não poderá, contudo, ocorrer de forma automática para os novos impostos criados, pois há a necessidade de tratamento da matéria por meio de lei complementar. Há a necessidade, para isso, que seja definida a delegação de forma expressa nessa nova lei e não de maneira implícita. Caso haja uma ausência de normatização, não se admitirá essa delegação.

É possível que o ente delegado reduza o montante do crédito tributário, com ou sem autorização do ente delegado, mesmo que posteriormente destine parte do montante arrecadado para o ente originário?

Resposta: Sim, caso atenda as exigências formais, anteriormente mencionadas, o ente delegado obtém a autorização legal do ente delegante, podendo-se valer das concessões autorizadas.

Essas disposições fazem nascer outro tipo de acordo tributário, paralelo à transação tributária, que reja as cláusulas do acordo entre esses entes federativos ou não haveria essa necessidade formal para a delegação do sujeito ativo?

Resposta: Haverá a necessidade de um acordo entre as administrações tributárias para ser possível ao ente delegado celebrar transações tributárias em cursos ou ainda a serem celebradas.

## 6 CONCLUSÃO

Constatou-se, neste artigo, que o modelo de transação tributária cearense, disciplinado pela Lei n.º 18.707, de 2024, muito se assemelha ao modelo federal, apesar de contar com particularidades procedimentais, adaptadas à realidade institucional da PGE. A mesma sorte segue tendo o modelo de transação fortalezense, com particularidades procedimentais

na transação por adesão e na transação individual. Com base nisso, sugere-se a delegação, por parte dos municípios, das transações tributárias que possuam e das que porventura surjam para os entes estaduais ou para a União, inclusive por parte do município de Fortaleza, a fim de concretizar o princípio da praticabilidade tributária, não havendo a necessidade, para isso, de disciplinamento legal.

O Ceará possui 184 municípios, não atendendo à praticabilidade tributária da difusão de conhecimentos sobre como negociar tributariamente com cada um deles. Ademais, a uniformização, pelos entes estaduais, do modelo federal, pode ajudar no atendimento dessa maior praticabilidade tributária, que já foi uma medida buscada, recentemente, tanto pelo estado do Ceará quanto município de Fortaleza, conforme se observou na pesquisa aqui realizada. Isso não significa, no entanto, que os demais entes estaduais não devam buscar boas práticas locais para a negociação tributária, de acordo também com as particularidades de cada hipótese de incidência.

Quanto à regra-matriz de incidência, foi observado que a transação tributária é capaz de influenciar no antecedente da norma (critérios material, espacial e temporal) apenas no que diz respeito à modalidade do contencioso de relevante e disseminada controvérsia, tanto que permite negociar sobre o principal (tributo). Mas, como regra, esse instrumento jurídico, em todas as suas modalidades, permite a negociação dos critérios quantitativos e pessoal do consequente da norma. E o que mais interessou a esse artigo foi o critério pessoal do sujeito ativo, pois ele poderá ser negociado, de forma mais dificultada, após a reforma constitucional tributária.

O critério pessoal sempre se permitiu ser ajustado entre entes diversos, com base em autorização constitucional, no caso do município que decidisse fiscalizar e cobrar o ITR da União (art. 153, § 4º, III da Constituição), se houvesse uma lei ordinária autorizando essa possibilidade de transacionar. Mas esse dispositivo não exclui a interpretação de que seria possível a delegação da cobrança, por transação tributária, por um contrato fiscal para os demais impostos. No entanto, com o disciplinamento do

IBS, na Constituição, acabou por se necessitar, para tratar dessa delegação, de uma lei complementar.

Essas disposições legais delegativas, acaso existentes, fazem nascer outro tipo de acordo tributário, paralelo à transação tributária que já esteja em curso ou ainda a ser celebrada. Conclui-se, desse modo, que para os demais impostos, que serão extintos em breve, bastariam contratos fiscais, relativos à cobrança, entre os entes tributários. Sugere-se, por último, que essa medida seja adotada pelo município de Fortaleza, que estimulará os demais municípios cearenses e do restante do País a fazerem o mesmo.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 6ª ed., 2012.

BEAUD, M. **A arte da tese**: como elaborar trabalhos de pós-graduação, mestrado e doutorado. Rio de Janeiro: BestBolso, 5ª ed., 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132**, de 20 de dezembro de 2023. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm). Acesso em 04 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 13.988**, de 14 de abril de 2020. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm). Acesso em 04 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 14.375**, de 21 de junho de 2022. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Lei/L14375.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Lei/L14375.htm). Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n.º 108/2024** (tramitação). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 04 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 377.457**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17-09-2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1366/false>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 17ª ed., 2005.

CAVALCANTE, D. L. Breves reflexões sobre os novos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional. RODRIGUES, F. L. L. (org.). **Estudos de direito público**: em homenagem ao Desembargador Fernando Luiz Ximenes Rocha. Santo Ângelo: Metrics, 2024.

CEARÁ. **Decreto n.º 33.135**, de 27 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=378943>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Governo do Ceará e TJCE realizam mutirão para recuperar débitos de ICMS, IPVA e ITCD incluídos no Refis 2021**. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/2021/12/13/sefaz-pge-e-tjce-realizam-mutirao-para-recuperar-debitos-de-icms-ipva-e-itcd-incluidos-no-refis-2021/>. Acesso em 20 nov. 2024.

CEARÁ. **Lei n.º 14.505**, de 18 de novembro de 2009. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/4891-lei-n-14-505-de-18-11-09-d-o-de-19-11-09>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 15.384**, de 25 de julho de 2013. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <file:///C:/Users/Ivan/Downloads/LEIZNZ15.384ZZ2013.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 15.713**, de 03 de dezembro de 2014. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/4927-lei-n-15-713-de-03-12-14-d-o-04-12-14>. Acesso em 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 15.826**, de 27 de julho de 2015. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/direitos-humanos-e-cidadania/item/3620-lei-n-15-826-de-27-07-15-d-o-28-07-15>. Acesso em 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 16.259**, de 09 de junho de 2017. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/5676-lei-n-16-259-de-09-06-17-d-o-09-06-17>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 16.902**, de 31 de maio de 2019. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6667-lei-n-16-902-de-31-05-19-d-o-31-07-19>. Acesso em 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 17.162**, de 27 de dezembro de 2019. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6946-lei-n-17-162-27-12-19-d-o-30-12-19>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 17.771**, de 23 de novembro de 2021. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Lei-no-17.771-de-2021.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 18.665**, de 28 de dezembro de 2023. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/api/openFile?id=a131b7f7-c712-47a5-843f-57a37b11d319>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **Lei n.º 18.706**, de 22 de março de 2024. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/leis-orcamentaria/item/9351-lei-n-18-706-de-22-03-24-d-o-22-03-24>. Acesso em: 04 jan. 2025.

CEARÁ. **REFIS 2009**. Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/2009/11/23/refis-2009/>. Acesso em 20 nov. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Política Judiciária Nacional, NUPEMECs e CEJUSCs**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/conciliacao-e-mediacao/perguntas-frequentes-7/politica-judiciaria-nacional-nupemecs-e-cejuses/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

CRUZ, A. C. G. **Aprimoramento da cobrança da dívida ativa**: dos nudes fiscais à conformidade tributária. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2020.

FERNANDES, T. R. M. **Transação tributária**: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Curitiba: Juruá, 2014.

FISCHER, O. C. **Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica**. Porto (Portugal): Revista Internacional Consinter de Direito, nº VIII, 2019.

FORTALEZA (CE). **Decreto n.º 15.444**, de 01 de novembro de 2022. Prefeitura de Fortaleza. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/anexoCT/25/fwxbd2mee.l2s667/pdf/DECRETO%20N%C3%82%C2%BA%2015>. Acesso em: 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 159**, de 23 de dezembro de 2013. Câmara Municipal de Fortaleza. 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: 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 311**, de 16 de dezembro de 2021. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2021/32/311/lei-complementar-n-311-2021-dispoe-sobre-a-transacao-tributaria-no-municipio-de-fortaleza-nos-termos-do-art-171-da-lei-federal-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966-codigo-tributario-nacional-e-do>

-art-81-inciso-iii-da-lei-complementar-municipal-n-159-de-23-de-dezembro-de-2013-codigo-tributario-de-fortaleza. Acesso em 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 315**, de 23 de dezembro de 2021. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2021/32/315/lei-complementar-n-315-2021>. Acesso em 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar n.º 320**, de 27 de dezembro de 2021. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2021/32/320/lei-complementar-n-320-2021-institui-as-camaras-de-prevencao-e-resolucao-de-conflitos-da-administracao-publica-municipal-na-estrutura-administrativa-e-organizacional-da-procuradoriageral-do-municipio-de-fortaleza-e-da-outras-providencias>. Acesso em 04 jan. 2025.

FORTALEZA (CE). **Lei Orgânica do Município de Fortaleza**, de 15 de dezembro de 2006. Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/ta/44/text>. Acesso em 04 jan. 2025.

KOCHIMIZU, M. **Os Parcelamentos Especiais Federais (Refis): Uma Avaliação Executiva de Políticas Públicas, Sob a Análise da Matriz Swot**. Dissertação (Mestrado Profissional), Centro Universitário Alves Faria, 2019.

MACHADO, H. de B. **Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar**. Fortaleza: Nomos, Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 25, 2006.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri [SP]: Atlas, 2024.

NABAIS, J. C. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

OLIVEIRA, M. P. de. **Os efeitos da adesão do contribuinte ao programa de recuperação fiscal no Estado do Ceará**: uma análise constitucional do processo administrativo tributário face as decisões contrárias a Fazenda Pública em reexame necessário. Dissertação (Mestrado Acadêmico), Universidade de Fortaleza, Programa de Mestrado em Direito Constitucional, Fortaleza, 2023.

PAULSEN, L. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 4ª ed., 2019.

PEREIRA, A. G. C. **A transação tributária na resolução do contencioso tributário do Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado Profissional), Universidade de Fortaleza, Programa de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Fortaleza, 2024.

RABÊLO, P. A. **Os precedentes judiciais e a transação tributária**: possibilidade de impugnação dos acordos de transação quando contrários aos precedentes judiciais. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

ROMÃO, P. F. **A transação tributária no município de Fortaleza**: proposta para a resolução consensual de conflitos fiscais. Dissertação (Mestrado em Direito), Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2022.

ROSA, A. M. da; BERMUDEZ, A. L. **Para entender a delação premiada pela teoria dos jogos**: táticas e estratégias do negócio jurídico. Florianópolis [SC]: Emais, 2ª ed., 2019.

SCHOUERI, L. E.; FERREIRA, D. O.; LUZ, V. L. G. **Legalidade tributária e o supremo tribunal federal**: uma análise sob a ótica do RE 1.043.313 e da ADI 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SCHOUERI, L. E. **O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, n. 232, pp. 103-115, 2015.

THALER, R. H.; SUNSTEIN, C. R. **Nudge**: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TRIPODI, L. **Competência compartilhada na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária)**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 159, n. 159, 2024.

VASCONCELOS, F. P. **Remodelagem de atuação da Procuradoria da Dívida Ativa e a implantação da transação tributária no Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado Profissional), Universidade de Fortaleza, Programa de Mestrado Profissional em Direito e Gestão de Conflitos, Fortaleza, 2021.

## Aplicação da Inteligência Artificial (IA) ao Direito: desafios e impactos

Application of Artificial Intelligence (AI) to Law: challenges and impacts

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.988>

**Amandino Teixeira Nunes Junior<sup>1</sup>**

### RESUMO

Examina-se, no presente artigo, a relação entre a Inteligência Artificial (IA) e o Direito, com enfoque nos desafios e impactos decorrentes de sua aplicação ao domínio jurídico. Esse tema tem ganhado relevante interesse teórico e prático em face das transformações tecnológicas ocorridas nas últimas décadas, que envolvem o uso de algoritmos e modelos matemáticos para coletar, processar e analisar dados, permitindo que as máquinas realizem tarefas complexas com precisão e rapidez para a tomada de decisão. Nesse sentido, a IA tem o potencial de impactar muitos setores, inclusive o Direito. Assim, abordam-se, neste artigo, a partir da pesquisa bibliográfica e documental sobre o tema, desde questões introdutórias como gênese, evolução, conceito e tipos de IA até questões intrincadas como implicações éticas e regulatórias da IA no campo jurídico. Como conclusão, busca-se traçar um cenário futuro proveniente da aplicação da IA no Direito e vislumbrar as mudanças e os impactos operados pelas ferramentas inteligentes no mundo jurídico.

**Palavras-chave:** inteligência artificial; direito; desafios; impactos.

---

<sup>1</sup> Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG), Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Doutor em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UnB) e Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra (UC). Atuou como procurador do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e consultor legislativo da Câmara dos Deputados (CD). Atualmente, é professor universitário e advogado. Email: amandinojunior@uol.com.br

## ABSTRACT

This paper examines the relationship between Artificial Intelligence (AI) and Law focusing on the challenges and impacts arising from its application to the legal domain. This topic has gained relevant theoretical and practical interest due to the technological transformations that have taken place in recent decades, which involve the use of algorithms and mathematical models to collect, process, and analyze data, allowing machines to perform complex tasks with precision and speed for decision-making. In this sense, AI has the potential to impact many sectors, including Law. Therefore, this paper, based on bibliographical and documentary research on the subject, addresses introductory issues such as the genesis, evolution, concept, and types of AI, as well as intricate issues such as the ethical and regulatory implications of AI in the legal field. In conclusion, we seek to outline a future scenario arising from the application of AI in Law and glimpse the changes and impacts operated by the intelligent tools in the legal world.

**Keywords:** artificial intelligence; law; challenges; impacts.

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



Data de submissão: 07/11/2024

Data de aprovação: 07/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a Inteligência Artificial (IA) tem emergido como uma ferramenta transformadora em diversas áreas, e o campo do Direito não é uma exceção. A incorporação de tecnologias baseadas em IA tem reformulado o mundo jurídico, proporcionando maior rapidez, precisão e eficiência nas atividades desenvolvidas pelos operadores do Direito. Desde a automação de tarefas rotineiras e repetitivas, como a revisão de

documentos, a pesquisa jurídica e a análise de contratos, até a previsão de desfechos judiciais e o suporte à tomada de decisões, a aplicação da IA no Direito promete não apenas agilizar processos e otimizar procedimentos, mas também potencializar a qualidade do trabalho dos profissionais da área. No entanto, com essa revolução tecnológica, surgem também implicações éticas e regulatórias relacionadas à proteção de dados, à privacidade, à liberdade das pessoas e à responsabilidade civil e penal pelas decisões tomadas por algoritmos.

Este artigo tem como objetivo explorar as diferentes e múltiplas facetas da Inteligência Artificial (IA) aplicada ao Direito, examinando os desafios e os impactos decorrentes de sua implementação e desenvolvimento no campo jurídico.

## **2 ORIGEM, EVOLUÇÃO E CONCEITO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL (IA)**

A Inteligência Artificial (IA) surgiu com a criação de máquinas capazes de processar dados e possibilitar uma saída lógica após a avaliação das informações inseridas. Neste sentido, mencionem-se a Máquina de Turing, criada em 1935 por Alan Turing, e o primeiro modelo computacional para redes neurais, criado em 1943 por Warren McCulloch e Walter Pitts. A expressão Inteligência Artificial ainda não era usada na época. Foi somente em 1956 que John McCarthy a utilizou pela primeira vez.

Entre os anos de 1950 a 1970, o desenvolvimento da Inteligência Artificial teve como principal fato a criação do programa chamado Teórico da Lógica. Nos anos 1990, os avanços tecnológicos da IA possibilitaram o crescimento deste campo. Desde então, computadores começaram a ser produzidos para vencer humanos em diversos testes e jogos, a exemplo do xadrez e das damas.

A partir de 2010, houve avanços significativos da IA impulsionados por grandes volumes de dados disponíveis, algoritmos mais sofisticados

e aperfeiçoamentos na capacidade de computação com o uso de *Central Processing Units* (GPUs) e *Tensor Processing Units* (TPUs). Hoje, os recursos de IA são aplicados em múltiplos contextos (sociais, corporativos e jurídicos) para realizar tarefas complexas e otimizar processos. Isso inclui o uso de assistentes virtuais e *chatbots* para buscar respostas mais precisas e rápidas sob medida para o cliente e o jurisdicionado.

Kai-Fu Lee e Chen Qiufan (2020) apresentam o conceito básico de Inteligência Artificial (IA): aprendizado profundo. Para os autores, “o aprendizado profundo é uma tecnologia de uso total, o que quer dizer que ela poderia ser aplicada em quase todos os campos para reconhecimento, previsão, classificação, tomada de decisões e síntese” (2020, p. 45).

Kai-Fu Lee e Chen Qiufan (2020) apresentam um conceito multifacetado de IA abrangendo diversos setores da vida humana como finanças, educação, saúde, transporte e segurança. Exploram a ideia de que a IA redesenhará esses setores trazendo benefícios para a sociedade e a economia.

Para Stuart Russel e Peter Norvig (2022), a Inteligência Artificial é uma área da ciência da computação que se concentra em criar sistemas que podem realizar tarefas que, normalmente, exigem inteligência humana para serem realizadas. Sustentam que atualmente a IA abrange uma enorme variedade de subcampos, desde tarefas gerais como aprendizado, percepção e raciocínio, até tarefas específicas como jogos de xadrez, demonstração de teoremas matemáticos, criação de poesia e diagnóstico de doenças. O campo da IA sistematiza e automatiza atividades intelectuais e é potencialmente relevante para qualquer tarefa intelectual humana. Assim, “a IA é verdadeiramente um campo universal” (2022, p. 24).

Em conformidade com Stuart Russel e Peter Norvig (2022), o conceito de IA envolve a criação de sistemas que podem realizar tarefas que demandam inteligência humana, sendo um campo multidisciplinar que abrange cognição, percepção, raciocínio, aprendizado e algoritmos.

Assim, a Inteligência Artificial aplicada ao Direito, também conhecida por IA jurídica, consiste na utilização de algoritmos e sistemas computacio-

nais para realizar tarefas complexas com precisão e rapidez como a pesquisa jurídica (busca de dados e precedentes judiciais), a análise de contratos (identificação de cláusulas importantes, inconsistências e riscos potenciais), a automação de peças jurídico-processuais (pareceres, contratos, petição inicial, contestação, agravos, embargos e recursos), a análise de sentenças e acórdãos (identificação de tendências, padrões e possíveis vieses, contribuindo para a previsibilidade das decisões judiciais) e a resolução extrajudicial de conflitos (utilização de plataformas em mediação e arbitragem).

### 3 TIPOS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Dentre os diferentes tipos de Inteligência Artificial que, atualmente, estão em uso e são objeto de pesquisa, mencionem-se os seguintes:

i) IA Fraca (ou *Narrow AI*): também conhecida como IA especializada, refere-se a sistemas que são projetados e treinados para executar tarefas específicas como reconhecer voz, jogar xadrez ou conduzir carros autônomos. Esses sistemas não possuem consciência nem capacidade de generalização, além de suas tarefas específicas. A maioria das IAs atuais se enquadra nesse tipo;

ii) IA Forte (ou *General AI*): este é um nível hipotético de IA que teria a capacidade de entender, aprender e aplicar conhecimento de forma abrangente a um ser humano. Esse tipo de IA ainda não foi alcançado;

iii) Aprendizado de Máquina (*Machine Learning* [ML]): uma subárea da IA que se concentra no desenvolvimento de algoritmos e modelos que permitem aos computadores aprender e melhorar com a experiência, sem serem explicitamente programados. O aprendizado de máquina é comumente utilizado em aplicações como recomendação de filmes, detecção de fraudes, reconhecimento de padrões, entre outros;

iv) Aprendizado Profundo (*Deep Learning*): uma subárea do Aprendizado de Máquina que utiliza redes neurais profundas para analisar dados complexos como imagens e linguagem natural;

v) IA de Redes Neurais Artificiais (*Artificial Neural Networks* [ANNs]): inspiradas no funcionamento do cérebro humano, as redes neurais artificiais são um tipo de modelo de aprendizado de máquina composto por camadas de unidades interconectadas chamadas neurônios artificiais. Elas são usadas em uma variedade de tarefas de reconhecimento de padrões e classificação;

vi) IA de Processamento de Linguagem Natural (*Natural Language Processing* [NLP]): uma área da IA que se concentra na interação entre computadores e linguagem humana. Isso inclui compreensão de linguagem natural, geração de linguagem natural, tradução automática e *chatbots*;

vii) IA de Visão Computacional: permite que máquinas interpretem e compreendam imagens e vídeos, utilizada em tecnologias como reconhecimento facial e análise de vídeos;

viii) IA de Robótica: envolve o uso de IA para programar robôs, permitindo-lhes realizar tarefas físicas no mundo real, como robôs industriais e veículos autônomos;

ix) IA da Teoria da Mente: este é um conceito ainda em desenvolvimento e refere-se a sistemas que podem entender e interagir com emoções, crenças e intenções humanas;

x) Inteligência Artificial Generativa (IAG ou *Generative AI*): uma subárea da IA que se concentra na criação de novos conteúdos, como textos, imagens, áudios ou vídeos, a partir de dados existentes. Diferentemente de outros tipos de IA que se focam em classificar ou reconhecer padrões em dados, a IAG tem a capacidade de gerar novos dados que são semelhantes, mas não idênticos, aos dados de treinamento.

Ressalte-se que, em se tratando de Inteligência Artificial (IA), o campo é vasto e tende a evoluir rapidamente.

## 4 APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL AO DIREITO

A IA é a base para o desenvolvimento de tecnologias inovadoras que têm revolucionado diversos setores, inclusive o Direito, impactando de forma significativa o modo como os profissionais jurídicos (juízes, promotores, procuradores, defensores públicos e advogados) lidam com as atividades cotidianas.

Assim, a aplicação da IA no Direito atinge os operadores jurídicos em dois planos: na advocacia e no sistema de justiça.

### 4.1 Aplicação da inteligência artificial à advocacia

A utilização de ferramentas baseadas em IA pelos advogados está se tornando uma prática cada vez comum. A Inteligência Artificial tem sido empregada para a gestão de escritórios de advocacia (gestão de processos, gestão de clientes e gestão financeira), a realização de pesquisa jurídica (busca e análise de dados, de legislação e da jurisprudência), a automação de documentos legais (procurações, contratos e pareceres) e as peças processuais (petição inicial, contestação, embargos, agravos e recursos) e a análise de decisões judiciais (sentenças e acórdãos). Isso tem possibilitado uma economia de tempo e recursos, uma atuação mais célere, eficiente e estratégica dos advogados, além de prevenir e combater as práticas lesivas decorrentes da advocacia predatória.

Nesse contexto, são variadas as ferramentas inteligentes utilizadas pelos advogados, a exemplo do *BibBop*, que se destaca pela capacidade de prever desfechos de litígios; do *Digesto* e do *LegAut*, que automatizam a gestão de documentos jurídicos; e do *Enlighten*, que auxiliam na elaboração e análise de contratos. Mencionem-se ainda os assistentes virtuais e os *chatbots* jurídicos.

Nessa esteira, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) criou, em 28 de maio de 2024, o Observatório Nacional de

Cibersegurança, Inteligência e Proteção de Dados (ONciber) para garantir o uso transparente, seguro, ético e responsável dessas ferramentas na prestação de serviços pelos advogados.

## 4.2 Aplicação da inteligência artificial ao sistema de justiça

De igual modo, a utilização da IA no sistema de justiça<sup>2</sup> vem se tornando uma prática cada vez comum. A IA tem sido implementada para reduzir a burocracia, processar e analisar quantidades gigantescas de dados e informações jurídicas, agilizar processos e oferecer suporte aos magistrados e membros do Ministério Público em suas decisões. Tem sido empregada também para otimizar a rotina judicial consistente em tarefas repetitivas e demoradas como a triagem de documentos e a designação de audiências e julgamentos.

A IA não apenas acelera processos e otimiza procedimentos, mas também fornece *insights* relevantes para a tomada de decisões no âmbito judicial. Ao processarem e analisarem, por exemplo, dados históricos de casos semelhantes e análogos (precedentes judiciais), os algoritmos da IA podem prever a probabilidade de sucesso de demandas judiciais, auxiliando os operadores jurídicos a formular suas estratégias e decisões.

No Brasil, algumas ferramentas inteligentes já são realidade há alguns anos. Nesse sentido, mencionem-se o Processo Judicial Eletrônico (PJE), criado pela Lei n.º 11.419/1996 e amplamente utilizado nas Justiças da União e dos Estados; e a Plataforma Sinapses, criada pela Resolução n.º 332/2020 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que é uma solução computacional para armazenar, testar, treinar, distribuir e auditar modelos de IA.

---

2 Entenda-se por sistema de justiça o conjunto de instituições com funções para interpretar, aplicar e garantir o cumprimento da Constituição e das leis. Incluem-se nesse conceito tanto os órgãos que integram o Poder Judiciário (Juizes e Tribunais da União e dos Estados) como os órgãos que, embora não integrem o Poder Judiciário, atuam ao lado deste (Ministério Público da União, Ministérios Públicos dos Estados, Defensoria Pública da União, Defensorias Públicas dos Estados, Advocacia-Geral da União e Procuradorias dos Estados e dos Municípios).

Além disso, no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), já foram desenvolvidas variadas ferramentas baseadas em IA, a exemplo dos robôs Victor, RAFA 2030 e Vitor1A, com vistas a maior eficiência do Excelso Pretório no gerenciamento dos processos judiciais, especialmente no que se refere à classificação destes em temas de repercussão geral de maior incidência. Mencione-se ainda o Módulo de Apoio para Redação com Inteligência Artificial (MARIA), ferramenta de IA generativa para remodelar a produção de conteúdo de diversos tipos de textos: resumos de votos, relatórios em processos recursais e análise inicial de processos de reclamação.

Em se tratando do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dê-se destaque para o STJ Logos, a ferramenta de IA generativa para modernizar a elaboração e a análise de conteúdos judiciais, dentre os quais a geração de relatórios de decisão e exame de admissibilidade de agravos em recurso especial.

No âmbito do Ministério Público Federal (MPF), destaca-se a plataforma iAptus de IA que permite a criação de robôs em quatro etapas: rotulagem, aprendizagem, validação e produção. O primeiro robô, resultado da aplicação dessa tecnologia de IA, é o HALbert Corpus, criado para classificar o sentido dos pareceres apresentados em *habeas corpus*.

Finalmente, no contexto da Advocacia-Geral da União (AGU), foram incorporados por meio do sistema Super Sapiens ferramentas de IA generativa às atividades e aos processos de trabalho da instituição voltados à gestão e produção de documentos jurídicos e administrativos, além de assistentes virtuais e *chatbots* jurídicos. O novo conjunto de funcionalidades é chamado de iAGU.

## **5 DESAFIOS DA APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL AO DIREITO**

A aplicação da Inteligência Artificial no Direito apresenta desafios, dentre os quais mencionem-se o estabelecimento de limites éticos e jurídicos e a regulação da matéria.

## 5.1 Estabelecimento de limites éticos e jurídicos à inteligência artificial

O estabelecimento de limites éticos e jurídicos relacionados à aplicação da IA ao Direito torna-se necessário e crucial para alcançar finalidades social e politicamente positivas. Daí por que a regulação da matéria deve impor uma série de restrições para o uso lícito e seguro da IA como ferramenta de apoio e de automação, levando-se em conta a proteção de dados pessoais, a privacidade e a liberdade das pessoas, a transparência, a não discriminação e a responsabilidade civil e penal pelas decisões tomadas com base em tecnologias inteligentes.

Os limites éticos e jurídicos se tornam essenciais para a implementação e desenvolvimento de ferramentas baseada em IA que promovam a geração de novos produtos, hábitos, costumes e práticas. Nesse sentido, Martin Ebers e Susana Navas (2020) argumentam que a utilização de algoritmos no Direito apresenta desafios práticos e conceituais para os sistemas legais e regulatórios.

Assim, a fiscalização e a supervisão da IA devem ser atribuídas a órgãos estatais, dentre os quais, no Brasil, mencionem-se a Agência Nacional de Proteção de Dados (ANPD) e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Além disso, a atuação do Ministério Público e da Defensoria Pública também contribui para a proteção dos direitos fundamentais em face da aplicação da IA no contexto jurídico.

## 5.2 Regulação da inteligência artificial

A regulação da Inteligência Artificial é, nos dias atuais, uma preocupação recorrente no mundo inteiro. Iniciativas nesse sentido estão em curso em diversos países e instâncias, com vistas a conciliar o potencial das ferramentas inteligentes com a proteção da democracia e dos direitos fundamentais. Nesse sentido, citem-se a promulgação, em 1º de janeiro de 2021, nos Estados Unidos, da *National Artificial Intelligence Initiative*

*Act* (Lei de Iniciativa Nacional de Inteligência Artificial), que estabeleceu um comitê interdisciplinar para tratar de temas relacionados à IA, e a adoção, em 21 de maio de 2024, pela União Europeia, da Lei de Inteligência Artificial<sup>3</sup>, que criou o Gabinete Europeu para assuntos pertinentes à IA.

No Brasil, a regulação da Inteligência Artificial ainda está em desenvolvimento para buscar e acompanhar os avanços tecnológicos e as demandas sociais. Nesse sentido, mencionem-se a Lei n.º 12.965/2014, que estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil – o Marco Civil da Internet; a Lei n.º 13.709/2018, que dispõe sobre o uso e tratamento de dados pessoais, dispostos em meio físico e digital – a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD); e a Resolução n.º 332/2020, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que dispõe sobre a ética, a transparência e a governança na produção e no uso de Inteligência Artificial no âmbito do Poder Judiciário.

Além disso, foi instalada em agosto de 2023, por iniciativa da Presidência do Senado Federal, a Comissão Temporária Interna sobre Inteligência Artificial no Brasil (CTIA)<sup>4</sup> para examinar os projetos de lei sugeridos antes e durante os trabalhos de uma comissão de juristas que apresentou um texto-base sobre a regulação da IA. Os principais temas abordados nas proposições legislativas são a definição de princípios éticos para IA, a criação de uma Política Nacional de Inteligência Artificial, a regulação do uso de IA em áreas como publicidade e justiça, além de mecanismos de governança e responsabilização civil e penal.

Entre os projetos de lei analisados pela CTIA mencionem-se o Projeto de Lei n.º 21/2020, de autoria do deputado Eduardo Bismark, que estabelece princípios, direitos e deveres para o uso de inteligência artificial, e o Projeto de Lei n.º 2.338/2023, de autoria do senador Rodrigo Pacheco, que dispõe sobre o uso da Inteligência Artificial.

3 O regimento aplica-se imediatamente como norma para todos os 27 estados-membros da União Europeia, sem necessidade de ser transposto para o direito nacional.

4 A Comissão Temporária Interna sobre Inteligência Artificial no Brasil (CTIA) foi criada por meio da aprovação do Requerimento (RQS) n.º 722, de 2023, de autoria do senador Rodrigo Pacheco.

Em 10 de dezembro de 2024, o Senado Federal deu um passo significativo na regulação do uso da inteligência artificial (IA) no Brasil, ao aprovar o substitutivo ao Projeto de Lei n.º 2.338/2023. O texto dispõe sobre o desenvolvimento, o fomento e o uso ético e responsável da IA com base na centralidade da pessoa humana, alinhando o Brasil às melhores práticas internacionais em discussão sobre o assunto.<sup>5</sup>

Nesse diapasão, o substitutivo ao Projeto de Lei n.º 2.338, aprovado pelo Senado Federal, apresenta-se como um marco regulatório contendo normas gerais de caráter nacional para a governança responsável de sistemas de IA no Brasil, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais, estimular a inovação responsável, a competitividade e garantir a implementação de sistemas seguros e confiáveis, em benefício da pessoa humana, do regime democrático e do desenvolvimento social, científico, tecnológico e econômico.

Entre os temas regulados, o substitutivo do Senado ao Projeto de Lei n.º 2.338/2023 estabelece os fundamentos e os princípios para o desenvolvimento, a implementação e o uso de sistemas de IA no Brasil como a centralidade da pessoa humana, o respeito e a promoção aos direitos humanos e aos valores democráticos, o livre desenvolvimento da personalidade, a liberdade de expressão, a proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento ecologicamente equilibrado, a justiça, a equidade, a transparência, a não discriminação e a inclusão; assegura direitos às pessoas ou aos grupos afetados pelos sistemas de IA como o direito à informação, o direito à privacidade, o direito à proteção de dados e o direito à correção de vieses discriminatórios; classifica os sistemas de IA em níveis de risco, como alto risco e risco excessivo; dispõe sobre a governança dos sistemas de IA, bem como estabelece as respectivas medidas a serem aplicadas pelo Poder Público.

A proposição legislativa trata ainda da responsabilidade civil decorrente de danos causados pelos sistemas de IA; dispõe sobre o código de

---

<sup>5</sup> O texto do substitutivo do Senado Federal ao Projeto de Lei n.º 2.338/208 foi proposto pelo senador Eduardo Gomes e segue agora para análise na Câmara dos Deputados, onde será discutido, votado e, se aprovado, sancionado pelo Presidente da República.

ética e conduta dos agentes de IA; estabelece a base de dados pública de IA de alto risco; promove e estabelece medidas para a inovação sustentável em IA; cria diretrizes para a atuação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no desenvolvimento dos sistemas de IA; e autoriza o Poder Executivo a estabelecer o Sistema Nacional de Regulação e Governança de Inteligência Artificial (SAI), cuja autoridade competente exercerá atribuições normativa, regulatória, fiscalizatória e sancionatória plena para desenvolvimento, implementação e uso de sistemas de IA no Brasil.

## **6 IMPACTOS DA APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL AO DIREITO**

A implementação e o desenvolvimento da IA ao Direito trazem um potencial transformador no campo jurídico, no sentido de oferecer uma gama de possibilidades para aprimorar a Justiça promovendo a transparência, a agilidade processual, a previsibilidade das decisões judiciais e a segurança jurídica.

### **6.1 Transparência e agilidade processual**

O uso e a expansão da IA no Direito têm o condão de tornar transparentes e ágeis os processos e procedimentos judiciais, reduzindo os custos e os prazos de tramitação dos litígios, realidade que contribuirá para o aumento da eficiência e da celeridade do sistema judiciário, melhorando a tomada de decisões e promovendo maior confiança dos operadores do direito e dos cidadãos na administração e aplicação da justiça.

A aplicação IA ao Direito tem o potencial de promover uma maior transparência e agilidade nos processos e decisões judiciais. No entanto, esses impactos devem vir acompanhados da garantia de que os princípios éticos e jurídicos aqui salientados sejam sempre respeitados. A interação entre as novas tecnologias e os profissionais do direito é fundamental

para moldar um futuro onde a IA possa ser uma efetiva aliada na busca por justiça e equidade.

## 6.2 Previsibilidade das decisões judiciais e segurança jurídica

A utilização e expansão da IA no Direito não apenas agilizam processos e otimizam procedimentos, mas também fornecem *insights* valiosos para a tomada de decisões, contribuindo sobretudo para a segurança jurídica. Ao processar e analisar, por exemplo, dados históricos de casos semelhantes e análogos (precedentes judiciais), a IA pode identificar tendências e padrões e prever resultados prováveis das ações judiciais, auxiliando os magistrados na formulação de suas decisões (sentenças e acórdãos).

A aplicação de IA ao Direito tem o potencial de melhorar a eficiência e a previsibilidade das decisões judiciais, bem como aumentar a segurança jurídica. No entanto, é essencial que isso seja feito com rigor e responsabilidade, assegurando que os direitos fundamentais sejam preservados. A interação entre as ferramentas inteligentes e os operadores jurídicos é crucial para a organização e funcionamento do sistema de justiça, com vistas a torná-lo mais célere, eficiente, equitativo e acessível para os jurisdicionados.

## 7 CONCLUSÃO

Como conclusão, podemos dizer que a aplicação da Inteligência Artificial (IA) ao Direito apresenta-se como importante e imprescindível ferramenta para melhorar o acesso à Justiça oferecendo serviços jurídicos a um custo e prazo menores, dar transparência e agilizar os processos e procedimentos judiciais, otimizar as atividades dos profissionais jurídicos e contribuir para a previsibilidade das decisões judiciais e eficiência do sistema de justiça.

Todavia, o uso e a implementação da IA ao Direito ressaltam a necessidade da busca do equilíbrio entre inovação, justiça, equidade, ética e transparência. Na medida em que a IA se afigura como ferramenta indis-

pensável ao Direito, deve-se assegurar que a sua aplicação e desenvolvimento estejam em consonância com os princípios atinentes à privacidade, à proteção dos dados pessoais, à isonomia, à liberdade, à boa governança e à sustentabilidade.

Nesse sentido, a implantação do marco regulatório da IA no Brasil deverá assegurar que os sistemas de IA promovam inovações baseada nos direitos humanos, na ética, na transparência e na proteção ao meio ambiente. É fundamental estabelecer princípios e regras mínimos para salvaguardar os direitos básicos dos indivíduos e grupos afetados e promover a responsabilidade civil e penal dos agentes da IA no caso de discriminações e de decisões erradas feitas por algoritmos. Por isso, os dados sensíveis devem ser sempre tratados de maneira transparente, responsável e segura, de modo a identificar e mitigar riscos.

As preocupações com a neutralidade algorítmica, os riscos de perpetuação de preconceitos e as implicações com a privacidade devem moldar e governar a implementação e o desenvolvimento da IA no Direito.

Convém reiterar que, embora a Inteligência Artificial possa trazer inovações significativas para o mundo jurídico, sua implementação e desenvolvimento devem ser acompanhados de uma reflexão crítica sobre os impactos sociais, éticos e legais, garantindo que a IA avance em harmonia com os valores da justiça, da equidade, da igualdade, da ética, da transparência e da sustentabilidade.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Senado Federal. **Substitutivo ao Projeto de Lei n.º 2.338**, de 2023. Dispõe sobre o desenvolvimento, o fomento e o uso ético e responsável da IA com base na centralidade da pessoa humana. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9881643&ts=1738768184212&disposition=inline>. Acesso em: 25 fev. 2025. Texto original.

LEE, K.; GIUFAN, C. **2041**: como a inteligência artificial vai mudar suas vidas nas próximas décadas. Rio de Janeiro: Globo Livros, 2020.

NAVAS, S.; M. **Algorithms and law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2020.

RUSSEL, S.; NORVIG, P. **Inteligência artificial**: uma abordagem moderna. Rio de Janeiro: LTC, 2022.

# Suspeitas de conluio em licitações no estado do Ceará: uma abordagem utilizando mineração de dados e aprendizado de máquina

Suspicious of collusion in public biddings in the state of Ceará:  
an approach using data mining and machine learning

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1014>

Antonio Leal Sobrinho<sup>1</sup>

## RESUMO

Este artigo trata da aplicação de técnicas de mineração de dados e algoritmos de aprendizado de máquina para analisar suspeitas de conluio nas licitações públicas, nos municípios do estado do Ceará. A mineração de dados permite extrair informações relevantes de diferentes conjuntos de dados, enquanto o aprendizado de máquina possibilita a identificação de padrões complexos e anomalias que podem passar despercebidas por métodos tradicionais de auditoria. Utilizando os algoritmos de aprendizado de máquina, Apriori e *FrequentPattern-Growth* (FP-Growth), o estudo foca na análise de históricos de licitações, por período de gestão e relações entre empresas. O objetivo geral da pesquisa é identificar, por meio dos algoritmos Apriori e FP-Growth, suspeitas de conluio e oferecer um modelo matemático para cálculo do indicador de conluio potencial (ICP) para as empresas participantes em licitações nos municípios do estado do Ceará. Para tanto, foram utilizados dados do Sistema de Informações Municipais (SIM), do Tribunal de Contas do Ceará (TCE-CE), da Controladoria Geral da União (CGU), da Receita Federal e dos Portais da Transparência dos municípios. Indicadores de risco na participação de algumas empresas

<sup>1</sup> Doutorando em Ciência da Computação pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Especialista em Informática pela UECE, Especialista em Controle Externo pela Universidade Vale do Acaraú (UVA), Especialista em Auditoria Governamental pelo Instituto Plácido Castelo (IPC-TCE). Cientista de Dados, graduado pela UnicSul. Servidor do TCE-CE, lotado na Diretoria de Soluções Analíticas da Secretaria de Tecnologia da Informação. Atuou como Professor Substituto na Universidade Estadual do Ceará (Uece). Atualmente é professor na pós-graduação em Auditoria e Controle Interno (Uece) na disciplina de Auditoria de Sistemas de Informação e na graduação em Computação (Centro Universitário Farias Brito) nas disciplinas de Banco de Dados, Engenharia de Software e Lógica de Programação. E-mail: leal.sobrinho@tce.ce.gov.br

foram calculados. Além disso, os licitantes foram ranqueados pelo Indicador de Conluio Potencial (ICP), que é um indicador que ajuda a avaliar a associação entre empresas e que leva em consideração múltiplos aspectos das relações entre elas, como porte, grau de parentesco, entre outros. Os resultados apresentaram 53 empresas suspeitas, para as quais foram calculados os valores da matriz de risco das associações que essas faziam parte e os seus respectivos ICPs.

**Palavras-chave:** licitações; conluio; algoritmos; mineração de dados; aprendizado de máquina.

## ABSTRACT

This paper discusses the application of data mining techniques and machine learning algorithms to analyze suspicions of collusion in public bidding processes within municipalities in the state of Ceará. Data mining allows the extraction of relevant information from different data sets, while machine learning enables the identification of complex patterns and anomalies that may go unnoticed by traditional auditing methods. Using machine learning algorithms, Apriori and Frequent Pattern-Growth (FP-Growth), the study focuses on the analysis of bidding histories by management period, and relationships between companies. The general objective of the research is to identify, through the Apriori and FP-Growth algorithms, suspicions of collusion and to offer a mathematical model for calculating the Potential Collusion Indicator PCI for companies participating in bids in municipalities in the state of Ceará. To this end, data from the Municipal Information System (SIM), the Court of Auditors of Ceará (TCE-CE), the Union's General Comptroller (CGU), the Federal Revenue Service and Municipal Transparency Portals were used. Risk indicators in the participation of some companies were calculated. In addition, bidders were ranked by the Potential Collusion Indicator (PCI), which is an indicator that helps assess the association between companies and takes into account multiple aspects of the relationships between them, such as size, degrees of kinship, among others. The results showed 53 suspicious companies,

for which the risk matrix values of the associations to which they belonged were calculated, and their respective PCIs.

**Keywords:** bidding; collusion; algorithms; data mining; machine learning.

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



Data de submissão: 09/01/2025

Data de aprovação: 06/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

A transparência e a integridade nas licitações públicas são pilares fundamentais para assegurar a justiça e a eficiência no uso dos recursos públicos. No entanto, a possibilidade de ocorrência de associações indevidas entre empresas proponentes tem se mostrado uma preocupação recorrente em diversas esferas governamentais. Essas associações, frequentemente tratadas como conluio, caracterizadas pela combinação entre empresas para manipular os resultados das licitações em benefício próprio, não apenas prejudicam a competitividade e a equidade do processo, mas também resultam em prejuízos significativos para os cofres públicos.

No contexto das licitações públicas, entende-se que a detecção de suspeitas e a prevenção de práticas fraudulentas são essenciais para garantir que os contratos públicos sejam adjudicados de maneira justa e eficiente. A complexidade envolvida na identificação de conluio em processos licitatórios reside no caráter dissimulado e frequentemente sofisticado dessas práticas. Métodos tradicionais de auditoria e fiscalização, embora necessários, muitas vezes se mostram insuficientes para detectar padrões ocultos e comportamentos anômalos que indicam a possível presença de fraudes. Nesse cenário, a aplicação de técnicas de mineração de dados e de algoritmos de aprendizado de máquina emergem como ferramentas promissoras. Essas tecnologias permitem a análise de grandes volumes

de dados de licitações, identificando padrões e correlações que poderiam passar despercebidos em uma análise convencional.

O uso de aprendizado de máquina para a detecção de conluio baseia-se na capacidade desses algoritmos de aprender a partir de dados históricos e identificar padrões suspeitos. Esses algoritmos reconhecem características comuns em processos licitatórios fraudados, como propostas com padrões de rodízio entre vencedores ou ofertantes de diferentes licitações, direcionamento, divisão de mercado ou consórcio entre concorrentes. Ao aplicar esses modelos aos dados de licitações municipais no Ceará, é possível identificar Regras de Associação (RAs), que são padrões formalizados de relacionamentos entre dois conjuntos de itens na forma de premissas e de resultados. As regras de associação são calculadas a partir de dados e são de natureza probabilística.

Este artigo busca explorar a combinação de técnicas de mineração de dados e aprendizado de máquina para detecção de suspeitas de conluio em licitações públicas municipais no estado do Ceará, entre os anos de 2005 e 2024, abrangendo quatro ciclos completos de gestão: 2005-2008, 2009-2012, 2013-2016, 2017-2020 e quase completamente o ciclo 2021-2024, tendo em vista que os dados coletados desse período alcançam abril de 2024. Por meio da análise de um conjunto de dados extensivo e variado, o artigo procura demonstrar como essas abordagens podem ser aplicadas para aumentar a transparência nos processos licitatórios. Além disso, o presente estudo pretende contribuir para o campo da investigação ao fornecer o Indicador de Conluio Potencial (ICP) para proponentes atuantes no Ceará que oferecem maior risco de cometimento de ilícitos. Esse indicador poderá ser utilizado em diferentes contextos e esferas governamentais, buscando mitigar a possibilidade de ações fraudulentas em licitações por parte de algumas empresas suspeitas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são apresentados os conceitos relacionados ao trabalho, com abordagem teórica sobre licitações públicas e detalhamento do que é aprendizado de máquina, com foco em técnicas de mineração de dados e o domínio de aplicação no contexto de processos licitatórios dos governos municipais do Ceará. Ademais, são abordados alguns trabalhos já desenvolvidos, os quais utilizam técnicas de mineração de dados e aprendizado de máquina para descoberta de suspeitas de conluio nos processos licitatórios.

### 2.1 Licitações Públicas no Brasil

No Brasil, a Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021, é a legislação que atualmente regula as licitações e contratos administrativos. Ela substituiu gradualmente a Lei n.º 8.666/1993, a Lei do Pregão (Lei n.º 10.520/2002) e o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (Lei n.º 12.462/2011). A licitação pública desenvolve-se por meio de um procedimento administrativo, isto é, de uma sucessão encadeada de atos administrativos, cada qual com propósito específico e todos eles em conjunto com propósito comum (NIEBUHR, 2024).

No processo licitatório a administração pública convoca, por meio de condições estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o fornecimento de bens e serviços, sendo selecionada a proposta mais vantajosa para a celebração do contrato (TCU, BRASIL, 2010).

Pelo fato de licitação ser um ato público, não pode ser tratada de maneira sigilosa. A sociedade deve ter acesso aos procedimentos referentes a uma licitação. O processo licitatório deve afastar qualquer suspeita de favorecimento e garantir que o dinheiro público seja utilizado com cautela e eficiência. A licitação é a forma mais clara de se atender aos princípios das atividades da administração pública (SOUZA, 1997).

O instituto da licitação visa escolher a alternativa que oferece maior qualidade e menores preços para a realização das atividades, garantindo que a empresa contratada cumpra com as especificações escritas e acordadas (MIRANDA, 2021).

Ainda que diferentes e variadas leis imponham certa rigidez procedimental, de modo a combater e evitar práticas ilegais em processos licitatórios, a Administração Pública ainda segue bastante susceptível a essas ocorrências. Dados publicados em relatórios de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), da Controladoria Geral da União (CGU) e de diversos Tribunais de Contas estaduais, ressaltam que esquemas de práticas fraudulentas em licitações públicas são comuns e historicamente causam sérios prejuízos ao erário.

## **2.2 Fatores para a prática de conluio/cartel em licitações**

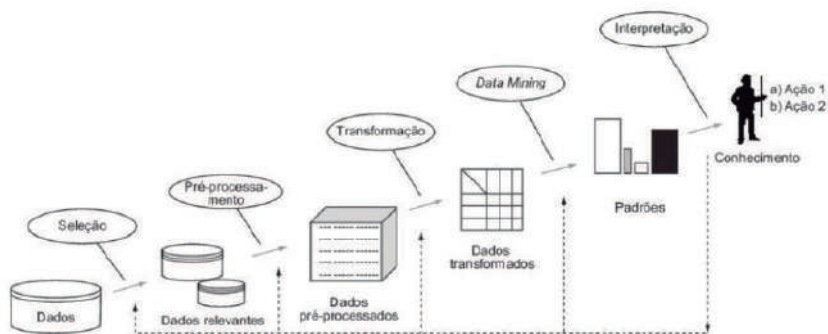
Em licitações públicas um dos grandes motivos relacionados ao desvio do dinheiro público é a formação de cartéis, que consiste em um grupo de ofertantes que fazem um acordo explícito para limitar competição entre eles em benefício próprio. O objetivo é atuar como um monopólio, mas, enquanto no monopólio a decisão cabe apenas a um ente, no cartel trata-se de uma associação voluntária de tomadores de decisão, cada qual consciente de que o seu lucro depende do comportamento de todos os ofertantes da indústria. Portanto, envolve muito mais do que uma simples definição do nível de preço e quantidade máxima do lucro (CAMPOS, 2008).

A identificação de cartel não é uma tarefa simples de se realizar, e pode incluir muitas empresas da área e os clientes raramente estão em posição de detectar a existência de um cartel, principalmente em órgãos públicos, em que o número de colaboradores destinados para esse tipo de atividade geralmente não é suficiente. Como as licitações envolvem dinheiro público, ou seja, da sociedade, é necessário auxiliar e fiscalizar a formação de cartéis por vários meios e instrumentos que se encontram disponíveis (SILVA e VIEIRA, 2023).

Braga (2015) conceitua cartéis como acordos entre concorrentes para alcançar algum tipo de benefício coletivo em detrimento da concorrência. Essas práticas geralmente visam restringir a competição, elevar preços artificialmente ou direcionar a vitória a determinados grupos ou empresas. Configuram crimes contra a administração pública e contra a ordem econômica, podendo resultar em penalidades como multas, sanções administrativas, proibição de contratar com o poder público e até prisão para os envolvidos. No Brasil, órgãos como o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a Controladoria-Geral da União (CGU) e os Tribunais de Contas atuam na identificação e punição desses atos.

## 2.3 Mineração de Dados

A mineração de dados é uma técnica para descobrir padrões, correlações, tendências e informações úteis a partir de grandes conjuntos de dados. É também tratada como *Knowledge-Discovery-Databases* (KDD), utilizando técnicas de estatística e aprendizado de máquina em bases de dados, a mineração de dados transforma dados brutos em conhecimento valioso.



Fonte: Fayyad et al. (1996).

Segundo *Fayyad et al.* (1996), o processo KDD refere-se ao processo de descoberta de conhecimentos úteis a partir de dados, composto

por cinco etapas, conforme Figura 1, o processo de mineração de dados está dentro do KDD e refere-se à quarta etapa desse processo. Estas etapas são distribuídas em três principais grupos: pré-processamento (seleção de dados, limpeza dos dados e tratamento de dados); processamento (mineração de dados); pós-processamento (interpretação).

Os principais objetivos da mineração de dados, além da descoberta de padrões, são: previsão, classificação, agrupamento e detecção de anomalias. Podemos aplicar a mineração de dados por meio de várias estratégias para alcançar seus objetivos, entre elas: algoritmos de associação, classificação, análise de regressão, redes neurais, árvores de decisão, entre outras.

Por meio de vários campos de pesquisa, como ciência de dados, aprendizado de máquina, reconhecimento de padrões, banco de dados, estatística, e inteligência artificial, o processo de descoberta de conhecimento em bases de dados evoluiu e continua evoluindo. Conseqüentemente, as técnicas utilizadas em KDD não devem ser vistas como substitutas de outros métodos e áreas de análise, mas de forma que possam trabalhar juntas com o objetivo de melhorar os resultados das explorações feitas (Fayyad *et al.*, 1996)

## 2.4 Aprendizado de Máquina

De acordo com Han e Kamber (2005), aprendizado de máquina pode ser definido como uma área que estuda a maneira com que os computadores podem aprender ou melhorar seu desempenho de forma automática. Diferente dos sistemas de computação tradicionais, que seguem instruções programadas explicitamente, os sistemas de aprendizado de máquina usam dados para identificar padrões e construir modelos que podem ser usados para resolver problemas específicos sem a necessidade de programação explícita para cada tarefa.

O uso de aprendizado de máquina para detectar conluio em licitações pode automatizar e aprimorar a fiscalização de órgãos de controle, permitindo identificar padrões fraudulentos de forma mais eficiente. Métodos como classificação, associação, clustering, análise de grafos e séries temporais podem ajudar na identificação de empresas suspeitas e na prevenção de fraudes. Nesta pesquisa, são abordados dois algoritmos de aprendizado de máquina, o Apriori e o *FP-Growth*.

### 2.4.1 Algoritmo Apriori

O algoritmo Apriori é um dos métodos mais conhecidos para a mineração de padrões frequentes e regras de associação em grandes bases de dados. Ele foi introduzido por Agrawal *et al.* (1993), e Agrawal e Skirant (1994). Baseia-se na propriedade antimonotônica dos conjuntos de itens frequentes. Essa propriedade estabelece que, se um conjunto de itens é frequente, todos os seus subconjuntos também são frequentes. O funcionamento do algoritmo inicia-se a partir da geração de candidatos. O algoritmo começa gerando conjuntos de itens únicos (*1-itemsets*) e depois combina esses conjuntos para formar conjuntos maiores (*k-itemsets*) que podem ser candidatos a frequentes.

Após a geração dos candidatos, é realizado o cálculo de suporte. A medida de suporte, que é um hiperparâmetro informado ao modelo, é uma das métricas fundamentais usadas para avaliar a frequência de ocorrência de conjuntos de itens em um banco de dados de transações. O suporte quantifica o quão comum ou raro é um *itemset* no conjunto de dados. Especificamente, o suporte de um *itemset* é definido como a proporção de transações no banco de dados que contêm aquele *itemset*. Em cada iteração, o algoritmo conta o suporte. Após esse cálculo, ocorre a filtragem de conjuntos frequentes. Os conjuntos de itens que atendem ao suporte mínimo são considerados frequentes e são usados para gerar novos can-

didatos na próxima iteração. O processo continua até que não existam mais candidatos que possam ser gerados. O suporte também desempenha um papel crucial na definição de regras de associação (RA), que são relações frequentes identificadas entre conjunto de itens, aqui tratados como empresas participantes das licitações. Por exemplo, a regra de associação  $A \rightarrow B$  (se o item A está presente, então o item B também está presente) tem um suporte que é igual ao suporte do *itemset*  $\{A, B\}$ . Portanto, o suporte de uma regra de associação indica a frequência com que tanto o antecedente quanto o conseqüente ocorrem juntos no conjunto de dados.

Outro hiperparâmetro informado ao modelo Apriori é a confiança. Essa medida avalia a força de uma RA e mede a probabilidade de que o conseqüente de uma RA esteja presente em uma transação, dado que o antecedente também está presente. A confiança de uma regra  $A \rightarrow B$  é a proporção de transações que contêm o item A e que contêm o item B. No contexto dessa pesquisa, transação é cada licitação contida na base de dados e o item é cada empresa participante.

A confiança é usada com o suporte para avaliar a significância das RAs geradas pelo algoritmo. Enquanto o suporte garante que as regras envolvam itens frequentes, a confiança assegura que essas regras sejam fortes e úteis na prática, indicando uma alta probabilidade de ocorrência conjunta dos itens na regra. A confiança alta indica que, na maioria das vezes em que o antecedente A ocorre, o conseqüente B também ocorre. O que significa afirmar que é altamente provável que a empresa B esteja presente quando A está presente. Já a confiança baixa indica que, mesmo quando o antecedente A ocorra, o conseqüente B raramente ocorre, o que significa que empresa B não é muito dependente da empresa A.

Outras medidas obtidas a partir da aplicação do algoritmo Apriori são o *lift* (fator de aumento) e a convicção. O *lift* mede a razão entre a probabilidade observada de itens ocorrerem juntos e a probabilidade esperada de ocorrerem juntos se forem independentes. Em outras palavras, essa medida quantifica a importância de uma RA ao comparar a ocor-

rência conjunta observada com a ocorrência conjunta esperada dos itens envolvidos. *Lift* maior que 1 indica associação positiva entre as empresas, significando que elas ocorrem juntas mais frequentemente do que seria esperado se fossem independentes. *Lift* menor que 1 indica uma associação negativa, significando que os itens ocorrem juntos menos frequentemente do que seria esperado pela sua independência. *Lift* igual a 1 indica que os itens são independentes, ou seja, a ocorrência conjunta é exatamente como seria esperado se os itens fossem independentes.

É importante acrescentar que o *lift* pode ser inflacionado por itens raros, onde a ocorrência conjunta é rara, mas, ainda assim, superior ao esperado sob independência. Por exemplo, no contexto do *dataset* desse estudo, se uma rara empresa (A) ocorre juntamente de outra empresa rara (B), em poucos casos, o *lift* pode ser muito alto, mesmo que a associação não seja significativa devido à baixa base de transações. Isso pode caracterizar um viés da medida. Outros cenários em que confiança e *lift* podem ser enviesadas são: o desequilíbrio de classes, ou empresas que participam muito raramente ou muito comumente, coocorrência acidental, ou itens que aparecem frequentemente juntos por acaso, por exemplo, empresas A, B e C que estão frequentemente juntas em transações porque são as poucas especializadas em determinado nicho de mercado.

A métrica de convicção serve para avaliar a força de uma regra de associação, comparando a frequência esperada de ocorrência de um item no conjunto de dados, quando a regra não se aplica, com a frequência observada quando a regra se aplica. A convicção mede o quão dependente é a presença de um item em relação à presença de outro item em uma regra de associação. Uma convicção igual a 1 significa que a ocorrência de B é independente da ocorrência de A. Uma convicção maior que 1 indica uma correlação positiva entre A e B, ou seja, a presença de A aumenta a probabilidade de B. Uma convicção menor que 1 indica correlação negativa entre A e B, ou que a presença de A diminui a probabilidade de B.

## 2.4.2 Algoritmo FP-Growth

O algoritmo *FP-Growth* foi concebido por Jiawei Han, Jian Pei e Yiwen Yin (2000), por meio do artigo *Mining Frequent Patterns without Candidate Generation*. No livro *Data Mining: Concepts and Techniques*, de Jiawei Han, Micheline Kamber e Jian Pei (edições de 2000, 2006 e 2011), os autores reforçam que o *FP-Growth* é uma evolução conceitual do Apriori. Outros autores como Aggarwal, C. C. (2015) na publicação *Data Mining: The Textbook*; Tan, P-N., Steinbach, M., & Kumar, V. (2005) em *Introduction to Data Mining*; e Borgelt, C. (2005) com *An Implementation of the FP-Growth Algorithm*, reforçam que o *FP-Growth* representa um avanço na mineração de padrões frequentes mostrando-se muito mais eficiente, especialmente em grandes conjuntos de dados, porque reduz drasticamente o número de combinações candidatas a serem analisadas.

A proposta do algoritmo é obter o mesmo resultado do algoritmo Apriori em termos de pesquisa dos dados, porém sem o custo computacional da etapa de geração de candidatos, vista como onerosa no algoritmo Apriori (DIZON *et. al.*, 2019). Este método usa uma estratégia de dividir e conquistar para compactar os itens frequentes numa estrutura de dados chamada de *FP-tree*, divide os dados em conjuntos associados a cada item, permitindo o processamento dos itens em separado. Retorna métricas relevantes no contexto de algoritmos de associação, que são o *leverage* (alavancagem) e FB-Zhang. Essas medidas são geradas em padrões frequentes em grandes conjuntos de dados de transações.

O *leverage* é uma métrica que mede a diferença entre a frequência observada de coocorrência de dois itens e a frequência esperada se os itens fossem independentes. É uma medida útil porque identifica associações reais e ajuda a identificar se a coocorrência de itens é realmente significativa ou se é apenas o resultado do acaso. Ela complementa outras métricas e pode ser usada em conjunto com as medidas de confiança e *lift* para fornecer uma visão mais completa da força das associações. Valores

de *leverage* positivos indicam associação positiva entre os itens, ou seja, tendem a ocorrer juntos mais frequentemente do que por acaso, valores negativos indicam associação negativa, o que significa que itens tendem a ocorrer juntos menos frequentemente do que por acaso, valores zero de *leverage* indicam que os itens são independentes.

O FB-Zhang é uma medida projetada para avaliar a qualidade e a força das RAs descobertas. Essa métrica proporciona uma visão mais equilibrada e significativa da força das relações, considerando tanto a dependência positiva quanto a negativa entre os itens. Ao contrário de outras métricas que podem ser enviesadas em direção a padrões muito frequentes ou muito raros, essa métrica tenta capturar a verdadeira força da associação, levando em conta a distribuição dos itens no conjunto de dados. É útil porque leva em consideração tanto a ocorrência conjunta observada quanto a esperada, normalizando o valor máximo desses dois. Isso proporciona uma medida equilibrada que evita a supervalorização de padrões muito frequentes ou muito raros, oferecendo uma visão mais precisa da força da associação entre as empresas.

## 2.5 Trabalhos Publicados

A literatura documenta várias pesquisas em modelos baseados em mineração de dados e aprendizado de máquina para a detecção de suspeitas de conluio em licitações públicas. A Tabela 1, ilustrada a seguir, apresenta diferentes estudos baseados na aplicação de mineração e algoritmos de associação em licitações públicas.

Tabela 1 – Trabalhos publicados sobre mineração de dados e utilização de algoritmos de aprendizado de máquina para detecção de suspeitas de conluio em licitações públicas

<b>Título</b>	<b>Autor(es)</b>	<b>Nº</b>	<b>Abordagem</b>
<i>Anomaly Detection: A Survey</i>	Varun Chandola, Arindam Banerjee, Vipin Kumar	2009	Apresenta uma visão geral das técnicas de detecção de anomalias, essenciais para identificar comportamentos anômalos
<i>A multi-agent data mining system for cartel detection in Brazilian government procurement</i>	Carlos Vinicius Sarmiento Silva, Célia Ghedini Ralha	2012	Aborda utilização de agentes de mineração de dados com regras de associação e clusterização para detecção de cartéis em licitações
Aplicação do Algoritmo Apriori para Detectar Relacionamentos entre Empresas nos Processos Licitatórios do Governo Federal	Rebeca Andrade Baldomir	2017	Objetiva encontrar indícios de fraudes, tais como conluio e cartéis, usando algoritmo Apriori
<i>Application of machine learning in the detection of public fraud</i>	Marco Antonio Lopes	2020	Identificação de fraudes em licitações públicas com uso de aprendizado de máquina
Deteção de Casos Suspeitos de Conluio em Licitações Públicas: uma aplicação do algoritmo Apriori de aprendizado de máquina para o estado da Paraíba	Hilton Martins Brito Ramalho, Aléssio Tony Cavalcanti de Almeida, Alcimar Alves Fraga	2020	Objetiva identificar casos potencialmente suspeitos de conluio em licitações de gestões municipais da Paraíba de 2005 a 2016, utilizando o algoritmo Apriori
<i>Collusion detection in public procurement auctions with machine learning algorithms</i>	Manuel J. García Rodríguez, Vicente Rodríguez-Montequín, Pablo Ballesteros-Pérez, Peter E.D. Love, Regis Signor	2022	Esse artigo testa a precisão de onze algoritmos de aprendizado de máquina (ML) para detectar conluio usando conjuntos de dados colusivos obtidos no Brasil, Itália, Japão, Suíça e Estados Unidos

<i>A Comparative Analysis of Apriori and FP-Growth Algorithms for Market Basket Analysis Using Multi-level Association Rule Mining</i>	Dilara Alcan, Kubra Ozdemir, Berkay Ozkan, Ali Yigit Mucan & Tuncay Ozcan	2023	Nesse estudo, os algoritmos Apriori e <i>FP-Growth</i> são aplicados para análise de cesta de compras com dados reais de um varejista de FMCG
Descoberta de insights na análise de licitações no estado de Goiás	M.A.S. Silva, S.L. Vieira	2023	Relaciona possíveis indícios de irregularidades em licitações explorando <i>business intelligence, data science e data mining</i>

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

### 3 METODOLOGIA

Nessa seção será apresentada a metodologia utilizada para a elaboração dessa pesquisa. Inicialmente será descrito, na seção 4.1, o percurso metodológico adotado, sendo detalhados métodos e ferramentas utilizados para coleta e tratamento de dados. Na seção 4.2 serão apresentadas as formas de aplicação dos algoritmos de associação Apriori e FP-Growth para obtenção dos itens frequentes e RAs. A seção 4.3, apresenta as formulações matemáticas e os cálculos da Matriz de Riscos e do ICP. Por fim a seção de resultados seguida das considerações finais.

#### 3.1 Seleção e Tratamento dos Dados

O conjunto de dados objeto da presente pesquisa foi coletado junto ao Sistema de SIM, do TCE-CE, e por meio da integração de diferentes bases de dados disponibilizados nesse órgão, como dados de empresas, pessoas físicas, funcionários de prefeituras, entre outros. Destaca-se que todo processo de coleta, leitura e integração desses dados foi realizado com o uso do Pentaho Data Integration, ferramenta criada para facilitar o processo de transferência e migração de dados de diferentes fontes e formatos. Instruções Linguagem de Consulta Estruturada (SQL), que é uma linguagem padrão utilizada para gerenciar e manipular dados em bancos

de dados relacionais, foram aplicadas em seguida, no ambiente DBeaver (ferramenta de gerenciamento de bancos de dados), como atividades de pré-processamento.

Como resultado dessas atividades, foi gerado um arquivo em formato Comma-SeparatedValues (CSV), que é um formato de arquivo usado para armazenar e transferir dados estruturados em formato tabular, como linhas e colunas, para serem utilizados, nesse contexto, pelos algoritmos de aprendizado de máquina. No intuito de não explicitar nos resultados nessa pesquisa os dados das empresas, cada empresa participante foi unicamente identificada por um número aleatoriamente gerado, com a numeração partindo de 1 até 37.183. Cada licitação também foi unicamente identificada aplicando a mesma estratégia, com a numeração iniciando em 1 até 64.982.

Foram selecionadas apenas licitações com até um item e com no máximo cinco empresas concorrendo. Essa filtragem se deu em função de que licitações com itens específicos podem atrair um maior número de pequenos fornecedores que, de outra forma, não participariam de processos licitatórios com múltiplos itens. Comumente, essas licitações são mais potencialmente dirigidas ao fornecimento de serviços mais especializados como treinamento, consultorias, entre outros.

Quanto ao número máximo de concorrentes, a razão é a utilização de valores de média nas formulações matemáticas que poderiam ser afetados por dados discrepantes de participantes por licitação. A estratégia de divisão dos dados por recortes temporais (períodos de gestão) busca obter um espaço de busca mais apropriado para a construção das RAs, tendo em vista que diferentes perfis de gestão como direcionamento político, ideologia do partido dominante, visão administrativa do gestor, podem afetar o volume de licitações, os tipos de produtos ou serviços procurados e também a formação de perfil de grupos de empresas concorrentes. A tabela abaixo resume os conjuntos de dados selecionados, segundo períodos de gestão municipal:

Tabela 2 – Dados extraídos por períodos de gestão municipal

Período	Licitações	Participantes	Média Participantes por Licitação
2005-2008	19.454	13.657	3,017
2009-2012	33.799	21.229	3,015
2013-2016	7.048	6.591	2,906
2017-2020	3.128	3.142	2,909
2021-2024	1.553	2.033	3,029
Total	64.982	46.552	2,999

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

### 3.2 Aplicação dos algoritmos Apriori e FP-Growth

Os algoritmos Apriori e *FP-Growth* foram aplicados à base de dados CSV no ambiente Google Colab, por meio de códigos escritos na linguagem Python, com as bibliotecas de machine learning estendidas (*mlxtend*), e os métodos Apriori, *FP-Growth* e *Association Rules*.

A Tabela 3 apresenta métricas básicas usadas na modelagem da pesquisa:

Tabela 3 – Estatísticas básicas dos algoritmos Apriori e FP-Growth

Nome	Estatística	Descrição
Suporte	$supp(X) = p(X) = \frac{n_x}{N}$	Frequência relativa de uma empresa X no total de certames (probabilidade incondicional) onde $n_x$ é total de ocorrências para X e N é o total de transações
Confiança	$conf(X \rightarrow Y) = p\left(\frac{Y}{X}\right) = \frac{p(X, Y)}{p(X)}$	Probabilidade da empresa Y participar do certame dado que a empresa X participa (probabilidade condicional)
Lift	$lift(X \rightarrow Y) = \frac{supp(X, Y)}{supp(X) \times supp(Y)}$	Índice de desvio do suporte da RA em relação ao suporte esperado em caso de independência entre os conjuntos X e Y, onde $lift > 1$ indica elevado grau de associação
Convicção	$conv(X \rightarrow Y) = \frac{1 - supp(X, Y)}{1 - conf(X \rightarrow Y)}$	Probabilidade de o conjunto X ser observado sem o conjunto Y, onde $conv = 1$ implica independência entre X e Y, e $conv > 1$ sugere forte dependência
Leverage	$lev(A \rightarrow B) = P(A \cap B) - P(A) \times P(B)$	Mede a diferença entre a frequência observada de coocorrência de dois itens e a frequência esperada se os itens fossem independentes

Tabela 3 – Estatísticas básicas dos algoritmos Apriori e FP-Growth (continuação)

Nome	Estatística	Descrição
FB-Zhang	$zhang(A \rightarrow B) = \frac{P(A \cap B) - P(A) \times P(B)}{\max(P(A \cap B), P(A) \times P(B))}$	Proporciona uma visão mais equilibrada e significativa da força de uma regra de associação

Fonte: adaptada de McNicholas e Zhao (2009).

O parâmetro de suporte selecionado para aplicação dos algoritmos Apriori e FP-Growth foi de 0,2% para os anos de 2005 a 2020 e 0,3% para 2021-2024, em razão do número bastante reduzido de licitações informadas e coletadas desse último período. Isso implica dizer que para a amostra de transações 2021-2024 (1.553), uma empresa A, B ou C precisa participar ao menos de cinco licitações para constar como item frequente.

O parâmetro de confiança apontado foi de 70%, que indica a probabilidade (mínima) de participação de uma empresa C, na presença de outras empresas A e B, para que seja identificada uma regra de associação. Os dois algoritmos retornaram os mesmos itens frequentes e RAs, sendo que o *FP-Growth* apresentou valores para as métricas de *leverage* e FB-Zhang com arredondamentos, que provocou algumas diferenças leves de valores se comparadas com resultados dessas métricas no algoritmo Apriori. Para efeito da aplicação das formulações matemáticas dessa pesquisa, foram utilizados valores resultantes da modelagem do algoritmo Apriori.

### 3.3 Cálculo da Matriz de Risco e ICP

De posse dos resultados de itens frequentes e métricas das RAs, no presente estudo, faz-se uma adaptação da função de avaliação proposta por Ralha e Silva (2012) e refinada por Ramalho et al. (2020), a fim de calcular a matriz de riscos de indicadores de conluio para RAs compreendidas no período 2021-2024, a filtragem para o período justifica-se pelo fato de que as associações presentes são entre empresas que, muito seguramente, estão em plena atuação no atual momento, inclusive com contratos em vigência ou prestes a serem homologados.

Como contribuição da pesquisa, para todas essas empresas participantes de licitações no período anteriormente informado, individualmente, também foi calculado o ICP, que é um indicador percentual que ranqueia empresas que supostamente oferecem maior risco de cometimento de práticas inapropriadas.

A matriz de risco M(RA) possui cinco diferentes categorias, com valores de 1 a 5, indicando respectivamente os níveis de risco como Muito Baixo, Baixo, Médio, Alto e Muito Alto. A classificação segue as regras apresentadas na figura a seguir:

Figura 2 – Regras de classificação da matriz de riscos M(RA).

**Representação Lógica da Fórmula M(RA):**

1. Nível 5: Risco Muito Alto

- Condição:  
 $(\text{PARENTESCO} \vee \text{SANCAO é verdadeiro}) \wedge (p_r > \hat{p} \vee c_r > \hat{c})$

2. Nível 4: Risco Alto

- Condição:  
 $(p_r > \hat{p} \wedge c_r \leq \hat{c}) \vee (\text{PARENTESCO} \vee \text{SANCAO é verdadeiro}) \wedge (p_r \leq \hat{p} \wedge c_r > \hat{c})$

3. Nível 3: Risco Médio

- Condição:  
 $p_r > \hat{p} \wedge c_r \leq \hat{c} \wedge (\text{PARENTESCO} \wedge \text{SANCAO são falsos})$

4. Nível 2: Risco Baixo

- Condição:  
 $p_r \leq \hat{p} \wedge c_r \leq \hat{c} \wedge (\text{PARENTESCO} \wedge \text{SANCAO são falsos})$

5. Nível 1: Risco Muito Baixo

- Condição:  
 $p_r \leq \hat{p} \wedge c_r \leq \hat{c} \wedge (\text{PARENTESCO} \wedge \text{SANCAO são falsos})$

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

Onde  $p_r$  é a probabilidade de ao menos uma empresa da RA vencer uma licitação quando todo grupo envolvido concorre;  $c_r$  é o número médio de concorrentes dos membros da RA em licitações;  $\hat{p}$  e  $\hat{c}$  são parâmetros limiares (críticos) de probabilidade de o rodízio induzir vitória e de média de concorrentes;  $\vee$ : operador “OU” lógico.  $\wedge$ : operador “E” lógico.

Conforme Ralha e Silva (2012), a probabilidade  $p_r = \frac{vr}{nr}$  é dada pela razão entre o número de vezes que algum fornecedor do grupo  $r$  venceu licitações em que todo o grupo participou ( $vr$ ) e o total de licitações envolvendo participação conjunta do grupo ( $nr$ ). Os valores de  $p$  e  $c$  seguem o proposto por Ramalho *et al.* (2020), que empregam o limiar de risco de jogo cooperativo  $p = 0,50$  e o limiar de concorrência  $c$  igual a média histórica de proponentes por licitação para o período, nesse caso igual a 3,029.

A variável PARENTESCO indica se há relação de parentesco entre o responsável pela empresa proponente e algum funcionário da prefeitura onde se realiza o certame. Já a variável SANCAO indica se a empresa presente na RA possui alguma sanção ou impedimento de participação em licitações públicas.

O ICP de cada empresa é calculado considerando as médias de suporte, confiança, *lift*, convicção, *leverage* e *zhang* das RAs cujas empresas estejam presentes. Além dessas variáveis, inclui-se na fórmula a idade da empresa (tempo de atuação), a quantidade de empregados e a quantidade de atividades na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), que indica as especialidades que cada empresa declara possuir.

A fórmula para cálculo do ICP é mostrada a seguir:

$$\text{ICP (X)} = \text{suporte} + \text{confiança} + \text{lift} + \text{convicção} + \text{leverage} + \text{zhang} + \text{idade} + \text{qtde\_emp} + \text{qtde\_cnae}$$

Onde:

- suporte é a média de valores de suporte para empresa X;
- confiança é a média de valores de confiança para empresa X;
- *lift* é a média de valores de *lift* para empresa X;
- convicção é a média de valores de convicção para empresa X;
- *leverage* é a média de valores de *leverage* para empresa X;

- *zhang* é a média de valores de *zhang* para empresa X;
- idade é o tempo de existência da empresa X calculado por  $\text{idade} = 1/\text{Idade} + 1$ , que indica que quanto menor o tempo de atuação da empresa, maior o risco;
- *qtde\_emp* é quantidade de empregados declarada pela empresa X, calculado por  $\text{qtde\_empregados} = 1/\text{qtde\_empregados} + 1$ , quanto menos funcionários, mais risco;
- *qtde\_cnae* é quantidade de especialidades que a empresa X afirma possuir, intuitivamente, quanto mais *cnaes*, mais risco.

#### 4 RESULTADOS

Nesta seção os resultados gerados são apresentados com vistas a detectar suspeitas de conluio entre empresas nos processos licitatórios, separadamente em diferentes períodos de gestão, compreendidos entre os anos 2005 e 2024. Os resultados mostram padrões de comportamento entre empresas e indicativos de suspeição de conluio.

A Tabela 4 apresenta descritivas dos resultados da aplicação dos dois modelos de associação em todo o conjunto de dados, indicando frequência relativa, grau de associação e de independência entre empresas. Também mostra indicadores de coocorrências significativas e qualidade e força das regras de associação descobertas.

Tabela 4 – Estatísticas descritivas Itens Frequentes e RAs identificadas por períodos de gestão municipal (algoritmo Apriori)

Período	Itens Frequentes	RAs	Médias – RAs					
			supp	Conf	lift	conv	lev	zhang
2005-2008	310		0,00255	0,81211	132,23011	5,03615	0,00251	0,98938
2009-2012	259		0,00226	0,84235	176,63385	6,52838	0,00225	0,99638
2013-2016	259	23	0,00272	0,92354	299,04634	6,51827	0,00270	0,99847
2017-2020	363	77	0,00349	0,92167	226,47862	6,89432	0,00346	0,99675
2021-2024	289	83	0,00380	0,90051	148,25601	4,57410	0,00376	0,99381
Total	1.480	193	0,00296	0,88003	196,52898	5,91024	0,00293	0,99495

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

Considerando todo o período, de 2005 a 2024, os algoritmos mapearam um total de 193 RAs, sendo o intervalo de 2021-2024 aquele com maior o registro de regras (83 casos, ou 43% do total). Os critérios iniciais usados para formação desses padrões para esse período basearam-se, particularmente, nas estatísticas de suporte (ao menos 0,003) e de confiança (ao menos 0,70). Para as 83 RAs do período 2021-2024, foram identificadas 53 empresas, para as quais foram calculados os valores da matriz de risco das RAs que essas faziam parte e os seus respectivos ICPs.

Os resultados apresentados da Tabela 5 contêm as empresas situadas na matriz de risco e as classificações de risco das RAs, calculados conforme valores de estatísticas apresentados na seção 3.2.

**SOBRINHO - Suspeitas de conluio em licitações no estado do Ceará:  
uma abordagem utilizando mineração de dados e aprendizado de máquina**

Tabela 5 – Resultados matriz de risco

ID Empresa(s) Antecedente(s) RA	ID Empresa(s) Consequente(s) RA	Classificação de Risco
20343	17322	Alto
21949	3162	Alto
6353	17769	Médio
8905	3162	Médio
9051	24083	Médio
11300	24254	Médio
11300	17769, 24254	Médio
15587	23400, 4143	Médio
13140	18761	Médio
14325	8825	Médio
14325	18773	Médio
14325	8825, 18773	Médio
15587	23400, 24584	Médio
16772	23948	Médio
16772	23948, 25508	Médio
16951	17769	Médio
18761	13140	Médio
18773	8825	Médio
18773	14325	Médio
18773	14325, 8825	Médio
19207	24777	Médio
19966	24870	Médio
21358	21617	Médio
21358	22326	Médio
21358	22326, 21617	Médio
21617	21358	Médio
21617	21358, 22326	Médio
22226	25572	Médio
22326	21358	Médio
22326	21358, 21617	Médio
22620	25013	Médio

**SOBRINHO - Suspeitas de conluio em licitações no estado do Ceará:  
uma abordagem utilizando mineração de dados e aprendizado de máquina**

Tabela 5 – Resultados matriz de risco (continuação)

ID Empresa(s) Antecedente(s) RA	ID Empresa(s) Consequente(s) RA	Classificação de Risco
23446	24083	Médio
24254	17769	Médio
24584	23400	Médio
24584	15587, 23400	Médio
24592	13981	Médio
24870	19966	Médio
25013	22620	Médio
25502	20739	Médio
25502	20739, 23948	Médio
25572	22226	Médio
31927	17769	Médio
11300, 17769	24254	Médio
11300, 24254	17769	Médio
21183, 11369	13981	Médio
22398, 13242	20739	Médio
14325, 18773	8825	Médio
8825, 14325	18773	Médio
24584	23400	Médio
16772, 25508	23948	Médio
17769, 24254	11300	Médio
8825, 18773	14325	Médio
20367, 23721	23400	Médio
20389, 22898	23948	Médio
20389, 23948	22898	Médio
13242, 20739	22398	Médio
20739, 22398	13242	Médio
20739, 25502	23948	Médio
21617, 21358	22326	Médio
21358, 22326	21617	Médio
21617, 22326	21358	Médio
14513, 22898	23948	Médio
15587, 23400	24584	Médio

**SOBRINHO - Suspeitas de conluio em licitações no estado do Ceará:  
uma abordagem utilizando mineração de dados e aprendizado de máquina**

Tabela 5 – Resultados matriz de risco (continuação)

ID Empresa(s) Antecedente(s) RA	ID Empresa(s) Consequente(s) RA	Classificação de Risco
20367, 23400	23721	Médio
23400, 23721	20367	Médio
23400, 24584	15587	Médio
23948, 14513	22898	Médio
16772, 23948	25508	Médio
20739, 23948	25502	Médio
23948, 25502	20739	Médio
23948, 25508	16772	Médio
11300	17769	Muito Baixo
11369	13981	Muito Baixo
15587	23400	Muito Baixo
15587	24584	Muito Baixo
16772	25508	Muito Baixo
18946	24870	Muito Baixo
21183	13981	Muito Baixo
21617	22326	Muito Baixo
22326	21617	Muito Baixo
22649	14857	Muito Baixo
24584	15587	Muito Baixo
25502	23948	Muito Baixo

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

As empresas 20343, 17322, 21949 e 3162 foram classificadas com um risco alto, o que indica que possuem uma probabilidade significativa de estarem envolvidas em atividades de alto risco dentro das RAs mencionadas.

A maioria das empresas listadas encontra-se na categoria de risco médio. Alguns exemplos incluem: 6353 com 17769, 8905 com 3162, 9051 com 24083, 11300 com 24254, 15587 com 23400 e 4143. Para muitas dessas empresas, há múltiplas associações, tanto como antecedentes quanto como consequentes, o que indica interações frequentes ou ligações com outras empresas dentro das RAs. Por exemplo, a empresa 11300 aparece

em múltiplas combinações, o que pode sugerir uma posição central ou um alto grau de conectividade com outras entidades.

Empresas com risco muito baixo incluem: 11300 com 17769, 11369 com 13981, 15587 com 23400, 16772 com 25508. Essas empresas possuem uma baixa probabilidade de envolvimento em atividades de risco nas RAs. As interações entre estas empresas são provavelmente menos frequentes ou ocorrem em contextos de menor risco.

A classificação de risco apresentada é baseada em uma análise de interações entre empresas dentro das Regras de Associação. A presença de múltiplos IDs tanto como antecedentes quanto como consequentes pode indicar a complexidade das relações e a necessidade de uma análise mais detalhada para entender as razões subjacentes a essas classificações de risco.

A tabela apresentada a seguir mostra o ranqueamento das empresas segundo o Indicador de Conluio Potencial (ICP), calculado conforme fórmula anteriormente apresentada. As variáveis utilizadas são medidas estatísticas que indicam a força das associações, os níveis de dependência e correlações entre empresas. Outras variáveis utilizadas no cálculo foram a idade da empresa, a quantidade de *cnas* cadastradas e quantidade de empregados declarados. Para facilitar a interpretação, os resultados foram normalizados, gerando valores situados entre 0 e 1.

Tabela 6 – Resultados ICP

Posição	ID_Empresa	ICP
1	24777	0.9999999709
2	19207	0.9999853983
3	19966	0.9941129937
4	23446	0.9893562362
5	24083	0.9890288569
6	20367	0.9887324665
7	9051	0.9886745375
8	24870	0.9881540242
9	23721	0.9879289082

**SOBRINHO - Suspeitas de conluio em licitações no estado do Ceará:  
uma abordagem utilizando mineração de dados e aprendizado de máquina**

**Tabela 6 – Resultados ICP (continuação)**

Posição	ID_Empresa	ICP
10	13242	0.9875320121
11	21617	0.9874578549
12	22326	0.9870934972
13	18773	0.9870070264
14	16772	0.9864565048
15	21358	0.986181557
16	23948	0.9860117872
17	25502	0.9853886095
18	22398	0.9851985599
19	24584	0.9851365422
20	20739	0.9850570771
21	25508	0.9848727592
22	23400	0.9841508705
23	25572	0.9830400478
24	22226	0.9830215503
25	15587	0.9827267423
26	20389	0.9807584222
27	25013	0.9789126742
28	22620	0.9788964888
29	22649	0.9761020231
30	18946	0.976094659
31	21949	0.9754013951
32	20343	0.9744670057
33	14513	0.0206217804
34	22898	0.0146428366
35	14325	0.014244362
36	8825	0.0140504387
37	11369	0.0129346766
38	21183	0.0115941314
39	13981	0.0107573955
40	8905	0.0097995394
41	24254	0.0095126452

Tabela 6 – Resultados ICP (continuação)

Posição	ID_Empresa	ICP
42	17769	0.0076927567
43	6353	0.0070470979
44	3162	0.0065014307
45	31927	0.0055545506
46	24592	0.0050013458
47	11300	0.004773245
48	14857	0.0040182872
49	18761	0.0036327127
50	17322	0.0022787935
51	16951	0.0021649324
52	13140	0.0019294775
53	4143	0

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

Os valores de ICP variam significativamente, desde muito próximos de 1, indicando alto risco de conluio, até valores muito próximos de 0, sugerindo baixo risco. A maior parte das empresas listadas tem valores de ICP acima de 0.9, com uma queda acentuada nas últimas posições. Empresas com ICP próximo de 1 devem ser monitoradas com mais atenção devido ao alto potencial de conluio, enquanto aquelas com ICP próximo de 0 representam menor risco.

Uma análise detalhada pode ajudar na identificação de empresas que requerem maior vigilância devido ao risco de práticas de conluio, auxiliando na tomada de decisões mais informadas para mitigar esses riscos. Na Tabela 7, a seguir, são descritas estatísticas de participações e vitórias (quantitativas e percentuais) das empresas situadas no top 10 do ranqueamento do ICP.

Tabela 7 – Estatísticas de participações de empresas TOP 10 ICP

ID EMPRESA	PARTICIPAÇÕES	VITÓRIAS	%
19207	6	6	100
23721	12	12	100
13242	10	9	90
19966	13	11	85
24083	8	6	75
23446	5	2	40
24870	14	4	28
24777	16	4	25
20367	12	2	17
9051	5	0	0

Fonte: elaborada pelo autor (2024).

Os resultados apontam para possibilidades de atuação em associações ou combinações, notadamente para as empresas 19207 e 23721, que venceram todas as licitações em que participaram. Se uma empresa vence todas as licitações em que participa, pode ser necessário investigar a possibilidade de práticas anticoncorrenciais, como conluio entre concorrentes ou influências indevidas, ou pode haver uma necessidade de revisar os critérios de avaliação das propostas.

Critérios excessivamente específicos ou personalizados podem favorecer indevidamente uma única empresa. A falta de transparência pode levar a favoritismo ou manipulação dos resultados. Em mercados onde há poucas empresas qualificadas para determinados contratos, uma empresa pode vencer repetidamente devido à falta de concorrência genuína. Isso pode ocorrer em setores altamente especializados. Uma investigação faz-se necessária para avaliar cuidadosamente essas situações.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa procurou identificar empresas suspeitas de práticas de conluio em processos licitatórios nos municípios do estado do Ceará,

entre os anos de 2005 e 2024. Por meio de mineração de dados e algoritmos de aprendizado de máquina, foi possível identificar conjuntos de empresas com suspeitas de associação indevida e classificar esses grupos conforme risco oferecido, medidos com base em dados estatísticos.

Cabe acrescentar que o indicador de conluio potencial, em conjunto com a matriz de riscos propostos nesta pesquisa, apresenta dados iniciais de riscos de potenciais conluios. O ranqueamento de empresas conforme o ICP permite um olhar crítico e análises mais cuidadosas, especialmente para aquelas situadas nas primeiras posições do ranqueamento, podendo servir como ponto de partida para maior seletividade nos processos de auditoria de empresas participantes em licitações nos municípios. É relevante acrescentar que esses resultados precisam ser avaliados com prudência, tendo em vista que essas regras de associação identificadas, a matriz de riscos, bem como o ranqueamento de ICP, precisam de análise qualitativas mais aprofundadas. Com algumas evidências obtidas nesse estudo, é possível verificar que a utilização adequada de aprendizado de máquina e mineração de dados pode contribuir substancialmente para a identificação de irregularidades e práticas inadequadas em processos licitatórios no âmbito da administração pública municipal.

Uma das limitações e ameaças à validade da pesquisa, é que a estatística de suporte (70%) não é muito alta, e o tamanho da amostra, notadamente licitações compreendidas entre 2021 e 2024 (1.553 apenas), não é significativa. De qualquer forma, os resultados indicam uma tendência e certos padrões de associações e podem ser replicados futuramente em amostras mais significativas de dados.

É importante notar que este trabalho se limitou a investigar dados de licitações públicas informadas ao Sistema de Informações Municipais (SIM), do TCE-CE. Trabalhos futuros podem aprofundar as análises buscando dados que melhor expliquem as associações entre empresas, investigar as diferenças entre licitações com discrepância entre valores estimados e valores da proposta vencedora, padrões de participação ou tempos

de submissão, das propostas para detectar comportamentos suspeitos, como submissões em série ou simultâneas. Outros estudos podem implementar uma segmentação do público a fim de investigar especificamente os ramos de negócios mais propensos a apresentar associações indevidas.

## REFERÊNCIAS

AGRAWAL, R.; IMIELINSKI, T.; SWAMI, A. **Mining association rules between sets of items in large databases**. Proceedings of the 1993 ACM SIGMOD International Conference on Management of Data, Washington D.C., 1993, p. 207-216.

AGRAWAL, R.; SRIKANT, R. Fast algorithms for mining association rules in large databases. **Proceedings of the 20th International Conference on Very Large Data Bases**, Santiago de Chile, 1994, p. 487-499.

AGRAWAL, C. **Data mining: the textbook**. Cham: Springer; 2015.

ALCAN, D.; OZDEMIR, K.; OZCAN, B.; MUCAN, A. Y.; OZCAN, T.A. A Comparative analysis of Apriori and FP-Growth algorithms for market basket analysis using multi-level association rule mining. *In: CALISIR, F.; DURUCU, M. Industrial Engineering in the Covid-19 Era*. GJCIE 2022. Cham: Springer, 2023. ISBN: 978-3-031-25846-6.

ARIEF, H. A.; SAPTAWATI, G. A. P.; ASNAR, Y. D. W. Fraud detection based-on data mining on Indonesian E-Procurement System (SPSE). *In: 2016 International Conference on Data and Software Engineering (ICoDSE)*, 2016, Denpasar, p. 1-6. DOI: 10.1109/ICODSE.2016.7936111.

BALDOMIR, R. A. **Aplicação do algoritmo Apriori para detectar relacionamentos entre empresas nos processos licitatórios do Governo Federal**. Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

BORGEL, C. **An implementation of the FP-Growth algorithm**. Department of Knowledge Processing and Language Engineering, School of Computer Science, Otto-von-Guericke-University of Magdeburg, Magdeburg, 2005.

BRAGA, T. C. A. CADE, Cartéis e licitações: um novo nicho da política antitruste brasileira. **Revista de Defesa da Concorrência**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 108-132, maio de 2015.

CAMPOS, F. As práticas de conluio nas licitações públicas à luz da teoria dos jogos. **Revista Análise Econômica**, Porto Alegre, v. 1, n. 50, p. 185-206, set, 2008.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, jan./jun. Brasília, 2020.

CHANDOLA, V.; BANERJEE, A.; KUMAR, V. Anomaly detection: a survey. **ACM Computing Surveys (CSUR)**, v. 41, 2009. DOI: <https://doi.org/10.1145/1541880.1541882>.

DIZON, F. S. V. *et al.* Learning of high dengue incidence with clustering and FP-Growth algorithm using WHO historical data. **Computing Research Repository (CoRR)**, v. 1901, n. 11376. 2019.

FAYYAD, U.; SHAPIRO, G. P.; SMYTH P. From data mining to knowledge discovery in databases. **AI Magazine**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 37, 1996. DOI: 10.1609/aimag.v17i3.1230. Disponível em: <https://ojs.aaai>.

org/aimagazine/index.php/aimagazine/article/view/1230. Acesso em: 25 jun. 2024 Acesso em: 17 mar. 2025.

HAN, J.; PEI, J.; YIN, Y. Mining frequent patterns without candidate generation. In: **Proceedings of 2000 ACM SIGMOD International Conference on Management of Data**. New York: Association for Computing Machinery, 2000, p. 1-12. DOI: 10.1145/342009.335372.

LOPES, M. A.; MONTINI, A. de Á.; COSTA, L. dos S. Application of machine learning in the detection of public fraud. In: **Anais**. São Paulo: TECSI/EAC/FEA/USP, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.5748/17CONTECSI/PSE-6642>. Acesso em: 25 jun. 2024.

MCNICHOLAS, D.; ZHAO, Y. **Association rules**: an overview. London: IGI Global, 2009.

MIRANDA, H. S. **Licitações e contratos administrativos**. Revista dos Tribunais, 5a ed. São Paulo, 2021.

NIEBUHR, J.M. Licitação pública e contrato administrativo. Ed. 7. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

RALHA, C. G.; SARMENTO SILVA, C. V. A multi-agent data minning system for cartel detection in Brazilian Government Procurement. **Expert Systems with Application**, v. 39, n. 14, p. 11642-11656, 2012.

RAMALHO, H.M.B.; ALMEIDA, A.T.C.; FRAGA, A.A. Detecção de casos suspeitos de conluio em licitações públicas: uma aplicação do algoritmo a Priori de aprendizado de máquina para o Estado da Paraíba. In: **Teoria e Prática em Administração**, v. 10, n. 2, p. 5-22, 2020. DOI:

10.21714/2238-104X2020v10i2-51526. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/tpa/article/view/51526>. Acesso em: 25 jun. 2024.

RODRÍGUEZ, M. J. G.; RODRÍGUEZ-MONTEQUÍN, V.; BALLESTEROS-PÉRES, P.; LOVE, P. E. D.; SIGNOR, R. Collusion detection in public procurement 100 auctions with machine learning algorithms. In: **Automation in Construction**, v. 133, p. 104047, 2022.

SILVA, M. A. S.; VIEIRA, S. L. Descoberta de insights na análise de licitações no estado de Goiás. In: **Revista Brasileira de Criminalística**, v. 12, n. 5, p. 25-38, 2023. DOI: 10.15260/rbc.v12i5.600. Disponível em: <https://revista.rbc.org.br/index.php/rbc/article/view/600>. Acesso em: 12 jun. 2024.

SOUZA, F. R. de. **Manual básico de licitação**. São Paulo: Nobel, 1997.

TAN, P-N.; STEINBACH, M.; KUMAR, V. **Introduction to data mining**. Boston: Addison-Wesley, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Licitações e contratos, orientações e jurisprudência do TCU. 4. ed. Brasília: TCU: Revista ampliada e atualizada, 2010, 901p.

# Despesa pública, sustentabilidade da dívida pública e os Tribunais de Contas

Public expenditure, public debt sustainability and the Courts of Auditors

DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1007>

Ronaldo Chadid<sup>1</sup>

## RESUMO

A sustentabilidade da dívida pública tornou-se tema relevante no cenário da economia brasileira e do direito financeiro, considerando que a Emenda Constitucional n.º 109/2021 transformou referida questão em um princípio explícito na Constituição Federal. Diante das desigualdades e dificuldades na prestação de serviços públicos, dentro da realidade e da incumbência de cada ente federativo, insere-se o financiamento como fonte de custeio para a consecução de políticas públicas, ocasionando, assim, o endividamento público. O crescimento da dívida pública e a destinação limitada de recursos para a consecução de políticas públicas trouxeram à tona a preocupação com o equilíbrio das contas públicas e com a sustentabilidade da dívida pública. Nesse contexto, destaca-se a atuação dos Tribunais de Contas como órgãos preponderantes para o exercício da fiscalização da atuação governamental na execução financeira e orçamentária. Assim, o objetivo geral desta pesquisa é tratar da atuação dos Tribunais de Contas como órgãos fiscalizadores, concretizadores do Regime Democrático e avaliadores da efetividade da gestão pública, atuando na fiscalização da dívida pública por meio do controle da execução orçamentária e financeira da administração pública. Trata-se de uma pesquisa prático-teórica, com

---

<sup>1</sup> Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Especialista em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Civil e Empresarial pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação/UCDB. Possui MBA em Gestão Pública pela Uninter de Curitiba-PR. Mestre em Direito do Estado pela Universidade de Franca-SP. Doutor em Função Social do Direito pela FADISP-SP e Pós-doutor em Direito - Especialidade em Ciências Histórico-Jurídicas pela Universidade de Lisboa. Foi advogado e delegado de Polícia Civil do Estado do Paraná. Promotor de Justiça (MPE-MS). Professor de Direito Administrativo. Coordenador dos Cursos de Direito da UNIDERP, Unaes e Faculdade Estácio de Sá. Presidente da Academia Sul Mato-Grossense de Direito Público. Membro Correspondente da Academia Paulista de Letras Jurídicas. Membro da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro. Diretor da Sociedade Paulista de Direito Financeiro. Diretor da Sociedad Hispano Brasileña de Derecho Comparado. Pós-Doutorando em Direito Financeiro pela USP. E-mail: ronaldochadid1961@outlook.com

análise e coleta de dados na legislação, doutrina e jurisprudência, por meio do método dedutivo e histórico. Espera-se que as discussões teóricas e os resultados a serem finalizados possam contribuir para os debates voltados à sustentabilidade da dívida pública e dar sustentáculo para uma mudança de paradigma diante da atuação da administração pública, por intermédio dos Tribunais de Contas.

**Palavras-chave:** dívida pública; sustentabilidade da dívida pública; Tribunais de Contas; controle externo; administração pública.

## ABSTRACT

The sustainability of public debt has become a relevant topic in the Brazilian economy and financial law, given that Constitutional Amendment No. 109/2021 transformed this issue into an explicit principle in the Federal Constitution. Faced with inequalities and difficulties in the provision of public services, within the reality and responsibility of each federative entity, financing is introduced as a source of funding, to achieve public policies, thus leading to public debt. The growth of public debt and the limited allocation of resources for achieving public policies have raised concerns about the balance of public accounts and the sustainability of public debt. In this context, the role of the Audit Courts stands out, as the preeminent body for overseeing government actions in financial and budgetary execution. Thus, the general objective of this research is to address the role of the Audit Courts as a supervisory body, implementing the Democratic Regime and evaluating the effectiveness of public management, by overseeing public debt, through the control of the budgetary and financial execution in the Public Administration. This is a practical-theoretical research of analysis and data collection on legislation, doctrine and jurisprudence, through deductive and historical methods. It is expected that the theoretical discussions and the results to be finalized will contribute to debates focused on the sustainability of public debt and support a paradigm shift regarding the performance of Public Administration through the Courts of Auditors.

**Keywords:** public debt; public debt sustainability; Accounting Courts; external control; public administration.

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



Data de submissão: 10/12/2024

Data de aprovação: 16/01/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

Como premissa teórica da dívida pública, é necessária a compreensão do federalismo fiscal enquanto parte do pacto existente entre cada ente da federação para o reconhecimento da competência de arrecadação, repartição das receitas tributárias e responsabilidade de cada esfera de poder na alocação de recursos e na prestação de serviços públicos (Baleeiro, 2015).

Nessa perspectiva, diante das desigualdades e dificuldades enfrentadas na prestação de serviços públicos, dentro da realidade e incumbência de cada ente, insere-se o financiamento como fonte de custeio, dentre outros fatores, para a consecução de políticas públicas (Andrade, 2012). Diante dessa realidade, surge o endividamento público (Abraham, 2020).

Por muito tempo, a discussão acerca das contas públicas centrou-se em exigir que o gestor cuide para que a entrada e a saída de recursos dos cofres públicos atendam às finalidades de incumbência do Poder Público (Abraham, 2021). Ademais, a destinação cada vez mais limitada de recursos para a consecução de políticas públicas trouxe à tona a preocupação com o equilíbrio das contas públicas e com a sustentabilidade da dívida pública (Bucci, 2021).

Em razão disso, é importante ressaltar que, muitas vezes, a fonte usada para suprir a deficiência de recursos para financiar as políticas públicas é o uso da dívida pública. O fato de não haver recursos suficientes para financiar as políticas públicas leva os entes a utilizarem a dívida pública.

Em termos normativos, houve um significativo avanço com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000) e, mais recentemente, com a Emenda Constitucional nº 109/2021 (Brasil, 2021), que incluiu a seguinte redação no artigo 164-A:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem conduzir suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis sustentáveis, na forma da lei complementar referida no inciso VIII do caput do art. 163 desta Constituição (Brasil, 2021).

Nesse contexto, destaca-se a atuação dos Tribunais de Contas, como órgãos preponderantes no exercício da fiscalização da atuação governamental na execução financeira e orçamentária (Chadid, 2019).

Ainda conforme o autor Ronaldo Chadid (2019), a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), nos artigos 70 e 71, atribui aos Tribunais de Contas competência para exercer o controle externo por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

Dessa forma, os Tribunais de Contas auxiliam o Congresso Nacional na incumbência especial de proteção do dinheiro público essencial à sadia qualidade de vida da população, conferindo-lhes uma importância social imprescindível (Zymler, 2015).

Essa constatação evidencia-se por se tratar, os Tribunais de Contas, de órgãos autônomos, cujo alcance de suas competências permite antever e corrigir situações de maneira mais rápida que o Poder Judiciário, no resguardo da arrecadação e da aplicação de recursos públicos (Zymler, 2015).

Nesse ponto, com suporte nas recentes transformações pelas quais passam os Tribunais de Contas no Brasil, permite nos afirmar que o ineditismo desta pesquisa acompanhou essa vertente preventiva a que referido órgão passou a considerar em sua agenda de fiscalizações. Cabe, assim, aos Tribunais de Contas o protagonismo em exercer sua função social, utilizando-se de instrumentos de ação e inovação voltados para a detecção de problemas e irregularidades na Administração Pública (Bliacheriene *et al.*, 2019).

Ademais, de acordo com Afonso Gomes de Aguiar (2008), os Tribunais de Contas exercem sua função social na compreensão dos preceitos

legais e nas diversas ações que envolvem a arrecadação, a destinação de recursos públicos e na orientação para a correção dos rumos da dívida pública. Ao assegurar o cumprimento das metas e anexos das peças orçamentárias, os Tribunais de Contas contribuem decisivamente para garantir o cuidado na sustentabilidade da dívida pública.

Assim, compete aos Tribunais de Contas garantir, por meio de instrumentos específicos de ação que possam orientar, monitorar, prevenir, fiscalizar e assegurar o cumprimento da cronologia planejada, aferindo por meio da execução orçamentária (PPA, LDO e LOA), o equilíbrio das contas públicas, fiscalizando receitas e despesas públicas (Bacellar Filho, 2006; Castro, 2015). Ademais, trabalhar para impedir o desperdício, a degradação e o desvio do dinheiro público e, caso precise, apurar a extensão da reparação do dano (Carvalho, 2014).

O caminho mostra-se árduo, mas profícuo e necessário para que a atuação dos Tribunais de Contas se constitua um instrumento fundamental de resguardo do equilíbrio das contas públicas (Fattorelli, 2013), de modo que sua atuação seja preventiva, reparatória do dano ao erário, célere, e que faça cumprir os princípios constitucionais consagrados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Brasil, 1988).

Destaca-se o princípio da eficiência - que justifica sua inclusão no rol de competências do Tribunal de Contas -, tem, por vezes, o mesmo significado de economicidade, encartada no artigo 70 da Constituição Federal (Brasil, 1988; Reis, 2011). Entende-se que, embora os Tribunais de Contas não possuam competência para questionar o mérito das escolhas da Administração Pública, ainda assim, estas podem ser objeto de fiscalização para completa consecução dos objetivos definidos (Medauar, 2020).

As decisões, escolhas e estratégias tomadas pela Administração Pública, segundo determina a Constituição Federal em seu artigo 165 (Brasil, 1988; Di Pietro, 2022), devem ser demonstradas, registradas, detalhadas e aprovadas nas leis orçamentárias que, em uma linguagem mais simplista,

correspondem a um mapa ou esquema de como se dará a aplicação dos gastos públicos (Harada, 2021).

Conforme James Giacomoni (2012), na leitura das leis orçamentárias identifica-se, de maneira clara e transparente, as prioridades elencadas pela Administração Pública e programadas para realização. Evidenciam-se as escolhas das políticas públicas preponderantes, permitindo visualizar quais os objetivos que cada projeto ou programa deve alcançar ao longo da aplicação dos recursos públicos (Liberatti, 2013).

É a partir desta perspectiva que se dá a motivação da presente pesquisa em tratar da atuação dos Tribunais de Contas como instrumento de garantia do equilíbrio das contas públicas, realizando sua função social em defesa do erário à luz de uma real aplicação dos princípios constitucionais administrativos, e trazendo as experiências de sua atuação preventiva por meio de instrumentos de mensuração de eficiência, que possam avaliar os níveis de maturidade e integridade da gestão pública.

Como pano de fundo tem-se que a atuação eficiente dos Tribunais de Contas nas receitas e nas despesas públicas, tanto na vertente pedagógica quanto por meio de instrumentos fiscalizatórios, contribui significativamente para que a Administração Pública implemente a sustentabilidade da dívida pública.

Trata-se de uma pesquisa prático-teórica com análise e coleta de dados na legislação, doutrina e jurisprudência nacionais e no direito comparado, por meio dos métodos dedutivo e histórico, com aderência à linha de pesquisa Direito Financeiro na Constituição, em face do alinhamento à temática, que parte, eminentemente, da interpretação constitucional.

Espera-se que as discussões teóricas, bem como os resultados apresentados ao longo desta pesquisa possam contribuir positivamente para a continuidade das pesquisas voltadas à sustentabilidade da dívida pública e dar sustentáculo a uma mudança de paradigma, de atitude e de gestão na Administração Pública, por meio da atuação dos Tribunais de Contas, com foco no equilíbrio do orçamento público.

## **2 DA NATUREZA DA DESPESA PÚBLICA E SEUS ASPECTOS REFERENCIAIS**

Conforme Aliomar Baleeiro (2015), para a realização de suas atividades e o atendimento às demandas da sociedade, o Estado necessita de recursos financeiros, os quais são arrecadados por meio de instrumentos como a tributação, os empréstimos e a própria fabricação de dinheiro em si. Referidos recursos formam o montante denominado Receita Pública (Piscitelli, 2012).

De Plácido e Silva (1948, p. 130) entende a receita pública como “o complexo de valores recebidos pelo erário público, sejam provenientes de rendas patrimoniais, sejam resultantes de rendas tributárias, destinados a fazer frente à despesa pública”. Já Regis Fernandes de Oliveira (2015, p. 259) sintetiza que “receita é a entrada definitiva de dinheiro e bens nos cofres públicos”.

Tendo isso em vista, de acordo com Marcus Abraham (2018), se, por um lado, o Estado arrecada recursos, por outro, ele os utiliza para a satisfação das necessidades coletivas. O conjunto de gastos realizados pelo Estado no seu funcionamento forma a Despesa Pública, que consiste na aplicação de seus recursos financeiros em bens e serviços (Salto, 2020).

Dejalma de Campos (2015, p. 49) entende que a despesa pública “é a aplicação de certa importância, em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com autorização do Poder Legislativo, para a execução de serviços a cargo do Governo”. Para Aliomar Baleeiro (2010, p. 83-84), a despesa pública “designa o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para o funcionamento dos serviços públicos”.

Fato é que a decisão de gastar, no âmbito da despesa pública, é uma ação humana que se subordina aos limites previstos no ordenamento jurídico, considerando o atendimento das necessidades públicas existentes (Oliveira, 2015).

É inegável a presença do traço político quando se trata da despesa de recursos públicos, considerando que as ações realizadas pelo Estado são políticas pela sua própria natureza, visto que elaboradas no contexto de disputas e concorrência de interesses e demandas na sociedade (Bezerra Filho, 2013).

Para Régis Fernandes de Oliveira (2015, p. 451), a decisão de gastar é fundamentalmente política. Segundo o autor, “o administrador elabora um plano de ação, descreve-o no orçamento, aponta os meios disponíveis para seu atendimento e efetua o gasto (...) a decisão política já vem inserta no documento solene de previsão de despesas.”

Luiz Emydgio F. da Rosa Junior (2001, p. 23) entende que o viés político da despesa pública existe dentro do contexto dos elementos do instituto, assim descrevendo:

Os elementos da despesa pública são: a) de natureza econômica: o dispêndio, incidente em gasto para os cofres do Estado e em consumo para os beneficiados; a riqueza pública, bem econômico, representada pelo acervo originário das rendas de domínio privado do Estado e da arrecadação dos tributos; b) de natureza jurídica: a autorização legal dada pelo poder competente para a efetivação da despesa; c) de natureza política: a finalidade de satisfação da necessidade pública pelo estado, que é feita pelo processo do serviço público, como medida de sua política financeira. É universal o princípio de que a escolha do objetivo da despesa pública envolve um ato político, referente a determinação das necessidades públicas que deverão ser satisfeitas pelo processo do serviço público (Rosa Junior, p. 23, 2001).

Contudo, de acordo com o autor Francisco Pedro Jucá (2013), considerando o Estado Democrático de Direito, em que o princípio da legalidade não está resumido às intervenções na liberdade individual, o elemento jurídico deve sobrepor-se ao traço político. Isso porque a despesa pública está subordinada a diversas regras e princípios jurídicos.

Ainda conforme o autor (Jucá, 2013), a Lei Orçamentária Anual (LOA) vincula os gastos públicos, pois prevê objetivos e metas a serem perseguidos

pela unidade orçamentária, dando-lhes um teto de recursos financeiros para atingir uma finalidade em determinado período. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que incide na fase de execução da despesa pública, também vincula o gestor público à decisão de gastar (SCAFF, 2016).

E não só a legislação propriamente dita, mas outras fontes normativas do direito financeiro também servem como base para a ordenação de despesas, como os princípios constitucionais da despesa pública, previstos pela Constituição Federal em seus artigos 37, caput, e 70 (Brasil, 1988; Conti, 2020).

Conforme Cesar Augusto Seijas de Andrade (2012), a despesa pública pode ser entendida como um processo que se inicia com a definição de uma política pública e se encerra com a própria despesa. Fala-se em um processo de concretização da despesa pública, ou seja, uma sucessão de atos relacionados entre si, nos quais um ato pode ser decorrência do outro ou ainda, um ato que controla o anterior (Guerra, 2012). Assim, um vício em uma fase pode contaminar as fases seguintes.

Francisco Pedro Jucá (2022, p. 94) entende que existe uma tendência de crescimento progressivo da despesa pública, conforme abaixo:

Quando se enfrenta a questão da Despesa Pública não se pode fugir da tendência natural da sua expansividade, da sua tendência de crescimento progressivo. Vários são os elementos motivadores deste fenômeno, como o crescimento demográfico, o surgimento de novas necessidades públicas relativas a bens e serviços daí decorrentes, incorporação tecnológica à vida cotidiana, surgimento de demandas novas pela ampliação do espectro dos direitos fundamentais (...) Bem se vê que o que podemos denominar de elementos pressionadores da expansão das despesas são gigantescos, o que torna sempre delicado e difícil tanto arbitrar demandas e necessidades, como formular respostas adequadas, necessárias e viáveis para elas, dentro do universo finito das riquezas, que é fator limitante a capacidade da sociedade de suportar custos (Jucá, p. 94, 2022).

Assim, quando se fala em despesa pública, torna-se fundamental compatibilizar dois aspectos importantes, sendo eles: 1) a pressão expan-

siva, em contraste com a limitação real da sociedade de suportá-la; 2) enfrentar a cobertura de tais necessidades (Gil, 2012). Este é o ponto de desarmonia e de conflito político interno nas sociedades contemporâneas, pois a expansão da despesa implica na necessidade de aumento da receita e, logicamente, no aumento da tributação, onerando a vida dos indivíduos (Boueri *et al.*, 2015).

### 3 DO DÉFICIT E DA DÍVIDA PÚBLICA

Na ocorrência da superação das receitas pelos gastos e despesas, gera-se o *déficit*, que ocorre quando Estado gasta mais do que arrecada, gerando resultados fiscais negativos aos cofres públicos (Conti, 2011). A ocorrência do *déficit* é vinculada a fatores internos e externos da vida financeira e econômica do Estado, considerando as circunstâncias e condições previsíveis e imprevisíveis existentes no cenário fiscal (Costa *et al.*, 2009).

Para suprir o *déficit*, o Estado constitui o que se conhece por dívida pública, indo ao mercado de capitais ou de crédito, obtém recursos de forma onerosa, remunerando capital e, com este valor, cobre a diferença, fazendo incluir uma despesa adicional, vinculada ao custeio do serviço e à amortização dessa dívida (Costa *et al.*, 2009).

De acordo com as previsões da Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) e da Lei Complementar nº 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), a dívida pública representa o montante das obrigações financeiras do Estado, assumidas em razão de leis, contratos, convênios ou tratados, e da realização de operações de crédito. Essa dívida pode ser classificada sob diversas óticas: quanto ao prazo, à forma e à origem (Costa *et al.*, 2009).

Importante destacar que o Estado, sempre ao contrair uma dívida pública, deve pautar-se nos princípios da Administração Pública previstos, em especial, no artigo 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ou seja, os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Chadid, 2019). Ademais, a Constituição Federal define a competência legislativa para tratar da matéria, determinando ao Con-

gresso Nacional dispor sobre o montante da dívida mobiliária federal, nos termos do art. 48, XIV (Brasil, 1988).

Conforme leciona o ilustre professor Dr. José Maurício Conti (1998, p. 70), a dívida pública compreende “o conjunto de obrigações de natureza financeira assumidas pelo poder público. Contrai-se a dívida pública mediante a celebração de operações de crédito”.

Considerando, como dá a entender o termo “crédito”, que a confiança é uma condição para a sua realização, o Estado dela se aproveita para obter financiamento nos mercados financeiros, podendo-se desdobrar o conceito de dívida pública em dois importantes aspectos, o subjetivo e o objetivo (Say, 1889).

Ainda de acordo com Léon Say (1889), na ótica subjetiva, a dívida pública atinge os compromissos financeiros assumidos pelo Estado e seus entes descentralizados. Já na ótica objetiva, a dívida pública corresponde ao conjunto das obrigações assumidas até certo momento, resultando de necessidades de financiamento do setor público. Portanto, a dívida pública corresponde a um volume de obrigações financeiras, acumuladas a partir dos *déficits* públicos observados em cada exercício e que causam uma variação positiva em seu valor (CONTI, 2016).

Cesar Augusto Seijas de Andrade (2012, p. 8) afirma que “a dívida pública é estática, pois se refere a um conjunto de obrigações do ente público, o endividamento é dinâmico, na medida em que diz respeito à prática de atos para a contratação da dívida”.

Para Francisco Pedro Jucá (2013), a gestão ou administração da dívida pública implica mantê-la em níveis compatíveis com a realidade econômico-financeira espelhada no Produto Interno Bruto (PIB), seu ritmo de crescimento ou estagnação, garantindo a solvência clara e confiável do sistema. Uma vez rompido esse limite, a tendência natural é o agravamento do quadro, que pode levar a paralisia complexa ou mesmo ao colapso da máquina estatal e dos serviços públicos.

O endividamento público pode ser um instrumento de impulsionamento do desenvolvimento e do bem-estar social (Avalos, 2009). Para a teoria das finanças públicas, o economista Richard Musgrave (1973) entende que o endividamento público tem funções como o equilíbrio entre as gerações no financiamento de gastos e dos investimentos públicos, sendo conhecido como o Princípio da Equidade Intergeracional.

Referido postulado entende que o equilíbrio se dá pelo fato do uso dos bens públicos, principalmente obras de infraestrutura, hospitais e escolas, serem passíveis de uso por várias gerações, motivo esse para a divisão equilibrada no compromisso de assumir esse financiamento (Musgrave, 1973).

Contudo, conforme Neto e Teixeira (2006), embora o endividamento público seja um instrumento que impulsiona investimentos que podem contribuir com desenvolvimentos entre gerações, existem muitas consequências futuras, como os encargos financeiros que as próximas gerações precisarão arcar. A dívida pública que gera impacto no orçamento fiscal pode levar o país a enfrentar situações de dificuldade de caixa em função dos juros elevados.

De acordo com dados disponibilizados pelo Tesouro Nacional (Brasil, 2024), a Dívida Pública Federal (DPF) subiu em outubro de 2024 e voltou a ficar acima de R\$ 7 trilhões, pela primeira vez desde agosto. Assim, a Dívida Pública Federal passou de R\$ 6,948 trilhões em setembro para R\$ 7,073 trilhões, alta de 1,8%.

Segundo o ex-ministro da Fazenda Nacional e ex-presidente do BNDES, Guido Mantega, grande parte da dívida pública brasileira é composta por juros, o que é um grande impacto negativo para a política fiscal do país. Mantega afirma que 70% da dívida pública brasileira é composta por juros, situação incomum no cenário global, pois países como o Japão, com uma dívida equivalente a 240% do PIB, conseguem administrá-la com taxas de juros zero. Já no Brasil, cada aumento de 1% na taxa de juros eleva a dívida em R\$ 30 bilhões (Brasil, 2024).

Tendo isso em vista, é preciso que a dívida seja administrada da maneira correta, devendo os entes serem responsáveis com o cumprimento correto de suas obrigações, perante os contratos de empréstimo e demais instrumentos que contraem a dívida. A dívida pública não pode chegar a um patamar que inviabilize o funcionamento da máquina pública. A dívida precisa ser mantida dentro de limites aceitos e ser sustentável!

#### **4 CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA PÚBLICA**

O debate sobre a questão da sustentabilidade da dívida pública surgiu em torno do ano de 1944, quando o economista russo-americano Evsey Domar publicou seu artigo sob o título *The burden of debt and national income*, que tratou de regras de crescimento da relação dívida líquida/ PIB. Desde então, aludida relação passou a ser uma das mais utilizadas para analisar a existência de sustentabilidade da dívida.

De acordo com Hamilton e Flavin (1986), uma dívida é reputada como sustentável se a restrição orçamentária governamental é respeitada de maneira intertemporal e pode ser liquidada por superávits primários futuros iguais ao valor presente. Eles foram precursores no estudo da sustentabilidade fiscal por intermédio do teste de estacionariedade do *déficit* orçamentário para avaliar a sua consistência com a restrição orçamentária temporal.

A sustentabilidade da dívida pública pode ser entendida como a adequação do montante da dívida aos limites legais, associada à geração de serviços da dívida que não restrinjam o fluxo financeiro orçamentário do governo (Fonseca Neto; Teixeira, 2006). Referido conceito está de acordo com a definição apresentada abaixo por Costa (2009, p. 84):

(...) a condição de sustentabilidade da dívida pública é exatamente aquilo que se pode esperar: que o governo em algum momento do tempo arrecade o suficiente não somente para pagar seus gastos correntes, mas também para honrar seus compromissos acrescidos dos devidos juros (Costa, p. 84, 2009).

Diferentemente da condição de solvência, que está relacionada à capacidade presente de pagamento, a sustentabilidade relaciona-se com a capacidade futura de pagamento de um país e depende da dinâmica de algumas variáveis como, por exemplo, os superávits primários, os gastos públicos, as taxas de juros e o crescimento da economia (Catunda, 2021).

A Emenda Constitucional n.º 109/2021 (Brasil, 2021) tornou o conceito de sustentabilidade da dívida em um princípio explícito na Constituição Federal, incluindo o art. 163 (Brasil, 1988), nos seguintes termos:

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

VIII - sustentabilidade da dívida, especificando: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

a) indicadores de sua apuração; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

b) níveis de compatibilidade dos resultados fiscais com a trajetória da dívida; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

c) trajetória de convergência do montante da dívida com os limites definidos em legislação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

d) medidas de ajuste, suspensões e vedações; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

e) planejamento de alienação de ativos com vistas à redução do montante da dívida. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso VIII do caput deste artigo pode autorizar a aplicação das vedações previstas no art. 167-A desta Constituição (Brasil, 1988).

A sustentabilidade da dívida pública, uma exigência constitucional, é fundamental para assegurar o equilíbrio fiscal do país (Conti, 2019). De acordo com o Relatório Fiscal de Acompanhamento de outubro de 2024 (Brasil, 2024), publicado pela Instituição Fiscal Independente – IFI, apesar de o Brasil ter estabelecido um regime fiscal sustentável que, teoricamente, prevê uma trajetória de convergência da dívida pública, evidenciada pelo nível de resultados fiscais consistentes com a estabilização da

dívida em relação ao PIB, a medida pode perder a eficácia em termos de sustentabilidade da dívida.

Isso porque ainda não foram estabelecidos os montantes de dívida mobiliária federal e de dívida pública consolidada da União, previstos nos artigos 48, XIV e 52, VI da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o que autoriza que a trajetória da dívida seja deslocada para frente e para cima a cada nova projeção, prevendo-se uma estabilização sempre em nível mais elevado e ao final do horizonte de médio prazo (10 anos) (Brasil, 2024). Também, porque a estabilização da dívida, caso ocorra nos níveis atuais, pode ser insuficiente para a eliminação dos riscos fiscais, visto que já se encontra em nível elevado em relação aos países comparáveis (Brasil, 2024).

A título de exemplo, o IFI explica, no referido Relatório Fiscal (Brasil, 2024), que a Zona do Euro trabalha com um plano gradual de diminuição da dívida pública dos quase 90% atuais para 60% do PIB até 2070. Referido esforço requer medidas de superávit primário de 1,4% do PIB apenas para a estabilização da dívida e de 0,6% do PIB adicionais para a redução da dívida a longo prazo. Assim, mesmo economias avançadas, que historicamente contam com condições macroeconômicas mais favoráveis do que as do Brasil, estão com nível de dívida bruta inferior ou em linha com o observado no país (com exceção dos países do G7), além de possuírem planos de redução gradual do estoque da dívida, enquanto o arcabouço nacional pretende apenas estabilizar o nível da dívida, um resultado ainda não alcançado.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), prevista no art. 165, §2º, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), desempenha um papel essencial na Administração Pública brasileira e no que tange à sustentabilidade da dívida, sendo um importante elo entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual. Uma das partes mais importantes desse processo é o Anexo de Metas Fiscais (AMF), que estabelece as diretrizes que orientarão as políticas fiscais do Governo para o exercício financeiro em questão (Piscitelli; Timbó; Rosa, 1997).

O AMF não apenas projeta metas financeiras para o futuro, mas também avalia o desempenho fiscal de anos anteriores, permitindo uma análise mais crítica e informada da gestão fiscal. O AMF precisa refletir os objetivos de receita e despesa e a situação da dívida pública, estabelecendo um panorama claro da saúde financeira do ente federativo (Piscitelli; Timbó; Rosa, 1997).

Sua elaboração deve considerar a análise de resultados primários e nominais, bem como outros indicadores financeiros relevantes. Dessa forma, o AMF é essencial para garantir que as ações governamentais sejam sustentáveis e viáveis financeiramente, estabelecendo um equilíbrio entre as receitas e as despesas (Piscitelli; Timbó; Rosa, 1997).

## **5 A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NA SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA PÚBLICA**

A Constituição Federal (Brasil, 1988), a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) e as Resoluções do Senado Federal n.º 40, de 20 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001), e n.º 43, de 21 de dezembro de 2001 (Brasil, 2001), são os diplomas que veiculam as regras para o endividamento público dos entes subnacionais, enquanto o controle administrativo fica a cargo de diversos órgãos de *accountability*, entre os quais, para a análise que aqui será realizada, interessa a função exercida pelos Tribunais de Contas (Cabral, 2011; Decomain, 2006).

Conforme disposição expressa do artigo 71 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o Tribunal de Contas da União (TCU) é o órgão tecnicamente incumbido de exercer o controle externo da gestão pública (Mileski, 2017), cujas competências estão traçadas especificamente nos artigos 71 a 74 da norma supracitada (Barros, 1999).

No tocante aos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios, o artigo 75 da CF/88 preceitua que (Brasil, 1988):

As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros (Brasil, 1988).

Portanto, sob a égide da sistemática constitucional do controle externo brasileiro, os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais devem estar previstos e disciplinados nas respectivas Constituições derivadas, exercendo atribuições correlatas às do TCU, circunscritos às suas esferas de atuação (Costa, 2006). Dessa forma, aplica-se o princípio da simetria federativa (Chadid, 2019).

Ao observar o rol das competências constitucionais atribuídas aos Tribunais de Contas (artigos 70 c/c 71, incisos I a XI da CF/88) (Brasil, 1988), destaca-se o papel relevante que esses órgãos desempenham na fiscalização da gestão financeira estatal, da qual é indissociável, por determinação legal, o controle externo do endividamento público, regulamentado nos artigos 56 e 59, incisos II a IV, da Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF) (Brasil, 2000), conforme abaixo:

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizará o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a: (Redação dada pela Lei Complementar n.º 178, de 2021)

I - Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§1o Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - A possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - Que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - Que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - Fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2o Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3o O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39 (Brasil, 2000).

O Tribunal de Contas, por meio dos mecanismos que possui, é responsável pela fiscalização da sustentabilidade e, também, pelo controle da dívida pública, com a emissão de alertas aos poderes e elaboração de relatórios e pareceres (Fernandes, 2008). Ao constatarem irregularidades e que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito e concessão de garantia, estiverem acima de 90% de seus limites, é função do Tribunal de Contas emitir alerta aos poderes (Fernandes, 2016).

O Tribunal de Contas da União pode ser considerado o “guardião” do cumprimento do Anexo de Metas Fiscais, especialmente quando se trata de recursos federais (BRASIL, 2024). De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe à Corte de Contas emitir alertas quando são verificadas situações de risco. Para tanto, a Corte realiza auditorias, diagnósticos, cooperações técnicas e relatórios sistêmicos (Brasil, 2024).

Além disso, de acordo com André Luiz de Matos Gonçalves (2016), uma das maneiras em que a Corte de Contas atua para realizar o controle do endividamento público é efetuar um controle sobre operações que possam gerar respectivo *déficit*. Nos termos do artigo 167, III da Constituição Federal (Brasil, 1988), é vedada a realização de operações de crédito que ultrapassem o montante das despesas de capital, e é por meio dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) que os Tribunais de Contas emitem os devidos alertas sobre essas operações (FERRAZ, 2002).

Na prática, de acordo com levantamento realizado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (Brasil, 2022), ao analisar os dados do primeiro bimestre do ano-exercício de 2022, 85% dos municípios sob a jurisdição da Corte de Contas paulista demonstraram distorções que podem, no futuro, afetar o equilíbrio nas contas públicas.

Pelas informações do Portal da Transparência do TCE-SP (Brasil, 2022), nota-se que a arrecadação de 99 municípios ficou abaixo da meta bimestral fixada, bem como 79,81% das Prefeituras fiscalizadas pelo Tribunal não alcançaram, no período, o resultado primário estabelecido nas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs). Observando a situação, é dever da Corte de Contas emitir os alertas necessários para as Prefeituras ora fiscalizadas.

Outro exemplo da atuação do controle externo da Corte de Contas na sustentabilidade da dívida é quanto à transparência. O Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão 435/2009, 1ª Câmara, no sentido de garantir maior transparência sobre a dívida pública, determinou à Secretaria do Tesouro Nacional e à Secretaria Federal de Controle Interno a

utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) (Brasil, 2024), para elaboração de quadro demonstrativo da dívida consolidada líquida do governo federal. Desde então, o demonstrativo vem sendo publicado com base nos dados do SIAFI (Brasil, 2024).

Referidas ações realizadas pelo Controle Externo são essenciais no que tange à fiscalização da sustentabilidade da dívida pública. A análise da dívida pública requer conhecimento técnico de medidas de mensuração tanto do estoque quanto do fluxo da dívida. Assim, os Tribunais de Contas possuem papel essencial nesse cenário, na análise de contas prestadas de forma anual pelo Presidente da República, por intermédio do Tribunal de Contas da União, bem como por meio de instrumentos de fiscalização específicos, com a meta de acompanhar a evolução da dívida pública.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo analisar e identificar, de forma precípua, a atuação dos Tribunais de Contas e do Controle Externo na sustentabilidade e controle da dívida pública brasileira, considerando a importância e relevância do órgão perante o cenário fiscal do país.

Conforme apresentado, ainda que o Brasil tenha estabelecido um regime fiscal sustentável, evidenciado por resultados fiscais consistentes com a estabilização da dívida em relação ao Produto Interno Bruto, a medida pode perder a eficácia em termos de sustentabilidade da dívida.

Sendo assim, para se chegar ao estudo da atuação dos Tribunais de Contas na sustentabilidade da dívida pública, foram abordados por temas basilares do Direito Financeiro, como receitas e despesas, índices da dívida e o endividamento dos entes públicos.

Nesse contexto, foi apresentada a definição e referencial teórico acerca do conceito de despesa pública, considerando que a dívida surge no momento em que o Estado precisa cobrir o déficit, quando possui mais despesa do que receita. Verificou-se que a despesa pública é uma ação

humana que se subordina aos limites previstos no ordenamento jurídico, considerando o atendimento das necessidades públicas existentes.

Passou-se ao estudo da dívida pública brasileira, a qual, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, representa o montante das obrigações financeiras do Estado, assumidas em razão de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, podendo ser classificada sob diversas vertentes, como quanto ao prazo, forma e origem.

Restou demonstrado que, embora o endividamento possa gerar benefícios futuros para uma comunidade pelo princípio da equidade intergeracional, podendo ser, portanto, um impulsionador do desenvolvimento e do bem-estar social, ele pode gerar graves consequências para essa mesma comunidade, se não ocorrer a sustentabilidade dessa dívida.

A sustentabilidade da dívida, um dos focos principais desta pesquisa, revela a necessidade de haver um controle e um equilíbrio dessa dívida, considerando que o Estado precisa honrar com os seus compromissos firmados e com o orçamento público, evitando que medidas onerosas sejam tomadas em prol da população.

O *déficit* primário nas contas municipais impacta diretamente no aumento da dívida, o que não é sustentável a longo prazo. Por sustentabilidade entende-se a geração de receitas que consigam cobrir as despesas primárias e os juros, de forma que não permita o crescimento da dívida a longo prazo. A curto prazo, a sustentabilidade pode ser medida por superávits primários maiores que a diferença entre a taxa de juros da dívida e o Produto Interno Bruto, multiplicado pela proporção da dívida.

A Emenda Constitucional n.º 109/2021 tornou o conceito de sustentabilidade da dívida um relevante princípio explícito na Constituição Federal de 1988, incluindo os artigos 163 e 164, que tratam do tema, demonstrando a necessidade de discutir o assunto. Para que o controle da dívida pública seja realizado de uma maneira mais séria e eficaz, a atuação dos Tribunais de Contas é fundamental.

O Tribunal de Contas possui previsão legal desde a Constituição Federal de 1891, cujo texto estava no artigo 89, atribuindo ao órgão a competência para liquidar as contas de receita e despesa e verificar sua legitimidade, antes de serem prestadas ao Congresso Nacional.

As outras Constituições brasileiras, a partir da Republicana, incluindo as de 1934, 1937, 1946, 1967, e a atual, de 1988, contemplaram a existência do Tribunal de Contas da União, como órgão de fiscalização e controle da Administração Pública. A Carta Magna de 1988 inovou com a previsão expressa do Tribunal de Contas da União, que é um órgão autônomo e independente, de extração constitucional e colaborador do Poder Legislativo na realização do controle externo da União.

Assim, como responsável pelo controle externo, e cumprindo sua atribuição constitucional, na garantia de que os recursos públicos sejam efetivamente aplicados em benefício da população, os Tribunais de Contas precisam ser vigilantes no sentido do cumprimento das leis que regem as finanças públicas brasileiras, por parte dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União.

A responsabilidade na gestão fiscal exige que a gestão pública empreenda uma ação planejada e transparente na prevenção de riscos e correção dos desvios, que podem causar desequilíbrio nas contas. O cumprimento de objetivos e metas de resultados, a obediência aos limites estabelecidos, seja na Constituição Federal, ou na legislação infralegal, são exemplos de uma Administração Pública responsável.

De acordo com os ditames do artigo 167-A da Constituição Federal de 1988, a relação entre despesas e receitas correntes não pode ultrapassar o percentual máximo permitido de 95%. Uma vez ultrapassado esse limite, a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal impõem vedações.

Consoante a Lei de Responsabilidade Fiscal, ficam impedidas as seguintes medidas: concessão de vantagens, aumentos, reajustes ou adequações de remuneração a qualquer título; criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despe-

sa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal, ressalvada reposição de aposentadoria ou falecimento de servidores nas áreas de educação, saúde e segurança; e contratação de hora extra, ressalvadas as exceções constitucionais.

Conforme previsão da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 56 e 59, ficou estabelecido que o Tribunal de Contas possui competência para elaboração de pareceres, relatórios e emissão de alertas aos poderes, quando examina problemas relacionados aos gastos públicos.

Com efeito, o Tribunal de Contas da União tem o papel essencial, constitucionalmente previsto, referente à aprovação das contas prestadas pelo Presidente da República. Em razão da aplicação do princípio da simetria, cabe aos Tribunais de Contas estaduais e municipais, quando existirem, aprovar as contas de governadores e prefeitos, mediante a emissão de parecer prévio.

Diante de todo o exposto, concluiu-se que os Tribunais de Contas não devem ser vistos apenas como órgãos de caráter estritamente auxiliares, quando se trata de sustentabilidade fiscal, visto que possuem cunho e corpo técnico para a averiguação de limites ultrapassados nos gastos públicos. A Corte de Contas merece e deve ser analisada com mais atenção quando o assunto é dívida pública.

Dada a relevância dos Tribunais de Contas brasileiros para o desenvolvimento de todo país, por serem órgãos administrativos fiscalizadores de toda Administração Pública, estes devem se tornar referências no que diz respeito à fiscalização e ao controle dos gastos públicos, zelando por uma política fiscal sustentável.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ABRAHAM, M. **Princípios de direito público**: ênfase em direito financeiro e tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ABRAHAM, M. **Teoria dos gastos fundamentais**: orçamento público impositivo – da elaboração à execução. São Paulo: Almedina, 2021.

AGUIAR, A. G de; AGUIAR, M. P. de. **O tribunal de contas na ordem constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ANDRADE, C. A. S. de. **O controle do endividamento público e a autonomia dos entes da federação. 2012**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 8.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências - elaboração. 2. ed. Rio de Janeiro, 2018.

AVALOS, J. M. A. **Auditoria e gestão de riscos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. Ed Forense, RJ, p. 83-84, 2010.

BARCELLAR FILHO, R. F. **Tribunal de Contas**: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2006.

BARROS, L. V. TCU: presença na história nacional. In: **Brasil. Tribunal de Contas da União**. Prêmio Serzedêllo Corrêa 1998: Monografias Vencedoras. Brasília: TCU, Instituto Serzedêllo Corrêa, p. 221-280, 1999.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento público aplicado ao setor público**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. de A.; RIBEIRO, R. J. B. **Controladoria no setor público**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 7 set. 2024.

BRASIL. D24am. **Dívida Pública sobe 1,8% em outubro e volta a superar R\$ 7 trilhões**. Disponível em: <https://d24am.com/economia/divida-publica-sobe-18-em-outubro-e-volta-a-superar7trilhoes/#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20Plano,e%20R%24%207%2C4%20trilh%C3%B5es&text=Bras%C3%ADlia%20%E2%80%93%20Influenciada%20pelo%20alto%20n%C3%ADvel,pela%20primeira%20vez%20desde%20agosto>. Acesso em: 3 dez. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 109**, de 15 de março de 2021. Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 169 da Constituição Federal e os arts. 101 e 109 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 164-A, 167-A,

167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G; revoga dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e institui regras transitórias sobre redução de benefícios tributários; desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos; e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm). Acesso em: 8 set. 2024.

BRASIL. **Instituto Fiscal Independente**. Relatório Fiscal de Acompanhamento de outubro de 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/publicacoes-ifi?tipo=relatorio>. Acesso em: 1 nov. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 19 jul. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 15 out. 2024.

BRASIL. **Resolução do Senado Federal n.º 40**, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no artigo 52, VI e IX, da Constituição Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/>

norma/562458#:~:text=DISP%C3%95E%20SOBRE%20OS%20LIMITES%20GLOBAIS,E%20IX%2C%20DA%20CONSTITUI%C3%87%-C3%83O%20FEDERAL. Acesso em: 11 nov. 2024.

BRASIL. **Resolução do Senado Federal n.º 43**, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/582604/publicacao/16433616>. Acesso em: 11 nov. 2024.

BRASIL. **Revista do TCU**. A Dívida Pública e o controle exercido pelo TCU. Ed. 121, 2011.

BRASIL. **Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**. Portal da transparência. Disponível em: <https://transparencia.tce.sp.gov.br/>. Acesso em: 1 dez. 2024.

BRASIL247. **A dívida pública brasileira é exponencial por causa da taxa de juros**. Disponível em: <https://www.brasil247.com/entrevistas/a-divida-publica-brasileira-e-exponencial-por-cao-da-taxa-de-juros-isso-precisa-ser-resolvido-diz-mantega>. Acesso em: 29 nov. 2024.

BUCCI, M. P. D. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CABRAL, F. G. **Uma análise comparativa da atuação do tribunal de contas da união de 1989 a 2010**. Disponível em: [http://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19903/19903\\_4.PDF](http://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19903/19903_4.PDF). Acesso em: 12 jun. 2024.

CAMBI, E. **Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo**: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CAMPOS, D. **Direito financeiro e orçamentário**. 3. ed., São Paulo: Atlas, p. 49, 2005.

CARVALHO, F. J. **Teoria da função social do direito**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

CASTRO, J. R. P. de. **Ativismo de contas**. Rio de Janeiro: JAM Jurídica, 2015.

CATUNDA, D. J. P. **Constituição e dívida pública** – uma perspectiva sobre austeridade fiscal e a aporia no direito constitucional. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

CHADID, R. **A função social do Tribunal de Contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CONTI, J. M. **Direito Financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira Mendes, p. 70, 1998.

CONTI, J. M. **Dívida Pública**. São Paulo: Blucher, 2019.

CONTI, J. M. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020.

CONTI, J. M. **Levando o direito financeiro a sério**: a luta continua. São Paulo: Blucher, 2016.

CONTI, J. M.; SCAFF, F. F. (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: RT, 2011.

COSTA, C. E. E. L. Sustentabilidade da dívida pública. In: SILVA, A. C.; CARVALHO, L. O.; MEDEIROS, O. L. (Org.). **Dívida pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009.

COSTA, L. B. D. **Tribunal de Contas** – evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2006.

DECOMAIN, P. R. **Tribunais de Contas no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006.

DE PLÁCIDO E SILVA, O. J. **Noções de finanças e direito fiscal**. 3. ed. Curitiba: Guaíra, p. 130, 1948.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 35. ed. São Paulo: Forense, 2022.

DOMAR, E. D. **The Burden of Debt and the National Income**. American Economic Review, 1944.

FERNANDES, J. U. J. **Tribunais de Contas do Brasil** – Jurisdição e Competência. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FERNANDES, J. U. J. **Tribunais de Contas do Brasil**. Belo Horizonte: Editora Forum. 4ª ed., 2016.

FERRAZ, L. **Poder de coerção e poder de sanção dos Tribunais de Contas** - competência normativa e devido processo legal. 2002. Disponível em: <https://institutoprotege.com.br/biblioteca/>. Acesso em: 22 ago. 2024.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 16. ed., São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, A. de L. *et al.* **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, A. L. de M. **O controle coordenado da reserva do possível para o atendimento do mínimo existencial: o papel dos Tribunais de Contas**. Bahia: JAM Jurídica, 2016.

GUERRA, E. M. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012.

HAMILTON, J. D.; FLAVIN, M. **On the limitations of government borrowing: a framework for empirical testing**. *American Economic Review*, v. 76, n. 4, p. 808-819. 1986. Disponível em: <http://ideas.repec.org/a/aea/aecrev/v76y1986i4p808-19.html>. Acesso em: 22 nov., 2024.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 30 ed., São Paulo: Atlas, 2021.

JUCÁ, F. P. **Estudos de Direito Financeiro**. P. 94. LEX Editora: São Paulo, 2023.

JUCÁ, F. P. **Finanças públicas e democracia**. São Paulo: Atlas, 2013.

LIBERATTI, W. D. **Políticas públicas no estado constitucional**. São Paulo: Atlas, 2013.

MEDAUAR, O. **Controle da administração pública**. 4ª ed. São Paulo: Editora Fórum, 2020.

MILESKI, H. S. **O Controle da Gestão Pública**. 3ª ed. São Paulo: Fórum, 2017.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. Atlas: São Paulo, 1973.

NETO, F. D. A. F.; TEIXEIRA, J. R. **Sustentabilidade da Dívida Pública no Brasil**. Economia, Brasília, DF, v. 7, n. 1, p. 101-132. 2006.

OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de Direito Financeiro**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 259, 2015.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. São Paulo: Atlas, 1997.

PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Método, 2012.

REIS, J. S. dos. Princípio da eficiência: o que se espera das instituições. In: **Revista do Ministério Público de Minas Gerais**. ed. 22, 2011.

ROSA JUNIOR, L. E. F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Ed. Renovar, p. 23, 2001.

SALTO, F. S. (Org.). **Contas Públicas no Brasil**. São Paulo: Saraiva Jur., 2020.

SAY, L. **Dictionnaire des finances**. Paris: Berger-Levrault, v. I., p. 1335, 1889.

SCAFF, F. F. **Crônicas de direito financeiro** – tributação, guerras fiscais e políticas públicas. São Paulo: Conjur, 2016.

ZYMLER, B. **Direito Administrativo e Controle**. 4 ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2015.

## Opções de investimentos e a sustentabilidade do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina

Investment options and the sustainability of Santa Catarina's social security

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.979>

**Luis Felipe Camargos de Sousa<sup>1</sup>**  
**Fabiano Maury Raupp<sup>2</sup>**

### RESUMO

O estudo analisou opções de investimentos que podem contribuir para a sustentabilidade do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina (IPREV-SC). Com base no marco teórico da gestão integrada de ativos e passivos (ALM) e no uso de algoritmos de otimização, o trabalho adotou uma abordagem teórico-empírica, combinando a análise de dados históricos de investimentos com testes em cenários reais. A pesquisa foi conduzida em cinco etapas: coleta de dados financeiros, análise de ativos e passivos previdenciários, avaliação de opções de investimento, aplicação de algoritmos de otimização e teste prático de rentabilidade no ano de 2023. Os resultados indicaram retornos otimizados de até 32,12%, com 5,24% de volatilidade, superando a meta atuarial e transformando o déficit previdenciário de R\$ 6 bilhões em um superávit financeiro significativo. Conclui-se que o uso de métodos quantitativos avançados e da inteligência artificial podem aprimorar a eficiência dos investimentos previdenciários, contribuindo diretamente para a sustentabilidade financeira do instituto.

**Palavras-chave:** investimentos; sustentabilidade; previdência.

---

1 Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estácio de Sá e Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (UEDESC). Atualmente é Auditor Fiscal de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-SC), Perito Judicial e Professor. E-mail: florjhb@hotmail.com

2 Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professor Titular da Universidade do Estado de Santa Catarina (UEDESC). E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

## ABSTRACT

The study analyzed investment options that can contribute to the sustainability of Santa Catarina's State Pension Institute (IPREV-SC). Based on the theoretical framework of integrated asset and liability management (ALM) and the use of optimization algorithms, the work adopted a theoretical-empirical approach, combining the analysis of historical investment data with tests in real scenarios. The research was conducted in five stages: collection of financial data, analysis of pension assets and liabilities, evaluation of investment options, application of optimization algorithms and practical profitability test in the year 2023. The results indicated optimized returns of up to 32.12%, with 5.24% volatility, exceeding the actuarial target and transforming the pension deficit of R\$6 billion into a significant financial surplus. It is concluded that the use of advanced quantitative methods and artificial intelligence can improve the efficiency of pension investments, directly contributing to the financial sustainability of the institute.

**Keywords:** investments; sustainability; pension.

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



Data de submissão: 26/07/2024

Data de aprovação: 25/02/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

O equilíbrio financeiro e atuarial do regime previdenciário é o objetivo a ser alcançado por gestores de Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). Tanto que o legislador constituinte também o fez constar no *caput* do art. 40 da CF/1988. Tal importância não é em vão. Caso não seja alcançado o equilíbrio do regime, ficam em xeque não só as finanças do próprio ente gestor, mas também de toda a coletividade de seus filiados e de seus dependentes. Apesar de estar demonstrada a importância da manutenção de um equilíbrio atuarial durante a existência de um regime

próprio de previdência social, não é esta a situação atualmente encontrada em Santa Catarina. O instituto de previdência não tem ativos financeiros (Santa Catarina, 2023).

Conforme se extrai do relatório de avaliação atuarial de 2023, verifica-se que o déficit atuarial do Regimes Próprios de Previdência Social de Santa Catarina (RPPS-SC) representava R\$ 87,32 bilhões em 2022 e o valor subiu para R\$ 113,09 bilhões em 2023. Variação derivada, principalmente, pelos reajustes observados nas remunerações e proventos dos servidores (Santa Catarina, 2023). Destaque-se que não há equilíbrio atuarial sem acumulação de recursos, haja vista que tal equilíbrio deriva da diferença entre os bens e direitos acumulados (ativo atuarial) e as obrigações contraídas (passivo atuarial). Como consequência direta da situação supra descrita, o déficit atuarial continua crescendo, potencializado pela inércia do Estado em estabelecer uma política de investimentos eficiente para equilibrar o passivo atuarial.

Desta forma, tomando como ponto de partida tais inquietações, este trabalho traz como questão de pesquisa: **Quais opções de investimentos podem contribuir para a sustentabilidade do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina (IPREV-SC)?** Assim, o objetivo do trabalho consistiu em analisar opções de investimentos que podem contribuir para a sustentabilidade do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina. No desenvolvimento do trabalho são relacionadas três premissas. Inicialmente, tem-se como premissa que o estudo integrado entre ativos e passivos previdenciários traz mais segurança e adequabilidade ao Instituto (Luz, 2019; Mitra, Schwaiger, 2011; Oliveira, 2014; Santos, Lima, 2019; Sarquis, Frigeri, Sousa, 2014; Silva, 2015; Wise, 1984).

Avaliar o tipo de passivo e identificar o ativo ideal para honrar com o seu respectivo pagamento de forma tempestiva é essencial para um regime de previdência sustentável. Adicionalmente, considera-se que o uso de inteligência artificial pode contribuir na escolha e na otimização de investimentos. Com isso, além de obter os melhores investimentos disponíveis,

há a possibilidade de otimização de retorno e risco, trazendo uma rentabilidade com baixo risco (Agarwal *et al.*, 2006; Camargo, 2023; Haeser, Gomes, 2008; Markowitz, 1952; Pavlou, Doumpos, Zopounidis, 2018; Roriz, 2018). Tem-se como terceira premissa a concepção de que os investimentos, depois de passarem simultaneamente no crivo da adequabilidade e da otimização, devem ser testados em um cenário real de investimento, de forma a demonstrar o benefício financeiro gerado ao RPPS-SC.

Vale ressaltar que, no que concerne aos investimentos, é na análise do investimento e na sua adequação à política de investimentos do RPPS que se encontra a maioria das soluções de déficit financeiro e atuarial. Assim, a gestão de ativos e passivos (ALM) nos traz a garantia de escolha de fundos de investimento que se adequam à legislação correlata e à política de investimentos proposta (Luz, 2019; Mitra, Schwaiger, 2011; Oliveira, 2014; Santos, Lima, 2019; Sarquis, Frigeri, Sousa, 2014; Silva, 2015; Wise, 1984). Em fase posterior, os ativos mais indicados podem ser otimizados por algoritmos. Além disso, atuam de forma eficiente ao memorizar a rentabilidade de milhares ou milhões de possibilidades e só aceitar valores que superem os valores anteriormente maximizados (Camargo, 2023; Duan, 2007; Fontoura, 2019; Krink, Patterlini, 2008; Pavlou, Doumpos, Zopounidis, 2018; Roriz, 2018).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Gestão integrada de ativos e passivos

Fatores como taxa de juros de longo prazo, idade média dos segurados, receitas do instituto, taxa de inflação, entre outros, devem ser analisados para que se estabeleça uma carteira de investimentos que garanta a concessão futura de benefícios (Wise, 1984). O conceito é conhecido como gestão integrada de ativos e passivos, que vem do inglês *Asset and Liabilities Management* (ALM).

De forma complementar, Mitra e Schwaiger (2011) destacam que o estudo das técnicas de ALM são um diferencial para os fundos de previdência. A ideia consiste em adequar o ativo de acordo com as exigibilidades que o gestor tem pela frente. Assim, o passivo atuarial calculado anualmente deve ser compensado por um ativo atuarial de igual montante, momento em que devem ser considerados os produtos financeiros, bem como qual deles seriam adequados para realizar essa tarefa.

Na mesma direção, Oliveira (2014), dispõe que a técnica de ALM é uma aliada dos gestores de investimentos em previdência, uma vez que permite simular, projetar e planejar o posicionamento estratégico mediante diferentes futuros cenários econômicos. Aliás, a análise macroeconômica é um aspecto importante nesta análise, pois é a partir dos indicadores inflacionários, de taxas de juros, entre outros, que são definidas as estratégias de investimento. Além disso, destaca que essa técnica traz visibilidade e transparência ao processo de planejamento de políticas de investimento, valores associados a uma governança empresarial de qualidade.

Ao escolher as opções de investimento disponíveis, Sarquis, Frigeri e Sousa (2014) destacam que a gestão de um RPPS deve buscar sempre uma melhor captação de recursos. Para esse fim, os autores pontuam que o ponto principal a ser considerado é o retorno dos investimentos. É neste ponto que o gestor de investimentos deve concentrar seus esforços. A escolha dos produtos e das soluções depende, primariamente, da inflação e da taxa de juros a termo do mercado.

Com relação aos juros, Assaf Neto (2012) destaca que a taxa de juros é o preço do dinheiro, a remuneração que o tomador de um empréstimo paga ao doador de recursos. Segundo o autor, os fatores fundamentais que afetam os juros são: a expectativa de inflação; o risco do tomador de recursos; a liquidez do mercado e o risco conjuntural. Os juros afetam decisões de investimento e de consumo de bens duráveis, que precisam de financiamentos bancários. Uma alta de juros é seguida por uma demanda maior por títulos de renda fixa, enquanto menos juros impulsionam o mercado de renda variável.

A estrutura a termo das taxas de juros (ETTJ) tem por objetivo expressar a relação entre a taxa de juros e o prazo (maturidade) do investimento. Mostra como as taxas de juros variam à medida que o vencimento dos instrumentos financeiros aumenta. Em outras palavras, a ETTJ revela o comportamento dos juros ao longo do tempo. No Brasil, a ETTJ é construída a partir de contratos futuros de juros, a exemplo do tesouro prefixado – LTN (Assaf Neto, 2012).

As curvas de juros podem assumir diferentes formatos, indicando as expectativas dos investidores em relação às taxas de juros futuras. A curva normal reflete a expectativa de expansão da economia, ou seja, as taxas de juros de longo prazo são maiores do que as taxas de curto prazo. Assim, há taxas de juros mais altas para compensar a potencial inflação no futuro e os investidores exigem maiores retornos. Quando a curva de rendimento está invertida, as taxas de juros de curto prazo são maiores do que as taxas de longo prazo, o que pode indicar uma perspectiva de desaceleração econômica, além de condições econômicas adversas. Uma curva de rendimento plana ocorre quando não há uma grande diferença entre as taxas de juros de curto e longo prazo, refletindo incerteza em relação à política monetária a ser adotada pelo regulador (Varanta, Santos, Melo, 2019).

No caso de uma curva de rendimento côncava, as taxas de juros de curto prazo são mais baixas do que as de prazo intermediário e as taxas de longo prazo podem ser mais altas do que as de prazo intermediário, o que pode refletir a expectativa de um aumento temporário das taxas de juros de curto prazo. Isso pode acontecer no caso de uma política monetária restritiva temporária, seguida por uma política regulatória expansionista, com a respectiva queda de juros. Por fim, há também a curva de rendimento íngreme, que ocorre quando há uma diferença significativa entre as taxas de juros de curto e longo prazo. Esse padrão pode refletir a expectativa de uma expansão econômica robusta (Assaf Neto, 2012).

A partir da análise dessas curvas, Mitra e Schwaiger (2011) pontuam que o RPPS calcula uma meta atuarial anual que garanta o pagamento

das aposentadorias vindouras. Ou seja, uma remuneração anual que consiga trazer um equilíbrio atuarial entre ativos e passivos. Destaque-se que, quando o ativo atuarial supera o passivo atuarial, a diferença pode ser utilizada para os passivos financeiros, ou seja, os gastos recorrentes do instituto como aposentadorias já autorizadas (Camargo, 2023).

Como o passivo atuarial dos RPPS é obrigatoriamente calculado por um atuário por meio de um relatório de avaliação atuarial anual, é preciso realizar um investimento, com base em uma análise macroeconômica preliminar, que tenha o mesmo montante do cálculo do passivo, além de uma rentabilidade anual, que geralmente compõe-se de inflação mais uma taxa definida pelo instituto com base na ETTJ (Oliveira, 2014).

A ETTJ também é a base para descontar o valor do passivo atuarial dos RPPS. Inclusive, para os Regimes Próprios, é a Portaria MTP n.º 1.467/2022 que define o valor para trazer o passivo atuarial a valor presente, com base na ETTJ. O art. 1º do anexo VII da norma destaca que essas taxas devem considerar o ponto da ETTJ o mais próximo à duração do passivo do regime. Ou seja, conforme a Tabela 1, um RPPS com passivo médio de 25 anos poderia descontar o passivo atuarial, para o ano de 2022, em 4,97% de seu valor total. Passada essa fase, é necessário avaliar a estrutura macroeconômica atual para a consecução da nova política de investimentos do RPPS e sua nova meta atuarial, que é a escolha da taxa média para remunerar seus investimentos.

Essa avaliação é necessária por conta do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, que hoje tem status constitucional (Brasil, 1988). Nogueira (2012) destaca que o equilíbrio financeiro se refere à equiparação entre as receitas auferidas e as obrigações de cada exercício financeiro, que é a cobertura de benefícios previdenciários imediatos. Por outro lado, o equilíbrio atuarial seria a cobertura destes benefícios no longo prazo. Para esse fim é que é necessária a gestão entre ativos e passivos.

O estudo de ALM traz vários benefícios na projeção de fluxos de caixa, no equilíbrio financeiro e atuarial e também para a gestão entre ativos e passivos dos regimes (Santos, Lima, 2019). Os autores destacaram que não havia determinação legal para a utilização de Modelo ALM na gestão de ativos e passivos dos RPPS, mas recentemente isso mudou com o Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Pró-Gestão).

O Pró-Gestão é um recente trabalho desenvolvido pelo Ministério da Previdência, que estabelece uma escala de gestão para aferir o grau de governança nos Regimes Próprios e tem como base o cumprimento de regras definidas na Portaria MTP n.º 4.248/22. Assim, por meio de uma certificação que envolve exames, critérios de acessibilidade e capacitações, os regimes próprios conseguem atingir níveis de governança mais elevados.

Inclusive, a variação de limites de investimentos encontra respaldo nos níveis de governança que o RPPS atinge. Quanto maior o nível, maior a liberdade de investimentos. Vale ressaltar que a gestão entre ativos e passivos (ALM) é obrigatória a partir do nível II do Pró-Gestão. Como resultado, atualmente, vários RPPS's passaram a contratar economistas para realizarem o estudo de ALM, como Jaraguá do Sul e Itajaí. A ideia é ter mais liberdade de gestão com níveis mais altos de governança.

O modelo ALM incorpora as regulamentações legislativas e os requisitos de solvência (Luz, 2019). A razão de solvência representa a relação de longo prazo entre os ativos financeiros e os passivos financeiros. Essa relação, quando equilibrada, é chamada de equilíbrio atuarial. Assim, é preciso fazer análises de cunho estatístico e macroeconômico para calcular não só a meta atuarial do instituto, mas a quantidade de ativos que garanta o pagamento dos passivos de longo prazo (solvência).

Luz (2019) testou a eficácia do ALM no âmbito da previdência complementar do Rio de Janeiro e concluiu que o modelo otimiza o retorno e o risco dos investimentos analisados. Na mesma direção, Silva (2015) obser-

va que o ALM, especialmente quando se consideram as restrições legais e o resultado do plano a cada época, apresenta boa eficácia na relação entre ativo e passivo, fazendo com que haja maior sobra de recursos para o gestor que o utiliza. No entanto, a autora, em suas conclusões, destaca também que os modelos propostos poderiam ser aperfeiçoados pela implementação de algoritmos de otimização das carteiras baseados em processos.

## 2.2 Teoria do valor em finanças

A escolha de bons ativos de investimentos é uma tarefa bastante complicada, pois existem vários fatores a serem analisados. No entanto, há estudos que ajudam nessa análise (Alvarenga *et al.*, 2019; Barth *et al.*, 2001; Ball; Brown, 1968; Beaver, 1968; Bruni; Famá, 1998; Camargo, 2022; Elshandidy, 2014; Fama; French, 1993; Fama; French, 2015; Galdi; Lopes, 2008; Sharpe, 1964).

A base para escolher bons ativos é o Índice de Sharpe. A ideia de Sharpe foi analisar os investimentos e escolher apenas aqueles com máximo retorno (rentabilidade) e mínima volatilidade (risco) dentre os disponíveis: um índice para ajudar os investidores a entender o retorno potencial de um investimento em comparação com o seu risco. A ideia foi explicar se os retornos excedentes de uma carteira são decorrentes de decisões de investimento inteligentes ou resultado de muito risco. Quando o índice é positivo, o risco adicional com o investimento, em tese, valeria a pena. Se o Índice de Sharpe é negativo, não deverá haver aporte, haja vista que o ativo não traz retornos com o risco adicional (Sharpe, 1964). Com o passar dos anos, mais fatores começaram a ser analisados.

Como solução para esse impasse, a teoria dos três fatores, criada por Fama e French (1993), aumentou o espectro de análise de ativos. Em seu texto original, os autores criaram três fatores de análise: valor da empresa, tamanho e possibilidade de crescimento. Mais tarde, Fama e French (2015) propuseram um novo modelo, o modelo de precificação de ativos de cinco

fatores, adicionando duas novas variáveis: rentabilidade e investimento.

Vale destacar que Fama e French (2015) concluíram que o fator Valor seria redundante, já que não há diferença estatística quando se compara o modelo de cinco fatores com um modelo de quatro fatores, retirando-se o fator Valor. De acordo com o artigo, o retorno médio do fator é capturado pela exposição a outros fatores. Essa teoria foi se desenvolvendo e, atualmente, cientistas usam múltiplos fatores para análise, utilizando variáveis qualitativas (*Dummies*). A técnica se tornou tão importante que é utilizada pela Bolsa de Nova York (NYSE), por exemplo, para a análise de empresas e fundos. Então, os cientistas preocuparam-se em analisar também os fatores de forma isolada.

Quando se trata de fatores isolados, Ball e Brown (1968) destacam que lucros tendem a explicar 30% a 40% da precificação de um investimento. Já Beaver (1968) aponta que o reporte (divulgação) do lucro das empresas têm forte impacto no volume de negociação e no preço de seus ativos negociáveis. Além disso, sugere a criação de um modelo preditivo que capture essa valorização.

Em 1995, Ohlson trouxe o modelo de avaliação de lucros residuais que tenta explicar a relação entre lucros anormais e o respectivo preço de uma ação. Posteriormente (até os dias atuais) autores têm utilizado seu modelo como a referência em modelo de relevância, que é a análise de como a divulgação de resultados de uma empresa impactam o seu valor (Alvarenga *et al.*, 2019; Barth *et al.*, 2001; Elshandidy, 2014, Galdi, Lopes, 2008). Alvarenga *et al.* (2019), por exemplo, avaliam a relação entre resultados trimestrais e o valor da empresa, utilizando um vetor autorregressivo, que demonstra o percentual de impacto da variável no percentual de aumento. Paralelamente, Barth *et al.* (2001) e Elshandidy (2014) acrescentaram que as informações contábeis e financeiras não precisam ser novas para serem relevantes, o que nos faz buscar incluir relações de longo prazo em nossa análise. Inclusive, hoje, há algoritmos que avaliam essa relação de longo prazo e fazem projeções bem realistas.

Nessa linha, Galdi e Lopes (2008) foram os pioneiros em avaliar a relação de longo prazo e de causalidade entre o lucro contábil e o preço das ações de empresas da América Latina. Os autores descobriram, em linha com os autores anteriores, uma forte relação entre lucro contábil e valor da empresa. Em contraponto, Bruni e Famá (1998) invertem essa lógica e buscam investigar se os preços das ações, a longo prazo, impactam os resultados divulgados.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Tipologias e etapas da pesquisa**

Em relação às tipologias de pesquisa, adotou-se a classificações de Raupp e Beuren (2012). No que tange aos objetivos, a pesquisa é descritiva. Na tipologia quanto aos procedimentos, a pesquisa adotou a categoria de pesquisa documental. Em relação à abordagem do problema, a pesquisa é quanti-qualitativa. A descrição das etapas da pesquisa é apresentada na sequência.

a) Etapa 1 – Coleta de dados relativa a produtos financeiros: coleta de dados diários das ofertas de fundos disponíveis nos portais da B3 (fundos listados em bolsa), no período histórico de março de 2020 a dezembro de 2022; coleta de dados diários de títulos públicos disponíveis na data de corte escolhida; e coleta de dados diários de fundos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (fundos não listados) relativos ao ano de 2022;

b) Etapa 2 – Estudo de ALM do IPREV-SC: avaliação de ativos e passivos da previdência própria dos Servidores de Santa Catarina a partir do cenário macroeconômico vigente em 31/12/2022 (período posterior mais próximo da coleta de dados de produtos financeiros);

c) Etapa 3 – Análise das opções de investimento: coletados os dados diários de ofertas de fundos disponíveis e feita a avaliação dos ativos e

passivos do IPREV-SC, realizou-se uma análise de quais produtos eram mais adequados para compor o ativo previdenciário;

d) Etapa 4 – Propostas de otimização: geração de um conjunto de possibilidades de investimento a partir da análise, integração e descrição dos dados e informações identificados nas etapas 2 e 3, utilizando algoritmos de otimização evolutivos;

e) Etapa 5 – Teste real de rentabilidade do investimento: as soluções de investimento das etapas 1 a 3 e a carteira de melhor rentabilidade da etapa 4 serão testadas no ano de 2023 com dados oficiais, de forma a demonstrar o benefício financeiro gerado.

### **3.2 Técnicas de coleta de dados**

A coleta de dados envolveu várias fontes, a partir das quais foram extraídos dados julgados necessários para as análises que seriam empreendidas: as opções de investimentos disponíveis para a previdência, que podem ser encontradas na base de dados da B3, do Tesouro Direto e da CVM; os dados do estado de Santa Catarina (SC), mais especificamente a Previdência Própria dos Servidores Estaduais, gerida pelo IPREV-SC, que podem ser encontrados no Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social (Cadprev); e a extração de dados macroeconômicos, que será detalhada na proposta de estudo de ALM. O Quadro 1 apresenta um resumo das fontes e tipos de dados coletados.

Quadro 1 – Categoria, fonte e tipos de dados coletados

<b>Categoria</b>	<b>Fonte</b>	<b>Tipo</b>
Primário	Tesouro Direto	Dados diários dos títulos públicos disponíveis para investimento no mês de dezembro de 2022.
Primário	CVM	Dados diários dos Fundos de Investimentos disponíveis na autarquia no período de 2022.
Primário	B3	Dados diários dos Fundos Imobiliários e Fundos de Índice listados no período de 2020 a 2022.
Primário	CADPREV	Dados previdenciários do IPREV-SC de 2022.
Primários e Secundários	Diversas	Dados micro e macroeconômicos na data de 22 de dezembro de 2022.

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Os dados primários relativos aos títulos públicos foram obtidos por meio de raspagem ou “*webscrapping*” no site do Tesouro Direto, por meio do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton. O período escolhido foi o mês de dezembro de 2022, com o intuito de escolher os produtos mais adequados para o ativo financeiro do IPREV-SC para o ano de 2023.

Os dados primários relativos aos fundos CVM foram obtidos por meio de raspagem ou *webscrapping* no site da CVM, a partir do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton. Em um primeiro momento, todas as informações diárias dos Fundos CVM (não listados na B3) foram coletadas (mais de 12 milhões de dados).

Já para os fundos de renda variável listados, no caso dos fundos imobiliários (Fiis), foi necessário programar via Spyder a coleta de dados dos 458 Fiis listados na B3. Os dados foram obtidos por meio de raspagem ou *webscrapping* na plataforma do Yahoo Finance. A CVM disponibilizou toda a sua base de dados a partir de 2020. Nestes termos, o período para análise de volatilidade e preço de ativos de renda variável tem que ser um pouco maior, cerca de três anos. O período utilizado foi de abril de 2020 a dezembro de 2022, pois foram eliminados os meses referentes ao início da pandemia do covid-19 (janeiro a março de 2020).

O mesmo procedimento foi realizado com os fundos que replicam índices (ETF's). Também foi necessário programar via Spyder a coleta de dados de todos os ETF's listados na B3. O mecanismo de coleta de dados foi o mesmo utilizado para os Fiis. Destaque-se que, nos anexos deste estudo, foram disponibilizados, além do código realizado para este fim, links do Google Colab para a programação feita. A ideia é incentivar a utilização do mecanismo e oferecer uma possibilidade de utilizar os dados de forma gratuita.

Para os dados primários do IPREV-SC foi utilizada a *Application Programming Interface* (API) do Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social (Cadprev). O Cadprev é um aplicativo utilizado para a elaboração dos demonstrativos exigidos pela Secretaria de Previdência (SPREV), dentre eles o Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses (DIPR), o Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA) e o Demonstrativo das Aplicações e Investimentos de Recursos (DAIR). Para obtenção de dados de todos esses demonstrativos foi utilizada técnica de raspagem de dados por meio do *software* RStudio, que utiliza a linguagem de programação "R".

Já para os dados micro e macroeconômicos brasileiros foram utilizados os dados de diversas fontes. O estudo preliminar de ALM trouxe a necessidade de avaliar dados complementares do cenário internacional e do cenário nacional.

### 3.3 Proposta de estudo de ALM

O estudo de ALM foi feito preliminarmente à análise dos dados relativos aos produtos financeiros, haja vista que os resultados encontrados foram a base de escolha dos produtos que seriam adequados a uma possível carteira de investimentos do IPREV-SC. A base do estudo foi a análise do cenário internacional, nacional e questões atuariais do próprio instituto de previdência catarinense. O quadro a seguir resume os tipos de dados coletados.

Quadro 2 – Categoria, fonte e tipos de dados do Estudo de ALM

<b>Categoria</b>	<b>Fonte</b>	<b>Tipo</b>
Primário	OCDE (API Dbnomics)	Dados relativos ao Produto Interno Bruto (PIB), ao desemprego, à inflação e aos juros das maiores economias do mundo (China, Índia, Estados Unidos da América e 20 países da Europa Ocidental, além do Brasil).
Primário	IBGE (API Sidra)	Dados nacionais relativos ao PIB.
Primário	IBGE (API Sidra)	Dados do mercado de trabalho relativos à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) e ao Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED).
Primário	IBGE (API Sidra)	Dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) relativos ao Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e seus núcleos.
Primário	Bacen (API dados Abertos)	Dados relativos à Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).
Secundário	Bacen (Site)	Dados macroeconômicos do Boletim Focus na data 22 de dezembro de 2022 e Dados relativos a empréstimos consignados do relatório de economia bancária de 2022.

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Em relação ao cenário internacional, utilizou-se a base de dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que possui uma publicação mensal com vários indicadores. Os dados são distribuídos em quatro grandes áreas: nível de atividade, mercado de trabalho, inflação e política monetária. Nestes termos, foram coletados, em cada uma destas áreas respectivas, dados relativos ao Produto Interno Bruto (PIB), ao desemprego, à inflação e aos juros das maiores economias do mundo (China, Índia, Estados Unidos da América e 20 países da Europa Ocidental, além do Brasil). Os dados foram obtidos por meio de raspagem de dados ou *webscrapping* na plataforma DBnomics por meio do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton.

Já no cenário nacional, seguindo a mesma lógica da OCDE, foram coletados dados de quatro grandes áreas: nível de atividade, mercado de trabalho, inflação e política monetária. Primeiramente, em relação ao nível de atividade, foram coletados dados do Instituto Brasileiro de Geogra-

fia e Estatística (IBGE) relativos ao PIB. Os dados foram obtidos por meio de raspagem de dados ou *webscrapping* na plataforma SIDRA, por meio do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton.

Em relação ao mercado de trabalho, foram coletados dados do IBGE relativos à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) (IBGE, 2015) e ao Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) (TEM, 2016). Os dados do CAGED e da PNAD foram obtidos por meio de raspagem de dados ou *webscrapping* na plataforma SIDRA, por meio do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton. Posteriormente, em relação à inflação, foram coletados dados do IBGE relativos ao Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e seus núcleos. Wynne (1999) destaca que, em geral, os componentes retirados do índice de inflação são alimentos, energia e efeitos dos impostos indiretos. Assim, os bancos centrais divulgam medidas de núcleo baseadas nesta abordagem. Os dados relativos ao IPCA também foram obtidos por meio de raspagem de dados ou *webscrapping* na plataforma SIDRA, por meio do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton.

Para a área de política monetária, foram coletados dados relativos à Selic. Os dados foram obtidos por meio de raspagem de dados ou *webscrapping* pela API Dados abertos do Banco Central do Brasil (Bacen), por meio do *software* Spyder, que utiliza a programação Phyton. Os dados secundários foram extraídos do boletim Focus, de 22 de dezembro de 2022, e também dos dados relativos aos empréstimos consignados do Relatório de Economia Bancária (REB), de 2022, ambos do Bacen.

### 3.4 Técnicas de análise de dados

A análise de dados envolveu duas fases: análise de investimentos em renda fixa e análise de investimentos em renda variável. No caso de títulos públicos, os produtos foram escolhidos a partir do estudo de ALM. Ao avaliar as opções disponíveis no site do Tesouro Direto, foi possível escolher a melhor opção a partir da meta atuarial do IPREV-SC.

Já para os fundos de renda fixa, foi criado um índice de performance (KPI) para os dados de Fundos de Investimentos coletados. Por meio de programação na linguagem Python, foram utilizados filtros que cumpriam a legislação de regência dos RPPS, qual seja, a Resolução CMN n.º 4963/2021. Nestes termos, foram selecionados fundos que tinham um mínimo de 1.000 cotistas, com o intuito de diminuir o risco de liquidez e patrimônio líquido robusto, para diminuir o risco de crédito. Depois, foram analisadas as rentabilidades dos fundos disponíveis, com a finalidade de escolher o melhor fundo em termos de performance no período de coleta.

Por outro lado, a análise de dados para os fundos de renda variável envolveu várias etapas. A questão é que, como se tratam de investimentos de longo prazo, é necessário avaliar todos os tipos de risco que os produtos estão sujeitos, além de características que sejam adequadas aos investimentos previdenciários. O Quadro 3 apresenta um resumo dos procedimentos realizados.

Quadro 3 – Etapas e técnicas de análise de dados

<b>Etapas</b>	<b>Técnica</b>
Criação de um índice de performance (KPI) para os fundos disponíveis	Índices de performance
Criação de uma carteira de investimentos com pesos aleatórios com base na Fronteira Eficiente de Markowitz	Fronteira Eficiente de Markowitz
Otimização da carteira de investimentos com a ajuda de algoritmos de otimização	Algoritmos de otimização
Análise comparativa de resultados	Revisão analítica

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Quanto aos parâmetros utilizados, primeiramente foi feito um índice de performance (KPI) para os fundos, com o intuito de filtrar aqueles mais aderentes a um investimento seguro de longo prazo. Em seguida, foi criada uma carteira com pesos aleatórios com base na Fronteira Eficiente de Markowitz. O terceiro passo foi otimizar a carteira via risco/retorno com a ajuda dos algoritmos de otimização. Foram feitos testes com 6 algoritmos: *hill climbing*, *simulated annealing*, algoritmo Genético,

*Non-dominated Sorting Genetic Algorithm II (NSGA2)*, *Particle Swarm Optimization (PSO)* e *Evolução Diferencial (DE)*. Por fim, foi feita a comparação da rentabilidade entre as carteiras escolhidas de forma aleatória com as carteiras geradas pelos algoritmos.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Títulos públicos

Seguindo a linha das evidências encontradas no Estudo ALM, foi feita uma busca das ofertas de títulos públicos IPCA+ em dezembro de 2022.

Tabela 1 - Preço e taxa de compra do tesouro IPCA+, em dezembro de 2022

Tipo de Título	Data Vencimento	Data Base	Taxa Compra Manha	PU Compra Manha
Tesouro IPCA+	15/05/2045	29/12/2022	6,16	1053,75
Tesouro IPCA+	15/05/2045	28/12/2022	6,21	1041,68
Tesouro IPCA+	15/05/2045	27/12/2022	6,33	1015,38
Tesouro IPCA+	15/05/2045	26/12/2022	6,35	1010,74
Tesouro IPCA+	15/05/2045	23/12/2022	6,33	1015,04
Tesouro IPCA+	15/05/2045	22/12/2022	6,47	984,9
Tesouro IPCA+	15/05/2045	21/12/2022	6,37	1005,35
Tesouro IPCA+	15/05/2045	20/12/2022	6,44	990,27
Tesouro IPCA+	15/05/2045	19/12/2022	6,43	991,93
Tesouro IPCA+	15/05/2045	16/12/2022	6,41	995,68
Tesouro IPCA+	15/05/2045	15/12/2022	6,29	1020,3
Tesouro IPCA+	15/05/2045	14/12/2022	6,42	992,4
Tesouro IPCA+	15/05/2045	13/12/2022	6,32	1013,08
Tesouro IPCA+	15/05/2045	12/12/2022	6,28	1021,25
Tesouro IPCA+	15/05/2045	09/12/2022	6,19	1040,38
Tesouro IPCA+	15/05/2045	08/12/2022	6,29	1019,19
Tesouro IPCA+	15/05/2045	07/12/2022	6,2	1038,24
Tesouro IPCA+	15/05/2045	06/12/2022	6,11	1057,67

Tabela 1 - Preço e taxa de compra do tesouro IPCA+, em dezembro de 2022 (continuação)

<b>Tipo de Título</b>	<b>Data Vencimento</b>	<b>Data Base</b>	<b>Taxa Compra Manhã</b>	<b>PU Compra Manhã</b>
Tesouro IPCA+	15/05/2045	05/12/2022	6,04	1072,95
Tesouro IPCA+	15/05/2045	02/12/2022	5,93	1097,7
Tesouro IPCA+	15/05/2045	01/12/2022	6,06	1067,15

Fonte: elaborada com base em dados do Tesouro Direto (2024).

Conforme a Tabela 1, no dia 28 de dezembro de 2022, os valores do tesouro IPCA+, com vencimento em 15 de maio de 2045, taxa de IPCA + 6,21% ao ano (a.a.) e preço unitário de R\$1041,68. Esse valor já garante a rentabilidade contratada para o RPPS após um ano na marcação na curva (taxa garantida).

## 4.2 Empréstimos consignados

Para os empréstimos consignados, foi escolhida a taxa média de empréstimos consignados para servidores divulgado pelo Relatório de Economia Bancária do Bacen de 2022. O valor divulgado para novembro de 2022 foi de 1,97% ao mês (a.m.) (Bacen, 2023).

Tabela 2 – Estimativa da taxa de juros efetiva anual para crédito pessoal e consignado (amostra 2013.01 – 2019.12)

Variáveis	Modalidade de empréstimo			
	Consignado (1)	Consignado (2)	Pessoal (1)	Pessoal (2)
Sem rendimento	2,638*** (0,0228)	3,109*** (0,0949)	74,79*** (0,629)	62,34*** -1,029
Renda até 1 salário mínimo (s.m.)	2,548*** (0,0228)	3,161*** (0,0835)	54,53*** (0,366)	43,10*** (0,349)
Renda entre 1 e 2 s.m.	2,458*** (0,0228)	2,872*** (0,0788)	39,44*** (0,292)	26,86*** (0,257)
Renda entre 2 e 3 s.m.	2,216*** (0,0225)	2,639*** (0,0760)	28,82*** (0,257)	20,61*** (0,252)
Renda entre 3 e 5 s.m.	1,908*** (0,0222)	2,333*** (0,0775)	19,32*** (0,214)	12,68*** (0,241)
Renda entre 5 e 10 s.m.	1,434*** (0,0216)	1,779*** (0,0736)	9,501*** (0,163)	5,792*** (0,227)
Renda entre 10 e 20 s.m.	0,463*** (0,0179)	1,177*** (0,0677)	1,474*** (0,108)	0,300 (0,215)
Aposentado (INSS)	-0,959*** (0,0149)	0,0829*** (0,0188)	-0,545*** (0,104)	-4,930*** (0,313)
Servidor público	-2,524*** (0,0197)	-2,082*** (0,0206)	-11,40*** (0,131)	-9,206*** (0,122)
Trabalhador informal	-	-	2,069*** (0,0582)	
<i>Pull Request (Pr.) Default</i>	1,497*** (0,0279)		41,50*** (0,568)	
Educação financeira		-0,0865*** (0,00250)		-1,285*** (0,0124)
Constante	29,83*** (0,0629)	31,17*** (0,178)	109,1*** (0,422)	171,4*** (0,924)
Número de observações	20.518.626	1.863.378	24.093.347	3.750.840
R2	0,208	0,179	0,278	0,292

Tabela 2 – Estimativa da taxa de juros efetiva anual para crédito pessoal e consignado (amostra 2013.01 – 2019.12) (continuação)

Variáveis	Modalidade de empréstimo			
	Consignado (1)	Consignado (2)	Pessoal (1)	Pessoal (2)
Controle risco	Não	Sim	Não	Sim
Efeito fixo tempo	Sim	Sim	Sim	Sim
Efeito fixo municipal	Sim	Sim	Sim	Sim

\*Desvio padrão robusto em parênteses; \*\*\*p<0,001, \*\*p<0,05, \*p<0,1.

\*Todas as regressões são controladas para prazo, empréstimo, idade e gênero.

Fonte: Relatório de Economia Bancária (Bacen, 2022).

Para o empréstimo consignado, as taxas de juros recuam de 28,49% a.a. em média para indivíduos que possuem salários de até um salário mínimo, para 23,21% a.a. quando considerou-se apenas as pessoas com rendimentos acima de 20 salários mínimos.

### 4.3 Fundos de investimentos disponíveis

A começar pelos Fundos Cambiais, verificou-se que todos performaram abaixo da Selic. Uma desvalorização no dólar costuma impactar negativamente a rentabilidade destes fundos. A Figura 1 demonstra a rentabilidade dos fundos no ano de 2022.

Figura 1 - Rentabilidade dos melhores fundos cambiais no ano de 2022

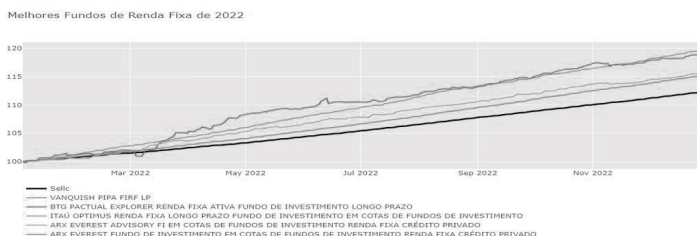
Melhores Fundos Cambiais de 2022



Fonte: elaborada com dados fornecidos pela CVM (2024).

Os fundos apresentaram alta volatilidade e baixa rentabilidade. Quando isso acontece, o investimento não é recomendável, haja vista que haverá menor retorno com maior risco em comparação com o investimento seguro em títulos públicos. Já em relação aos fundos de renda fixa, verificou-se que todos performaram acima da Selic.

Figura 2 - Rentabilidade dos melhores fundos de renda fixa no ano de 2022



Fonte: elaborada com dados fornecidos pela CVM (2024).

Neste caso, o investimento é recomendável. Acontece que o estudo ALM destacou a possibilidade de ganhos parecidos com títulos públicos, inclusive maior do que a taxa já garantida, pois a projeção de juros para o ano de 2023 foi de baixa pelo Comitê de Política Monetária (Copom). Além disso, fundos de renda fixa ainda possuem um forte risco de crédito por serem de gestores privados. Nestes termos, optou-se por não investir em fundos de renda fixa. Em relação aos fundos multimercado, similarmente aos fundos de renda fixa, verificou-se que todos performaram acima da Selic.

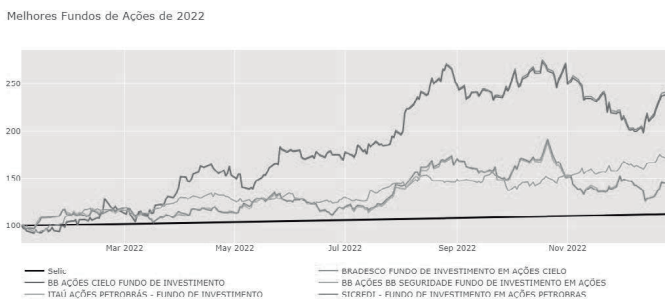
Figura 3 - Rentabilidade dos melhores fundos multimercado no ano de 2022



Fonte: elaborada com dados fornecidos pela CVM (2024).

O problema é que os fundos apresentaram alta volatilidade. Este fato traz um risco que afronta os princípios elencados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) nos investimentos em previdência, haja vista que expõe uma quantia financeira a uma volatilidade que não traz a prudência e a segurança necessárias para um investimento previdenciário de longo prazo. Em relação aos fundos de ações, verificou-se que todos performaram acima da Selic, como pode ser observado na Figura 4.

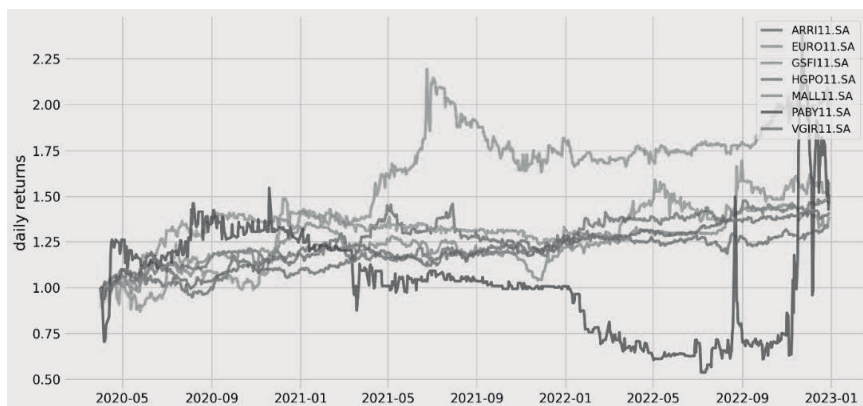
Figura 4 - Rentabilidade dos melhores fundos de ações no ano de 2022



Fonte: elaborada com dados fornecidos pela CVM (2024).

Seguindo a mesma lógica dos fundos multimercado, os fundos, apesar de apresentarem alta rentabilidade, também apresentaram alta volatilidade. Este fato faz com que os fundos não sejam adequados para investimentos para a previdência. Os fundos imobiliários, na linha do proposto pelo estudo de ALM, apresentaram boa rentabilidade e baixa volatilidade.

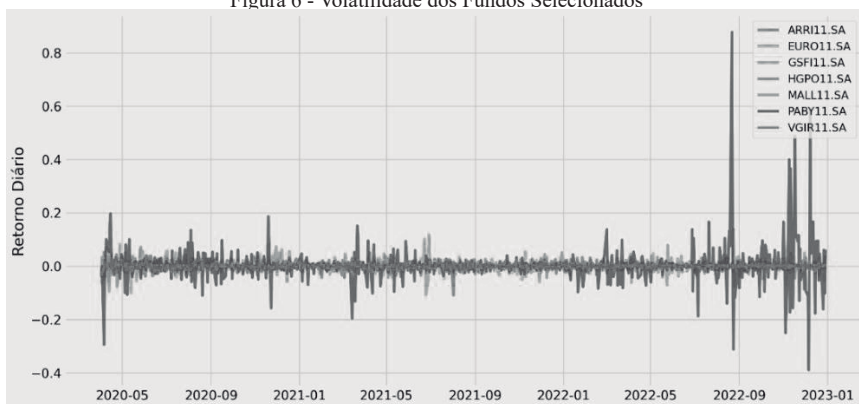
Figura 5 - Rentabilidade dos Melhores Fundos Imobiliários nos Anos de 2020 a 2022



Fonte: elaborada com base em dados da B3 (2024).

Ao analisar a Figura 5, verifica-se uma rentabilidade de cerca de 50% em todos os fundos. O destaque fica com o Fundo GSF11.SA, que apresentou retorno robusto acima dos 75%. Em seguida, apresenta-se a volatilidade.

Figura 6 - Volatilidade dos Fundos Seleccionados

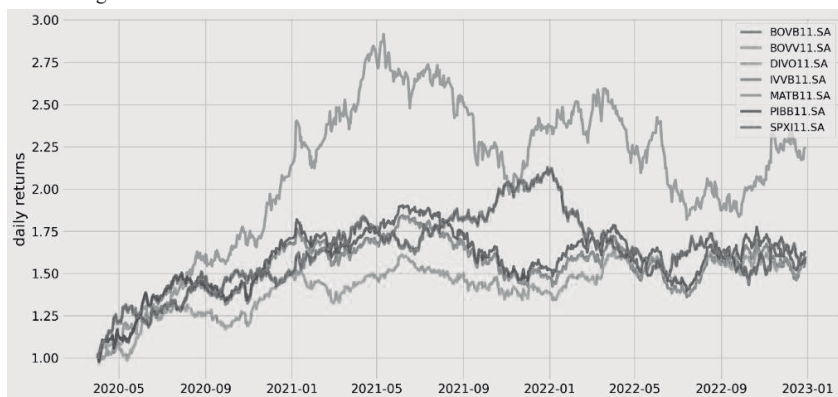


Fonte: elaborada com base no Banco de Dados da B3 (2023).

Em termos de volatilidade, apenas o fundo PABY11.SA alcançou volatilidade acima de 25%, mas esse também é um percentual aceitável. As boas práticas de governança sugerem uma volatilidade de até 25% (uma perda pequena), com pequenas variações acima ou abaixo desse percentual em tempos de inflação alta. A carteira, que contou com pesos fixos (14,57% por ativo), não otimizados, no ano de 2022, veio com 38% de retorno e 12,5 % de volatilidade.

Os Fundos de Índice (ETFs), apresentaram retorno acima de 50%. O destaque ficou com o Fundo MATB11.SA, que apresentou retornos extraordinários acima de 100%. Em seguida, buscou-se os retornos normalizados dos fundos selecionados:

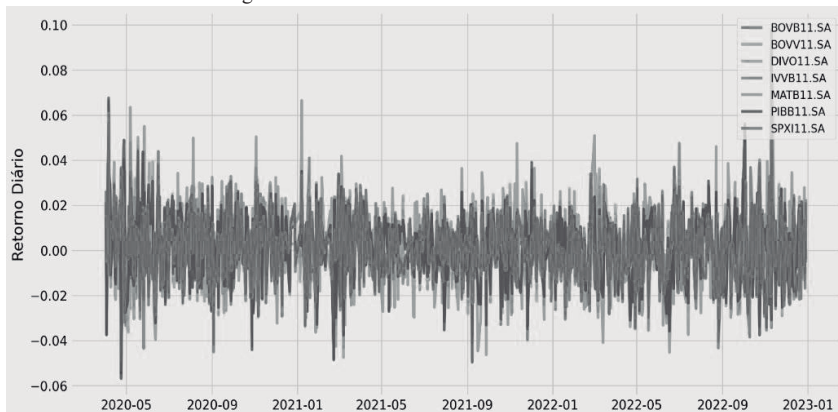
Figura 7 - Rentabilidade dos Melhores Fundos de Índice nos anos de 2020 a 2022



Fonte: elaborada a partir do Banco de Dados da B3 (2024).

A partir da figura, percebe-se que o MATB11 obteve a melhor performance em termos de retorno. Avançou-se, na sequência, para a análise da volatilidade da carteira.

Figura 8 - Volatilidade dos fundos selecionados

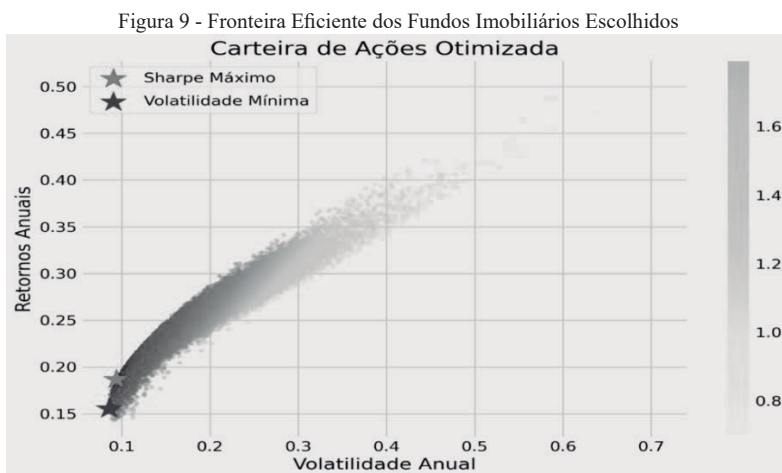


Fonte: elaborada a partir do Banco de Dados da B3 (2024).

Com exceção da volatilidade do fundo PIBB11.SA (perto de 12,5%), todos os fundos restantes apresentaram uma volatilidade comportada. A carteira, que contou com pesos fixos (14,57% por ativo), não otimizados, no ano de 2022, veio com -3% de retorno e 3,88 % de volatilidade.

#### 4.4 Otimização de investimentos de renda variável

Em termos de volatilidade, apenas o fundo PABY11.SA alcançou volatilidade acima de 25%. A fronteira eficiente dos ativos automaticamente direcionou uma pequena porcentagem para o Fundo PABY11.SA, além de analisar a covariância entre os ativos, haja vista que ele apresenta performance inferior aos outros seis na relação retorno-risco, o que não afetou a carteira no nível geral de risco. A figura abaixo trouxe o resultado.



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Conforme a figura, os retornos anuais situados na fronteira eficiente giraram em torno de 15% a 20%. O destaque ficou com a volatilidade, que ficou abaixo de 10%. Os pesos para cada ativo são descritos na tabela a seguir.

Tabela 3 - Percentual de Aplicação dos Fundos Analisados pela Fronteira Eficiente de Markowitz

<b>Fundo</b>	<b>Percentual de alocação</b>
ARRI11.SA	7.52
EURO11.SA	14.84
GSFI11.SA	12.21
HGPO11.SA	25.95
MALL11.SA	10.23
PABY11.SA	2.87
VGIR11.SA	26.38

Fonte: dados da pesquisa (2024).

A carteira trouxe uma volatilidade de 9% e retorno de 16%. O resultado está alinhado aos estudos já realizados em finanças (Agarwal et al., 2006; Carmargo, 2023; Castro (2014); Haeser, Gomes, 2008; Markowitz, 1952; Pavlou, Doumpos, Roriz, 2018; Zopounidis, 2018). Em todos os estudos foi constatada uma melhora na relação entre o retorno e o risco do investimento.

Assim, o passo posterior foi testar os algoritmos mono-objetivo e multiobjetivos de otimização. Dos quatro algoritmos testados, a melhor performance em termos de Índice de Sharpe foi a do algoritmo da evolução diferencial, conforme demonstrado na tabela a seguir.

Tabela 4 – Performance dos algoritmos testados

<b>Algoritmo</b>	<b>Retorno</b>	<b>Risco</b>	<b>Índice de Sharpe Simplificado</b>
Genético	70,23	21,74	3.23
PSO	71%	22,13%	3.24
Evolução Diferencial	66%	20.28%	3.28
NSGA2	68%	20,74%	3.27

Fonte: dados da pesquisa (2024).

É importante destacar que esse percentual de retorno, que varia entre 60% e 70%, refere-se a um período de 3 anos. Ao fazer uma média ponderada anual, o valor cai para 23% em 12 meses. O Índice de Sharpe simplificado, que pondera risco e retorno, trouxe um valor final de 3.28 pontos. A carteira criada pelo algoritmo da evolução diferencial veio com os seguintes pesos:

Tabela 5 - Percentual de Alocação do Algoritmo da Evolução Diferencial

<b>Fundo</b>	<b>Percentual de alocação</b>
ARRI11.SA	10,81%
EURO11.SA	17,22%
GSFI11.SA	12,06%
HGPO11.SA	17,91%
MALL11.SA	9,46%
PABY11.SA	3,11%
VGIR11.SA	29,40%

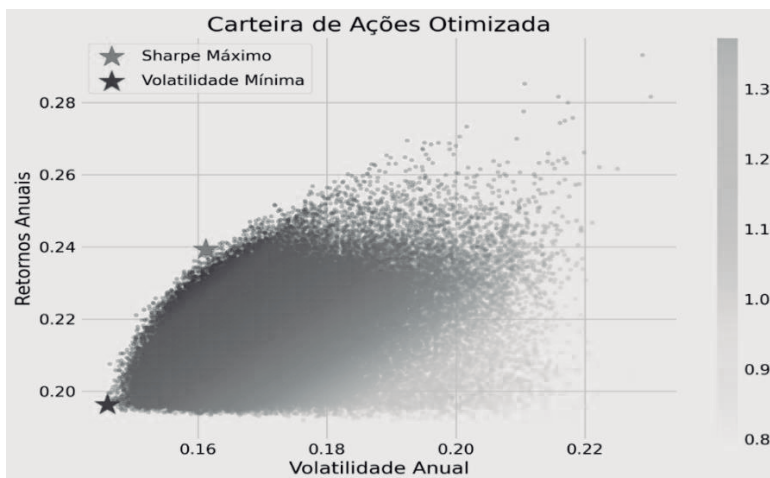
Fonte: dados da pesquisa (2024).

A maior porcentagem foi direcionada para o Fundo VGIR11.SA, com cerca de 29,40% da carteira. Outros dois fundos de destaque foram o Euro11.SA e o HPO11.SA que, juntos, representaram cerca de 35% do total investido. O retorno alcançado foi de 25,37% e a volatilidade de 7,98%.

Em resumo, partiu-se de um retorno de 16% e 9% de volatilidade com Markowitz e finalizou-se com 25% de retorno e 8% de volatilidade com os algoritmos. Não há evidências de regimes de previdência com o último percentual de performance, nem ao somar as rentabilidades dos anos de 2021, 2022 e 2023, conforme será apresentado.

Já os Fundos de Índice, que são compostos por muitos ativos, já na primeira fase, de escolha de investimentos, apresentaram um excelente retorno com baixo risco. O desafio da otimização, que vem para cumprir o segundo objetivo deste estudo, melhorou ainda mais o resultado, diminuindo o risco do investimento e aumentando o retorno. O primeiro passo foi o cálculo da fronteira eficiente sem o uso de algoritmos.

Figura 10 - Fronteira Eficiente dos fundos ETF selecionados



Fonte: elaborada a partir do Banco de Dados da B3 (2024).

Conforme a figura, os retornos situados na Fronteira Eficiente giraram em torno de 20% a 24%, com uma volatilidade abaixo de 16%. Os pesos para cada ativo são descritos na tabela a seguir.

Tabela 6 - Percentual de Alocação dos Fundos de Índice Pela Fronteira Eficiente

Fundo	Percentual de alocação
BOVB11.SA	6,15
BOVV11.SA	2,25%
DIVO11.SA	40,66%
IVVB11.SA	38,9%
MATB11.SA	0,89%
PIBB11.SA	3,2%
SPXI11.SA	7,94%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

O maior percentual alocado em relação ao desempenho retorno/risco foi no ativo DIVO11.SA, com cerca de 40,66% dos recursos. A carteira veio com uma volatilidade de 15% e retorno de 20%. O passo posterior foi testar os algoritmos de otimização. Dos quatro algoritmos testados, a melhor performance nos termos do Índice de Sharpe simplificado (retorno (/) risco) foi a do algoritmo da evolução diferencial, conforme demonstrado a seguir.

Tabela 7 - Performance dos algoritmos testados

Algoritmo	Retorno	Risco	Índice de Sharpe
Genético	99,23	39,17	2.5301
PSO	115%	44,94%	2.5654
Evolução Diferencial	86,17%	33%	2.5849
NSGA2	99,22%	38,44	2.5809

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Destaque-se que este percentual de retorno é referente ao período de 3 anos. Ao fazer uma média ponderada anual, o valor cai para 32,12% em 12 meses. A escolha do Índice de Sharpe simplificado, que pondera risco e retorno, trouxe um índice bem alto na evolução diferencial, cerca de 2.5840. O algoritmo Evolução Diferencial, que obteve a melhor performance, também foi o escolhido para realizar o teste real de rentabilidade no ano de 2023.

Tabela 8 - Percentual de alocação do algoritmo da evolução diferencial

Fundo	Percentual de alocação
BOVB11.SA	0,73%
BOVV11.SA	0,91%
DIVO11.SA	18,02%
IVVB11.SA	5,13%
MATB11.SA	44,87%
PIBB11.SA	0,32%
SPXI11.SA	29,99%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

A maior parte do investimento foi alocado no Fundo MATB11.SA, com 44,87% dos recursos. O Fundo SPXI11.SA também recebeu uma quantia considerável, com 29,99% da parcela direcionada para o setor. O retorno ficou em 32,12% e o risco caiu para 5,24, em 12 meses.

#### 4.5 Teste real de rentabilidade

O valor possível de investimento do IPREV-SC foi aplicado em uma carteira de investimentos que passou por todas as etapas financeiras propostas neste estudo: análise macroeconômica preliminar, análise de valor, estudo de ALM, avaliação de riscos e otimização. Com dados reais do mercado, a possível carteira investimentos foi submetida ao mercado de valores mobiliários, na exata proporção calculada na etapa do estudo de ALM. Os recursos foram investidos parte em títulos públicos (89%), parte em empréstimos consignados (1%), parte em fundos imobiliários (5%) e parte em Fundos de Índice (5%).

O intuito deste teste foi verificar a rentabilidade do investimento de forma prática. Uma coisa é analisar dados históricos e chegar a conclusões, outra é testar a estratégia com dados reais e concomitantes, submetendo-se a riscos diversos. Os resultados reais poderão ser avaliados pelo IPREV-SC na consecução de uma carteira própria de investimentos. Considerando o valor de R\$ 113.386.783.364,38, foram obtidas as seguintes rentabilidades.

Tabela 9 – Carteira de investimentos sugerida

Tipo	Segmento	Percentual de alocação	Rentabilidade em 2023	Rentabilidade média
Renda Fixa	Títulos do Tesouro Direto	89%	25%	24,667% (0.89*0.25+0.01*0.2974+0.05*0.211+0.05*0.213)
	Empréstimo Consignado	1%	29,74%	
Renda Variável	Fundos Imobiliários	5%	21,1%	
	Fundos de Índice	5%	21,3%	

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Em relação aos títulos públicos, considerando que o valor de compra em 28 de dezembro de 2022 foi de R\$1.041,28 e o valor de venda em 28 de dezembro de 2023 foi de R\$1.281,02, a rentabilidade alcançada foi de  $(1.281.02/1.021.88)$ , o que perfaz um percentual de 1.2535 ou 25,35%. Considerando que os Títulos do Tesouro Direto (NTNB) representaram 89% de toda a carteira, a rentabilidade alcançada foi de 89% de R\$ 113.386.783.364,38, o que perfaz um valor de R\$25.590.984.681,60, cerca de R\$25 bilhões e meio em um ano.

Considerando a rentabilidade de 29,74% média em relação aos empréstimos consignados, que representaram 1% de toda a carteira, o valor total foi de 29,74%% de R\$ 1.133.867.833,64, o que perfaz um valor de R\$ 337.212.293.72. Os Fundos Imobiliários, que representaram 5% de toda a carteira, tiveram o valor direcionado para o investimento de R\$ 5.669.339.168,21, assim, a rentabilidade gerada foi de R\$ 1.196.230.564.494209. Por fim, ao aplicar o percentual de 5% nos Fundos de Índice, houve um retorno de R\$ 1.207.569.242,83. O valor final de rentabilidade de todos os produtos somados foi de R\$ 28.331.996.782,64.

A meta atuarial média no período foi de 9,62%. Considerando os dados analisados, verificou-se que a maioria dos RPPS atingiram ou ultrapassaram a meta, 96% dos RPPS. Quase 7% da amostra de RPPS analisados tiveram seus rendimentos acima de 15% no ano e, mesmo com o cenário mais propício para alcançar a meta, 0,84% dos institutos tiveram rendimento próximo a zero ou negativo.

No ano de 2021 a maioria dos RPPS (95%) tiveram retorno de suas carteiras individuais entre 3,39% e -2,29%. No ano de 2022, 51,02% dos institutos tiveram rentabilidade entre 5% e 9%. Já em 2023, a maior parte dos RPPS analisados (89%) tiveram retorno de suas carteiras entre 10% e 15%. Na média das 20 melhores rentabilidades o retorno foi de 18,24% e, analisando a média das 20 rentabilidades mais baixas, o retorno chegou a 2,34%.

Considerando 9,62% como a meta de rentabilidade média a ser alcançada (valor médio apurado nos RPPS brasileiros), o valor alcançado superou o percentual em 24,667% (-) 9,62% (=) 15.0470%. Com base no valor disponível de R\$ 113.386.783.364,38, esse percentual representa R\$ 13.044.809.265,67 ou cerca de 13 bilhões de reais.

## 5 CONCLUSÃO

O estudo teve por objetivo investigar se investimentos realizados de forma adequada e otimizada podem diminuir o problema do déficit previdenciário catarinense. Para isso, foram relacionados três pressupostos básicos. Primeiramente, que o estudo integrado entre ativos e passivos previdenciários traz mais segurança e adequabilidade ao instituto de previdência. Assim, avaliar o tipo de passivo e qual seria o ativo ideal para honrar com o seu respectivo pagamento de forma tempestiva é essencial para um regime de previdência sustentável. Na linha do proposto por esses estudos, os resultados demonstraram boa performance já na primeira fase. Houve um caso especial nos Fundos Imobiliários, que já desempenharam com 38% de retorno e 12,25% de volatilidade sem otimização, apenas com boas escolhas.

Já o segundo pressuposto é que o uso de inteligência artificial pode contribuir na escolha e na otimização de investimentos. O pressuposto também foi confirmado. No caso dos Fundos de Índice (ETFs), partiu-se de um retorno não otimizado, de -3% de retorno com 3,88% de volatilidade, para um retorno de 20% e 15% de volatilidade com Markowitz e finalizou-se com 32,12% de retorno e 5,24% de volatilidade com os algoritmos. Conforme já destacado, não há evidências de regimes de previdência com esse último percentual de performance, nem ao somar as rentabilidades do melhor instituto do Brasil nos anos de 2021, 2022 e 2023.

O terceiro pressuposto traz o fato de que as premissas devem ser testadas em um cenário real de investimento, de forma a demonstrar os

benefícios financeiros gerados em uma realidade prática. Mesmo sendo realizado em 2022, com dados históricos, as escolhas cuidadosas e o processo de otimização de pesos realizado trouxeram uma performance ao longo de 2023 que superou os próprios dados históricos.

No cenário real, no ano de 2023, foram alcançadas rentabilidades acima de 20% em todos os produtos. O valor do benefício gerado ao IPREV-SC foi de cerca de R\$28,3 bilhões, quantia que supera o déficit financeiro do instituto, a meta atuarial e ainda gera recursos vultosos para uma previdência que seja mais sustentável e segura para os beneficiários.

O benefício financeiro gerado ao RPPS-SC foi maior que o esperado, haja vista que o estudo de ALM apresentou produtos com baixa volatilidade, muito retorno e fácil liquidez. Tanto a utilização da fronteira eficiente quanto a utilização do algoritmo da evolução diferencial mostraram-se eficientes na escolha da ponderação de um portfólio de fundos de previdência e seus respectivos pesos. O ALM utilizado junto com algoritmos otimizadores superou a rentabilidade histórica, além de trazer opções seguras e rentáveis para o IPREV-SC.

A pesquisa demonstra que estratégias fundamentadas e tecnicamente adequadas podem superar as metas atuariais e gerar sustentabilidade financeira para regimes previdenciários como o do Instituto de Previdência de Santa Catarina. O artigo também apresenta contribuições práticas ao enfatizar como os métodos propostos podem ser aplicados em outros regimes previdenciários para mitigar problemas estruturais semelhantes. Portanto, conectou-se os achados empíricos ao referencial teórico, enfatizando o papel da inteligência artificial e de abordagens científicas na modernização da gestão pública.

Como contribuição, destaca-se também a aplicabilidade da solução aqui apresentada em diferentes contextos previdenciários. Portanto, como sugestão de estudos futuros, recomenda-se avaliar outros cenários, como o federal e o municipal, bem como outros estados como possibilidade de estudos comparativos, haja vista que os benefícios financeiros com o uso de

técnicas de gestão entre ativos e passivos, junto da otimização multiobjetivo, podem ser ainda mais abrangentes. Comparativos com outros regimes previdenciários e *benchmarks* internacionais também são encorajados.

## REFERÊNCIAS

AGARWAL, A.; HAZAN, E.; KALE, S.; SCHAPIRE, R. Algorithms for portfolio management based on the Newton method. **ACM International Conference Proceeding**, v. 148, p. 9-16, 2006.

ASSAF NETO, A. **Mercado Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

BALL, R.; BROWN, P. **An empirical evaluation of accounting income numbers**. London: Journal of Accounting Research 6, p. 159-177, 1968.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Atas do Comitê de Política Monetária - Copom - 253ª Reunião** - 21-22 março, 2023, Departamento Econômico (DEPEC), Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/publicacoes/atascopom/22032023> Acesso em: 22 mar. 2023.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Relatório de Economia Bancária**, Gerin, Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/content/publicacoes/relatorioeconomiabancaria/reb2022p.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2024.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Relatório Focus, Gerin**, Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/publicacoes/focus/17032023>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BARTH, M. E.; BEAVER, W. H.; LANDSMAN, W. R. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, p. 77-104, 2001.

BEAVER, W. H. The information content of annual earnings announcements. **Journal of Accounting Research**, p. 67-92, 1968.

BRASIL. **Conselho Monetário Nacional. Resolução nº 4.963/2021**. Brasília: CMN. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília: Assembleia Constituinte, 1988. Disponível em: <http://goo.gl/FPCa2T>. Acesso em: 22 mar. 2023.

BRASIL. Tesouro Direto. **Preços e taxas dos títulos ipca, pré e pós-fixados**. Brasília: Tesouro Direto, 2022. Disponível em: <https://www.tesouro-direto.com.br/titulos/precos-e-taxas.htm>. Acesso em: 22 mar. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Relatório resumido da execução orçamentária do governo federal e outros demonstrativos**. Brasília: STN, 2013. Disponível em: <http://goo.gl/ozcI8o> Acesso em: 22 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Anuário Estatístico da Previdência Social 2013**. Brasília: MPS, 2014. Disponível em: <http://migre.me/tnG3d>. Acesso em: 29 mar. 3/2023.

BRASIL. **Relatório de avaliação atuarial do regime próprio de previdência social da União: servidores, aposentados e pensionistas civis dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário**. Brasília: MPS, 2015. Disponível em: <https://goo.gl/RUhwPB>. Acesso em: 22 mar. 2023.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Moderna teoria de portfólios: É possível captar, na prática, os benefícios decorrentes de sua utilização? **Resenha BM&F**, v. 128, p. 19-34. 1998.

CAMARGO, L. F. Algoritmo Hill Climbing como ferramenta de otimização de uma carteira de Investimentos em Previdência Pública. Encontro Brasileiro de Administração Pública, 10. **Anais**. Brasília, DF, SBAP, 2023.

CAMARGO, L. F. Value Relevance de resultados divulgados no preço de ações de empresas extrativas. Encontro Brasileiro de Finanças, 22. **Anais**. Vitória, ES, EBFIn, 2022.

DUAN, Y. C. A Multi-Objective Approach to Portfolio Optimization, **Rose-Hulman Undergraduate Mathematics Journal**, v. 8, n. 1, 2007.

ELSHANDIDY, T. Value Relevance of Accounting Information: Evidence from an Emerging Market. **Advances in Accounting**, v. 30, n. 1, p. 176-186, 2014.

FAMA, E.; FRENCH, K. Common risk factors in the returns on stocks and bonds. **Journal of Financial Economics**, v. 33, n. 1, p. 3-56, 1993.

FISHER, I. **The Theory of Interest, as Determined by Impatience to Spend Income and Opportunity**. New York: The Macmillan Company. 1930.

FONTOURA, A.; HADDAD, D.; BEZERRA, E. A Deep Reinforcement Learning Approach to Asset-Liability Management. Brazilian Conference on Intelligent Systems, 8. **Anais**. Salvador, BA, p. 216-221, 2019.

GALDI, F. C.; LOPES, A. B. Relação de longo prazo e casualidade entre o lucro contábil e o preço das ações: evidências do mercado latino-americano. **Revista de Administração**, v. 43, n. 2, 2008.

HAESER, G.; GOMES, M. (2008) Aspectos Teóricos de Simulated Annealing e um Algoritmo duas Fases em Otimização Global. **Trends in Computational and applied Mathematics**, v. 9, n. 3, p. 395-404, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**. IBGE, 2015. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9127-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios.html>. Acesso em: 12 dez. 2023.

KRINK, T; PATERLINI, S. **Differential evolution for multiobjective portfolio optimization**. Center of Economic Research. RECent, v. 21, 2008.

LUZ, R. R. **Asset-liability management como ferramenta para a gestão coordenada de ativos e passivos no regime de previdência complementar do estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional. FGV. 2019.

MARKOWITZ, H. Portfolio Selection. **Journal of Finance**, v. 7, n. 1, p. 77-91, 1952.

MTE. **Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED)**, 2016. Disponível em: <https://portalfat.mte.gov.br/programas-e-acoes-2/caged-3/>. Acesso em: 12 dez.2023.

MITRA, G.; SCHWAIGER, K. **Asset and Liability Management Handbook**. EUA: Palgrave Macmillan, 2011.

NOGUEIRA, N. G. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política de Estado**. Brasília: Ministério da Previdência Social, 2012.

OHLSON, J.A. Earnings, book values and dividends in equity valuation. **Contemporary Accounting Research**, v. 11, p. 661-687, 1995.

OLIVEIRA, A. D. de. **Modelo de Administração de Ativos e Passivos - Uma Abordagem de Otimização Estocástica**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2014.

PAVLOU, A; DOUMPOS, M; ZOPOUNIDIS, C. The robustness of portfolio efficient frontiers: A comparative analysis of bi-objective and multi-objective approaches. **Management Decision**, v. 57, 2018. DOI 10.1108/MD-02-2018-0129.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I. M. et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-97.

RORIZ, A. V. **Há perdas por ineficiência nas carteiras de investimentos dos regimes próprios de previdência municipais?** 2018. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2018.

SANTA CATARINA. **Relatório de avaliação atuarial do regime próprio de previdência social de Santa Catarina: servidores, aposentados e pensionistas civis dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário**. Santa Catarina: IPREV, 2023.

SANTOS, S. I. F. dos; LIMA, D. V. de. Perspectiva de adoção de modelos de Asset and Liability Management (ALM) em Regimes Próprios de

Previdência Social. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis e Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos da FEA**, v. 6, n. 1, p. 21-43, 2019.

SARQUIS, A. M. F.; FRIGERI, C. A.; SOUSA, D. de A. **O Controle Externo dos Regimes Próprios pelos Tribunais de Contas**. São Paulo. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/o-controle-externo-dos-regimes-proprios-pelostribunais-de-contas.pdf>. Acesso: 12 nov. 2021.

SHARPE, W. F. Capital Asset Prices: a theory of market equilibrium under conditions of risk. **Journal of Finance**, v. 19, p. 425-442, 1964.

SILVA, S. S. **Avaliação da Eficácia dos Modelos de Asset Liability Management e Liability Driven Investment para um Fundo de Pensão Brasileiro**. Belo Horizonte: Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração) - UFMG- Universidade Federal de Minas Gerais. 2015.

VARANTA, J. M.; SANTOS, J. C. de S.; MELLO, E. M. **O mercado de renda fixa no Brasil: conceitos, precificação e risco**. São Paulo: Saint Paul. 2019.

WISE, A. J. The matching of assets to liabilities. **Journal of the Institute of Actuaries**, v. 111, n. 3, p. 445-501. 1984.

WYNNE, M. A. Core Inflation: a review of some conceptual issues. **European Central Bank**, Working Paper n. 5, 1999.

# ***Accountability* nos tribunais de justiça estaduais da Região Centro-Oeste: retrato dos portais eletrônicos**

*Accountability* in the justice state courts of the  
Central-West Region: portrait of electronic portals

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i1.948>

**Thieza Vidal de Almeida**<sup>1</sup>

**Aline Dietrich Ramos**<sup>2</sup>

**Silvio Paula Ribeiro**<sup>3</sup>

**Gemael Chaebo**<sup>4</sup>

## **RESUMO**

O artigo teve como objetivo principal avaliar a capacidade de construção da *accountability* nos portais eletrônicos dos Tribunais de Justiça estaduais (TJs) da Região Centro-Oeste brasileira. De forma específica, verificou o cumprimento da resolução de nº 260/2018 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que estabelece o *ranking* de transparência e busca valorizar os tribunais com melhor desempenho no fornecimento de informações de forma clara e organizada. Avaliou-se desta forma, as condições para a: prestação de contas, transparência e participação/interação (dimensões da *accountability*), sendo esta a

1 Graduada em direito pela Universidade Católica Dom Bosco (UCDB). Mestranda em administração pública pela rede Profiap, na Escola de Administração e Negócios (Esan) da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Atualmente é analista judiciário - Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. Tem experiência na área de direito, com ênfase em direito. E-mail: thieza.vidal@ufms.br

2 Graduada em direito pela Universidade Católica Dom Bosco (UCDB). Especialista em direito constitucional e direitos humanos pela Faculdade Internacional Signorelli (Fisig). Mestranda em administração pública pela rede Profiap, na Escola de Administração e Negócios (Esan) da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Atualmente é analista área fim, Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. E-mail: alinedietrich15@gmail.com

3 Graduado em ciências contábeis pela Fundação Educacional de Votuporanga (FEV). Especialização em administração contábil e controladoria pelo Centro Universitário de Votuporanga (Unifev). Mestre em engenharia da produção pela Universidade Metodista de Piracicaba (Unimep). Doutor em ciências contábeis Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Atualmente é professor associado na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), campus de Três Lagoas e docente no mestrado profissional em administração pública (Profiap/Esan/UFMS) e no mestrado em ciências contábeis (Esan/UFMS). E-mail: spribeiro@hotmail.com

4 Graduado em administração pelo Centro Universitário de Campo Grande (Unaes). Mestre em administração pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), com ênfase em agronegócio. Doutor em administração pela Universidade de Brasília (UnB). Atualmente é professor associado 1, do curso de administração da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), campus de Nova Andradina e professor no Mestrado Profissional em Administração Pública (Profiap/UFMS). E-mail: gemael.chaeb0@ufms.br

base teórica que ampara este estudo. A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa documental nos portais eletrônicos dos tribunais de justiça da Região Centro-Oeste. A análise foi estabelecida a partir de um protocolo adaptado, e assim, foram definidas três classificações de capacidade de construção de *accountability*: baixa, média e alta. Os resultados apontam para média de *accountability* nos tribunais de Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul e alta capacidade no Distrito Federal, no que tange à dimensão da prestação de contas. Quanto à transparência e participação/interação, todos os tribunais da região tiveram alta capacidade de *accountability*. No entanto, da análise dos dados, concluiu-se que não basta apenas a disponibilização de informações se ausentes a clareza, facilidade e utilidade, uma vez que, especialmente no tribunal do Mato Grosso do Sul, é necessário o fortalecimento da *accountability* social. A principal contribuição foi considerar que os TJs pesquisados devem disponibilizar didaticamente as informações, nos seus respectivos sítios eletrônicos, à luz da *accountability*.

**Palavras-chave:** *accountability*; transparência; tribunais de justiça.

## ABSTRACT

The paper aims to analyze the ability to build accountability on the electronic portals of the State Courts of Justice (TJ) in the Midwest Region. Specifically, it seeks to verify compliance with Resolution no. 260/2018 of the National Council of Justice (CNJ), which establishes the transparency ranking and aims to highlight courts with better performance in providing information clearly and in an organized manner. Data collection was carried out through documentary research on the electronic portals of the courts of justice, based on the analysis model established in an adapted protocol, with criteria defined in three capacity classifications: low, medium, and high. Thus, the study evaluated the conditions for accountability in terms of: accountability, transparency, and participation/interaction (dimensions of accountability). The results indicated a medium capacity for accountability in the Courts of Goiás, Mato Grosso, and Mato Grosso do Sul, and a high capacity in the Federal District, regarding the dimension

of accountability. Regarding transparency and participation/interaction, all courts in the region showed a high capacity for accountability. However, from the data analysis, it was concluded that the mere provision of information is not sufficient if clarity, ease, and usefulness are lacking. Especially in the case of the Mato Grosso do Sul court, there is a need to strengthen social accountability. The main contribution was to consider that the TJ surveyed should make information available in a more didactic way, on their respective websites, in light of accountability.

**Keywords:** bidding and contracts; public advocacy; technical duties; effective provision positions; public tender.

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



Data de submissão: 28/03/2024

Data de aprovação: 04/11/2024

Data de versão final: 28/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

A governança na administração pública brasileira foi um dos pontos elementares da reforma do Estado (Oliveira; Flôres; Pinto, 2020). A nova forma de gerenciar o ente público, prevista na reforma do Estado, chamada de *The New Public Management*, passou a ser mais eficiente, de acordo com os avanços tecnológicos, descentralizada e com foco nos resultados, surgindo uma participação mais direta da sociedade (Bresser, 1997). Esse modelo destaca a importância dos resultados e requer do gestor público um desempenho eficiente, transparência e excelência na entrega dos serviços públicos. Busca inovação e estabelece novos padrões de responsabilidade para a administração pública.

As tecnologias da informação e comunicação, incluindo a *internet* e redes de computadores, estabeleceram as bases para o surgimento da sociedade do conhecimento. O governo eletrônico representa o principal meio de interação entre sociedade, empresas e governo (Pinho; Raupp,

2011). Conforme Agostineto e Raupp (2009) o uso da *internet* propiciou aos governos uma oportunidade singular de abertura dos meios de relacionamento com a sociedade, acarretando a criação de novos serviços, com maior qualidade, menor custo, promovendo uma participação mais efetiva do cidadão na administração pública, seja através de críticas ou sugestões.

A possibilidade de exercer formas de controle e responsabilização (*accountability*) sobre a gestão pública aprimora o desempenho dos órgãos, assim como torna mais democratizada a ação dos agentes públicos, mas para isto, é necessária a transparência. A *accountability* configura-se como um instrumento democrático importante, que permite a avaliação dos progressos alcançados pelo governo durante determinado período. A conduta inadequada e má administração dos governos locais exercem um impacto significativo na vida das pessoas, o que aumenta a necessidade de estabelecer esses controles (Vieira *et al.*, 2018).

O patrimonialismo brasileiro está visceralmente ligado à cultura da ausência de *accountability* na relação entre os governantes e a sociedade. Na definição de Bresser Pereira (1997, p. 10) “patrimonialismo significa a incapacidade ou a relutância do príncipe em distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados”. Conforme Pinho e Raupp (2011), no patrimonialismo, o governante trata a administração política como seu assunto pessoal, igualmente como explora a posse do poder político como um predado útil de sua propriedade privada, cujas esferas pública e privada se confundem nas práticas dos governantes.

Como resposta ao histórico patrimonialismo brasileiro, a Constituição Federal de 1988 (CF/88), no artigo 70 estabelece o dever de prestação de contas pelo uso de recursos públicos, bem como prevê o princípio da publicidade no artigo 37, dentre aqueles que regem a administração pública (Brasil, 1988). Segundo Pinho e Sacramento (2009), o cenário político brasileiro mudou substancialmente com a atual Constituição Federal, em que a democracia se consolidou e as reformas no aparelho do Estado foram empreendidas com a promessa de tornar a administração pública mais eficiente e, inclusive, mais controlável.

Neste sentido, é importante destacar que a administração pública possui a obrigação legal de divulgar suas informações, tanto quantitativas quanto qualitativas, relacionadas à gestão pública. Isso vai além de simplesmente fornecer dados, mas de fornecer informações com qualidade, tempestividade, relevância e clareza. As Leis Complementares nº 101/2000 (Brasil, 2000), Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei Complementar nº 131/2009 (Brasil, 2009) e a Lei da Transparência, reunidas criaram um movimento de mudança entre administrador e administrado, estimulando uma cultura de transparência e responsabilidade – cultura de *accountability*.

Posteriormente a Lei nº 12.527/11, em vigor desde 16 de maio de 2012, conhecida como “Lei de Acesso à Informação” regulamenta o direito constitucional de acesso às informações de caráter público. Além disso, essa norma trouxe ferramentas que possibilitam a qualquer pessoa, sem necessidade de justificativa, ter o acesso à informação de seu interesse, desde que pública (Brasil, 2011). Essas três leis representam os marcos que regulamentaram os dispositivos da CF/88, no que diz respeito à transparência.

Para existir a *accountability* e a transparência são necessários canais de acesso e comunicação ao que acontece dentro do serviço público. Para este estudo, foi considerado como um canal de acesso os portais eletrônicos dos tribunais de justiça da Região Centro-Oeste brasileira, que compreende os estados de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás e Distrito Federal. Portal eletrônico é uma página na *internet* em que todos os serviços e informações de uma entidade podem ser acessados. Pode ser considerado o “cartão de visitas” ou “palanque eletrônico”, que permite divulgar ideias em tempo real. É ainda um canal de comunicação entre governos e cidadãos que os possibilita exercitar a cidadania e aperfeiçoar a democracia (Pinho, 2002). Contudo, Raupp e Pinho (2023) consideram que o patrimonialismo e o formalismo, ainda são considerados barreiras para a adoção dos portais que refletem na descontinuidade de práticas de prestação de contas, transparência e participação.

Desta forma, este artigo tem como objetivo principal avaliar a capacidade de construção da *accountability* nos portais eletrônicos dos Tribunais de Justiça estaduais (TJs) da Região Centro-Oeste brasileira. De forma específica, verificar o cumprimento da resolução 260/2018 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2018) que estabelece o *ranking* de transparência e busca valorizar, com prêmios e oferecendo o selo de qualidade, aos tribunais com melhor desempenho no fornecimento de informações de forma clara e organizada. Segundo o CNJ (2024), um critério importante a ser avaliado é a acessibilidade dos portais eletrônicos dos tribunais na *internet*.

A justificativa principal do estudo está em diagnosticar as falhas presentes nos portais no que se refere à ausência de informações necessárias a realizar o controle das ações públicas pela sociedade, entendendo que esse descumprimento afeta as possibilidades de um controle efetivo. E seguindo, na expectativa da realização desses controles, em que o resultado das ações dos órgãos da administração pública seja otimizado (Cruz; Marques, 2014). Ainda se justifica do modo como são obtidas as informações que se tornam insumos ao controle social. O entendimento de quais canais seriam mais efetivos a realizar o controle torna este estudo uma possibilidade de esclarecer essa demanda, incluindo os portais como um acesso viável a conhecer as entranhas do serviço público. Inclusive, Vieira *et al.* (2018) afirmaram que poucos estudos se debruçaram sobre a análise dos portais eletrônicos como uma forma de alcançar a transparência pública e, por conseguinte, a *accountability*.

## 2 ACCOUNTABILITY NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA

Em 12 de junho de 1990, Anna Maria Campos, publicou um estudo com o título “*Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português?” Trinta e quatro anos depois, ainda não se tem uma tradução adequada. A palavra *accountability* está ligada a responsabilização e prestação de contas, prestação de contas como forma de controle social. Existe

um vínculo entre *accountability* e a necessidade de proteger o cidadão da má conduta burocrática (Campos, 1990).

A ideia contida na palavra *accountability* traz implicitamente, a responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigida prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público ou no privado. Assim, envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo (Pinho; Sacramento, 2009).

O termo *accountability*, também pode ser entendido como uma forma de proteção contra abusos de poder do Estado perante os cidadãos. É fundamental ressaltar o quanto está intrinsecamente aderente com a democracia, em virtude, da medida que, a democracia se fortalece, aumenta o interesse pela *accountability*. Assim, pode ser entendida como um princípio da democracia, garantindo o exercício do poder com transparência e em conformidade com as leis, sendo essencial para manter a confiabilidade na Administração Pública (Raupp, 2016).

Contudo, o Estado é fortemente influenciado pelo patrimonialismo, onde há confusão entre as esferas pública e privada e uma democracia delegativa, na qual o povo concede amplos poderes ao seu líder (Pinho; Raupp, 2011), é ainda mais evidente a fragilidade da *accountability* no que diz respeito ao Poder Judiciário. Isso se deve ao fato de que os cargos nesse setor não são preenchidos por meio de processos democráticos, e o controle exercido pelo cidadão é ainda menor, uma vez que esses cargos são amparados por garantias constitucionais de independência e autonomia.

Segundo Tomio e Robl Filho (2013), a *accountability* vertical típica (eleitoral), por meio da eleição, os cidadãos sancionam os agentes estatais em virtude da avaliação de seus atos e pelos resultados promovidos por representantes e autoridades eleitos. Já a vertical (social), as organizações da sociedade e a imprensa sancionam, por meio de denúncias e exposição pública, agentes estatais eleitos ou não eleitos. Por sua vez, a horizontal/

institucional ocorre quando agentes estatais, individuais ou coletivos, podem requerer informações e justificações de outros agentes estatais, além de poder sancioná-los. Dentro da horizontal/institucional está inserida a judicial. Importante ressaltar que o principal tipo de agente de *accountability* horizontal independente é o poder Judiciário.

Nesse sentido, para Tomio e Robl Filho (2013), a *accountability* horizontal/institucional judicial é subdividida em: (i) decisional, que significa a possibilidade de requerer informações e justificações dos magistrados pelas decisões judiciais, além de aplicar uma sanção por essas decisões; (ii) comportamental, que reside na responsividade dos juízes pela sua conduta perante as partes, os advogados, os funcionários judiciais e o povo, devendo agir com imparcialidade, integridade, urbanidade e eficiência na prestação judicial, sendo autorizada a atribuição de sanção; (iii) judicial institucional, que são as informações e as justificações sobre ações institucionais não jurisdicionais – administração, orçamento e relações com outros poderes, assim como a sanção pela realização de processos institucionais inadequados; e por fim, (iv) a legal, que é o fornecimento de informações e justificações sob o cumprimento da lei, além da sanção no caso de sua violação.

Como dito, as relações de *accountability* vertical acontecem entre povo e Estado, já a horizontal é a relação entre agentes estatais. Na perspectiva mandante-agente, na vertical há típicas relações entre mandante-agente: eleitor ou grupos da sociedade civil (mandante) e representante eleito ou não eleito (agente). Por sua vez, na horizontal observa-se que existe um agente *accountable* que possui o dever de apresentar informações sobre as suas ações ao mandante e a outros agentes com competência, podendo este aplicar sanções. Em ambos os casos, conforme o arranjo institucional, diferentes mecanismos permitem variáveis graus de responsabilização dos agentes estatais ou resolução dos problemas informacionais que envolvem a relação mandante-agente (Tomio; Robl Filho, 2013).

Investigações relatam que os agentes de *accountability* horizontal não eleitos e independentes no cumprimento da sua missão de análise das informações, justificações e aplicações de sanções podem atuar de maneira ineficiente e com abuso de autoridade (Santana; Pamplona, 2019). Fato este, que de certa forma pode trazer prejuízos à sociedade brasileira.

Com objetivo de tornar a justiça mais célere e estabelecer uma melhor *accountability*, em 2004, com a emenda constitucional 45, a reforma do Judiciário e a criação do CNJ vieram ao encontro da necessidade de controle dos atos administrativos do Poder Judiciário, órgão independente e que, muitas vezes, não cumpria os deveres de *accountability*, pois as consequências de responsabilização não eram alcançadas e o poder de fiscalização do povo é minorado, pois o desenho institucional após a CF/88 não criou incentivos para a fiscalização e controle dos membros do tribunal (Tomio; Robl Filho, 2013; Kerche; Oliveira; Couto, 2020).

O CNJ constitui-se em órgão responsável por exercer esse papel de vigilante sobre outros agentes estatais, tais como: tribunais, magistrados, serviços auxiliares, prestadores de serviço notarial e de registro que atuem por delegação (Kerche; Oliveira; Couto, 2020; Oliveira; Costa, 2022). Desse modo, a principal modalidade praticada pelo CNJ é a horizontal, mas esse órgão também desempenha elementos de *accountability* vertical não eleitoral, bem como implementa as *accountabilities* judicial, comportamental e institucional.

Não existe competência de *accountability* judicial decisional, pois o conselho não exerce poder jurisdicional originário ou recursal. Há apenas a imposição legal de que o magistrado, na sentença, apresente as principais informações sobre o caso e fundamente por meio dos fatos, das leis e da constituição na sua decisão judicial, bem como está sujeito ao sistema recursal (Tomio; Robl Filho, 2013), no entanto nenhum outro órgão ou poder pode afrontar a independência funcional decisional do magistrado, por ser garantia constitucional, não só da liberdade de julgamento e pensamento do juiz, mas de segurança jurídica para as partes.

Desta forma, uma grande dificuldade da *accountability* nos tribunais de justiça reside no fato de que ao contrário dos Poderes Executivo e Legislativo, o Poder Judiciário não obtém a legitimidade pelo voto do cidadão, pois os cargos de juizes e desembargadores são, em sua maioria, preenchidos através de concurso público, com exceção dos cargos de desembargador em que um quinto dos cargos deve ser preenchido por advogados ou membros do ministério público.

Dentre os conceitos de *accountability*, estão a prestação de contas, transparência e a participação/interação, que serão analisadas pontualmente.

## 2.1 Prestação de contas

A CF/88 estabelece no art. 70, o dever do administrador público de prestar contas para fins de fiscalização, nos seguintes termos: deve prestar contas a qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Brasil, 1988).

Nos termos do art. 71 da Constituição Federal, o controle externo do Congresso Nacional é de competência do Tribunal de Contas da União (TCU) que, dentre outras funções, julga as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. Nesse sentido, o TCU (2023), editou uma instrução normativa nº 84/2020, com o fim de regulamentar o dispositivo constitucional, prevendo no artigo 1º, parágrafo 1º que a prestação de contas é um instrumento de gestão pública.

Ademais, a instrução normativa citada, em seu art. 3º demonstra as finalidades e princípios da prestação de contas:

A prestação de contas tem como finalidade demonstrar, de forma clara e objetiva, a boa e regular aplicação dos recursos públicos federais para atender às necessidades de informação dos cidadãos e seus representantes, dos usuários de

serviços públicos e dos provedores de recursos, e dos órgãos do Poder Legislativo e de controle para fins de transparência, responsabilização e tomada de decisão, em especial para: **I - facilitar e incentivar a atuação do controle social** sobre a execução do orçamento federal e proteção do patrimônio da União, nos termos previstos no § 2º do art. 74 da Constituição Federal (TCU, 2020, grifo do autor).

Não obstante, conforme Tomio e Robl Filho (2013), o papel do CNJ em ampliar a *accountability* judicial institucional, há ainda, o poder de controle externo exercido pelo poder Legislativo com o auxílio dos tribunais de contas. E a *accountability* é uma forma de controle social que, por sua vez, é o processo pelo qual os cidadãos, individual ou de maneira coletiva, participam da supervisão e monitoramento das ações políticas. Os cidadãos detêm a faculdade de denunciar os ilícitos praticados por magistrados e serviços judiciais auxiliares, um mecanismo da vertical não eleitoral, que permite a aplicação de sanção por órgão de controle social horizontal (CNJ) sobre agentes estatais não eleitos (magistrados, servidores auxiliares e pessoas que agem por delegação).

Neste sentido, a ausência de *accountability*, no poder judiciário, na maioria dos casos é a consequente manutenção do patrimonialismo e da democracia delegativa na sociedade brasileira. Outro fato é a necessidade de avanços por parte dos gestores em direção a uma maior transparência e, portanto, à construção de uma sociedade mais democrática (Akutsu e Pinho, 2002). Conforme Pinho e Raupp (2011) a maioria das constatações remetem a uma média capacidade dos portais eletrônicos de promoverem condições para o processo de prestação de contas.

Vieira *et al.* (2018) ao analisarem os portais eletrônicos dos municípios do Mato Grosso do Sul, afirmaram que a maioria não utiliza os portais eletrônicos para prestar contas, não cumprindo a legislação efetivamente e, tampouco divulgam informações financeiras com enfoque nos *stakeholders*. Neste sentido, Ferreira e Raupp (2022), na proposta de aperfeiçoamento do portal da transparência do Poder Executivo de San-

ta Catarina relacionada à educação, sugere a criação de uma página da temática “Educação”, como parte integrante do Portal, para concentrar o repertório de conteúdos da área, direcionando para outras páginas do Portal. Contudo, para Brusca; Rossi e Aversano (2017) e Nunes; Gomes e Santana (2023) existe a legalidade da prestação de contas.

Desta forma, informações como meio de prestação de contas à sociedade, disponibilizadas em portais eletrônicos das instituições, inclusive dos Tribunais de Justiça, legitima todo o processo e atendem aos princípios democráticos, fato este, que pode manter a confiabilidade na gestão pública.

## 2.2 Transparência

A CF/88 estabelece entre um dos direitos fundamentais no art. 5º, inciso XIV, o acesso à informação e no inciso XXXIII que:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (Brasil, 1988).

A Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH) reconheceu a existência de um direito de acesso a informações oficiais, com base no art. 13 da Convenção Americana de Direitos Humanos, que dispõe sobre a liberdade de pensamento e de expressão. Isto porque, o direito à liberdade de pensamento e de expressão compreende, não apenas o direito e a liberdade de expressar seu próprio pensamento, mas também o direito e a liberdade de buscar, receber e difundir informações e ideias de toda natureza (Santana; Pamplona, 2019).

A transparência é um mecanismo público de divulgação de informações de interesse público para que a sociedade possa exercer o controle social sobre os atos públicos e os gastos de recursos públicos (Oliveira,

*et al.* 2020). Por meio da transparência, a *accountability* pode se consolidar a partir da divulgação de informações claras e tempestivas acerca do resultado da atuação da gestão pública, bem como suas implicações que trazem à sociedade. As informações devem ser divulgadas de forma acessível para a sociedade e disponibilizadas em meios de comunicação eficazes, com destaque para a *internet*, possuindo uma relação direta com a prevenção da corrupção (Vieira *et al.*, 2018).

Não obstante, foram observadas várias mudanças na efetivação da competência do CNJ na fiscalização do cumprimento do princípio da publicidade e estabelecidas diversas resoluções para trazer maior publicidade ao Poder Judiciário. Essas informações são obtidas pelo poder de *accountability* horizontal que permite ao CNJ exigir a apresentação desses dados. Por outro lado, a publicação dessas informações permite ao povo, mandante dos agentes estatais, eleitos ou não, e aos grupos da sociedade civil exercer a *accountability* social sobre o poder Judiciário (Tomio; Robl Filho, 2013).

Com o fim de regulamentar os dispositivos constitucionais de acesso às informações públicas e as formas de participação do usuário na administração pública (art. 37, §3º, inciso II) foi instituída a Lei de Acesso à Informação, Lei 12.527/2011 (LAI) que estabelece as formas, procedimentos, os prazos e a proteção às informações consideradas sigilosas ou secretas, considerados os graus de risco à segurança da sociedade e do Estado.

Logo, então a regra passou a ser a transparência das informações públicas e o sigilo autorizado apenas em situações excepcionais. Todos os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta devem cumprir os requisitos da Lei de Acesso à Informação. A busca pela participação popular, pelo controle social e pelo livre acesso à informação pública foi coroada com a inauguração da citada lei (Romero; Sant'Anna, 2014).

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), órgão incumbido do controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário, com o fim de regulamentar o acesso à informação e transparência nos sítios eletrônicos dos TJs editou a Resolução nº 260/2018, onde dispõe no art. 2º o direito de acesso à informação (CNJ, 2018).

Para estimular os Tribunais de Justiça ao cumprimento da resolução citada, o CNJ instituiu um *ranking* da transparência do Poder Judiciário através da Resolução 260/2018, prevendo indicadores que os tribunais devem cumprir para pontuar e eventualmente ganhar prêmios e relevância nacional. A portaria nº 57/2023, estabelece os critérios e os itens a serem avaliados nos sítios eletrônicos dos TJs. Os itens sob avaliação estão distribuídos em 10 (dez) temas compostos por 84 (oitenta e quatro) tópicos (CNJ, 2023).

Segundo o conselheiro do CNJ (2022-2024), Giovanni Olsson, por intermédio do *ranking*, o Conselho renova o seu compromisso perante a sociedade e todos os atores do Sistema de Justiça de tornar o Judiciário cada vez mais transparente, aberto, republicano e democrático. “E isso é não apenas o que a sociedade brasileira exige, mas o que ela efetivamente merece” (CNJ, 2023).<sup>5</sup>

Apesar de tudo, Agostineto e Raupp (2010) ao estudarem a prestação de contas, por meio de portais eletrônicos, afirmaram que ainda não é uma realidade entre as câmaras municipais da Grande Florianópolis, seja através do mapa de site, ferramenta interna de busca ou de um *link* específico. Com exceção da Câmara Municipal de Florianópolis, o que se percebe é quase uma inexistência de qualquer tipo de demonstrativo e/ou impossibilidade de sua localização. Conforme Pinho e Raupp (2011), em relação à transparência dos atos públicos, há uma propensão de alta capacidade dos portais de promovê-la. Segundo Vieira *et al.* (2018), sobre a transparência os portais apresentam alta capacidade de promover a *accountability*. Contudo, não foi objeto de análise a clareza, a qualidade e a efetividade dos mecanismos e das informações divulgadas nos portais.

Todavia, apesar da legitimidade e de ser mecanismo de controle social, a transparência ainda não está consolidada em todas as instituições públicas. Desta forma, as instituições brasileiras devem promover discussões com o propósito de melhorar essa ferramenta de divulgação de

---

5 Notícia fornecida pelo site do CNJ referente à 2ª Reunião Preparatória para o 17º Encontro Nacional do Poder Judiciário em 29 de agosto de 2023.

informações, o que pode ampliar a participação e interação com a sociedade brasileira.

## 2.3 Participação/interação

Como consequência da transparência há a participação ou interação dos cidadãos no processo decisório do ente governamental como uma dimensão da *accountability* tão importante quanto à prestação de contas e à transparência (Pinho; Raupp, 2011). Nessa mesma linha, Pinho (2008) considera que o Brasil estaria em situação de fraca *accountability* e, que não há participação da sociedade, no sentido de exigir maior transparência do Estado, o qual se comporta de acordo com o modelo histórico de insulamento em relação à sociedade civil. A questão da participação parece tornar-se central no sentido do aperfeiçoamento da democracia.

Assim, como os governantes precisam estar comprometidos com a promoção da transparência e da responsabilização, a sociedade civil deve participar ativamente vigiando e questionando a ações governamentais duvidosas, bem como se envolvendo na tomada de decisões, principalmente, no contexto de países em desenvolvimento (Vieira *et al.*, 2018). Independentemente do poder e da esfera governamental, há consenso quanto às possibilidades de aumento da participação da sociedade civil com a implementação do governo eletrônico (Raupp, 2016).

O envolvimento da população com o que ocorre no Judiciário é fundamental para a legitimidade das decisões do Judiciário, para o desenvolvimento mais eficaz e, especialmente, para a construção de uma cidadania mais ativa e participativa na condução das grandes questões estatais. Para que as pessoas possam exercer o controle democrático, é essencial que o Estado garanta o acesso à informação de interesse público sob seu controle. Ao permitir o exercício desse controle democrático se fomenta uma maior participação das pessoas nos interesses da sociedade (Santana; Pamplona, 2019).

Com as informações sobre orçamento, quantidade de processos apresentados e julgados, estrutura administrativa e tantos outros dados fornecidos pelo CNJ, a população e grupos da sociedade civil podem discutir a atuação do Poder Judiciário questionando se a independência judicial institucional está sendo bem utilizada para prestar uma jurisdição adequada e célere aos cidadãos, assim como possibilita analisar importantes elementos de *accountability* comportamental judicial (Tomio; Robl Filho, 2013).

Outra vertente da *accountability* é a social que representa uma das diversas formas de politização com base na sociedade civil presente nas novas democracias. O conceito faz referência a um conjunto diverso de ações e de iniciativas civis guiadas por demandas de *accountability* legal. Esta nova forma de política que surge no espaço da sociedade civil engloba uma variedade de formas de ação coletiva e de ativismo cívico que compartilham uma comum preocupação em melhorar o funcionamento das instituições representativas através do fortalecimento dos mecanismos de controle da legalidade dos funcionários públicos (Peruzzotti, 2016). Assim, a participação tem como fim assegurar que o governo e as instituições públicas ajam de maneira transparente e responsável, visando os interesses da sociedade ao invés de interesses particulares.

Em uma democracia, a regra é a atribuição de poder por meio das eleições. Por outro lado, muitas funções e serviços públicos, são delegados para burocracias não eleitas. Em virtude disso, no processo de desenho institucional, alguns cuidados devem ser tomados para a fiscalização dos agentes não eleitos ser adequada. Primeiro, as instituições precisam ser desenhadas para receber informações dos cidadãos e os agentes devem ser dotados de competência para fiscalizar e sancionar a partir das informações obtidas. Mecanismos de participação dos cidadãos têm sido apontados como elementos que podem auxiliar no controle dos agentes estatais e dos burocratas (Tomio; Robl Filho, 2013). Pinho e Raupp (2011) afirmaram que no tocante à participação/interação dos cidadãos com o ente analisado, o que se percebe é uma baixa capacidade dos portais, pecando muito, no que tange à participação da sociedade.

Conforme Vieira *et al.* (2018) a participação os portais possuem alta capacidade de promover a *accountability* no estado, entretanto, os resultados evidenciados demonstram a possibilidade de participação, não podendo ser entendidos como participação efetiva da sociedade no gerenciamento das cidades. Desta forma, para Santanna e Pamplona (2019) no âmbito do Poder Judiciário, uma das ferramentas que precisa estar à disposição do cidadão ativo para a construção de uma sociedade democrática e participativa é o acesso à informação.

Todavia, a participação da sociedade nos grandes dilemas públicos, amplia o exercício da cidadania e fortalece os princípios democráticos. Desta forma, o fornecimento de informações claras e objetivas nos sites eletrônicos das instituições, fomenta o debate das pessoas e pode ampliar a qualidade dos serviços públicos.

## 2.4 Ranking CNJ de Transparência Nacional

O programa de *ranking* anual de transparência do CNJ tem como finalidade conseguir, com dados objetivos, avaliar o grau de informação que os tribunais e conselhos disponibilizam aos cidadãos, como forma de incentivo aos tribunais de justiça do país em apresentar os dados prestacionais à população.

A resolução nº 215/2015, do CNJ, determina no artigo 2º que os órgãos administrativos, inclusive os serviços auxiliares e judiciais do Poder Judiciário devem garantir às pessoas naturais e jurídicas o direito de acesso à informação, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

Em 2018, a resolução 260 atualizou o ato normativo com o intuito de regulamentar o *ranking* nacional de transparência, prevendo no artigo Art. 42-A, a instituição do *ranking* da transparência do Poder Judiciário; Art. 42-B, a coleta dos dados é coordenada pelo Departamento de Gestão Estratégica (DGE) do CNJ, sob a supervisão do Conselheiro-Ouvidor do

CNJ (CNJ, 2018). Observa-se que, só em 2018, iniciou-se o *ranking* de transparência e, também foi estabelecida a importância em disponibilizar as informações claras e eficientes pelos Tribunais de Justiça, através do estímulo por competição entre os tribunais.

Como se sabe, por meio de experiências com a iniciativa privada, uma das formas de estímulo para mudanças e transformações em empresas com o objetivo de aumentar vendas e produtividade, é através da competição (Silva; Gonçalves, 2011). O *ranking* da transparência é uma evidência dessa estratégia para aumentar a eficiência em órgãos públicos, até porque, órgãos públicos têm pouca motivação para se realizar atos eficientes, sem estímulos externos.

A Portaria 82/2023, do CNJ que regulamenta a premiação aos tribunais mais bem colocados, estipula que o prêmio de qualidade tem como objetivos estimular e reconhecer o desenvolvimento de mecanismos de governança e gestão; contribuir para o aprimoramento da prestação jurisdicional; promover a transparência e a melhoria na prestação de informações; incentivar o aperfeiçoamento do Sistema de Estatísticas do Poder Judiciário, a inovação e a tecnologia no Poder Judiciário; e fomentar o desenvolvimento de subsídios que auxiliem o planejamento estratégico e a formulação das metas nacionais (CNJ, 2023, grifo nosso).

Assim, para garantir o selo de qualidade, não basta estar bem posicionado no *ranking* de transparência, uma vez que a transparência é apenas um dos itens avaliados pelo CNJ, motivo pelo qual, muitas vezes o Tribunal de Justiça possui um selo de diamante, no entanto, não é o mais bem posicionado no *ranking* da transparência. Por exemplo, no ano de 2022, o prêmio e o selo de qualidade diamante foram entregues ao Tribunal de Justiça estadual de Roraima com 91,29% de cumprimento da resolução do CNJ, no entanto no *ranking* de transparência esse tribunal ficou 55º no *ranking* nacional entre todos os tribunais e em 17º no ranking entre os tribunais estaduais (CNJ, 2022).

O *ranking* da transparência verifica os 98 (noventa e oito) tribunais e conselhos nacionais no que tange às informações sobre transparência. São 84 (oitenta e quatro) indicadores que devem ser respondidos pelos tribunais com a disponibilização dos *links* referentes a cada informação necessária e estipulada pelo CNJ.

No ano de 2023, as informações pesquisadas, referente ao exercício de 2022, dos 98 (noventa e oito) tribunais, sejam eles eleitorais, do trabalho, federais e estaduais, os dois únicos TJs que cumpriram 100% com o estabelecido pelo CNJ foram os TJs da Bahia e do Piauí. No entanto, por questão de impugnação, o resultado final do selo de qualidade do ano de 2023, ainda não foi entregue, mas como visto, estar entre os mais transparentes não faz com que seja garantido o prêmio, já que outros itens devem ser cumpridos juntamente com a transparência.

#### **2.4.1 Ranking de transparência do CNJ nos tribunais do Centro-Oeste**

Segundo o portal eletrônico do CNJ, no ano de 2023, dentre as 84 (oitenta e quatro) perguntas/indicadores dos tribunais de justiça em análise o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT) ficou mais bem colocado com o cumprimento de 96,59% dos indicadores estipulados, garantindo o oitavo lugar dentre todos os tribunais estaduais. Já o Tribunal de Justiça de Goiás (TJGO) ficou em décimo lugar no ranking nacional, com 96,10%. O Tribunal de Justiça do Mato Grosso (TJMT) ficou em décimo segundo lugar, com 95,61% e o Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul (TJMS) em vigésimo primeiro lugar, com 89,76% de cumprimento dos indicadores estabelecidos. Vale ressaltar que apesar de não ser objeto de estudo, o Tribunal de Justiça da Bahia (TJBA) e o Tribunal de Justiça do Piauí (TJPI) são os primeiros no *ranking*.

Importante destacar que ao analisar o cumprimento dos indicadores, nenhum deles busca a facilidade no acesso e na compreensão das informações de forma clara ao cidadão. Além disso, ressalta-se que o tribunal de justiça do Mato Grosso do Sul foi o único que não respondeu a

três perguntas do questionário, referentes aos mecanismos de acompanhamento de processos administrativos, transmissão ao vivo pela *internet* das sessões dos órgãos colegiados e vídeos das sessões disponibilizados para acesso, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Itens não respondidos no questionário do ranking do CNJ

SEGMENTO	ÓRGÃOS	PERGUNTAS	RESPOSTAS
Estadual	TJMS	O site dispõe de mecanismo que possibilite o acompanhamento dos respectivos procedimentos e processos administrativos?	Não
Estadual	TJMS	O site possibilita a transmissão ao vivo, pela internet, das sessões dos órgãos colegiados do tribunal ou conselho?	Não
Estadual	TJMS	O vídeo da sessão dos órgãos colegiados é disponibilizado para acesso?	Não

Fonte: CNJ (2023).

No próximo item, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo utilizou-se de uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e secundária ao objetivo principal de analisar a capacidade de construção da *accountability* nos portais eletrônicos dos Tribunais de Justiça estaduais da Região Centro-Oeste. De forma específica, verifica o cumprimento da resolução 260/2018, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) que estabelece o *ranking* de transparência e busca valorizar os tribunais com melhor desempenho no fornecimento de informações de forma clara e organizada.

Os dados obtidos foram por meio da análise documental, levantados junto aos *sites* dos três TJs: Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás e Distrito Federal e Territórios. Para isso, utilizou-se das palavras-chave: prestação de contas, transparência e acesso à informação. Os dados coletados foram objeto de consultas realizadas nos dias 21 e 22 de novembro

de 2023, referente aos dados de transparência do ano de 2022, nos sítios eletrônicos previstos no Quadro 2.

Quadro 2 – Tribunais e respectivos *links* dos sítios

TRIBUNAIS DE JUSTIÇA	LINKS DOS SÍTIOS
Distrito Federal e territórios	<a href="https://www.tjdft.jus.br">https://www.tjdft.jus.br</a>
Goiás	<a href="https://www.tjgo.jus.br">https://www.tjgo.jus.br</a>
Mato Grosso	<a href="https://www.tjmt.jus.br">https://www.tjmt.jus.br</a>
Mato Grosso do Sul	<a href="https://www5.tjms.jus.br">https://www5.tjms.jus.br</a>

Fonte: elaborado pelos autores (2024).

Para cada dimensão de *accountability* (prestação de contas, transparência e participação/interação), foram estipulados indicadores em três categorias: nula, baixa, média e alta capacidade, conforme destacado do Quadro 3.

Quadro 3 – Capacidade dos indicadores

INDICADORES	CAPACIDADE
NULA	A capacidade nula dos três indicadores é considerada quando for constatada a inexistência de qualquer tipo de relatório e/ou a impossibilidade de sua localização, assim como a inexistência de qualquer tipo de indicador de transparência e de canal para participação dos cidadãos.
BAIXA	A baixa capacidade é indicada para os portais que apresentaram divulgação parcial e/ou após o prazo do conjunto de relatórios legais, detalhamento de seções (ordem do dia, atas das seções), notícias da câmara municipal sobre as atividades dos vereadores, disponibilização de legislação e <i>e-mail</i> da câmara, <i>e-mail</i> de setores da câmara, <i>e-mail</i> do vereador e formulário eletrônico.
MÉDIA	A média capacidade, aqueles portais que apresentaram divulgação do conjunto de relatórios legais dos gastos incorridos dentro do prazo legal, que disponibilizaram legislação com possibilidade de <i>download</i> , vídeos das sessões legislativas, <i>homepage</i> do vereador, Twitter, vídeo no YouTube e monitoramento das ações dos usuários.
ALTA CAPACIDADE	A alta capacidade foi atribuída aos portais com divulgação do conjunto de relatórios legais e de relatórios complementares dos gastos incorridos, dentro do prazo legal, divulgação das matérias nas fases de tramitação, de vídeos das sessões legislativas ao vivo, além da existência de ouvidoria e de indicativo de retorno.

Fonte: adaptado de Raupp e Pinho (2013); Vieira *et al.* (2018).

Conforme mencionado, o protocolo utilizado na pesquisa foi adaptado das pesquisas anteriores (Raupp; Pinho, 2013; Vieira *et al.* 2018). Portanto, após a coleta de dados, o procedimento de validação dos mesmos, seguiu o realizado por Raupp e Pinho (2013), fase de pré-exploração do material, envolvendo leituras flutuantes do *corpus* da pesquisa, seleção das unidades de análise do campo de presença do item e dos comentários de cada protocolo, bem como o processo de categorização/enquadramento de cada item.

Quanto ao procedimento de aplicação do protocolo para seu preenchimento foram acessados os mencionados sítios oficiais e consultados a aba referente à transparência. Quanto às redes sociais os itens de acesso às páginas de titularidade dos tribunais no YouTube e Twitter não são mencionados de forma clara nas *homepages*, apenas com pequenas figuras ao final da página, mas todos com informações atualizadas em suas redes sociais.

Para análise das dimensões da transparência e prestação de contas os sites utilizam estas nomenclaturas como sinônimas. No *site* do TJGO aparece o ícone da transparência; enquanto, no site do TJDFFT há um ícone bem sinalizado na *homepage* intitulado “transparência e prestação de contas”; para acessar o sítio do TJMT, há um item do portal da transparência no meio da página. Por fim, no acesso à informação do TJMS, é necessário acessar o domínio e selecionar a aba “transparência” que fica localizada na parte superior esquerda do site, no direcionamento estão disponíveis vários ícones, incluindo o de “Auditoria e Prestação de Contas”.

Contudo, após a coleta dos dados, os procedimentos realizados foram os mesmos de Raupp e Pinho (2013) e Vieira *et al.* (2018), assim foi possível classificar os portais eletrônicos quanto à capacidade de promoção da *accountability*, os resultados foram organizados em tabelas e quadros, de modo a melhor apresentar os achados.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados empíricos, conforme já mencionado, se referem aos levantamentos feitos pelos portais eletrônicos disponibilizados pelos TJs do centro-oeste divulgados nos meses de outubro e novembro de 2023, referente aos dados de transparência do ano de 2022.

Dividiu-se a análise em tópicos, ou seja, nas dimensões: prestação de contas, transparência e participação/interação. A divisão tem como objetivo apresentar os dados de forma mais didática ao leitor.

### 4.1 Análise da dimensão prestação de contas

Ao utilizar o protocolo, conforme Quadro 3, quanto aos critérios de prestação de contas, os resultados podem ser constatados na Tabela 1.

Tabela 1 – Síntese da dimensão prestação de contas

TRIBUNAIS DE JUSTIÇA	PRESTAÇÃO DE CONTAS			
	NULA	BAIXA	MÉDIA	ALTA
Goiás			✓	
Mato Grosso			✓	
Mato Grosso do Sul			✓	
Distrito Federal				✓

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Em relação à análise de prestação de contas, notou-se que todos os tribunais da Região Centro-Oeste, com exceção do TJDF, tiveram a prestação de contas considerada “média” em razão de divulgarem o conjunto de relatórios legais dos gastos incorridos dentro do prazo estabelecido por lei, porém sem a divulgação de resultados complementares.

Nesse quesito o TJDF teve alta capacidade, evidenciando essa característica, além dos relatórios do ano de 2022, já iniciou a divulgação dos relatórios de 2023 por quadrimestres, sendo o único tribunal da

Região Centro-Oeste a efetuar a divulgação de maneira antecipada. Isso demonstra o comprometimento e transparência do tribunal em fornecer informações atualizadas e relevantes sobre seus gastos.

Embora a prestação de contas frequentemente envolva a divulgação dos dados dos exercícios financeiros anteriores, essa, por si só, não garante a efetividade no cumprimento desse dever, uma vez que há implicação de um nível mais profundo de responsabilidade e explicação para as ações tomadas. Em análise aos sítios eletrônicos dos tribunais de Justiça do TJGO, TJMT e TJMS, constatou-se que apesar das informações estarem presentes, elas não foram satisfatórias do ponto de vista prático, uma vez que carecem de clareza nas informações divulgadas.

Apesar das diferenças das instituições, os resultados desta pesquisa confirmam as afirmações de Vieira *et al.* (2018) “quanto à prestação de contas, a maioria das prefeituras municipais não cumpre a legislação de maneira efetiva e tampouco divulga informações financeiras com enfoque nos *stakeholders*”. Conforme Brusca; Rossi e Aversano (2017), a prestação de contas é uma obrigação legal e, também deve ser considerada pelos gestores como uma ferramenta para melhorar a gestão pública e reduzir a percepção de corrupção por parte da sociedade.

Segundo Nunes, Gomes e Santana (2023, p. 5) é essencial “o acesso e a participação dos cidadãos na informação pública, permitindo-lhes questionar, de forma pedagógica, os gestores públicos e a sua autoridade, especialmente em relação à prestação de contas de suas ações e decisões”.

Por fim, o que se pode averiguar dos dados coletados e através dos passos adotados para alcançá-los é que pessoas com pouca facilidade em buscar informações pela internet, em sítios eletrônicos que não trazem as informações de forma facilitada e clara ao usuário, não estão cumprindo de forma efetiva a função da *accountability*, uma vez que toda ação tem uma razão.

## 4.2 Análise da dimensão transparência

Na sequência ao utilizar o protocolo, Quadro 3, junto aos critérios de transparência, os resultados podem ser constatados na Tabela 2.

Tabela 2 – Síntese das dimensões transparência

TRIBUNAIS DE JUSTIÇA	PRESTAÇÃO DE CONTAS			
	NULA	BAIXA	MÉDIA	ALTA
Goiás			✓	
Mato Grosso			✓	
Mato Grosso do Sul			✓	
Distrito Federal				✓

Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Durante a pesquisa nos sítios eletrônicos dos Tribunais de Justiça da Região Centro-Oeste percebe-se que no quesito transparência todos os indicadores foram atendidos, mas é importante salientar que não basta ser transparente, é necessário ser transparente de maneira clara, objetiva e útil.

A transparência é essencial para garantir que as informações sejam divulgadas de forma clara e acessível, permitindo que as partes interessadas possam compreender facilmente o que acontece, como as decisões são tomadas e como os recursos são utilizados. No entanto, essa não é a realidade encontrada atualmente, especialmente no caso do TJMS, pois as informações estão disponíveis no *site*, mas são apresentadas de forma confusa, tornando difícil para uma pessoa sem conhecimento específico entender a natureza dessas informações. Por exemplo, a existência de um arquivo do TJMS com mais de 2.500 (duas mil e quinhentas) páginas com amontoados de informações, sem a existência de um sumário que possa ajudar a navegar e localizar informações específicas.

Já o TJDF é o *site* que contém as informações de maneira mais clara e acessível dentre os quatro tribunais pesquisados, não à toa o referido tribunal cumpriu 96,59% da meta de transparência do CNJ em re-

lação ao exercício de 2022. Portanto, é exemplar a iniciativa do TJDFT em apresentar seus relatórios de forma mais abrangente e adiantada, indo além do que é exigido pela legislação. Isso demonstra um compromisso em oferecer transparência e prestação de contas para a sociedade. Seria proveitoso aos demais tribunais da Região Centro-Oeste se espelhem nessa prática, a fim de aprimorar a transparência e fortalecer o controle das finanças públicas na região.

No entanto, conforme Tomio e Robl Filho, (2013), por meio da concretização do princípio da publicidade, o recebimento de denúncias de ilícitos disciplinares de agentes judiciais, da existência de ouvidorias de justiça e da apresentação de relatórios, o CNJ possibilita o exercício de *accountabilities* sociais no Poder Judiciário.

Quanto à transparência jurisdicional, relacionada à atividade-fim do Judiciário, fundamental para uma *accountability* social, pode-se concluir, pelas pesquisas analisadas que o Judiciário brasileiro ainda apresenta resultado bastante insatisfatório. Pontos, como acesso ao sistema judicial, jurisprudência e andamento processual, audiências públicas e esferas de participação social, divulgação de pautas e agendas de audiências dos magistrados e eleição de presidentes de tribunais, precisam de significativa evolução (Santana; Pamplona, 2019). Esse inclusive é um ponto que merece estudos mais aprofundados, uma vez que o jurisdicionado também deve receber de forma facilitada as informações sobre as tramitações dos tribunais.

Ferreira e Raupp (2022) ao elaborar uma proposta de aperfeiçoamento do portal da transparência do Poder Executivo de Santa Catarina relacionada à Educação, sugeriram uma página temática de conteúdos referentes à Educação a partir da aplicação de filtros desta área em funcionalidades existentes do Portal, facilitando o acesso às informações pelos cidadãos. Consta ser benéfico observar os atributos da qualidade da informação para guiar e propor melhorias.

Por fim, as considerações de Santana e Pamplona (2019) foram confirmadas, já que, as pesquisas mostram o Judiciário longe da transparência

exigida pela legislação e almejada pela sociedade. Se o acesso à informação não se tornar pleno e eficiente, a *accountability* social, desejada e necessária no Poder Judiciário, também se apresenta prejudicada.

### 4.3 Análise da dimensão participação/interação

Em relação ao critério participação/interação, que estaria relacionada com a *accountability* social, didaticamente preferiu-se no Quadro 4, demonstrar nos dados coletados a relevância de cada indicador, uma vez que a ausência de um critério considerado de nível alto, não necessariamente exclui critérios considerados baixos, mas com alto índice de descumprimento.

Quadro 4 – Síntese das dimensões analisadas

Dimensão: Participação					
Capacidade	Indicadores	TJGO	TJMT	TJMS	TJDFT
Nula	Inexistência de qualquer tipo de canal para a participação dos cidadãos.				
Baixa	<i>E-mail</i> do Tribunal.				
	<i>E-mail</i> dos setores do Tribunal.	✓	✓	✓	✓
	<i>E-mail</i> da Presidência do Tribunal.	✓	✓	✓	✓
	Formulário eletrônico.	✓	✓	✓	✓
	<i>Homepage</i> do Tribunal.	✓	✓	✓	✓
	Twitter.	✓	✓	✓	✓
	YouTube.	✓	✓	✓	✓
	Monitoramento das ações dos usuários.				
Alta	Ouvidoria.	✓	✓	✓	✓

Fonte: adaptado de Raupp e Pinho (2013).

Em relação à participação/interação, foram analisados 11 (onze) indicadores, dos quais 8 (oito) foram cumpridos pelos tribunais. Chama a atenção, o fato de nenhum tribunal possuir um *e-mail* específico para

o próprio tribunal em seus sítios eletrônicos. Embora, seja possível encontrar endereço eletrônico de todos os setores, desde a presidência, até a comarca mais remota, não há um endereço dedicado exclusivamente ao tribunal como um todo.

Ademais, todos os tribunais possuem ouvidoria e formulário eletrônico para contato, além do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) que é o canal por onde qualquer pessoa interessada pode solicitar informações que não estejam públicas no site, desde que sejam informações englobadas pela Lei de Transparência e de Acesso à Informação, no entanto, não foi testada a efetividade nas respostas dos canais de comunicação.

Contudo, o indicador de monitoramento das ações dos usuários restou prejudicado, uma vez que não consta nas *homepages* e nas redes sociais dos respectivos tribunais, qualquer menção ao monitoramento.

Para Santanna e Pamplona (2019), embora esses mecanismos de controle das atividades públicas apresentem um *déficit* em toda a América Latina, os espaços públicos de muitas das novas democracias vêm sendo ocupado por uma nova geração de associações civis, ONGs, movimentos sociais e organizações da mídia organizadas em torno de uma política de monitoramento e preocupação com eficiência das instituições, denominada de *accountability* social e para que seja efetivada, no âmbito do Judiciário, o acesso às informações do órgão, tanto administrativas quanto jurisdicionais, precisam ser claras e eficientes.

Vale ressaltar que, conforme Kerche; Oliveira; Couto (2020, p. 1355) “dois debates caminharam juntos: o reforço da independência das instituições judiciais e a criação de instrumentos para sua responsabilização”. Neste sentido, quanto aos estudos da *accountability* judicial, Tomio e Robl Filho (2013) afirmam que não é adequado que ocorra uma independência judicial institucional (horizontal) plena, sem o exercício de responsabilização judicial institucional por outros poderes e por outros agentes estatais.

Os resultados permitem considerar que a função da *accountability* deve ser melhorada, para corroborar com o papel participativo da socieda-

de no Judiciário, o art. 103-B, § 7º, CF, determina a criação de ouvidorias de justiça nos estados para o recebimento de denúncias contra atos de magistrados e servidores auxiliares. A Resolução nº 103 de 2010, regulamenta esse dispositivo constitucional, disciplinando a ouvidoria do CNJ e a criação de ouvidorias nos tribunais. A ouvidoria do CNJ constitui o canal direto entre o cidadão e o CNJ, com o objetivo de que as informações trazidas pelos cidadãos orientem e aprimorem a atuação do conselho (Tomio; Robl Filho, 2013).

No caso, o objetivo da *accountability* judicial social é alcançar a população para que não só tenham acesso, mas compreensão sobre o que tratam documentos técnicos, sem a necessidade de ter uma expertise em contabilidade, por exemplo. Assim, conforme Tomio e Robl Filho (2013), a concretização do princípio da publicidade, de forma facilitada ao seu destinatário permite a realização de *accountability* social (vertical não eleitoral) sobre magistrados e serviços auxiliares.

O que se pôde concluir das análises dos indicadores utilizados em estudos anteriores é que quanto à participação/interação houve uma lacuna sobre os critérios da clareza e facilidade nos acessos e informações públicas, pois apesar de concluírem pela alta capacidade de concretizar a *accountability*, essa capacidade não foi aplicada de forma efetiva. Pois, por exemplo, pelo fato de cada tribunal possuir uma ouvidoria, uma obrigação legal, não mede a efetividade da comunicação com a população. Ademais informações institucionais aglomeradas em um arquivo conjunto de difícil compreensão não alcança seu objetivo de fiscalização externa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo principal analisar a capacidade de construção da *accountability* nos portais eletrônicos dos Tribunais de Justiça estaduais (TJs) da Região Centro-Oeste. De forma específica, verificar o cumprimento da Resolução 260/2018 do Conselho Nacional de

Justiça (CNJ) que estabelece o *ranking* de transparência e busca valorizar os tribunais com melhor desempenho no fornecimento de informações de forma clara e organizada.

E os resultados apontaram para média capacidade de *accountability* nos Tribunais de Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul e alta capacidade no Distrito Federal, no que tange à dimensão da prestação de contas. Quanto à transparência e participação/interação, todos os tribunais da região tiveram alta capacidade. No entanto, durante a análise dos dados com a aplicação do protocolo utilizado, concluiu-se que não basta apenas a disponibilização de informações se ausentes a clareza, a facilidade e a utilidade, especialmente no tribunal do Mato Grosso do Sul.

A complexidade para entender os dados disponibilizados é acentuada pelo fato de que alguns documentos relevantes para essa avaliação ultrapassarem a marca de 2.500 (duas mil e quinhentas) páginas, como no Mato Grosso do Sul, e 1.074 (mil e setenta e quatro) no Mato Grosso, dificultando ainda mais, a compreensão e análise eficaz das informações disponíveis.

Especificamente, apesar de muitas informações estarem disponíveis nos portais eletrônicos dos tribunais, essas informações não atingem os resultados que deveriam, pois o objetivo central da *accountability* é a prestação de contas à sociedade, não ao CNJ para fins de *ranking* nacional, o que de fato, pode muitas vezes estar entre os mais bem-colocados, no entanto, as informações não atingem o seu fim, o acesso simples ao cidadão comum.

O que se conclui é a necessidade do fortalecimento da participação da sociedade e interação com os usuários, bem como a disponibilização mais didática das informações contábeis, a fim de fortalecer a *accountability* social e a eficácia no acesso à informação da gestão judiciária na Região Centro-Oeste. Além disso, a principal contribuição deste estudo foi considerar que os TJs pesquisados devem disponibilizar de forma mais didática as informações, nos seus respectivos sítios eletrônicos, à luz da *accountability*. Também, colabora para o desenvolvimento de uma cultura de *accountability*, nos Tribunais de Justiça, em relação às dimensões prestação de contas, da transparência, e da participação/interação.

As limitações da pesquisa relacionam-se às dificuldades em acessar as informações, junto aos *sites* dos tribunais pesquisados e, também, por abordar apenas uma região brasileira. Sendo assim, recomenda-se ampliar o estudo a outras regiões do país e, inclusive, utilizar outros procedimentos metodológicos (análise fatorial exploratória e/ou confirmatória), para analisar a capacidade de construção da *accountability* nos portais eletrônicos dos TJs, junto aos usuários, ou seja, determinados grupos da sociedade: advogados, servidores entre outros.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. Reforma do Estado no federalismo brasileiro: a situação das administrações públicas estaduais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 2, p. 401-420, 2005. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/12158/reforma-do-estado-no-federalismo-brasileiro--a-situacao-das-administracoes-publicas-estaduais/i-pt-br>. Acesso em: 23 nov. 2023.

AGOSTINETO, R. C.; RAUPP, M. F. Prestação de Contas por meio de portais eletrônicos: Um estudo em Câmaras Municipais da grande Florianópolis. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 6, n. 3, p. 64-79, 2010. Disponível em: [www.redalyc.org/pdf/1170/117015473005.pdf](http://www.redalyc.org/pdf/1170/117015473005.pdf). Acesso em: 23 nov. 2023.

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. de. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, p. 723-745, 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6461>. Acesso em: 23 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 13 out. 2023.

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. **Diário Oficial da União**. 4 maio 2000. Disponível em: <https://www.gov.br/plataformamaisbrasil/pt-br/legislacao-geral/leis/lei-complementar-no-101-de-4-de-maio-de-2000>. Acesso em: 13 out. 2023.

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. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. 27 maio 2009. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm). Acesso em: 13 out. 2023.

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. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. 18 nov. 2011. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 13 out. 2023.

BRASIL. LEI nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. 6 fev. 2020. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm). Acesso em: 13 out. 2023.

BRESSER PEREIRA, L. C. A Reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle / Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, v. 45, n. 98, p. 49-95, 1997. Disponível em <https://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno01.pdf>. Acesso em: 10 out. 2023.

BRUSCA, I.; ROSSI, F. M.; AVERSANO, N. Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, p. 1-19, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>. Acesso em: 23 ago. 2024.

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. Disponível em <https://hml-bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>. Acesso em: 13 out. 2023.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 215 de 16/12/2015**. Brasil, 2015. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/atos-normativos?documento=2236>. Acesso em: 12 out. 2023.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 260 de 11/9/2018**, Brasil, 2018. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/atos-normativos?documento=2694>. Acesso em: 12 out. 2023.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Portaria nº 57 de 07/3/2023**, Brasil, 2023. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/4981>. Acesso em: 12 out. 2023.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Portaria nº 82 de 31/3/2023**, Brasil, 2023. Disponível em: PDF 03109/2023 (cnj.jus.br)1. Acesso em: 12 out. 2023.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Ranking de transparência**. Brasil, 2023. Disponível em: <https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=b0b1d342-25f2-4451-91fd-99d0f0b9a6ce&sheet=cf4ebee3-5678-46e-2-8e20-cda91a069d40&lang=pt-BR&opt=ctxmenu,currsel>. Acesso em: 13 out. 2023.

FERREIRA, G.; RAUPP, F. M. Proposta de Aperfeiçoamento do Portal da Transparência do Poder Executivo de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 21, e3247, p. 1-22, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.16930/2237-766220223247>. Acesso em: 21 nov. 2023.

FRAGA, L.S.; MEDEIROS, A. P.; VIEIRA, K. M.; BENDER FILHO, R. Transparência da Gestão Pública: Análise em Pequenos Municípios do Rio Grande do Sul. **Gestão & Planejamento - G&P**, Salvador, v. 20, n. 1, p. 255-272, 2019. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/view/4731>. Acesso em: 12 nov. 2023.

KERCHE, F.; OLIVEIRA, V. E. de; COUTO, C. G. Os Conselhos Nacionais de Justiça e do Ministério Público no Brasil: instrumentos de accountability? **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 1334-1360, 2020. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/60494/os-conselhos-nacionais-de-justica-e-do-ministerio-publico-no-brasil--instrumentos-de-accountability-i/pt-br>. Acesso em: 23 ago. 2024.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L. Política e reformas fiscais no Brasil recente. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 24, n. 1, p. 50-72, 2004. Disponível em: [https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/abrucio\\_-\\_politica\\_e\\_reformasfiscais\\_no\\_brasil\\_recente.pdf](https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/abrucio_-_politica_e_reformasfiscais_no_brasil_recente.pdf). Acesso em: 12 nov. 2023.

NUNES, C.; GOMES, P.; SANTANA, J. Transparência, accountability e governance: revisão sistemática da literatura nos hospitais públicos. **Revista de Administração Pública**, v. 57, n. 2, p. e2022-0238, 2023. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/71084/transparencia--accountability-e-governance--revisao-sistemica-da-literatura-nos-hospitais-publicos/i/pt-br>. Acesso em: 23 ago. 2024.

OLIVEIRA, A. B. de; FLÔRES, F. D.; PINTO, N. G. M. Transparência e *accountability*: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal. **Reunir: Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 2, p. 12-22, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.18696/reunir.v10i2.787>. Acesso em: 12 out. 2023.

PERUZZOTI, E. **A Política de *Accountability* Social Na América Latina**. Tradução de Daniela Mateus de Vasconcelos. Disponível em: <https://cidadhania.files.wordpress.com/2013/06/a-polc3adtica-de-accountability-social-na-america-latina.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2023.

PINHO, J. A. G. de; RAUPP, F. M. Modelo de análise da capacidade dos portais eletrônicos de Câmaras Municipais em construir condições para a *Accountability*. In: Anais do XIV Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais. São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: FGV-EAESP. 2011. Disponível em: [www.scielo.br/j/cebape/a/YZ4qsN-6fp8nMT7jyJ9hVYtf/?format=pdf&lang=pt](http://www.scielo.br/j/cebape/a/YZ4qsN-6fp8nMT7jyJ9hVYtf/?format=pdf&lang=pt). Acesso em: 13 nov. 2023.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o Português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6898>. Acesso em: 10 nov. 2023.

RAUPP, F. M. Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 30, p. 34-52, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n30p34>. Acesso em: 13 nov. 2023.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. *Accountability* em câmaras municipais: (re)visitando portais eletrônicos do estado de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 20, n. 54, p. 1-15, 2023. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/71420/accountability-em-camaras-municipais---re-visitando-portais-eletronicos-do-estado-de-santa-catarina/i/pt-br>. Acesso em: 23 ago. 2024.

RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, M. P.; NAVARRO-GALERA, A.; ALCAIDE-MUÑOZ, L. Governance, transparency and accountability: an international comparison. **Journal of Policy Modeling**, v. 37, n. 1, p. 136-174, 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0161893815000113>. Acesso em: 23 nov. 2023.

ROMERO, H. H.; SANT'ANNA, F. C. C. M. O papel das ouvidorias na comunicação pública do Poder Judiciário. **Revista do Serviço Público Brasília**, v. 65, n. 2, p. 185-198, 2014. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1371>. Acesso em: 21 nov. 2023.

SANTANA, A. L.; PAMPLONA, D. Acesso à informação no Judiciário: necessários aprimoramentos para uma *accountability* social. **Direito e Desenvolvimento**, v. 10, n. 1, p. 152-168, 2019. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/742/635>. Acesso em: 21 nov. 2023.

SILVA, F. de A.; GONÇALVES, C. A. O Processo de Formulação e Implementação de Planejamento Estratégico em instituições do setor público. **Rev. Adm. UFSM**, Santa Maria, v. 4, n. 3, p. 458-476, 2011. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/3833>. Acesso em: 21 nov. 2023.

TOMIO, F. R. de L.; FILHO, I. N. R. *Accountability* e independência judiciais: uma análise da competência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Revista de Sociologia Política**, v. 21, n. 45, p. 29-46, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782013000100004>. Acesso em: 20 out. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Instrução normativa nº 84 de 22/04/2020**. Brasil, 2023. Disponível em: Microsoft Word - idSis-doc\_19896820v1-71 - 2785 (www.gov.br). Acesso em: 12 out. 2023.

VIEIRA, A. P. da S.; MENDONÇA, A. dos S.; CAVALHEIRO, R. T.; KREMER, A. M. *Accountability* no Mato Grosso do Sul: um retrato a partir dos portais eletrônicos municipais. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, p. 292-302, 2018. Disponível em <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/5717>. Acesso em: 30 set. 2023.

## **Função sancionadora dos Tribunais de Contas: fragilidade no estabelecimento de parâmetros para a dosimetria da sanção de multa na legislação do TCU**

The sanctioning role of the Courts of Auditors: weaknesses in the establishment of parameters for the dosimetry of fines in TCU legislation

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1003>

**Valdiney de Sales Santana Souza<sup>1</sup>**

**Rodrigo Bombonati de Souza Moraes<sup>2</sup>**

### **RESUMO**

A falta de critérios objetivos na legislação para a dosimetria da sanção de multa, característica do direito administrativo sancionador, exige que o TCU construa em sua jurisprudência os parâmetros mínimos necessários à imputação da sanção, porém, com ampla margem de discricionariedade em sua aferição pelo julgador, cenário que pode favorecer a insegurança jurídica na gestão pública, disparidade e inconsistência na aplicação da pena. Este estudo objetivou, por meio de pesquisa exploratória e documental, investigar os parâmetros estabelecidos na legislação e na jurisprudência do TCU para a dosimetria da sanção de multa, motivado pelas inquietações relacionadas às inovações da LINDB e da teoria do direito administrativo do medo. Como resultado, foi possível identificar a ausên-

---

1 Mestrando do Mestrado Profissional de Administração Pública (PROFIAP) pela Faculdade de Ciências e Tecnologia (FCT) da Universidade Federal de Goiás (UFG). Especialista em Controle Externo e Governança Pública pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Pós-graduado em Processo de Contas e Auditoria Financeira pela Universidade Cândido Mendes e em Direito Público pela Universidade Pitágoras Unopar. Bacharel em Direito pela Escola Superior Associada de Goiânia (ESUP). Atualmente, atua como Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. E-mail: vsalessantana@gmail.com

2 Graduado em Ciências Sociais (FFLCH, USP, 2005) e Administração (FEA, USP, 2001), com mestrado em Administração (FEA, USP, 2004) e doutorado em Administração Pública e Governo (EAESP, FGV, 2012). Professor Adjunto na Universidade Federal de Goiás (UFG). Docente do Quadro Permanente do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP-UFG). Membro do Observatório das Metamorfoses do Capitalismo e as Inovações Tecnológicas e Organizacionais Instituto de Estudos Avançados (IEA) da USP. Líder do Grupo de Pesquisa Mutamba - Políticas Públicas, Tecnologia e Sociedade, cadastrado no Diretório de Grupos de Pesquisa do CNPq. Coordenador do Laboratório de Inovação e Gestão do Setor Público (LabiGeSP) da UFG. E-mail: bombonati@ufg.br

cia de parâmetros na Lei Orgânica e no Regimento Interno do TCU para a dosimetria da sanção, e a construção jurisprudencial de critérios por parte do TCU, tencionando suprir a lacuna existente, bem como identificar os novos parâmetros estabelecidos pela LINDB ao exercício da função sancionadora dos Tribunais de Contas, que permitirá o aprofundamento do tema em novas pesquisas, especialmente sob o enfoque da segurança jurídica e da inovação na gestão pública.

**Palavras-chave:** Tribunal de Contas; sanção; dosimetria; jurisprudência.

## ABSTRACT

The lack of objective criteria in legislation for the dosimetry of the penalty of a fine, a characteristic of administrative sanctioning law, requires the TCU to establish through its jurisprudence the minimum parameters necessary for imposing penalties, however, with a wide margin of discretion in its assessment by the judge, may lead to a scenario that can favor legal uncertainty in public management, disparity and inconsistency in the application of the penalty. Through exploratory and documentary research, this study examines the parameters established in the TCU's legislation and case law for the dosimetry of the penalty of a fine, motivated by concerns related to innovations in the LINDB and the theory of fear in administrative law. As a result, it was possible to identify the absence of parameters in the TCU's Organic Law and Internal Regulations for the dosimetry of sanctions and the jurisprudential construction of criteria by the TCU, intending to fill the existing gap, as well as to identify new parameters established by the LINDB for the exercise of sanctioning function of the Courts of Auditors, which will allow further research into the subject, especially from the perspective of legal certainty and innovation in public management.

**Keywords:** Court of Auditors; sanction; dosimetry; jurisprudence.

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



Data de submissão: 02/12/2024  
Data de aprovação: 06/03/2025  
Data de versão final: 29/04/2025  
Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas, órgão de estatura constitucional, autônomo administrativa e financeiramente em relação aos Poderes constituídos do Estado, tem por atribuição o exercício, em auxílio ao Poder Legislativo, do controle externo da Administração Pública, cujo elenco de atribuições encontra-se disciplinado no art. 71 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em capítulo conferido ao Poder Legislativo.

Entre as competências atribuídas às Cortes de Contas, destaca-se atualmente a sua função sancionadora, expressa no poder de aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, conforme autoriza o art. 71, inciso VIII, da CF/88 (Coutinho, 2019).

O poder de sanção conferido ao Tribunal de Contas é considerado por Mileski (2018) como o instrumento jurídico mais importante para o bom desempenho do controle das contas públicas. Não obstante, o tema voltado à aplicação das sanções pelo Tribunal de Contas ainda é pouco abordado na doutrina nacional, e de acordo com Pelegrini (2014), o ilícito administrativo, suas respectivas sanções e os parâmetros de dosimetria, não recebem a necessária atenção do legislador, para garantir que “os indivíduos tenham conhecimento antecipado dos atos descritos como ilícitos pela lei e as respectivas consequências consolidadas nas sanções” (Pelegrini, 2014, p. 18).

Nesse sentido, embora a aplicação da sanção seja uma atividade essencialmente discricionária (Campos, 2021), a falta de clareza ou previsibilidade nos critérios para punir pode dar margem a arbitrariedades e voluntarismos,

impactando diretamente o “ambiente jurídico-institucional, causando insegurança jurídica e gerando insatisfações” (Sundfeld, 2022, p. 127).

A doutrina tem alertado para a existência do “direito administrativo do medo”, entendido como o comportamento de autoproteção e de fuga de responsabilização adotado pelos gestores públicos em face do alto risco de responsabilização decorrente do controle disfuncional (Santos, 2023). Dentre esses comportamentos, destaca-se o imobilismo decisório (Santos, 2023), também denominado de “apagão das canetas” (Pereira, 2020, p. 90), que tem como causa, segundo Lacerda (2021), “o descomedimento do sancionamento e a ausência de parâmetros claros, objetivos e seguros” para a responsabilização (Lacerda, 2021, p. 251).

Assim, considerando que os efeitos denunciados pela referida teoria são, em sua maioria, adversos ao interesse público (Santos, 2023), e, considerando, ainda, que as alterações introduzidas no Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018, tencionaram promover o controle da atividade punitiva estatal (Maia Alves, 2023), mediante o estabelecimento de critérios ao exercício da função sancionadora pelos órgãos de controle, a pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de investigar quais os parâmetros estão previstos na legislação e na jurisprudência para o exercício da função sancionadora pelo Tribunal de Contas da União (TCU), especialmente, para a dosimetria da sanção de multa, com ênfase na transparência/previsibilidade da sanção e na segurança jurídica na atuação dos gestores.

O artigo está estruturado na seguinte ordem: primeiro, o estabelecimento das bases do controle externo da Administração Pública pelos Tribunais de Contas, com análise das competências constitucionais dos Tribunais de Contas, especialmente, da função sancionadora, inclusive quanto à aplicação de multa; segundo, a apresentação dos procedimentos metodológicos, com especificação do processo de seleção de artigos e da

jurisprudência do Tribunal de Contas da União; terceiro, a apresentação e análise dos resultados; e, quarto, as considerações finais, com a propositura de novos estudos no campo da responsabilização, segurança jurídica e inovação da gestão pública.

## 2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo deste artigo, adotou-se a pesquisa exploratória, tencionando aprofundar o conhecimento teórico sobre os critérios utilizados pelo Tribunal de Contas da União para a aplicação das sanções de multa. Em termos de procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental e bibliográfica que analisou artigos, doutrina, legislação e jurisprudência do Tribunal de Contas da União.

Utilizou-se como fonte secundária artigos obtidos das bases de dados da SPELL, SciELO, CAPES, ResearchGate, bem como doutrinas da área de Administração Pública e Controle. Como fonte primária, analisou-se a Lei Orgânica e o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (TCU), Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992, e Resolução TCU n.º 155/2002, respectivamente, e o Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com as alterações introduzidas pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018.

No tocante à análise jurisprudencial, optou-se por utilizar como fonte de consulta a base de dados “jurisprudência selecionada” do Tribunal de Contas da União, que contém os enunciados elaborados pela Diretoria de Jurisprudência da Secretaria das Sessões daquele Tribunal, a partir de deliberações selecionadas sob o critério de relevância jurisprudencial (Brasil, 2016).

Dessa forma, para investigar os critérios utilizados pelo TCU na dosimetria das multas aplicadas no exercício de sua função sancionadora, foi empregado o descritor “dosimetria” para coletar as decisões relevantes para o estudo. Ao pesquisar por dosimetria na “jurisprudência selecionada” do TCU na data de 17 de julho de 2024, sem restrições em relação às

datas das sessões de julgamento, com a finalidade de identificar possíveis mudanças de entendimento na jurisprudência daquela Corte de Contas ao longo do tempo, foram retornados 110 resultados, em duas áreas, “direito processual” e “responsabilidade”, divididas em sete temas. A maioria dos resultados foi referente à área “responsabilidade” (101), sendo o tema “multa” o mais recorrente (87).

Para delimitar o escopo da pesquisa, optou-se por selecionar para análise somente os enunciados enquadrados no tema “multa”, agrupados nos subtemas “dosimetria” e “circunstâncias atenuantes”, no total de 77 enunciados, para ser possível identificar o posicionamento prevalecente no Tribunal de Contas da União quanto aos parâmetros investigados.

Na condução da presente pesquisa, foram observadas algumas limitações. Primeiramente, a base de dados consultada não abrangeu todas as decisões do Tribunal de Contas da União, mas apenas aquelas consideradas relevantes em termos de jurisprudência, podendo haver outras decisões do TCU sobre o assunto, não consideradas na pesquisa. Além disso, as circunstâncias do caso concreto, o voto do Relator e os itens do Acórdão não foram analisados na pesquisa, razão pela qual não foi possível observar como o TCU tem aplicado os critérios de dosimetria identificados e quais os pesos o Tribunal tem conferido a cada um deles no cômputo da pena. A pesquisa também não pode responder sobre os impactos da função sancionadora do TCU sobre a gestão pública, bem como se os parâmetros identificados na pesquisa são suficientes ao alcance de uma decisão justa, equitativa e transparente.

### **3 O CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PELO TRIBUNAL DE CONTAS**

O Estado Democrático de Direito exige um controle efetivo sobre a ação governamental, especialmente da atividade financeira estatal, para assegurar que a atuação do Estado esteja focada no bem-estar da socie-

dade, em vez de servir aos interesses de seus dirigentes (Mileski, 2018).

O controle sobre a ação estatal representa, sobretudo, “a característica de transparência do Estado de Direito e do direito que tanto o cidadão como a sociedade têm de exigir que as ações do homem público sejam revertidas em prol do bem-comum” (Chadid, 2019, p. 123).

Nesse contexto, de acordo com Pelegrini (2014), poucas instituições desempenham uma função tão relevante e essencial quanto aquelas estabelecidas com o propósito de fiscalizar e controlar os gastos públicos. Em realidade, nenhuma nação democrática existe sem uma entidade que supervisione a administração dos recursos públicos (Pelegrini, 2014).

Os Tribunais de Contas emergem, portanto, como “instituições essenciais à preservação dos valores republicanos” (Mesquita, 2022, p. 79). As funções do controle externo, nesta perspectiva, “são indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicanos e democráticos, associada à função efetivadora de direitos fundamentais e indutora da boa gestão pública” (Mafra, 2023, p. 89).

Chadid (2019) finaliza, defendendo que, dentre os órgãos de controle definidos na Constituição, que exercem a função de auxílio no cumprimento das demandas sociais pelo Estado e das execuções dos programas governamentais, o Tribunal de Contas é aquele que faz “a defesa do indivíduo, do patrimônio público e dos valores sociais por meio de mecanismos que procuram incrementar a transparência na gestão, combater o desperdício e a corrupção” (Chadid, 2019, p. 214). Isso porque “detectam e impõem a correção dos rumos de implementação ou consolidação de políticas públicas que possam concretizar benefícios à sociedade” (Chadid, 2019, p. 214).

### **3.1 As competências constitucionais dos Tribunais de Contas**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribuiu a titularidade do controle externo da Administração Pública Federal ao

Congresso Nacional (Mourão *et al.*, 2023), que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 70 e 71 da CF/88.

Para auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, a Constituição de 1988 outorgou ao Tribunal de Contas da União um extenso rol de competências, previstas no art. 71, aplicáveis, no que couber, aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, por força do art. 75, *caput*.

A análise contemporânea dos arts. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 exige que os Tribunais de Contas exerçam o controle da eficiência dos atos de Administração Pública direcionados às políticas públicas, superando o controle meramente formal e documental, visando promover as necessidades da sociedade (Chadid, 2019), uma vez que o controle da atividade administrativa do Estado passou a ser considerado um instrumento para a melhoria dos serviços públicos (Furtado, 2016).

Na administração pública gerencial, o controle da forma ou de legalidade exercido pelo Tribunal de Contas deve dar lugar ao controle de conteúdo, ou seja, de resultados da ação governamental, mediante a realização de auditorias operacionais e da avaliação de políticas públicas, na forma prevista no inciso IV do art. 71 da Constituição Federal de 1988. Assim, “eficiência, eficácia e economicidade se somam à legalidade como critérios que devem nortear o controle da Administração Pública, [...]” (Costa; Filho, 2017, p. 77).

O Tribunal de Contas tem por objetivo principal o cumprimento de sua função pedagógica, com ênfase na diminuição da ineficiência na implementação de políticas públicas (Chadid, 2019). Embora a Constituição Federal de 1988 não tenha concebido expressamente essa função ao Tribunal de Contas (Costa; Filho, 2017), a perspectiva do controle direcionado à avaliação de resultados da Administração Pública, por meio da

realização de auditorias operacionais e da avaliação de políticas públicas, é “[...] pedagógico, preventivo, educativo e participativo, que toma vulto nos modelos de gestão gerencial e societal atuais, plenamente abarcados pelos dispositivos da CRFB/1988” (Bliacheriene, 2016, p. 236).

Essa nova perspectiva constitucional e democrática da atuação do Tribunal de Contas o aproxima da função de provedor da boa governança e da accountability governmental (Mafra, 2023).

### **3.2 A função sancionadora dos Tribunais de Contas**

O poder de sanção conferido ao Tribunal de Contas é considerado por Mileski (2018) como o instrumento jurídico mais importante para o bom desempenho do controle das contas públicas. Segundo o referido autor, “[...] não houvesse sanção, o sistema de controle restaria esvaziado”, e que “somente por meio de sanção penalizadora o órgão de controle se impõe na exigência do cumprimento das disposições legais que regem a Administração Pública” (Mileski, 2018, p. 381).

A sanção é um instrumento largamente utilizado pelo Tribunal de Contas, “por força da autorização estabelecida no inciso VIII do artigo 71 da Constituição Federal” (Pelegri, 2014, p. 13). O dispositivo afirma que é competência da Corte de Contas “aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei” (Araújo; Carvalho, 2022, p. 1133).

As normas infraconstitucionais concederam ao Tribunal de Contas competência para realizar a “aplicação de multa, o afastamento provisório do cargo, a [...] declaração de indisponibilidade dos bens [...], a declaração de inidoneidade de licitantes e a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública” (Mourão *et al.*, 2023, p. 188).

O exercício da função sancionadora pelos Tribunais de Contas deve ser norteado pelos princípios que regem o poder punitivo do Estado e

pelas garantias constitucionais dos interessados (Pelegri, 2014). Assim, “as sanções aplicadas aos agentes públicos devem se submeter aos princípios do devido processo legal, da presunção de inocência, da legalidade, da culpabilidade, da individualização da pena e da pessoalidade” (Alencar, 2018, p. 120). Pelegri (2014) acrescenta que deverão ser observados os “princípios da proporcionalidade, razoabilidade e motivação [...], sob pena de nulidade do ato sancionatório” (Pelegri, 2014, p. 143).

Por último, Jacoby Fernandes (2017) defende que a “aplicação das penalidades administrativas deve ser norteadas pelo princípio da dosimetria” (Jacoby Fernandes, 2017, p. 269). Segundo este princípio, o “delito leve merece pena leve, e assim mais grave à medida que o delito se agrava” (Rigolin, 2022, p. 444).

### *3.2.1 A sanção de multa: dosimetria*

A multa é, dentre as sanções, a que mais suscita questionamentos, notadamente pela aplicação, por vezes, indiscriminada aos administradores públicos (Mafra, 2023). A ausência de critérios objetivos para a dosimetria da sanção de multa é um fator preponderante para esse tipo de ocorrência, porém não é exclusividade do Tribunal de Contas, mas de parcela relevante da atividade sancionadora da administração pública (Araújo; Carvalho, 2022).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabeleceu em seu art. 5º, XLVI, o princípio da individualização da pena, ao determinar que a “[...] lei regulará a individualização da pena [...]”. Campos (2021) esclarece que individualizar a sanção significa “levar em consideração a maior gama possível de circunstâncias relevantes do fato criminoso (para o nosso objeto de estudo, leia-se: ilícito administrativo) e de seu autor, alcançando a reprimenda adequada ao caso concreto” (Campos, 2021, p. 39).

Pelegrini (2014) observa, todavia, que o direito positivo pátrio “[...] jamais se preocupou em estabelecer um rol de princípios norteadores da atividade punitiva do Estado, inclusive a serem observados pelo legislador por ocasião da criação dos ilícitos e sanções administrativas” (Pelegrini, 2014, p. 145). Com isso, acaba ficando a cargo do julgador a devida individualização, mediante a realização de um juízo de valor subjetivo sobre a gravidade ou insignificância do caso concreto para fins de apenamento (Pelegrini, 2014).

Embora a aplicação da sanção seja uma atividade essencialmente discricionária (Campos, 2021), a falta de clareza nos critérios para punir acaba impactando o “ambiente jurídico-institucional, causando insegurança jurídica e gerando insatisfações” (Sundfeld, 2022, p. 127). Consequentemente, já se fala em “direito administrativo do medo”, cujos efeitos, em sua maioria, são adversos ao interesse público:

Por Direito Administrativo do Medo, queremos significar: a interpretação e aplicação das normas de Direito Administrativo e o próprio exercício da função administrativa pautadas pelo medo de decidir dos agentes públicos, em face do alto risco de responsabilização decorrente do controle externo disfuncional, priorizando a autoproteção decisória e a fuga da responsabilização em prejuízo do interesse público [sic] (Santos, 2023, p. 411).

O imobilismo decisório, uma das estratégias de fugas de responsabilização apresentadas por Santos (2023), também denominado de “apagão das canetas” (Pereira, 2020, p. 90), tem como causa, segundo Lacerda (2021), “o descomedimento do sancionamento e a ausência de parâmetros claros, objetivos e seguros” para a responsabilização (Lacerda, 2021, p. 251).

Segundo Pelegrini (2014), é possível observar em alguns momentos o descumprimento dos requisitos indispensáveis para o exercício da função sancionadora pelos Tribunais de Contas, tais como a motivação e a imparcialidade, bem como a sua “inadequação em termos de proporcionalidade, razoabilidade e de consonância com as finalidades que a norma sancionatória busca atingir” (Pelegrini, 2014, p. 14).

O exercício da função sancionadora pelo Tribunal de Contas se aproxima, às vezes, da responsabilidade objetiva, pela inexistência de análise concreta do dolo ou da culpa do responsável (Pelegrini, 2014), em que o gestor público é sancionado pela simples falha na aplicação das normas administrativas (Sundfeld, 2022), utilizando-se da sanção como uma simples resposta do ordenamento jurídico a uma infração (Mafra, 2023).

Em resposta a esse movimento, Sundfeld (2022) defende que as alterações introduzidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018, “buscam orientar a tomada de decisões, tanto na esfera administrativa quanto na controladora e judicial e, entre outros pontos, [...], impedir a responsabilização de agentes públicos por simples erros, cometidos de boa-fé” (Sundfeld, 2022, p. 30).

Similarmente, Santos (2023) advoga que “o mero descumprimento da norma jurídica (de regra não intencional) não pode ser autorização para que se possa impor ônus moral, financeiro, político ou criminal aos agentes públicos que desempenham função pública” (Santos, 2023, p. 317).

À vista disso, concordamos com a defesa realizada por Mafra (2023) de que “a sanção administrativa não é uma simples consequência que possa ser tratada como finalidade em si, mas é instrumento a serviço de valores e objetivos caros à sociedade” (Mafra, 2023, p. 43). Com efeito, a sanção deve ser concebida como um instrumento de “indução de comportamentos com o objetivo de prover a boa governança e a *accountability* dos controlados dos tribunais de contas” (Mafra, 2023, p. 48).

#### **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Como visto, a função sancionadora do Tribunal de Contas da União tem fundamento no art. 71, VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O dispositivo afirma que é competência da Corte de Contas “aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, [...]”.

Ao regulamentar o referido dispositivo constitucional, a Lei Orgânica do TCU - Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992, estabeleceu “a possibilidade de aplicação aos gestores que tiverem suas contas julgadas irregulares ou responsáveis por despesas ilegais das penas de multa, inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública e declaração de inidoneidade” (Araújo; Carvalho, 2022, p. 1134).

As situações em que as multas podem ser aplicadas estão previstas nos arts. 57 e 58 da Lei Orgânica do TCU:

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

Art. 58. O Tribunal poderá aplicar multa de Cr\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de cruzeiros), ou valor equivalente em outra moeda que venha a ser adotada como moeda nacional, aos responsáveis por:

I - contas julgadas irregulares de que não resulte débito, nos termos do parágrafo único do art. 19 desta Lei;

II - ato praticado com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;

III - ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao Erário;

IV - não atendimento, no prazo fixado, sem causa justificada, a diligência do Relator ou a decisão do Tribunal;

V - obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinadas;

VI - sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal;

VII - reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal.

§ 1º Ficará sujeito à multa prevista no caput deste artigo aquele que deixar de dar cumprimento à decisão do Tribunal, salvo motivo justificado.

§ 2º O valor estabelecido no caput deste artigo será atualizado, periodicamente, por portaria da Presidência do Tribunal, com base na variação acumulada, no período, pelo índice utilizado para atualização dos créditos tributários da União.

§ 3º O Regimento Interno disporá sobre a gradação da multa prevista no caput deste artigo, em função da gravidade da infração (BRASIL, 1992).

Em se tratando de imputação de multa em decorrência de dano ao erário, prevista no art. 57, há “ampla margem de variação da importância (até cem por cento do dano), cuja definição, pela ausência de balizas normativas, fica a cargo do julgador” (Araújo; Carvalho, 2022, p. 1135).

Nos casos de incidência do art. 58, a Lei Orgânica deixou a cargo do Regimento Interno do TCU estabelecer a gradação da multa em função da gravidade da infração, porém, conforme ressalta Pelegrini (2014), “não podemos concluir que o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União desempenhou esse desiderato, uma vez que se limitou a repetir as disposições da lei [...]” e não há “qualquer referência à gravidade do ato, reincidência ou elementos capazes de orientar a decisão do julgador” (Pelegrini, 2014, p. 132-133).

Ao realizar a gradação da multa prevista no *caput* do art. 58 da Lei Orgânica, em função da gravidade da infração, o Regimento Interno do TCU definiu em seu art. 268 “faixas de apenamento” (Campos, 2021, p. 51) muito amplas, em sua maioria, entre cinco e cem por cento do valor previsto no *caput* do referido artigo:

Art. 268. O Tribunal poderá aplicar multa, nos termos do caput do art. 58 da Lei nº 8.443, de 1992, atualizada na forma prescrita no § 1º deste artigo, aos responsáveis por contas e atos adiante indicados, observada a seguinte gradação:

I – contas julgadas irregulares, não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nos incisos I, II e III do caput do art. 209, no valor compreendido entre cinco e cem por cento do montante definido no caput deste artigo;

II – ato praticado com grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, no valor compreendido entre cinco e cem por cento do montante a que se refere o caput;

III – ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte

- injustificado dano ao erário, no valor compreendido entre cinco e cem por cento do montante referido no *caput*;
- IV – descumprimento, no prazo fixado, sem causa justificada, à diligência determinada pelo relator, no valor compreendido entre cinco e cinquenta por cento do montante a que se refere o *caput*;
- V – obstrução ao livre exercício das auditorias e inspeções determinadas, no valor compreendido entre cinco e oitenta por cento do montante a que se refere o *caput*;
- VI – sonegação de processo, documento ou informação, em auditoria ou inspeção, no valor compreendido entre cinco e oitenta por cento do montante a que se refere o *caput*;
- VII – descumprimento de decisão do Tribunal, salvo motivo justificado, no valor compreendido entre cinco e cinquenta por cento do montante a que se refere o *caput*;
- VIII – reincidência no descumprimento de decisão do Tribunal, no valor compreendido entre cinquenta e cem por cento do montante a que se refere o *caput* (Brasil, 2023).

Os dados coletados evidenciam não haver critérios objetivos para a dosimetria da sanção de multa pelo Tribunal de Contas da União (Araújo; Carvalho, 2022; Maia Alves, 2023). Nem a Lei Orgânica do TCU, nem seu Regimento Interno definiram parâmetros de dosimetria específicos para determinar o valor das multas aplicadas com fundamento nos arts. 57 e 58. As referidas normas restringiram-se a definir os limites mínimos e máximos da sanção, fixando o valor ou o percentual aplicável, com enorme latitude, inviabilizando a identificação dos ilícitos considerados mais graves pela Corte, para fins de individualização da pena, com exceção do inciso VIII, do art. 268 do Regimento Interno, que trata da reincidência no descumprimento de decisão do Tribunal, cuja pena mínima foi fixada entre cinquenta e cem por cento do valor previsto no *caput* do referido artigo.

Pelegri (2014) argumenta que “as normas sancionatórias veiculadas por cláusulas genéricas aumentam a responsabilidade da autoridade competente para aplicar a pena, [...]”, sendo assim, necessário, “[...] rigor no procedimento, que deve ser conduzido, de forma a conferir a segurança e direitos assegurados na Carta Magna aos acusados em geral” (Pelegri, 2014, p. 236).

Dos enunciados retornados na pesquisa, dez julgados indicaram expressamente que o Tribunal de Contas da União não realiza dosimetria objetiva da multa, comum à aplicação de normas do Direito Penal, e que não há um rol de agravantes e atenuantes legalmente reconhecido:

a) a gradação da multa não se dá a partir de critérios objetivos, pré-fixados, mas sim de acordo com as circunstâncias de cada caso. O que se afere é a conduta e não a capacidade econômico-financeira do responsável (Acórdão n.º 6222/13 – Segunda Câmara);

b) o TCU não realiza dosimetria objetiva da multa, comum à aplicação de normas do Direito Penal. Não há um rol de agravantes e atenuantes legalmente reconhecido, de modo a possibilitar a alteração objetiva da pena prevista *in abstracto*. Assim, um histórico de bons antecedentes funcionais não tem relevância para a apuração do valor da multa, pois a incidência desta sanção tem por fim repreender uma conduta específica do gestor, tendo como balizadores a isonomia de tratamento de casos análogos e a valoração das circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas, visando uma maior adequação punitiva. A imposição de multa com base no art. 58, II, da Lei 8.443/1992 independe de dano ao erário ou dolo nas ações dos responsáveis, bastando a chamada "culpa contra a legalidade" na prática de ato com grave infração à norma legal ou regulamentar (Acórdãos n.º 0795/14 – Plenário);

c) no âmbito do TCU, a dosimetria da pena tem como balizadores o nível de gravidade dos ilícitos apurados, com a valoração das circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas, e a isonomia de tratamento com casos análogos. O Tribunal não realiza dosimetria objetiva da multa, comum à aplicação de normas do Direito Penal, e não há rol de agravantes e atenuantes legalmente reconhecido. A aplicação da sanção guarda relação com a materialidade dos fatos e a culpabilidade do responsável, não com sua capacidade financeira em quitar a dívida (Acórdão n.º 1137/19 – Primeira Câmara);

d) acórdãos n.º 0123/14, 1427/15, 0944/16, 0992/17, 1747/18 e 1370/19 – Plenário; Acórdão n.º 9402/15 – Segunda Câmara.

O TCU considera que a ausência de norma que defina objetivamente quais aspectos devem ser ponderados e quais circunstâncias atenuantes e agravantes devem ser consideradas na determinação da pena, proporciona ampla discricionariedade na avaliação pelo julgador das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto (Mafra, 2023, p. 91), conforme é possível observar expressamente em dois enunciados:

a) há certa discricionariedade na aplicação das multas por parte do TCU, como é fato comum às sanções administrativas. O TCU deve buscar, valorando as circunstâncias fáticas e jurídicas em questão, a exata dosimetria da sanção (Acórdão n.º 6585/09-Segunda Câmara);

b) o comportamento dos responsáveis após a ocorrência do fato irregular pode ser considerado na dosimetria da sanção a ser aplicada pelo TCU. A inexistência de norma que estabeleça, de modo objetivo, que aspectos devem ser sopesados e quais circunstâncias atenuantes e agravantes devem ser consideradas para fixação da pena permite ampla discricionariedade na apreciação dos fatos pelo julgador, inclusive daqueles ocorridos após a consumação da irregularidade (Acórdão n.º 1370/19-Plenário).

Todavia, embora o TCU argumente que a ausência de critérios na legislação possibilita uma maior flexibilidade na análise das circunstâncias do caso concreto, esse cenário pode gerar insegurança jurídica e insatisfações, principalmente pela ausência de previsibilidade (certeza) para os gestores públicos quanto às consequências jurídicas de seus atos.

Não se olvida que “é preciso haver clareza quanto aos quesitos avaliados pelo TCU para calcular a multa no caso concreto, bem como o peso que dá a cada um deles” (Gabriel, 2023, p. 279). Ademais, a falta de clareza ou previsibilidade nos critérios para punir pode dar margem a arbitrariedades e voluntarismos, conforme alertado por Sundfeld (2022).

Prosseguindo na análise, os resultados retornados na pesquisa sugerem que, diante dessa lacuna legislativa sobre quais aspectos devem ser considerados e quais situações atenuantes e agravantes devem ser consideradas para se determinar o valor da multa, o próprio Tribunal de Contas

da União tem construído, por meio de sua jurisprudência, os parâmetros para o exercício de sua função sancionadora, pautando-se, para isso, “no nível de gravidade dos ilícitos, na materialidade envolvida, no grau de culpabilidade do agente e nas circunstâncias do caso concreto, como atenuantes e agravantes, [...]” (Mafra, 2023, p. 91).

Foi possível identificar em quatorze enunciados que o TCU tem se orientado pelos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da equidade, e que tem adotado como critérios de dosimetria da sanção o nível de gravidade dos ilícitos apurados, a valoração das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, a materialidade envolvida, o grau de culpabilidade dos responsáveis, a isonomia de tratamento com casos análogos e o grau de reprovabilidade da conduta:

a) a dosimetria da multa aplicada pelo TCU - respeitados os limites fixados na sua Lei Orgânica e no seu Regimento Interno e observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - deve ser orientada, a cada caso, por critérios como: o nível de gravidade dos ilícitos apurados; a valoração das circunstâncias fáticas e jurídicas; a materialidade envolvida; o grau de culpabilidade dos responsáveis; a isonomia de tratamento com casos análogos (Acórdão n.º 0113/23 - Plenário);

b) na hipótese de cominação ao responsável de única sanção pecuniária em razão da prática de vários atos irregulares, não é necessária a atribuição de valor específico de multa para cada ato irregular praticado. No entanto, elidida parte das irregularidades perante a instância recursal, o Tribunal poderá, observado o princípio da proporcionalidade, reduzir o valor da multa inicialmente cominada (Acórdão n.º 1624/15 - Plenário);

c) a proporcionalidade da multa do art. 57 da Lei n.º 8.443/1992 em relação ao débito é decorrente do grau de reprovabilidade das condutas praticadas (Acórdão n.º 2662/15 - Segunda Câmara);

d) na dosimetria da sanção pelo TCU, é possível considerar o comportamento da parte no curso do processo, ou seja, sua boa-fé processual, com fundamento no princípio da equidade e nas disposições do Código Penal pertinentes à aplicação da pena (Acórdão n.º 2677/18 - Plenário);

e) em respeito ao princípio da razoabilidade, dá-se provimento parcial ao recurso de reconsideração para reduzir o valor de multa aplicada ao recorrente, se constatada exorbitância na penalidade anteriormente fixada (Acórdão n.º 0245/10 - Plenário);

f) acórdãos n.º 2701/08, 2868/10, 3162/11, 1340/12, 1397/14, 10853/18, 1882/21 - Plenário; Acórdãos n.º 3573/08 e 3340/15 - Segunda Câmara.

Com a edição da Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018 que “instituiu um novo marco jurídico para a aplicação de sanções administrativas cominadas aos agentes públicos por violação às normas sobre gestão pública” (Maia Alves, 2023, p. 341), o Tribunal de Contas da União também passou a considerar, ainda que timidamente (Araújo, 2020), as disposições do Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, como parâmetros de dosimetria da sanção, em especial o art. 22, *caput*, §§ 1º, 2º e 3º, introduzido pela Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018:

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados **os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo**, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, **serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente**.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas **a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente**.

§ 3º **As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato** (BRASIL, 2018, grifo nosso).

Cumpramos ressaltar, entretanto, a observação realizada por Araújo (2020), no sentido de que, embora a mencionada Lei “tenha sido elaborada com o nítido propósito de otimizar o princípio da segurança jurídica na Administração Pública, sua aplicação no TCU ainda parece aquém das

expectativas nela empenhadas pelo Legislador” (Araújo, 2020, p. 277).

Dos enunciados pesquisados na “jurisprudência selecionada” do TCU, cinco apresentaram como parâmetros de dosimetria aqueles definidos objetivamente pela LINDB, tais como os obstáculos e as dificuldades reais enfrentadas pelo gestor, as circunstâncias do caso concreto que limitaram ou condicionaram a ação do agente, a natureza e a gravidade da infração e os danos que dela provierem para a Administração Pública, a existência de circunstâncias agravantes e atenuantes e os antecedentes do agente:

a) na aplicação de sanções, o TCU deve considerar os obstáculos e as dificuldades reais enfrentadas pelo gestor, bem como ponderar se as circunstâncias do caso concreto limitaram ou condicionaram a ação do agente (art. 22 do Decreto-Lei 4.657/1942 - LINDB) [Acórdão n.º 0060/20 - Plenário];

b) no cálculo da multa aplicada pelo TCU, observados os limites fixados na Lei 8.443/1992 e no seu Regimento Interno, deve ser estabelecida justa proporção entre a punição e a natureza da infração, bem como avaliada sua gravidade, os danos que dela provierem e a existência de circunstâncias agravantes e atenuantes (art. 22, § 2º, Decreto-Lei 4.657/1942 - LINDB) [Acórdão n.º 1691/22 - Primeira Câmara];

c) na aplicação de sanções, o TCU deve considerar a natureza e a gravidade da infração, os danos que dela provierem para a Administração Pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente, nos termos do art. 22, § 2º, do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) [Acórdão n.º 2463/19 - Primeira Câmara];

d) a inexistência de condenações pretéritas no TCU deve ser considerada como circunstância atenuante na dosimetria da sanção a ser aplicada ao responsável (art. 22, § 2º, do Decreto-lei 4.657/1942 - LINDB) [Acórdão n.º 7979/20 - Primeira Câmara];

e) a sucessiva alternância na chefia do Poder Executivo municipal durante o mandato eletivo constitui obstáculo real à gestão pública, de-

vendo ser considerada na avaliação da culpabilidade do responsável (art. 22, *caput*, do Decreto-Lei 4.657/1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) [Acórdão n.º 6196/19 - Segunda Câmara].

O Tribunal de Contas da União também tem considerado circunstâncias atenuantes e agravantes no momento da definição do valor da multa. Os dados indicam que a inexistência de condenações pretéritas, a celebração de acordo de leniência, de colaboração premiada ou congêneres em outras instâncias de controle, o fornecimento de informações que venham a contribuir com as apurações e o reconhecimento da participação nos ilícitos, e a existência de parecer jurídico, são consideradas circunstâncias atenuantes da sanção pelo TCU:

a) a inexistência de condenações pretéritas no TCU deve ser considerada como circunstância atenuante na dosimetria da sanção a ser aplicada ao responsável (art. 22, § 2º, do Decreto-Lei 4.657/1942 - LINDB) [Acórdão n.º 7979/20 - Primeira Câmara];

b) a celebração de acordo de leniência, de colaboração premiada ou congêneres em outras instâncias de controle pode ser considerada como circunstância atenuante na aplicação de sanções pelo TCU. O fato de o Tribunal não se subordinar a tais ajustes não impede que sejam considerados no contexto da análise de condutas irregulares, em observância à uniformidade e à coerência da atuação estatal (Acórdão n.º 3016/20 - Plenário);

c) considera-se na dosimetria da pena o depoimento de responsável que, de forma espontânea, confessou ter se utilizado dos recursos em benefício próprio e demonstrou arrependimento (Acórdão n.º 3846/09 - Primeira Câmara);

d) além do nível de gravidade dos ilícitos, da materialidade envolvida, do grau de culpabilidade do agente e das circunstâncias do caso concreto, o TCU pode considerar na dosimetria da pena, como fatores atenuantes, o fornecimento de informações que venham a contribuir com as apurações e o reconhecimento da participação nos ilícitos (Acórdão n.º 0483/17 - Plenário);

e) a existência de parecer jurídico não é suficiente para afastar a responsabilidade do agente público pela prática de ato irregular, entretanto pode ser considerada circunstância atenuante na dosimetria da pena (Acórdão n.º 0724/21 - Plenário).

Com relação às circunstâncias agravantes, houve apenas um enunciado em que o TCU estabeleceu que para configuração da má antecedência, como agravante, o fato analisado deveria ter sido praticado após o trânsito em julgado de decisão anterior que tenha condenado o responsável por ocorrência similar:

Na dosimetria das sanções, a configuração da má antecedência, como circunstância agravante, exige que o fato em análise tenha sido praticado após o trânsito em julgado de decisão anterior que tenha condenado o responsável por ocorrência similar (Acórdão n.º 0411/24, Primeira Câmara, 2024).

É possível inferir dos resultados apresentados que o Tribunal de Contas da União – TCU tem erigido alguns parâmetros para nortear a definição do valor da multa, por meio de sua jurisprudência, dentre os quais se destacam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, além dos novos critérios estabelecidos pela LINDB.

Não obstante, ainda é necessário avançar em termos normativos (Conti; Iocken, 2022). Ademais, segundo afirma Campos (2021), “a jurisprudência muitas vezes falha em estabelecer critérios claros para aplicação da pena” (Campos, 2021, p. 44). O ideal seria o estabelecimento, em “[...] atos normativos (e definidos *a priori*), de parâmetros mínimos vinculados à dosimetria da pena, elencando-se quais atos praticados pelos gestores de recursos públicos seriam considerados ilícitos, classificando-os consoante a sua gravidade [...]” (Mafra, 2023, p. 90). Afinal, é necessário previsibilidade quanto à dosimetria da sanção (Gabriel, 2023).

Nesse ínterim, o melhor caminho para mitigação dos riscos à segurança jurídica, individualização e previsibilidade, em face da ausência de

parâmetros claros de dosimetria da sanção na legislação, é a garantia de ampla participação dos interessados no processo sancionatório, em que se assegure, sobretudo, a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, em seu aspecto substancial (Pelegri, 2014).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo investigar os parâmetros estabelecidos na legislação e na jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) para a dosimetria das sanções de multa aplicadas no exercício de sua função sancionadora. A análise revelou a ausência de critérios objetivos de dosimetria na legislação, o que levou o TCU a desenvolver, por meio de sua jurisprudência, parâmetros próprios para orientar a aplicação dessas sanções.

Os achados indicaram que o TCU tem se orientado no exercício de sua função sancionadora, principalmente, pelos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da equidade, e que elegeu em sua jurisprudência como critérios de dosimetria o nível de gravidade dos ilícitos apurados, a materialidade envolvida, o grau de culpabilidade dos responsáveis, a isonomia de tratamento com casos análogos e o grau de reprovabilidade da conduta.

Foi possível observar, também, que o Tribunal de Contas da União começou a incorporar em sua jurisprudência as exigências estabelecidas pela LINDB para a sanção, em especial àqueles constantes do art. 22, *caput*, §§ 1º, 2º e 3º, a saber: a) os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo; b) as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente; e, c) a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.

Os resultados apontaram para a existência de lacuna ou insuficiência normativa na Lei Orgânica e no Regimento Interno do TCU acerca dos parâmetros de dosimetria da sanção, razão pela qual se revela imperativo

que o legislador promova os avanços necessários, iniciando, por exemplo, com a efetiva gradação da multa prevista no art. 58 em função da gravidade da infração, reduzindo-se, assim, a ampla latitude observada entre as faixas de apenamento, bem assim com a incorporação na legislação do TCU dos parâmetros já definidos e aplicados em sua jurisprudência, em primazia ao princípio da transparência e previsibilidade da sanção.

Por meio dos achados deste estudo, foi possível obter uma visão panorâmica dos critérios de dosimetria das sanções de multa aplicadas pelo Tribunal de Contas da União, e, considerando o modelo federal de controle externo instituído na Constituição Federal de 1988, a pesquisa poderá servir de estímulo ao aprimoramento do processo de responsabilização dos demais tribunais de contas do país, dada a incipiência do tema na legislação.

Sugere-se que pesquisas futuras ampliem a base de dados e os parâmetros pesquisados na jurisprudência do TCU, bem como avaliem os impactos da função sancionadora do TCU sobre a gestão pública, e se os critérios identificados nesta pesquisa são suficientes ao alcance de uma decisão justa, equitativa e transparente, identificando os pesos que o Tribunal tem conferido a cada um deles no cômputo da pena.

## REFERÊNCIAS

ALENCAR, L. Z. A. de. **O novo Direito Administrativo e governança pública: responsabilidade, metas e diálogo aplicados à Administração Pública do Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ARAÚJO, C. M. L. de. **A Segurança Jurídica no Tribunal de Contas da União: com análise da Lei 13.655/2018 e informações atualizadas até 2020**. 1. ed. – Belo Horizonte: Editora Dialética, 2020.

ARAÚJO, C. V. O. de; CARVALHO, G. D. P. de. O que o caso Sitzblockade tem a ensinar ao Tribunal de Contas da União. **Revista Quaestio Iuris**, vol. 15, nº 3, p. 1122–1151, 29 dez. 2022. Disponível em: <https://>

[www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/57037](http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/57037).  
Acesso em: 13 jul. 2024.

BISPO, M. de S. Contribuições Teóricas, Práticas, Metodológicas e Didáticas em Artigos Científicos. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 27, n. 1, 2023. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rac/a/gvLGLDq49hfqkcg3z4jrMD/>. Acesso em: 10 jul. 2024.

BLIACHERIENE, A. C. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 17 jul. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 4.657/1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)**. 1942. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm). Acesso em: 17 jul. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 13.655/2018 – Lei da Segurança Jurídica no Setor Público**. 2018. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm). Acesso em: 18 jul. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 8.443/1992 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União**. 1992. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm). Acesso em: 17 jul. 2024.

BRASIL. Pesquisa de jurisprudência. **Guia rápido**. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/pesquisa-de-jurisprudencia-guia-rapido.htm>. Acesso em: 19 jul. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU, Secretaria Geral da Presidência, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/regimento-interno-do-tribunal-de-contas-da-uniao.htm>. Acesso em: 18 jul. 2024.

CAMPOS, G. S. de Q. **Aplicação da pena e o problema da discricionariedade judicial**: breve estudo comparativo entre a dosimetria penal brasileira e o modelo de *sentencing guidelines* norte-americano e inglês. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

CHADID, R. **A função social do Tribunal de Contas no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CONTI, J. M.; IOCKEN, S. N. A responsabilização do gestor público sob a ótica do Direito Financeiro contemporâneo, o princípio da segurança jurídica e a necessidade de sistematização da jurisdição financeira. In: CONTI, J. M.; MARRARA, T.; IOCKEN, S. N.; CARVALHO, A. C. (coord.). **Responsabilidade do gestor na Administração Pública**: aspectos gerais. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

COSTA, J. H.; FILHO, C. V. M. A função de controlar dos tribunais de contas e o caráter pedagógico da sanção pecuniária. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, vol. 3, no 2, p. 76, 2 dez. 2017. Disponível em: <http://www.indexlaw.org/index.php/rdagp/article/view/2604>. Acesso em: 13 jul. 2024.

COUTINHO, D. de M. **O ovo da serpente**: As razões que levaram a corrupção a se alastrar pelo Brasil. A frustração dos órgãos de controle no combate aos malfeitos. A relevância do papel do cidadão na fiscalização dos gastos dos governantes para se consolidar uma nova ética pública. 2. ed. – Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CRESWELL, J. W.; CRESWELL J. D. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto; tradução: Sandra Maria Mallmann da Rosa; revisão técnica: Dirceu da Silva. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

FURTADO, L. R. **Curso de direito administrativo**. 5. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GABRIEL, Y. **Parâmetros da LINDB em multas do TCU**: Tribunal tem recorrido à LINDB para fazer a dosimetria na aplicação de multas. In: ROSILHO, André. (Org.). *Direito Administrativo e Controle de Contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

JACOBY FERNANDES, J. U. **Tomada de Contas Especial**: desenvolvimento do processo na Administração Pública e nos Tribunais de Contas. 7. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LACERDA, C. M. V. **Os impactos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro nas ações de improbidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

MAFRA, E. B. **As multas nos Tribunais de Contas e o excesso de suasão**: limites ao exercício do direito administrativo sancionador. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

MAIA ALVES, F. S. Novo marco jurídico para a aplicação de sanções pelo TCU a partir da Lei no 13.655/2018. **Revista Controle**: Doutrina e Artigos, vol. 21, no 2, p. 310–345, 19 jun. 2023. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/830>. Acesso em: 14 jul. 2024.

MESQUITA, S. M. **Tribunal de Contas e combate à corrupção**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. 3. ed. rev. atual. e aum. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MOURÃO, L.; MEGALI NETO, A.; SHERMAM, A.; RESENDE, M. B.; PIANCASTELLI, S. M. **Controle democrático da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

PELEGRINI, M. **A competência sancionatória do Tribunal de Contas: contornos constitucionais**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

PEREIRA, F. H. U. **Sanções disciplinares: o alcance do controle jurisdicional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

RIGOLIN, I. B. **Lei n.º 14.133/2021 comentada: uma visão crítica**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SANTOS, R. V. dos. **Direito administrativo do medo: risco e fuga da responsabilização dos agentes públicos**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

SUNDFELD, C. A. **Direito Administrativo: o novo olhar da LINDB**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

# **Contribuições de uma controladoria municipal para a transparência das contratações públicas**

Contributions of a municipal comptroller's office to the transparency of public procurement

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1006>

**Silvia Helena Soares de Paula<sup>1</sup>**

**Maria do Socorro de Lima Simões<sup>2</sup>**

**Sarah Feitosa Cavalcante de Andrade<sup>3</sup>**

**Ruth Carvalho de Santana Pinho<sup>4</sup>**

**Denise Maria Moreira Chagas Corrêa<sup>5</sup>**

## **RESUMO**

No setor público, a transparência apresenta-se como um importante instrumento de controle da destinação dos recursos públicos. Posto isso, o objetivo geral deste trabalho é analisar as contribuições de uma controladoria municipal para a transparência das contratações públicas. Para isso, realizou-se uma pesquisa qualitativa e descritiva, acerca da implementação do Relatório de Controle Interno sobre Prestação Contas de Gestão (RCIG) na Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF). Esse relatório visa consolidar informações relevantes à gestão municipal, abrangendo contratos destinados ao controle

---

1 Graduada em Letras pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Mestre em Administração e Controladoria, e especialista em Políticas Públicas. Com 20 anos de experiência no setor público, atuou como coordenadora de Planejamento e Desenvolvimento Institucional nos últimos dois anos. E-mail: silviosoaresp@gmail.com

2 Graduada em Administração pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Mestre em Administração e Controladoria. Atuou em Planejamento e Desenvolvimento Organizacional, nos setores privado e público. Atualmente, é servidora de carreira da Administração Pública Municipal. E-mail: mariadosocorro2040@gmail.com

3 Graduada em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Mestre em Administração e Controladoria. Atuou no controle interno e na imprensa oficial do município; na coordenação jurídica de setores privado e público. Atualmente, é advogada militante na área de direito público. E-mail: sarahfeitosadeandrade@gmail.com

4 Graduada em Ciências Contábeis (FVC) e Economia (UFC), Mestre em Contabilidade e Controladoria pela USP e Doutoranda em Educação Brasileira pela UFC. Atualmente, é coordenadora da Especialização lato sensu em Auditoria e professora do mestrado no Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria (PPAC), ambos da UFC. E-mail: rcspinho@ufc.br

5 Graduada em Ciências Contábeis pela UNIFOR, e em Direito, pela UFC, Mestre em Controladoria e Contabilidade, pela USP e Doutora em Educação Brasileira, pela UFC. É docente do Departamento de Contabilidade, da FEAAC/UFC e docente do Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria (PPAC), da disciplina de Governança no Setor Público e Privado, do Mestrado. E-mail: denisecorrea@ufc.br

externo. Foram realizadas pesquisa documental e estudo de caso em uma controladoria municipal. A coleta de dados primários ocorreu por meio de um questionário semiestruturado. O principal resultado evidencia que a implementação do RCIG fortaleceu a transparência e o controle interno nas contratações públicas, padronizando relatórios e identificando fragilidades na gestão. Conclui-se que além do fortalecimento da rede de controle interno municipal, o RCIG subsidia o controle externo, na detecção de fragilidades municipais, contribuindo para a transparência nas contratações públicas. Os resultados deste estudo podem aprimorar a governança pública ao otimizar a transparência, reduzir desvios e casos de corrupção e melhorar a gestão dos recursos, beneficiando a sociedade.

**Palavras-chave:** governança pública; contratações; controle interno; transparência.

## ABSTRACT

In the public sector, transparency is an important instrument for controlling the allocation of public resources. In this context, the main objective of this study is to analyze the contributions of a municipal controllership to the transparency of public procurement. To this end, qualitative and descriptive research was carried out on the implementation of the Internal Control Report on Management Accountability (RCIG) at the Municipal Government of Fortaleza (PMF). This paper aims to consolidate information relevant to municipal management, covering contracts, intended for external control. Documentary research and a case study were carried out in a municipal controller's office. Primary data was collected through a semi-structured questionnaire. The main result shows that the implementation of the RCIG strengthened transparency and internal control in public contracts, standardizing reports and identifying weaknesses in management. It is concluded that in addition to strengthening the municipal internal control network, the RCIG supports external control in the detection of municipal weaknesses, contributing to transparency in public contracts. This study's results can improve public governance by optimizing trans-

parency, reducing embezzlement and corruption, and improving resource management, thereby benefiting society.

**Keywords:** public governance; hiring; internal control; transparency.

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



Data de submissão: 05/12/2024

Data de aprovação: 06/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

A governança pública inclui tanto as atividades tradicionais do governo quanto outros processos reguladores da interação com a sociedade, buscando o aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições (Lugoboni; Marques, 2022), o que requer a delimitação de princípios destinados a alicerçá-la.

Dentre os princípios da governança destaca-se a transparência, baseada em um aparato legal com o fito de assegurar ao cidadão o acesso às informações de caráter público. Nessa perspectiva, Raupp (2021) apresenta a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), criada em 2000, como um marco da transparência pública no Brasil. Após a LRF, surgiram a Lei da Transparência, de 2009, e a Lei de Acesso à Informação (LAI), em 2011, como instrumentos consolidadores da transparência na administração pública.

Quanto às contratações públicas, o estudo de Rodrigues e Reis (2023) aponta as crescentes demandas por *accountability* e transparência, com ênfase na eficiência, considerando-a uma das abordagens precípua da nova lei de licitações. Esse estudo corrobora com Porta, Pereira e Araújo (2022), ao tratar da implementação da gestão de riscos e de controles internos, bem como do plano de contratação anual previsto na Lei n.º 14.133/2021, referente à nova lei de licitações públicas.

Alinhada aos parágrafos anteriores, a pesquisa de Silva, Ferreira e Moutinho (2023) analisa o impacto da gestão de recursos na transparência municipal, podendo ser acometido por possíveis irregularidades. Tal análise encontra respaldo em Gonçalves (2021) e Gonçalves e Marques (2019), que observam falhas na aplicação correta dos recursos públicos; baixa qualidade na comunicação entre colaboradores e agentes públicos; e a ausência de controle no processo de prestação de contas, o que pode ensejar a perda do comando dos recursos destinados ao bem da coletividade.

Nesse contexto, insere-se a relevância de um controle eficaz das irregularidades na administração pública municipal: a eficiência do sistema de controle interno relaciona-se à redução de riscos de irregularidades na gestão de recursos públicos confiados aos governos locais.

Diante do exposto, o presente estudo teve como ponto de partida a Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM), no que se refere à promoção da transparência nas contratações públicas municipais. Considerando esse contexto, cumpre destacar que a CGM promoveu a edição de diversos instrumentos normativos, relacionados à disseminação do controle interno nos órgãos e entidades da PMF. Dentre esses instrumentos, destacam-se: o Decreto n.º 15.246/2022, que dispõe sobre a gestão e fiscalização de contratos administrativos nos órgãos e entidades da Prefeitura de Fortaleza e a Instrução Normativa de n.º 05/2021, que, conforme Fortaleza (2021) estabelece os procedimentos para a elaboração do Relatório de Controle Interno Sobre as Contas de Gestão (RCIG). Essa derradeira instrução normativa estabelece procedimentos para a elaboração do relatório citado, abrangendo também contratações públicas para a aquisição de bens e de serviços.

Considerando as informações anteriores, a pesquisa realizada pautou-se na seguinte questão de pesquisa: Como uma controladoria municipal pode contribuir de forma eficaz para a transparência nas contratações de bens e de serviços públicos de um ente?

Sob esse enfoque, elegeu-se como objetivo geral analisar as contribuições de uma controladoria municipal para a transparência das contratações públicas. Nesse sentido, também foram definidos os seguintes objetivos específicos para esse estudo: i) investigar as contribuições de ferramentas de controle interno para a transparência das contratações públicas municipais; ii) analisar como o RCIG pode contribuir para a transparência das contratações públicas; iii) verificar a implementação do RCIG em órgãos e entidades municipais.

A realização dessa pesquisa é socialmente justificada em virtude da necessidade de transparência na destinação dos recursos públicos, como defendido por Costa e Silva (2020) e Lima e Portela (2023): a prestação de contas surge como uma importante ferramenta na promoção da confiança da sociedade nas instituições públicas.

Sob a óptica acadêmica, há um significativo campo para novos estudos relacionados à capacitação e profissionalização dos técnicos que atuam nesta área, estratégias que podem ser utilizadas para as compras públicas, legislação relacionada ao tema, além dos desafios aplicados à gestão pública relativos à transparência, inovação, coprodução e cocriação (Silva; Oliveira; Lopes, 2023).

A metodologia consiste em uma pesquisa qualitativa e descritiva, por meio da aplicação de questionário, voltada para uma análise de percepções, ideias e experiências dos participantes/respondentes, acerca da implementação municipal do RCIG. Esse trabalho também contempla pesquisa documental e de campo, por meio de estudo de caso único na CGM.

A principal contribuição dessa pesquisa recai nas instituições públicas, uma vez que pretende apresentar e analisar um novo instrumento do controle interno municipal, o RCIG, criado para propiciar maior transparência dos gastos públicos, especialmente em relação às contratações públicas.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção resgata análises acadêmicas acerca da transparência pública no Brasil, bem como o papel do controle interno na gestão governamental, em consonância com o estudo proposto no presente artigo.

### 2.1 Marco Legal da Transparência Pública no Brasil

A governança pública relaciona-se a processos de: comunicação; análise e avaliação; liderança, tomada de decisão e direção; controle, monitoramento e prestação de contas (Lima; Portela, 2023). Assim, a boa governabilidade e otimização de valor organizacional, a longo prazo, segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2021) são resultados da adoção de princípios básicos de governança corporativa, sendo: transparência, integridade, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

Lugoboni e Marques (2022), ressaltam que a governança no âmbito do setor público envolve tanto as atividades tradicionais do governo quanto outros processos reguladores que interagem com a sociedade, visando melhorar o comportamento das pessoas e das instituições. Para isso, é necessário estabelecer princípios fundamentais coerentes com a atividade. Um desses princípios é a transparência, para a qual foi criado um conjunto de leis que garantem ao cidadão o acesso a informações públicas.

Já Wilson, Heide e Villeneuve (2023) entendem que, no setor público, a governança corporativa se preocupa principalmente com processos e procedimentos de tomada de decisão que impõem controles e comportamentos para garantir uma responsabilização eficiente. Seus principais princípios incluem responsabilização, transparência, integridade, comprometimento, liderança e gestão de riscos.

Nesse sentido, observou-se que os autores citados analisam a governança no setor público, destacando sua relação com processos de comu-

nicação, liderança, tomada de decisão, controle e prestação de contas. A transparência é apontada como princípio essencial, assegurando o acesso à informação e fortalecendo a confiança pública. Além disso, a governança eficaz envolve responsabilização, integridade e otimização do valor organizacional, contribuindo para a eficiência e a credibilidade das instituições.

Do ponto de vista das normas, a transparência na administração pública é uma regra determinada pela ordem jurídica no país, quer oriunda da Carta Constitucional, quer da legislação infralegal. Além disso, ao longo dos anos, percebe-se que a transparência e a publicidade dos atos da administração pública ganharam relevância, impulsionadas pela demanda de uma sociedade com uma nova mentalidade em relação aos serviços públicos. Essa sociedade passou a exigir maior participação e fiscalização na implementação, execução e controle das políticas públicas (Paes *et al.*, 2023).

Na política, o conceito de transparência remete à ideia de abertura de informações governamentais e de prestação de contas e, no Brasil, costuma vir acompanhado da discussão sobre o combate à corrupção (Macedo, 2019). Especificamente, o artigo 3º do Decreto de n.º 9.203/17 estabelece que são princípios de governança pública a capacidade de resposta; a integridade; a confiabilidade; a melhoria regulatória; a prestação de contas e responsabilidade; e a transparência.

No Brasil, pode-se afirmar que o estabelecimento de normas gerais de direito financeiro e orçamentário, decorrente, conforme Brasil (1964), pela Lei n.º 4.320/1964, revela-se, na evidenciação contábil e fiscal, um dos marcos legais, voltados à transparência pública. Posteriormente, além da Constituição Federal de 1988, tem-se, de acordo com Brasil (1998), a Lei n.º 9.755/1998, voltada à transparência por meio da internet (Visentini *et al.*, 2021).

A partir da edição da Lei Complementar n.º 101/2000 estabeleceu-se um conjunto de dispositivos sedimentadores e diretamente impactantes na gestão pública, quanto à necessidade de transparência, utilizando-se de diversas ferramentas. Um dos preceitos normativos a se destacar é o

artigo 48, que consolida a essência dos mecanismos destinados à garantia da transparência, com realce para a publicação de planos, orçamentos, bem como o incentivo à participação popular.

Por sua vez, Brasil (2009) informa que a Lei Complementar n.º 131 de 2009 amplia o que já havia sido estabelecido no artigo 48 da LRF, definindo prazos e possibilidade de acesso às informações em tempo real. A aplicabilidade, todavia, da transparência em unidades federativas somente veio a ser regulamentada em 2011, com a edição da Lei n.º 12.527/2011 (Brasil, 2011), conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). A LAI determina a promoção, de antemão, por parte de órgãos e entidades públicas, da divulgação ativa das informações relacionadas aos procedimentos licitatórios, incluindo os respectivos editais, resultados e contratos celebrados (Boechat, 2022).

Segundo Souza *et al.* (2022), o direito ao acesso à informação compõe o arcabouço de instrumentos necessários para a efetividade da democracia e de suas instituições, sendo as escolhas dos cidadãos, com amplo contexto informativo, uma das premissas do Estado democrático moderno: o direito à informação delimita o uso do poder estatal e a responsabilização de agentes públicos pela sociedade, garantindo a participação e controle social mais efetivo.

Acrescente-se que os gestores públicos têm se preocupado em ampliar o nível de transparência de suas informações, reduzindo a assimetria informacional como modo de alcançar maior confiança da sociedade.

Assim, a publicação eficaz de informações é essencial para assegurar que a sociedade possa entender melhor o desempenho dos gestores (Kinzler, 2023). Pode-se afirmar que, semelhante ao controle social, o fortalecimento das unidades de controle é mais promissor se engajado com as “estratégias multidimensionais”, possibilitando espaços propícios para a ação coletiva e promovendo maior capacidade estatal de responder à participação social (Fox, 2019).

No Brasil, verificam-se algumas iniciativas referentes à transparência e à interação entre governo e cidadãos, focadas em dados abertos. A Operação Serenata de Amor (2023), por exemplo, utiliza dados abertos, disponibilizados pelo Congresso Nacional, sobre as diárias para analisar os padrões de gastos.

## 2.2 Papel do Controle Interno na Gestão Governamental

Apesar da relevância da esfera pública para a boa governança nacional, há dificuldade em responsabilizar altos funcionários públicos por irregularidades, comprometendo a influência dos cidadãos nas decisões políticas (Gonçalves; Bilhim; Rezende; Gonçalves, 2021). Essa dificuldade, segundo Fernandes e Teixeira (2020), resulta da assimetria informacional entre a sociedade e os agentes públicos, possibilitando desvirtuações de ações do Estado para o atendimento integral das necessidades coletivas, priorizando agendas pessoais.

Nesse aspecto, tem-se que a importância do controle interno vai além da obrigatoriedade legal, visto que fiscalizar e orientar a administração pública consiste em uma necessidade que deve levar em conta o objetivo maior da gestão, o bem social (Soares; Andrade; Neves, 2021). Dessa forma, pode-se afirmar que a controladoria governamental é um instrumento relevante para auxiliar a gestão pública, cuja finalidade é impulsionar a instituição a atingir a eficiência, a eficácia e a economicidade, prezando pela transparência dos atos praticados pelo gestor público.

Além disso, considerada como o órgão que coordena o sistema de controle interno, uma controladoria municipal integrada tende a ser o elemento catalisador do processo de reforço da governança, atuando preventivamente no fortalecimento do *compliance*, das estruturas e práticas de controle interno e gestão de riscos, estimulando de forma integrada a transparência, a *accountability* e a participação, visando a uma maior equidade social (Silva, Borba e Miranda, 2020).

Todavia, os resultados apresentados por Gonçalves *et al.* 2019, constataram desconhecimento acerca do manuseio dos recursos públicos, sendo contrário ao esperado de um processo sedimentado no conceito de *accountability*, posto o relacionamento direto da responsabilização dos gestores públicos.

Considerando informações anteriores, observa-se a ineficiência do controle interno no alcance de objetivos operacionais e estratégicos. Essa ineficiência seria motivada pela ausência de monitoramento das incoerências, decorrentes dos relatórios financeiros dos projetos de pesquisa.

Desse modo, caberia ao controle interno a realização do adequado monitoramento dos relatórios financeiros, para alcançar objetivos institucionais, desaguando na prestação de contas. Ressalte-se que a prestação de contas deve conter elementos necessários a fim de permitir o acompanhamento e fiscalização orçamentária e financeira pelos órgãos de controle interno e externo (Silva, 2023).

O acesso às informações e dados financeiros, além de permitir o controle social, promove eficácia da gestão, com destaque para aplicação de recursos públicos decorrentes de execuções contratuais. Assim, constatou-se a contribuição positiva do controle interno para o aprimoramento dos processos de contratações públicas (Pereira; Castro, 2023).

Contudo, a utilização de ações inovadoras na administração pública geralmente é recebida com resistências, inclusive por parte dos próprios órgãos e autoridades de controle (Yetano; Torres; Castillejo-Suastegui, 2019).

Pode-se afirmar que é por meio de um controle interno efetivo que a Administração Pública assegura à sociedade que os recursos públicos serão aplicados de forma eficiente, atendendo leis e regulamentos. Além disso, o controle interno também otimiza a parceria com o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional (TCE-PR, 2017).

## 2.3 Estudos Empíricos

Com o intuito de levantar a literatura sobre o tema em discussão, foram realizadas buscas por meio de pesquisas *on-line*. Para obter estudos anteriores publicados, foi utilizada a biblioteca eletrônica *Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL®)* e o Google Acadêmico, considerando os termos-chave: governança pública, compras ou aquisições e transparência.

Utilizou-se uma planilha eletrônica para a análise dos estudos obtidos, excluindo-se os trabalhos encontrados com temáticas que se mostraram distantes da abordagem pretendida neste estudo, conforme disposto no Quadro 1.

Quadro 1 - Estudos empíricos sobre governança pública e transparência

Autor, Ano	Objetivos	Aspectos Metodológicos	Resultados
Silva; Borba e Miranda (2020)	Investigar quais dimensões, variáveis e critérios podem compor um modelo teórico-empírico de avaliação da governança aplicável ao poder executivo municipal.	Pesquisa exploratória com referenciais teóricos, normativos e documentais para estabelecer categorias de análise e selecionar variáveis e critérios de risco.	A aplicação do modelo aos 295 municípios de Santa Catarina, dentro da metodologia aplicada, permitiu considerar o nível de fragilidade da governança nessas prefeituras como médio (0,451 de escala entre 0 e 1)
Farranha e Bataglia (2019)	Levantar questionamentos sobre governança no controle da corrupção e a promoção da transparência em meios digitais.	Caráter exploratório e analítico-descritivo, de abordagem qualitativa, e interdisciplinar.	Constatou-se que a CGU possui ações que podem traduzir formas de acesso à informação, entendidas como meios de prevenir corrupção: redes sociais e e-SIC.

Quadro 1 – Estudos empíricos sobre governança pública e transparência (continuação)

Autor, Ano	Objetivos	Aspectos Metodológicos	Resultados
Porta, Pereira e Araújo (2022)	Analisar as possibilidades de centralização das contratações no governo do Estado de São Paulo, contando com mais de mil unidades compradoras com diferentes perfis e graus de maturidade.	Entrevistas com agentes públicos, experiência dos autores nos setoriais do Executivo paulista, pesquisa bibliográfica na internet, consulta aos sites governamentais e relatórios técnicos do governo.	Apresentam-se propostas para a superação das disfunções identificadas, utilizando-se como pressupostos a eficiência operacional, a governança, a compra sustentável e a maior transparência dos contratos celebrados por toda a administração pública paulista.
Alecrim <i>et al.</i> (2021)	Realizar uma análise crítica sobre o atual processo de compras do Governo Federal do Brasil, em particular do pregão eletrônico.	Abordagem qualitativa com base em documentos públicos e na literatura pertinente.	Entre as principais fragilidades encontradas estão questões ligadas aos sistemas de compras públicas, em que os entrevistados, de maneira recorrente, citaram múltiplos problemas relacionados a eles.

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

No primeiro estudo empírico, Silva, Borba e Miranda (2020) investigaram aspectos voltados à avaliação da governança municipal. Nesse sentido, pôde-se compreender que a investigação citada está alinhada ao objetivo geral deste estudo, que analisa as contribuições de uma controladoria municipal para a transparência das contratações públicas. Tal constatação foi relacionada à identificação e à análise de aspectos, em ambos os estudos, que poderiam influenciar a governança pública municipal: os primeiros autores abordaram uma visão mais generalista da governança, ao passo que a esta pesquisa afinou a governança no contexto das contratações públicas.

A metodologia de Silva, Borba e Miranda (2020), apresentou similaridade com a adotada neste estudo, considerando as análises documen-

tais realizadas, voltadas à definição de critérios de análise, nos respectivos processos de coleta de dados primários. Em decorrência das aplicações dos procedimentos metodológicos mencionados, os resultados dos dois estudos contemplaram a compreensão do panorama da governança no Poder Executivo municipal: os primeiros autores constataram o nível de fragilidade da governança nas prefeituras analisadas; este trabalho sinalizou desafios relativos à governança pública municipal no que tange às contratações públicas.

Nessa perspectiva, Silva, Borba e Miranda (2020) investigaram contribuições das ferramentas de controle interno para a transparência das contratações públicas municipais. Tal alinhamento ocorreu devido à investigação de componentes para um modelo de avaliação de governança municipal, conforme proposto no estudo empírico citado.

A pesquisa de Farranha e Bataglia (2019) levantou questionamentos acerca da promoção da transparência, com foco na governança e no controle da corrupção, como objetivo principal do segundo estudo empírico. Esse objetivo assemelhou-se ao objetivo geral deste artigo, por englobar, em ambos os trabalhos, a análise de cenários relativos à governança no serviço público: Farranha e Bataglia (2019) também consideraram um caráter mais generalista do tema, quando comparado ao foco das contribuições da controladoria municipal para a transparência das contratações públicas aqui proposta.

Considerando a metodologia adotada, Farranha e Bataglia (2019) adotaram uma abordagem qualitativa, alicerçada em análise descritiva, o que se assemelha à metodologia adotada nesta pesquisa. Os demais estudos também utilizaram essa abordagem qualitativa, evidenciando ser a melhor forma de abordar um tema desta natureza.

Em relação aos resultados, Farranha e Bataglia (2019) evidenciaram ações voltadas à prevenção da corrupção, decorrentes das atividades da CGU, o que pode ser observado como contribuição do referido órgão de controle para a promoção da transparência na seara pública.

Por conseguinte, Porta, Pereira e Araújo (2022) destacaram como objetivo geral a análise das possibilidades de centralização das contratações do governo do estado de São Paulo. Partindo da premissa de que tal objetivo poderia ser uma forma de contribuir para a transparência das contratações públicas, também foi observada sintonia entre esse terceiro estudo empírico e o objetivo geral deste trabalho. Outros aspectos que contribuíram para a constatação de alinhamento entre ambos os estudos foram os respectivos focos, convergindo para as contratações públicas: uma em âmbito estadual e a outra na seara municipal.

No aspecto metodológico, Porta, Pereira e Araújo (2022) concentraram-se na coleta de dados primários relativos às experiências de agentes públicos, em setoriais do Executivo paulista, além de análise documental. A estratégia adotada nesse estudo empírico apresentou certa similaridade com o método adotado para elaboração deste artigo, haja vista o levantamento de percepções de equipe técnica da CGM acerca do suporte a órgãos e as entidades municipais, relativo às ações de controle interno, englobando a transparência nas contratações públicas.

Em relação aos resultados, Porta, Pereira e Araújo (2022) enfatizam a promoção da transparência de contratos, decorrente da eficiência operacional, da governança e das compras sustentáveis, quanto às propostas de superação de disfunções relacionadas. Nesse sentido, houve similaridade entre o resultado apresentado e o alcançado nesta pesquisa, que também identificou dificuldades relacionadas à transparência das contratações públicas municipais, comentadas no item 4.3.

Por fim, Alecrim *et al.* (2021) lançaram luz em seu objetivo geral à análise crítica do processo de compras em âmbito federal. De forma análoga, considerando a análise de contribuições para a transparência nas contratações públicas, aqui proposta como objetivo geral, permitiria compreender a atuação da CGM, nessa seara, adentrando em percepções, dos sujeitos da pesquisa acerca das contribuições da CGM para a promoção da transparência das contratações públicas, bem como nas dificuldades

relacionadas ao aprimoramento de tais contribuições. Sob essa óptica, as dificuldades sinalizadas poderiam servir de pano de fundo para possíveis novos estudos sobre o tema explorado neste artigo.

Em sua metodologia, Alecrim *et al.* (2021) empregaram uma abordagem qualitativa, embasada em análise documental, similar aos procedimentos adotados por Farranha e Bataglia (2019) e por Porta, Pereira e Araújo (2022), já comentados. Dadas tais similaridades, constatou-se também um alinhamento da estratégia adotada por Alecrim *et al.* (2021) para a realização de seu estudo, com o método adotado na elaboração deste trabalho.

Os resultados obtidos por Alecrim *et al.* (2021) convergiram para a identificação de fragilidades relativas ao sistema de compras públicas, refletindo um alinhamento com o objetivo específico 3, qual seja, verificar a implementação do RCIG em órgãos e entidades municipais. O alinhamento constatado também teve justificativa semelhante à justificativa relativa ao estudo de Silva, Borba e Miranda (2020), abordado nos primeiros parágrafos desta seção.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção tratou do tipo de pesquisa, dos procedimentos de coleta e de análise de dados, de forma a tratar os objetivos definidos para o presente estudo. Para isso, adotou-se como unidade de análise a Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM). A escolha dessa unidade de análise deveu-se à experiência na implementação do RCIG, no âmbito da PMF.

#### 3.1 Tipologia da Pesquisa

Foi realizada uma pesquisa qualitativa e descritiva, voltada à análise das narrativas, das ideias e das experiências dos respectivos participantes. Essa pesquisa pautou-se na percepção de Mussi *et al.* (2020), que considera-

ram o desenvolvimento da pesquisa qualitativa concentrada no aprofundamento da compreensão de um fenômeno social. Também foi feita uma pesquisa documental, de campo e descritiva, em uma controladoria municipal.

### 3.2 Procedimentos de Coleta de Dados

O objeto da pesquisa determinou um percurso metodológico baseado no conhecimento das pesquisadoras e servidoras municipais. Esse conhecimento serviu de matéria-prima para o início do estudo que foi apontando, por si, os próximos caminhos a serem perseguidos. Como genuína pesquisa qualitativa, buscou compreender a realidade investigada, partindo da análise documental e adentrando na exploração do objeto de pesquisa e de sua inserção na realidade.

Para a coleta de dados primários, foi elaborado um questionário semiestruturado, dividido em três seções, sendo uma para cada objetivo específico, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 – Seções definidas para questionário aplicado

Objetivo específico	Seção do questionário
Investigar contribuições das ferramentas de controle interno para a transparência das contratações públicas municipais.	Seção 1 - Transparências nas contratações públicas
Compreender como o RCIG pode contribuir para a transparência das contratações públicas.	Seção 2 - Análise das seções do RCIG
Verificar a implementação do RCIG em órgãos e entidades municipais.	Seção 3 - Análise comparativa: antes e depois do RCIG

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

Considerando o Quadro 2, a primeira seção abrangeu questões “sim/não”, intercaladas por perguntas abertas. As questões “sim/não” tiveram como foco levantar práticas de controle interno que, na visão dos respondentes, contribuíram para a transparência das contratações públicas municipais. As perguntas abertas foram voltadas a detalhar tais contribui-

ções. Nessa seção, foram identificadas ferramentas utilizadas, por meio da CGM, voltadas à transparência das contratações públicas, abrangendo: assessoramento a órgãos e a entidades municipais, quanto aos respectivos RCIGs e prestações de contas e acompanhamento de notificações de órgãos de controle externo. Nessa seção, também buscou-se identificar a pertinência de sistemas corporativos utilizados em âmbito municipal, sendo: Sistema de Gestão Corporativa de Contratos (GCCORP); Sistema de Parcerias; Sistema de Gestão de Recursos e Planejamento de Fortaleza (GRPFOR). Dito isso, para fins de uma possível replicabilidade do método adotado, recomenda-se, preliminarmente, a identificação de tais atividades e ferramentas adotadas, de forma a averiguar, junto aos participantes da pesquisa, o alinhamento delas com a transparência das contratações públicas municipais.

Na segunda seção, optou-se pela adoção da escala Likert. Considerando Martins e Cornacchique (2021), essa escolha deveu-se ao intuito de apurar o nível de concordância dos respondentes quanto às contribuições das seções do RCIG para a transparência das contratações públicas. Nesse contexto, é válido ressaltar que as seções do relatório em questão abordam atividades e ferramentas de controle identificadas na seção 1. Diante do exposto, tendo em vista uma possível adaptação da presente metodologia em futuros estudos similares, recomenda-se a adoção da escala Likert de cinco pontos, quais sejam: concordo, concordo parcialmente, não concordo nem discordo, discordo parcialmente, discordo. Tal recomendação respalda-se na objetividade de tal técnica quanto à análise dos assuntos abordados no RCIG, com maior concordância, na óptica dos participantes do estudo para a transparência nas contratações públicas.

Na terceira seção do questionário aplicado, buscou-se compreender as principais motivações, na perspectiva dos respectivos respondentes, para a implementação do RCIG, de forma a identificar oportunidades de melhoria tratadas por meio desse relatório, para fins de transparência nas contratações públicas, envolvendo: informações relacionadas a contratos

e a prestações de contas, bem como a demais ações relacionadas à controladoria. Sob esse prisma, também foi aplicada a escala Likert de cinco pontos para análise desta seção, com justificativa semelhante à apresentada no parágrafo anterior.

Essas seções também foram constituídas por perguntas abertas, voltadas à análise de oportunidades de melhoria para o relatório citado, bem como para detalhar a contextualização da respectiva implementação em órgãos e entidades municipais.

Esse instrumento de coleta foi aplicado por meio do *Google Forms*, entre os dias três e sete de outubro de 2022. Foram convidados a participar da pesquisa integrantes da equipe técnica da CGM que orientou órgãos e entidades municipais quanto à elaboração dos respectivos relatórios internos de controle interno. Dito isso, foram obtidas respostas de seis participantes, analisadas na seção de resultados. O foco na equipe técnica citada foi motivado pela interação entre os respectivos integrantes e representantes de órgãos e entidades municipais, no que diz respeito à elucidação de dúvidas decorrentes do processo de elaboração dos respectivos RCIG's por estes.

Na coleta de dados secundários, foram levantados instrumentos normativos municipais, referentes às atribuições de controle interno. Essa coleta também contemplou as seções do modelo de relatório de controle interno sobre as contas de gestão, adotado em âmbito municipal.

### **3.3 Procedimentos de Análise de Resultados**

Primeiramente, foram analisados os dados secundários para definir as perguntas abrangidas por cada seção do questionário aplicado, observando-se os aspectos considerados no Quadro 3:

Quadro 3 - Aspectos considerados para análise de dados

Seção do questionário	Aspectos considerados
Seção 1 - Transparências nas contratações públicas	Mecanismos de controle voltados ao: assessoramento em prestação de contas; gerenciamento de contratos e de parcerias; acompanhamento de notificações de órgãos de controle.
Seção 2 - Análise das seções do RCIG	Ações abordadas no RCIG, referentes a: auditoria, prestações de contas de gestão, ouvidoria, transparência e corregedoria.
Seção 3 - Análise comparativa: antes e depois do RCIG	Desafios anteriores à implementação do RCIG e contribuições observadas, decorrentes da sua implementação municipal, acerca da promoção da transparência nas contratações públicas.

Fonte: elaborado pelas autoras (2022).

As respostas do questionário aplicado foram tabuladas em uma planilha eletrônica. As respostas foram agrupadas por seção do questionário, correspondendo cada uma a um objetivo específico. Considerando esse agrupamento, as respostas correspondentes a cada bloco foram analisadas por meio de gráficos, incluindo apreciação de respostas abertas correlatas. Também buscou-se efetuar uma análise comparativa entre as percepções decorrentes de cada seção do questionário aplicado. Diante do exposto, essa análise também contemplou a evidenciação de alinhamento dos resultados aferidos com o tratado na revisão de literatura.

#### 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Inicialmente, foram analisados os dados documentais, publicados pela CGM, por meio dos quais obteve-se conhecimento dos principais instrumentos normativos que regulamentam os mecanismos e as atribuições de controle interno na PMF. Analisou-se o Decreto Municipal n.º 14.972/2021, bem como o acesso aos principais sistemas e projetos em execução, a exemplo do sistema de Gestão Corporativa de Contratos (GCCORP), as ações voltadas para o acompanhamento das prestações de

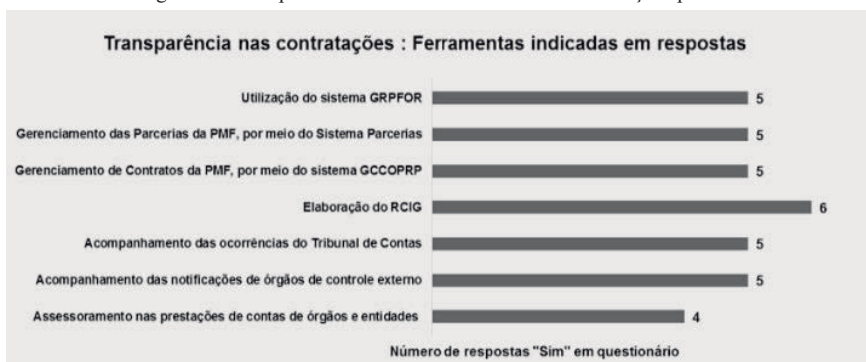
contas, o assessoramento às notificações oriundas do controle externo e o RCIG, dentre outros documentos e ferramentas. A referida análise visou investigar a contribuição da CGM para a promoção da transparência nas contratações de bens e serviços públicos.

#### 4.1 Ferramentas do Controle Interno Municipal

Esta seção buscou investigar as contribuições das ferramentas de controle interno para a transparência das contratações públicas municipais, correspondente ao objetivo específico 1 do presente estudo. A investigação foi realizada por meio da seção 1 do questionário aplicado.

Por meio das questões do tipo “sim/não”, foram levantadas as ferramentas de controle interno que mais contribuíram para a transparência nas contratações públicas municipais, cujo resultado foi apresentado na Figura 1.

Figura 1 – Transparência e ferramentas CGM nas contratações públicas



Fonte: dados da pesquisa (2022).

No que se refere às contribuições de ferramentas de controle interno para a transparência das contratações públicas municipais, a Figura 1 evidenciou unanimidade, entre os participantes da pesquisa, quanto à relevân-

cia do RCIG para o tema estudado, com destaque para as seguintes contribuições: cumprimento do artigo 4º do Decreto Municipal n.º 14.972/2021, que regulamenta atribuições de controle interno em órgãos e entidades municipais; fortalecimento dos controles internos setoriais, por meio da disseminação de saberes na elaboração e no atendimento de exigência de órgão de controle externo; evidenciação dos 10 maiores contratos executados por órgão/entidade; melhor conhecimento das fragilidades, por parte das setoriais. Nessa perspectiva, cabe informar duas respostas “não” em relação ao assessoramento nas prestações de contas de órgãos e entidades do município: uma para o acompanhamento das notificações de órgãos de controle externo (ex.: Ministério Público); uma para o gerenciamento de contratos da PMF, por meio do sistema de Gestão Corporativa de Contratos (GCCORP); uma para o gerenciamento de parcerias PMF, por meio do sistema de Parcerias; e também uma para utilização do sistema de gestão de recursos financeiros e planejamento de Fortaleza (GRPFOR).

Alinhado ao parágrafo anterior, constatou-se que o destaque do RCIG decorreu da oportunidade de melhor conhecimento, por parte de órgão ou entidade municipal, sobre assuntos relacionados ao controle interno em abordagem setorial, decorrentes do processo de elaboração do relatório citado. Essa constatação teve, ainda, como respaldo o cenário anterior à implementação do RCIG, quanto à elaboração do relatório de prestação de contas de gestão da PMF por parte dos respondentes, cujos comentários correlatos constam no item 4.3 do presente artigo.

Considerando o estudo empírico de Porta, Pereira e Araújo (2022) que destacaram a promoção da transparência e, entre outros aspectos, da governança, no tratamento de possíveis disfunções relativas a contratos, constatou-se que transparência e governança satisfatórias podem ser compreendidas como reverberações de eficiência operacional, inserindo-se, nesse contexto, a relevância do RCIG e de outras ferramentas, como o GCCORP, no subsídio tanto à eficiência quanto à transparência e à governança em âmbito municipal. Diante disso, face ao subsídio proporcionado

por tal relatório à análise do controle externo, acerca da eficiência da gestão dos recursos públicos (incluindo as contratações públicas), constata-se contribuição da CGM, para a transparência nas contratações públicas.

À luz de Silva, Borba e Miranda (2020), constatou-se o fomento da rede de controle interno municipal, por meio da CGM, como elemento catalisador do processo de reforço da governança pública, devido ao: fortalecimento do *compliance*, das estruturas e práticas de controle interno e gestão de riscos, estimulando de forma integrada a transparência e a *accountability*, visando a uma maior equidade social. Essa integração pode ser observada nas respostas dos participantes, relacionadas à necessidade de ação mais específica de controle interno, a saber: monitoramento e acompanhamento; consolidação de informações relevantes à gestão; ação mais específica de controle interno em órgãos/entidades municipais; e evidências relacionadas a informações financeiras, patrimoniais e contratos.

## 4.2 O RCIG na Transparência das Contratações Públicas

Esta seção tratou de compreender como o RCIG pode contribuir para a transparência das contratações de bens e serviços, contemplando o objetivo específico 2. Essa compreensão ocorreu por meio das respostas obtidas na seção 2 do questionário aplicado.

Por meio da escala Likert, foi averiguada a concordância dos respondentes quanto às contribuições das seções do RCIG para a promoção da transparência das contratações públicas municipais. Essa averiguação foi sintetizada na Figura 2.

Figura 2 - Transparência e seções do RCIG indicadas nas respostas



Fonte: dados da pesquisa (2022).

De forma a compreender a contribuição do RCIG para a transparência das contratações públicas, a Figura 2 apresentou que todos os respondentes concordaram com a relevância do RCIG. Nesse sentido, os participantes que apontaram concordância ou concordância parcial, responderam a perguntas abertas sobre as contribuições deste relatório para a promoção da transparência nas contratações públicas. As respostas obtidas, em linhas gerais, apontaram para: monitoramento e acompanhamento; consolidação de informações relevantes à gestão; ação mais específica de controle interno em órgãos/entidades municipais; e evidências relacionadas a informações financeiras, patrimoniais e contratos.

Considerando o parágrafo anterior, constatou-se que o destaque relativo a informações financeiras, patrimoniais e contratos alinhou-se aos critérios elencados por participantes da pesquisa no cenário observado após a implementação do RCIG em âmbito municipal. Esses critérios confirmam a disseminação da elaboração do referido relatório, envolvendo o levantamento detalhado de evidências setoriais, pertinentes às temáticas de controladoria, assunto abordado no item 4.3 desta pesquisa.

Nas demais respostas registradas na Figura 2, houve uma única resposta “discordo” para a execução da despesa por programa; outra para a

execução de DEA; e também para os dados sobre o patrimônio. Em relação às respostas referentes às ações de controle interno, foram observados os seguintes resultados: uma resposta “concordo parcialmente” para ações de auditoria; uma resposta “não concordo, nem discordo” para o acompanhamento das prestações de contas de gestão; e uma única resposta “discordo” para as áreas de ouvidoria, transparência e corregedoria. Nesse panorama, observando a concordância unânime relativa às seções do RCIG que abordam contratos e parcerias, revisitou-se a Figura 1. Esse “resgate” teve como intuito averiguar quais eram as ferramentas de controle interno, mencionadas pelos participantes, voltadas à transparência nas contratações públicas. Dito isso, a Figura 1 registrou que mais de 83% dos participantes indicaram os sistemas GRPFOR, GCCORP e de Parcerias como ferramentas relevantes à transparência das contratações públicas, o que foi explorado no item 4.1 deste trabalho. Tal evidência demonstrou também, a pertinência da abordagem dos assuntos citados na elaboração do RCIG.

Nesta mesma seção, questionou-se sobre as contribuições dessas informações constantes no RCIG, obtendo-se, em linhas gerais, as seguintes respostas: tratamento, análise e resposta a ações/macrofunções decorrentes de atribuições de órgãos/entidades municipais; solicitações da CGM, para fins de atualização do Portal da Transparência; evidência de identificação de fragilidades, decorrente de auditorias setoriais; e subsídio à tomada de decisão gerencial.

Constata-se que o RCIG se volta a complementar a prestação de contas de gestão, auxiliando órgãos de controle externo, como o Tribunal de Contas do Estado: ele consolida informações técnicas, identifica fragilidades da gestão por meio de auditorias setoriais, contribui para a tomada de decisão gerencial e promove assim, maior transparência das contratações de bens e serviços públicos. Essa constatação encontra respaldo em Farranha e Bataglia (2019), cujo estudo empírico concluiu pelo alinhamento de ações da CGU no acesso à informação, bem como na prevenção da corrupção, podendo ser compreendido como um desdobramento de transparência pública.

### 4.3 O RCIG NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Esta seção buscou contextualizar a implementação do RCIG em órgãos e entidades municipais, de forma a cumprir o objetivo específico três deste estudo. Essa contextualização ocorreu por meio da seção 3 do instrumento de coleta de dados primários aplicado.

Por meio da escala Likert, foi averiguada a concordância dos respondentes, quanto à relevância de critérios avaliados, anteriores à implementação do RCIG na administração pública municipal, sendo: ausência de participação direta de todos os órgãos e entidades da PMF na elaboração do relatório; concentração da elaboração do relatório nos técnicos da CGM; conteúdo do relatório restrito ao acompanhamento das prestações de contas dos órgãos/entidades; deficiência no detalhamento de informações relacionadas a contratos; deficiência ou ausência de informações relacionadas à transparência; deficiência ou ausência de informações relacionadas à ouvidoria; deficiência ou ausência de informações relacionadas à corregedoria. Os sete critérios descritos anteriormente obtiveram o “concordo” de cinco respondentes e “discordo” de um.

Para melhor compreensão da avaliação realizada acima, indagou-se aos respondentes qual era o cenário verificado durante a elaboração do relatório de contas de gestão da PMF, antes da implantação do RCIG. As respostas obtidas estavam, em linhas gerais, relacionadas, a: falta de integração entre órgãos/entidades; falta de entendimento das suas atribuições, por parte dos próprios órgãos/entidades; trabalho restrito à junção de modelos de relatórios do sistema GRPFOR-FC; ausência de relatório similar ao RCIG.

Na avaliação do cenário após a disseminação do RCIG, também houve o emprego da escala Likert, para avaliar a concordância dos participantes quanto a critérios pertinentes a: participação direta de todos os órgãos e entidades da PMF na elaboração do RCIG; padronização do Relatório de Controle Interno e Contas de Gestão; treinamento fornecido aos

órgãos/entidades da PMF para elaboração dos respectivos RCIGs; suporte técnico da equipe CGM para elucidação de dúvidas na elaboração dos RCIGs setoriais; informações detalhadas sobre contratos apresentadas na seção 3, Órgãos em Números; informações relacionadas às manifestações de ouvidorias setoriais; evidência de informações relacionadas às contratações (contratos, parcerias e contratos de gestão); informações relacionadas às solicitações de informação no sistema e-SIC, com conteúdo gerenciado pela Coordenadoria de Transparência e Integridade (COTRANI); informações relacionadas a sindicâncias de órgãos e entidades, controladas pela Corregedoria da CGM. Diante do exposto, todos os respondentes concordaram com a relevância dos critérios citados para a contextualização da situação anterior à implementação do RCIG, demonstrando alinhamento com a Figura 1 nos comentários relativos a contratos e parcerias.

No que diz respeito à situação após a implantação do RCIG, foram considerados os nove critérios de avaliação a seguir, também tratados por meio de escala Likert e perguntas abertas: participação direta de todos os órgãos e entidades da PMF na elaboração do RCIG; padronização do Relatório de Controle Interno e Contas de Gestão; treinamento fornecido aos órgãos/entidades da PMF para elaboração dos respectivos RCIGs; suporte técnico da equipe CGM para elucidação de dúvidas na elaboração dos RCIGs setoriais; informações detalhadas sobre contratos apresentadas na seção 3, Órgãos em Números; informações relacionadas às manifestações de ouvidorias setoriais; evidência de informações relacionadas às contratações (contratos, parcerias e contratos de gestão); informações relacionadas às solicitações de informação no sistema e-SIC, com conteúdo gerenciado pela Coordenadoria de Transparência e Integridade (COTRANI); informações relacionadas a sindicâncias de órgãos e entidades, controladas pela Corregedoria da CGM. Para esses critérios, houve concordância dos seis respondentes.

Com o intuito de melhor compreender a avaliação e análise comparativa realizada, indagou-se ainda qual era o cenário observado em relação à elaboração do relatório de contas de gestão da PMF, após a implantação do RCIG. As respostas obtidas estavam, em linhas gerais, relacionadas a: informações de manifestações no Sistema Corporativo de Ouvidoria (SISCOM) e resposta ao cidadão; identificação e atenção para fragilidades referentes à Despesa de Exercício Anterior (DEA); programas e ações de governo com nenhuma ou baixa execução; ocorrências de auditoria não tratadas; definição de um padrão de relatório, favorecendo um olhar sistematizado; e consciência do papel do controle interno e das melhorias necessárias.

Buscou-se ainda identificar quais as dificuldades na implantação do RCIG, considerando os três critérios de avaliação a seguir: acesso a informações relacionadas a contratos, DEA, contratos de maior valor, sistemas relacionados; revisões de seções de RCIG para identificação de falhas em preenchimento por parte de órgãos e entidades da PMF; e atrasos na elaboração do RCIG por parte de órgãos e entidades PMF. Com exceção do primeiro critério, com o qual um respondente concordou parcialmente, os demais critérios obtiveram concordância dos seis respondentes. Nesse contexto, observou-se, por meio da Figura 2, unanimidade de concordância entre os participantes dessa pesquisa em relação às seções do RCIG referentes a contratos para a transparência nas contratações públicas, o que pode ser considerado um indicativo de necessidade de tratamento da dificuldade relacionada a esse critério.

Nesse contexto, observou-se alinhamento entre os parágrafos anteriores e o estudo empírico de Alecrim *et al.* (2021), que concluiu fragilidades relacionadas a questões ligadas ao sistema de compras públicas no que tange ao processo de compras do Governo Federal. Dito isso, faz-se necessária a identificação, análise e tratamento de oportunidades de melhoria voltadas à mitigação das dificuldades mencionadas.

Indagados sobre as principais dificuldades encontradas no processo de preenchimento e implantação do RCIG, bem como dificuldades acerca

das revisões de seções de RCIG para identificação de falhas em preenchimento por parte de órgãos e entidades da PMF e aos atrasos na elaboração do RCIG por parte de órgãos e entidades PMF, os respondentes, em linhas gerais, informaram que: houve supressão de informações importantes na seção de auditoria; faltou conhecimento, habilidade e interesse por parte dos órgãos e entidades referente ao sistema financeiro utilizado. Além disso, destacaram a necessidade de um sistema mais eficiente, uma vez que as informações cadastradas não eram confiáveis e precisavam ser tratadas antes de sua utilização.

Ademais, um dos respondentes mencionou a resistência de alguns órgãos e entidades em elaborar e publicizar as informações conforme padrão estabelecido pela CGM. Ele também ressaltou sua resposta indicando um futuro sistema automatizado e integrado com os demais sistemas da PMF como solução para aprimorar a elaboração do RCIG. Quando questionados sobre outras dificuldades na implementação do RCIG, os respondentes relataram a falta de conhecimento dos órgãos e entidades em relação à disponibilidade de dados e ao sistema financeiro, enfatizando a falta de um sistema mais eficiente que reunisse informações necessárias para a elaboração das seções que compõem o RCIG. Segundo a opinião dos respondentes, nos sistemas utilizados foi necessário, primeiramente, tratar as informações antes que pudessem ser utilizadas no RCIG.

Os participantes da pesquisa também sinalizaram a falta de comprometimento e de habilidade com sistemas e ferramentas utilizadas na elaboração do RCIG por parte de alguns servidores da PMF. Desse modo, considerando Alecrim *et al.* (2021), quando da análise do processo atual de compras do governo federal brasileiro, foram constatadas fragilidades na sistemática atual. Da mesma forma, propôs-se uma mudança significativa na interação dos dados e informações a constarem no RCIG, visando oferecer maior transparência, integridade e agilidade na elaboração de tais documentos.

Houve também indagação sobre outras situações verificadas em relação ao cenário de elaboração do relatório de contas de gestão da PMF antes da implantação do RCIG. Nesse caso, os respondentes afirmaram que havia uma falta de integração dos órgãos e entidades nos ensinamentos das reuniões da rede e cursos de mecanismos. Além disso, destacaram a ausência de entendimento das próprias atribuições dentro dos órgãos a necessidade de capacitação dos servidores para essas atribuições e a elaboração de um relatório para compor as prestações de contas de gestão.

Outros resultados coletados nesta pesquisa sinalizaram, como contribuições mais marcantes da implantação do RCIG, a descoberta de fragilidades relacionadas à DEA em órgãos e entidades da PMF, bem como a estruturação de um relatório voltado à identificação de potencialidades e fragilidades quanto a planejamento estratégico, gestão de riscos, indicadores de desempenho e padronização de procedimentos, além da evidência de informações antes não publicizadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo apresentado teve como objetivo geral analisar as contribuições de uma controladoria municipal para a transparência das contratações públicas. Por conseguinte, o objetivo específico 1 tratou de investigar as contribuições das ferramentas de controle interno para a transparência das contratações públicas municipais. Dentre as constatações decorrentes deste objetivo, destaca-se a relevância do RCIG para a transparência das contratações públicas, conforme observado pelos seis participantes da pesquisa. Observou-se, por conseguinte, o cumprimento do artigo 5º do Decreto Municipal n.º 14.972/2021, que regulamenta atribuições de controle interno em órgãos e entidades municipais. Nessa abordagem, o fortalecimento dos controles internos setoriais relacionados às contratações públicas também despontou como relevante para esse objetivo.

O objetivo específico 2 buscou compreender como o RCIG pode contribuir para a transparência das contratações de bens e de serviços públicos. Face a esse objetivo, houve unanimidade entre os respondentes quanto à concordância, acerca da relevância do RCIG para a transparência nas contratações públicas. As respostas também apontaram a pertinência do monitoramento e do acompanhamento da consolidação de informações como solução relevante para a gestão pública municipal. Contemplando as contratações públicas, o monitoramento e o acompanhamento citados poderiam ser considerados pertinentes às atribuições inerentes à Controladoria, tais como o acompanhamento de prestação de contas, a notificação de órgãos de controle e a realização de auditorias.

O objetivo específico 3 teve o intuito de contextualizar a implementação do RCIG em órgãos e entidades municipais. Comparando os momentos que antecedem e sucedem a implantação do RCIG na Prefeitura Municipal de Fortaleza, os resultados evidenciaram que a criação e a elaboração daquele relatório permitiram que o órgão municipal identificasse algumas fragilidades de gestão, tais como a execução de DEA programas e ações de governo com nenhuma ou baixa execução, além de ocorrências identificadas em auditorias que não foram devidamente enfrentadas pelo respectivo órgão. Por outro lado, após a implantação do RCIG, os participantes informaram que houve a definição de um padrão de relatório para a PMF, o que favoreceu a gestão pública ao proporcionar uma percepção mais descritiva e sistematizada. Por fim, relataram que os órgãos municipais, em geral, passaram a ser mais conscientes sobre o papel do controle interno.

Os resultados também apontaram as principais dificuldades durante o processo de elaboração e implantação da nova ferramenta de controle interno municipal, em que os sujeitos apontaram a falta de um sistema mais eficiente, que contivesse as informações necessárias para a elaboração das seções que compõem o RCIG, além da necessidade de capacitação contínua dos servidores para as atribuições específicas voltadas para o RCIG. Foi também observado a resistência, por parte de um dos órgãos da PMF, acerca do preenchimento e protocolo do mencionado relatório técnico.

Do exposto, entende-se que há necessidade de ações efetivas para consolidar a transparência ativa nas administrações municipais, notadamente no que concerne às contratações. Apesar do aparato legal existente e de pontuais resistências, é preciso criar e avaliar, de forma cíclica, ferramentas que permitam o aprimoramento dos instrumentos de controle interno, com foco nos princípios de governança. Considerando que a transparência é a via pela qual os demais princípios de governança se concretizam, esta promove a articulação entre os entes, o aperfeiçoamento da gestão e a consequente satisfação dos usuários dos serviços governamentais.

Conclui-se que a CGM tem contribuído para a promoção da transparência nas contratações de bens e serviços públicos, principalmente ao ter implantado o RCIG, que possibilitou a consolidação de informações relevantes à gestão, colaborou na definição do papel do controle interno em órgãos municipais e ainda possibilitou a integração entre os órgãos. Além disso, proporcionou maior esclarecimento no preenchimento dos relatórios e permitiu a detecção de algumas fragilidades na gestão pública.

Pontue-se que a pesquisa enfrentou limitações, especialmente em relação ao tipo de instrumento de coleta adotado, visto que a realização de uma entrevista, em vez de um questionário, poderia ter proporcionado um maior aprofundamento das questões e contribuído de forma mais efetiva para os avanços da transparência na Prefeitura Municipal de Fortaleza. Ressalta-se que, a realização de uma entrevista não ocorreu, principalmente, devido à falta de disponibilidade de tempo por parte dos respondentes.

Não obstante, os resultados da pesquisa servem para auxiliar no planejamento de políticas públicas, principalmente aquelas voltadas para assegurar maior controle interno e transparência nas contratações celebradas pela esfera governamental brasileira. Como sugestão para outras pesquisas, indica-se a realização de estudo voltado para outras ferramentas de controle interno, no âmbito estadual e nacional, que igualmente indiquem a contribuição dessas na promoção da transparência nas contratações de bens e serviços públicos. Sugere-se ainda para realização de futuros estudos análogos,

a identificação de práticas posteriormente adotadas, bem como desafios enfrentados no aprimoramento das contratações públicas municipais.

Assim, os resultados deste estudo podem contribuir para o aprimoramento da governança pública, uma vez que, a partir deles, os gestores públicos podem otimizar os níveis de transparência de suas gestões. Considerando que o aumento da transparência tende a reduzir as possibilidades de desvios e corrupções e, conseqüentemente, aprimorar a gestão dos recursos públicos, isso refletirá no aperfeiçoamento da prestação dos serviços públicos em favor do seu destinatário, que é a sociedade.

## REFERÊNCIAS

ALECRIM ET AL., J. S. C. *et al.* A sistemática de compras governamentais pela perspectiva de contratos inteligentes. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 11, n. 3, p. 79-96, 2021.

BOECHAT, G. Contratações abertas: uma análise da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (n.º 14.133/2021) à luz dos princípios de Governo Aberto. **Revista da CGU**, v. 14, n. 25, p. 64-79, 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 de out. 2023.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Decreto n.º 9203**, de 22 de novembro de 2017. Estabelece mecanismos de liderança, estratégia e controle para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e a melhor prestação de serviços à sociedade. Além de determinar a criação do Comitê Interministerial de Governança (CIG), o normativo traz diretrizes para aumentar a eficiência do setor público. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 10 de out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal, 5 de maio de 2000. Seção 1, p.1. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 10 de out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei complementar n.º 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n.º 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://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LCP&numero=131&ano=2009&ato=2fdIzZU1EeVpWT8c8>. Acesso em: 10 de out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 9.755**, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de homepage na internet, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9755.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.755%2C%20DE%2016,Art](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9755.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.755%2C%20DE%2016,Art). Acesso em: 10 de out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 10 de out. 2023.

COSTA, G. A.; SILVA, S. A. M. A transparência das contas públicas na era da informação: controle social na administração pública municipal. **Revista Controle: Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 1, p. 292-315, 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671519>. Acesso em: 10 de out. 2023.

FARRANHA, A. C.; BATAGLIA, M. B. Governança e administração pública: o uso de tecnologias para a prevenção da corrupção e promoção da transparência. **Revista da CGU**, vol. 11, n. 18, p. 1075-1097, 2019.

FERNANDES, G. A. A; TEIXEIRA, M. A. C. *Accountability* ou prestação de contas, CGU ou Tribunais de Contas: o exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros. **Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 17, n. 3, p. 456-482, 2020.

FORTALEZA. **Instrução Normativa n.º 05**, de 08 de novembro de 2021. Dispõe sobre a elaboração do Relatório de Controle Interno sobre a Prestação de Contas de Gestão, 2021. Disponível em: [https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/index.php/legislacao/controlado\\_interno/instrucao\\_normativa](https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/index.php/legislacao/controlado_interno/instrucao_normativa). Acesso em: 10 de out. 2023.

FOX, J. A. Controle social: O que as evidências realmente mostram? **Revista da CGU**, v. 11, n. 20, p. 1331-1359. Distrito Federal, 2019.

GONÇALVES, A. O. *et al.* Prestação de contas e controle social: como o processo funciona. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 15, n. 1, p. 1-13, 2021.

GONÇALVES, R. S. *et al.* Prestação de contas de projetos de pesquisa: uma análise dos relatórios e dos controles internos em uma fundação de apoio no Brasil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. 1-19, 2019.

KINZLER, É. C. D. S. **Influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses**. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2023.

LIMA, E. C.; PORTELA, F. C. Transparência e acesso ao controle social. **Revista Controle: Doutrina e Artigos**, v. 17, n. 2, p. 364–392, 2019. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.534>. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/534>. Acesso em 15 out. 2023.

LUGOBONI, L. F.; MARQUES, M. Governança pública e sustentabilidade em instituições de ensino. **Revista Gestão Organizacional**, v. 15, n. 2, p. 64-83, 2022.

MACEDO, V. R. Os impactos da transparência no Brasil para a gestão pública, a prestação de contas e a participação social. **Revista da CGU**, v. 11, n. 20, p. 1293-1298, 2019.

MARTINS, G.; CORNACCHIONE, E. Editorial: Item de Likert e Escala de Likert. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 32, n. 1, p. 1-5, 2021.

MUSSI, R. F. *et al.* Pesquisa Quantitativa e/ou Qualitativa: distanciamentos, aproximações e possibilidades. **Revista Sustinere**, v. 7, n. 2, p. 414–430, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/sustinere.2019.41193>. Acesso em: 10 de out. 2023.

PAES, J. H. C.; Lima, M. de P.; Santos, M. H. P. Transparência Pública: os Portais da Transparência como ferramenta para o exercício do controle social da administração pública. **Revista de Psicologia**, v. 17, n. 69, p. 407-426, 2023. DOI: <https://doi.org/10.14295/idonline.v17i69.3926>.

PEREIRA, E. J. B.; CASTRO, P. Efeitos da atuação do controle interno nas contratações públicas: um estudo de caso do Portal de Periódicos da CAPES. **Revista Organizações em Contexto**, 19(38), 107-136. 2023.

PORTA, R. H.; PEREIRA, J. R. P.; ARAÚJO, D. G. Desafios e perspectivas para a centralização das contratações públicas no governo do Estado de São Paulo. **Revista do Serviço Público**, v. 73(a), p. 49-76. 2022.

RAUPP, F. M. A transparência passiva nos maiores municípios brasileiros passados dez anos da Lei de Acesso à Informação. **Revista da CGU**, v. 14, n. 25, p. 20-32, 2022.

RODRIGUES, B. C.; REIS, P. R.C. Partes interessadas internas e desempenho em contratações públicas na perspectiva das teorias dos stakeholders e dos custos de transação. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 28, p. e88342, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/cgpc.v28.88342>. Acesso em: 10 de out. 2023.

SILVA, A. B. D.; FERREIRA, A. D. C. S.; MOUTINHO, V. F. Determinantes das irregularidades na gestão pública municipal: o caso dos municípios do estado de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 57, n. 5, p. e2022-0398, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220220398>. Acesso em: 10 de out. 2023.

SILVA, L. J. Análise do nível de prestação de contas e transparência dos fundos municipais de direito da criança e do adolescente nos municípios da região metropolitana do Recife. **Desafio Online**, v. 11, n. 3, p. 472-496, 2023.

SILVA, R. D.; BORBA, J. A.; MIRANDA, R. G. Barômetro de risco da governança municipal: um modelo de avaliação com ênfase nas estruturas e práticas da controladoria interna. **Revista da CGU**, v. 12, n. 21, p. 45-63, 2020.

SILVA, S. S.; OLIVEIRA, M. A. M.; LOPES, A. V. Panorama da produção científica sobre compras públicas no Brasil: agenda de pesquisa e perspectivas de investigação. *Gestão. Org - Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, v. 21, n. 1, 2023.

SOARES, C. S., ANDRADE; V. M. N.; NEVES, F. R. Gestão pública municipal e os processos internos determinantes para o envio da matriz de saldos contábeis. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços*, v. 12, n. 2, p. 3502-3524, 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Diretrizes e orientações sobre controle interno para os jurisdicionados**. Curitiba: TCE-PR, 2017.

VISENTINI, M. S. *et al.* Transparência na gestão pública: evidências da produção científica nacional e agenda de pesquisa. *Gestão & Conexões*, v. 10, n. 1, p. 73-101, 2021.

WILSON, C.; HEIDE, M.; VILLENEUVE, JP. Mapeando iniciativas multissetoriais para governança pública e transparência: uma avaliação comparativa de tendências e motivações. *PolicyStudies*, v. 46, n. 1, p. 24-45, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1080/01442872.2023.2282569>.

YETANO, A.; TORRES, L.; CASTILLEJO-SUASTEGUI, B. Are Latin American performance audits leading to changes? *International Journal of Auditing*, p. 1-13, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/ijau.12171>. Acesso em: 10 de out. 2023.

# Contabilidade pública: uma análise bibliométrica da produção científica

Public accounting: a bibliometric analysis of scientific production

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1021>

**Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior<sup>1</sup>**

**Pedro Rodrigo Alves de Sousa<sup>2</sup>**

## RESUMO

A contabilidade pública desempenha papel crucial na gestão eficiente dos recursos públicos e na promoção da transparência governamental, sendo essencial compreender a evolução e as tendências das pesquisas sobre o tema. Por isso, este estudo teve como objetivo analisar a produção científica sobre contabilidade pública no período de 2012 a 2022, com foco em publicações brasileiras disponíveis na base de dados *Web of Science*. A pesquisa utilizou a bibliometria como metodologia principal e o software VOSviewer para mapeamento e análise dos dados coletados. Os resultados indicaram baixa produção científica entre 2012 e 2018, seguida por um aumento significativo de publicações, principalmente em 2020, com um declínio nos dois últimos anos do período analisado. Observou-se que a Lei de Bradford e a Lei de Zipf foram validadas, enquanto a Lei de Lotka não foi plenamente atendida. Palavras-chave como *governance*, *accounting*, *innovation* e *corporate governance* foram as mais recorrentes, refletindo os temas centrais do campo. A relevância deste estudo, do ponto de vista teórico, reside em destacar lacunas e áreas emergentes de pesquisa, como a integração do tema estudado com aspectos de inovação. Em termos práticos, os resultados fornecem subsídios para políticas públicas

1 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](mailto:manuel.salgueiro@uece.br)

2 Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (UECE) e Analista de Tributos Indiretos. E-mail: [pedrorodrigo.alves@aluno.uece.br](mailto:pedrorodrigo.alves@aluno.uece.br)

e estratégias acadêmicas voltadas ao fortalecimento desse campo. Além disso, o fato de não haver concentração de autores dominantes representa uma oportunidade para investigar o impacto de redes colaborativas e como elas podem influenciar a disseminação do conhecimento científico.

**Palavras-chave:** contabilidade pública; bibliometria; produção científica; governança; inovação.

## ABSTRACT

Public accounting plays a crucial role in ensuring efficient management of public resources and promoting government transparency, making it essential to understand the evolution and trends in related research. This study aimed to analyze the scientific production on public accounting from 2012 to 2022, focusing on Brazilian publications available in the Web of Science database. Bibliometric methodology was employed, with the VOSviewer software used for mapping and data analysis. The findings reveal low scientific production between 2012 and 2018, followed by a significant increase in publications, particularly in 2020, and a decline in the last two years of the study period. It was observed that Bradford's Law and Zipf's Law were validated, while Lotka's Law was not fully met. Keywords such as governance, accounting, innovation, and corporate governance were the most recurring, reflecting central themes in the field. The study's theoretical relevance lies in identifying research gaps and emerging areas, such as integrating innovation with public accounting. On the practical side, the findings provide insights for public policies and academic strategies to strengthen the field. Moreover, the absence of dominant authors highlights an opportunity to explore the impact of collaborative networks and their influence on disseminating scientific knowledge.

**Keywords:** public accounting; bibliometrics; scientific production; governance; innovation.

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



Data de submissão: 14/01/2025

Data de aprovação: 13/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil tem ganhado mais destaque em âmbito nacional, possuindo pesquisas de cunho científico sobre diversos temas. A produção científica sobre contabilidade pública, especificamente, auxilia a propagar informações sobre a gestão contábil governamental, pois, por meio das análises das demonstrações contábeis do setor público, pode-se identificar de maneira eficiente as aplicações de recursos e suas movimentações. Portanto, esses estudos auxiliam a propagar informações relevantes e fomentar debates profissionais e acadêmicos, aprimorando a gestão patrimonial no setor público, essencial para o desenvolvimento da sociedade.

A revisão da literatura evidenciou estudos relevantes sobre análises bibliométricas em contabilidade pública, destacando-se a pesquisa de Freitas e Pop (2018), que apontou uma carência de investigações no tema entre 2010 e 2015. Roza, Machado e Quintana (2011) concluíram que, entre 2004 e 2009, predominavam artigos empíricos sobre contabilidade pública aplicada.

Embora a contabilidade pública constitua um campo de pesquisa estabelecido, o presente estudo oferece uma contribuição original ao analisar especificamente o panorama das publicações brasileiras na base Web of Science durante o período crítico de 2012 a 2022, que coincide com importantes mudanças normativas e implementação de novos padrões contábeis no setor público nacional.

Diferindo dessas abordagens, o presente estudo mapeia a produção científica nacional em português, utiliza o software VOSviewer para análise de grandes bases de dados. Além disso, examina a interrelação

entre contabilidade pública e temas emergentes, revelando conexões ainda pouco exploradas na literatura. Ademais, a análise das leis bibliométricas aplicadas ao contexto brasileiro contemporâneo proporciona descobertas únicas sobre a estruturação do campo no país. Esta abordagem multidimensional, combinando análise temporal, verificação das leis bibliométricas e mapeamento de temas convergentes, confere originalidade metodológica e substantiva ao estudo.

Desta forma, o presente estudo visa analisar a evolução das pesquisas no campo de contabilidade pública, no período compreendido entre 2012 e 2022, observando sua recorrência e seus aspectos relevantes. Também são objetivos desta pesquisa:

- a) Identificar a variação da produção científica relacionada ao tema;
- b) Identificar as áreas de pesquisa com maior volume de publicações sobre o tema;
- c) Analisar os autores que mais contribuíram com a elaboração de artigos;
- d) Analisar as palavras-chave mais utilizadas.

Os resultados das produções científicas contribuem como uma grande fonte de informação para a comunidade acadêmica, fomentando ainda mais a pesquisa científica. A análise quantitativa da produção científica sobre contabilidade pública, por meio de métodos estatísticos, permite identificar a recorrência com que determinado assunto está sendo pesquisado, observando tendências e lacunas de pesquisa que demandam maior desenvolvimento do conhecimento sobre o tema. Dessa forma, este trabalho também fomenta o debate e incentiva novas investigações sobre contabilidade pública, fortalecendo sua relevância para a sociedade e a academia.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Contabilidade pública

A contabilidade pública constitui pilar fundamental na administração dos recursos estatais, sendo um instrumento essencial para a promoção da transparência e da responsabilidade fiscal. A criação de normas internacionais de contabilidade elaboradas, desde 1986, pela *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* e outras instituições que buscam pela harmonização das práticas contábeis entre diferentes nações, impulsionada pela adoção de normativas internacionais, tem como objetivo central elevar a qualidade, a comparabilidade e a confiabilidade das informações financeiras governamentais. A evolução desse processo institucional foi fortemente influenciada pela incorporação dos princípios da Nova Gestão Pública, que preconiza a utilização de indicadores e técnicas oriundos do setor privado no âmbito da administração pública.

A Teoria da Nova Gestão Pública, proposta por Hood (1991), enfatiza a eficiência nas operações governamentais, promovendo um movimento de gestores para melhorar a administração pública com foco em resultados e desempenho. Um dos pontos centrais dessa teoria é a adoção do regime de competência para o registro de operações, que permitiu uma melhor elaboração dos relatórios gerenciais e um aumento da transparência. Lapsley (2009) corrobora essa visão, destacando os impactos significativos da adoção do regime de competência na transparência das instituições públicas. A implementação de normas internacionais de contabilidade, portanto, alinha-se a esses princípios, contribuindo para uma administração eficiente, transparente e responsável.

Nesse contexto, as contribuições de Hill e Hupe (2009), especialmente em sua obra sobre a implementação de políticas públicas, tornam-se cruciais. Eles destacam que a implementação não é um processo linear e automático, mas sim um conjunto complexo de interações entre diversos

atores, com diferentes interesses e capacidades. No contexto da contabilidade pública, isso significa que a adoção das normas internacionais não se resume à publicação de decretos e regulamentos, mas exige um engajamento ativo dos gestores públicos, dos profissionais de contabilidade e dos órgãos de controle. Além disso, a burocracia de nível de rua, conceito central nas pesquisas deste pesquisador, desempenha um papel fundamental na aplicação das normas contábeis no cotidiano das instituições públicas. A forma como os funcionários públicos interpretam e aplicam as normas pode ter um impacto significativo na qualidade e na confiabilidade das informações contábeis. Portanto, a análise da implementação das normas internacionais de contabilidade no setor público deve considerar não apenas os aspectos técnicos e legais, mas também os fatores políticos, organizacionais e comportamentais que influenciam a ação dos atores envolvidos.

O Brasil iniciou formalmente seu processo de convergência às normas contábeis internacionais em 2008, com a publicação da Portaria 184/08 do Ministério da Fazenda, que estabeleceu diretrizes para a adoção dos padrões internacionais no setor público. Embora a Lei n.º 4.320/1964 ainda estabeleça parâmetros fundamentais para a contabilidade governamental brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), especialmente a Estrutura Conceitual aprovada em 2016, vêm modernizando este framework. Este movimento regulatório demonstra que a Contabilidade Governamental brasileira não apenas cumpre exigências legais domésticas, mas integra-se ao processo global de padronização contábil, resultando em demonstrações financeiras mais transparentes, compreensíveis e úteis para tomadores de decisão e para a sociedade em geral.

A pesquisa científica em contabilidade pública é fundamental para o avanço do conhecimento e aprimoramento das práticas contábeis no Brasil. Ao gerar novas discussões e evidências empíricas, ela contribui para a formação de um corpo de conhecimento robusto que orienta a prática profissional e a formulação de políticas públicas. Os benefícios da produção científica se estendem à sociedade, promovendo a transparência na gestão do patrimônio

público e fortalecendo a confiança nas instituições. Para a comunidade científica, a pesquisa revela dados relevantes que auxiliam na elaboração de novos estudos, impulsionando o aprimoramento das práticas contábeis na administração pública e a disseminação do conhecimento em nível global.

Em síntese, a contabilidade governamental configura-se como um sistema essencial de geração de informações, submetidas ao controle e avaliação dos gestores para a consecução das ações governamentais, seguindo padrões nacionais e internacionais. Sua relevância reside na promoção da transparência e da eficiência da gestão pública, evidenciando a administração dos bens públicos e subsidiando a tomada de decisões, além de fortalecer o controle social sobre a aplicação dos recursos. As pesquisas científicas na área impulsionam o aprimoramento contínuo das práticas contábeis, garantindo a modernização e a adequação do sistema às demandas da sociedade. Estudos futuros devem explorar as novas tecnologias e os desafios da gestão pública contemporânea, visando aprimorar a transparência e a responsabilidade fiscal no setor público.

## **2.2 Bibliometria**

A bibliometria no Brasil surgiu na década de 1970 com o curso de mestrado em Ciências da Informação, depois substituído pelo Instituto Brasileiro de Informação e Ciência de Tecnologia, estimulando o uso do “Processamento de Dados na Documentação”.

Segundo Moretti e Campanário (2009), o aumento do interesse em ciência e tecnologia intensificou a necessidade de medir o conhecimento. Nesse contexto, Eloy Junior (2014) define a bibliometria como uma técnica quantitativa para analisar a disseminação do saber científico.

Nesse sentido, pode-se concluir que a bibliometria contribui para a mensuração de produção científica de diversas áreas, por meio dos métodos de análises utilizados, gerando indicadores e resultados geralmente quantitativos, pois essa técnica cataloga, classifica e quantifica os conhecimentos acerca de determinado tema.

As três principais leis dessa ciência são a Lei de Lotka, a Lei de Bradford e a Lei de Zipf. Cada lei possui uma função e seus nomes fazem referência aos pesquisadores responsáveis pela sua criação. A Lei de Lotka analisa a produtividade dos autores, enquanto a lei de Zipf mensura a frequência das palavras-chave no texto e a lei de Bradford avalia a produtividade dos periódicos.

Cada uma das leis bibliométricas tem uma finalidade distinta e, quando utilizadas em conjunto, auxiliam o entendimento das principais características da produção científica que está sendo investigada. Zupic e Cater (2015) acreditam que o mapeamento por meio da coocorrência de palavras-chave possibilita representar a ordenação cognitiva de um assunto estudado, utilizando-se dos termos principais para construir um mapa semântico.

Em relação ao presente estudo, a bibliometria auxilia na quantificação de produção científica relacionada ao tema. Geralmente, os estudos bibliométricos são realizados com foco na contabilidade privada, conforme analisado no estudo de Roza, Machado e Quintana (2011). Portanto, emerge a necessidade de mais estudos dessa tipologia voltada para a Ciência Contábil do Setor Público.

### **2.3 Estudos correlatos**

A análise da produção científica internacional em contabilidade pública revela um panorama diversificado, com ênfase na contribuição de países como os Estados Unidos, Itália, Espanha e Reino Unido, conforme identificado por Tijjani *et al.* (2024). Esses países, que se destacam como polos de produção científica na área, têm sido palco de debates aprofundados acerca da implementação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), visando à harmonização das práticas contábeis e à promoção da transparência na gestão pública. No entanto, observa-se que os países da América do Sul, incluindo o Brasil, ainda apresentam uma produção científica limitada em comparação com os países do hemis-

fério norte e europeus, evidenciando a necessidade de um maior investimento em pesquisa e desenvolvimento nessa área do conhecimento.

Ademais, pesquisas como a de Barbu *et al.* (2022) confirmam a liderança dos Estados Unidos na produção científica em contabilidade pública e tributária, com outros países desenvolvidos, tais como o Reino Unido, Canadá, China e Alemanha, também se destacando. Esses estudos frequentemente abordam a intrínseca relação entre a contabilidade pública e a governança, analisando o papel da informação contábil na tomada de decisões estratégicas e no fortalecimento do controle social. A convergência entre a contabilidade pública e os preceitos da Nova Gestão Pública, que preconiza um foco em resultados no setor público, constitui, igualmente, um tema recorrente nessas pesquisas, evidenciando a busca por uma gestão pública mais eficiente e responsiva às demandas da sociedade.

A revisão da literatura permitiu identificar alguns estudos realizados sobre contabilidade pública e análises bibliométricas. Dessa forma, Tijjani *et al.* (2024) identificaram que entre, entre 1980 e 2020, os países que mais contribuíram com a produção científica foram os Estados Unidos, Itália, Espanha e Reino Unido. O Brasil, apesar da pequena produção em relação aos países mencionados, foi um dos que mais produziu conhecimento na América do Sul.

Com o objetivo de identificar os países que mais desenvolvem estudos relacionados a contabilidade pública e tributária, Barbu *et al.* (2022) identificaram que entre os anos de 1975 a 2020 os Estados Unidos foi o país líder na produção de artigos relacionados ao tema. Outros países desenvolvidos, como Reino Unido, Canadá, China e Alemanha estão entre os dez principais países no mundo.

Assim, Freitas e Pop (2018) verificaram a produção científica sobre o tema mencionado, a partir de análise dos artigos publicados nos anos de 2010 a 2015. Por meio de sua análise quantitativa, a autora identificou uma carência de estudos relacionados ao tema e concluiu haver uma grande área a ser explorada.

Visando investigar os artigos publicados sobre contabilidade pública em periódicos nacionais, Queiroz e Mazzer (2019) realizaram uma análise bibliográfica qualitativa-quantitativa e constataram que estudos sobre o tema ainda não são tão significativos. Elas também informaram, por meio de sua amostragem de periódicos apenas relacionados aos congressos da USP, que a produção diminuiu entre 2018 a 2019.

Seguindo abordagem semelhante, Roza, Machado e Quintana (2011) averiguaram a produção científica nacional sobre Análise Bibliométrica e Contabilidade Pública Aplicada. Eles concluíram que os autores elaboraram, entre os anos de 2004 a 2009, artigos mais empíricos que teóricos.

Oliveira *et al.* (2013) analisaram a produção científica sobre Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) em diferentes eventos acadêmicos, constatando que apenas 12,16% dos 2.032 artigos avaliados tratavam do tema. Dentre esses, a gestão de custos no setor governamental foi a área mais recorrente. Em termos metodológicos, os procedimentos mais utilizados foram revisão bibliográfica, análise documental e estudo de caso, com a pesquisa documental representando 66% das coletas de dados. Apesar da relevância do tema, os autores enfatizaram a escassez de estudos na área.

Fabre e Bonfante (2017) investigaram os periódicos de maior destaque na área de Contabilidade Pública, identificando a predominância de publicações em revistas como a Revista de Administração Pública (RAP) e a Revista Contabilidade & Finanças. Embora a produção seja dispersa, com a maioria das publicações tendo autoria tripla, os autores observaram que nenhum pesquisador teve mais de três artigos publicados no período analisado. Metodologicamente, os estudos são predominantemente qualitativos, descritivos e baseados em levantamentos documentais. Os resultados reforçam que a área está em expansão e que análises bibliométricas são fundamentais para orientar futuras pesquisas em um campo ainda caracterizado por sua vasta dispersão temática.

Arraes, Fernandes e Silva (2019) realizaram uma análise, com foco no termo *accountability*, em dois importantes periódicos internacionais da área contábil, destacando a prevalência de metodologias como estudo de caso, revisão bibliográfica e análise documental, com o uso frequente de entrevistas semiestruturadas. Mesmo destacando a regularidade na publicação de artigos ao longo dos anos, foi constatado que, em média, apenas 18% dos artigos tratavam do tema. A maioria dos autores é proveniente dos Estados Unidos e do Reino Unido. Além disso, a contabilidade gerencial foi apontada como o principal foco de estudo, e o conceito de “prestação de contas” foi o mais utilizado para interpretar o termo *accountability*.

Liparini e Baldissera (2019) destacaram que os estudos relacionados à Contabilidade Pública apresentam uma quantidade limitada de publicações, especialmente considerando sua relevância para a sociedade. Os principais temas abordados nos artigos analisados incluem Tecnologia da Informação, Governo Eletrônico, Governança de TI e Setor Público, evidenciando a integração entre inovação tecnológica e gestão pública. Além disso, os autores confirmaram a aplicabilidade de princípios bibliométricos, como as Leis de Bradford e Zipf, e reforçaram a necessidade de maior exploração sistemática dessas áreas.

Portanto, os pesquisadores mencionados concluíram que a quantidade de artigos e trabalhos sobre o tema carece de mais exploração pela comunidade acadêmica, pois os níveis de publicações de periódicos ainda são baixos. Além disso, recomenda-se utilizar técnicas estatística, como a bibliometria, para melhor fundamentar as pesquisas.

### 3 METODOLOGIA

A presente pesquisa quantitativa, de caráter descritivo, utiliza a pesquisa bibliométrica na intenção de evidenciar a produção científica acadêmica relacionada à contabilidade pública, em periódicos nacionais, coletados em abril de 2024, entre os anos de 2012 a 2022. A escolha des-

te período justifica-se pela intensificação do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no setor público brasileiro, iniciado formalmente em 2008, permitindo analisar sua evolução e consolidação na literatura científica.

Para a seleção dos descritores de busca, foi adotada uma abordagem baseada na terminologia consagrada no campo da contabilidade aplicada ao setor público. Os termos *accounting*, *public*, *financie* e *public accounting* foram escolhidos por representarem conceitos fundamentais e abrangentes que capturam o escopo essencial da contabilidade governamental. A opção por utilizar estes descritores em inglês, mesmo buscando publicações brasileiras, justifica-se pela prática consolidada de inclusão de palavras-chave e resumos em inglês (abstracts) nos periódicos nacionais, especialmente aqueles indexados em bases internacionais. A busca foi restrita ao campo ‘Resumo’, em detrimento de ‘Título’ ou ‘Palavras-chave’, fundamentada na intenção de captar estudos que abordam substantivamente a contabilidade pública, ampliando o escopo da análise sem comprometer sua especificidade temática, uma vez que o resumo contém a síntese dos principais elementos do estudo.

No que se refere à análise da abordagem, a pesquisa enquadra-se como quantitativa, tendo em vista o emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas.

A busca na *Web Of Science* retornou um total de 687 artigos na base Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Estes foram analisados quanto ao campo de estudo, sendo selecionados para compor a amostra apenas aqueles relacionados à contabilidade aplicada ao setor público. A relação dos objetivos com as referências será evidenciada no quadro abaixo:

Quadro 1 – Variáveis para análise bibliométrica

<b>Objetivos</b>	<b>Referências</b>
Identificar o volume de produção científica ao longo dos anos;	(Nunes, 2021)
Analisar os revistas que possuem o maiores números de publicações;	(Peixe; Rosa, 2018)
Quantificar os autores que mais contribuíram com publicações;	(Lacruz; Américo, 2017)
Coletar quais as palavras chaves mais recorrentes entre as publicações;	(Van Eck; Waltman, 2010)

Fonte: elaborado pelos autores (2024).

A seleção da amostra restringiu-se apenas ao tipo documental “Artigos”, extraídos da *Web of Science*, para que fosse possível analisar, especialmente, a produção científica. Os registros completos, incluindo as referências citadas, foram exportados em formato “Separado por Tabelas”, convertendo-se em bases de dados txt. Para o tratamento dos dados, empregou-se o software VOSviewer, no qual se definiram os seguintes parâmetros: Type of Analysis: authors e Co-occurrence: All Keywords. A primeira opção permitiu identificar os autores com maior contribuição na temática, enquanto a segunda mensurou a coocorrência dos termos mais utilizados pelos pesquisadores. A visualização da rede (*Network Visualization*) gerou um gráfico representativo dos dados, possibilitando a análise de clusters. A escolha desses parâmetros justifica-se pela intenção de mapear a trajetória da pesquisa científica em contabilidade pública no contexto nacional, considerando tanto a produtividade dos autores quanto a frequência de seus termos-chave.

A análise bibliométrica foi complementada pela aplicação das três leis fundamentais da bibliometria: Lei de Bradford, Lei de Lotka e Lei de Zipf, com o objetivo de aprofundar a compreensão da estrutura da produção científica em contabilidade pública no Brasil. A Lei de Bradford foi empregada para identificar os periódicos núcleo da área, organizando os artigos em ordem decrescente de produtividade e revelando a distribuição da produção científica entre os periódicos. A Lei de Lotka foi utilizada para examinar o padrão de produtividade dos autores, investigando se a

produção científica é concentrada em um pequeno grupo de pesquisadores. A Lei de Zipf foi aplicada para analisar a frequência de ocorrência das palavras-chave nos títulos e resumos, utilizando o recurso de análise de texto do VOSviewer, com o intuito de identificar os temas predominantes na literatura. A aplicação conjunta dessas leis permitiu mapear a estrutura do campo de pesquisa, revelando os periódicos mais produtivos, o padrão de contribuição dos autores e os temas centrais da produção científica em contabilidade pública no Brasil.

Os resultados dessas análises permitiram a compreensão da estrutura do campo de pesquisa em contabilidade pública no Brasil, identificando-se os periódicos mais produtivos, o padrão de contribuição dos autores e os temas predominantes na literatura.

#### 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesta seção serão expostos os resultados das análises bibliométricas realizadas diretamente na *Web Of Science* e, conseqüentemente, também serão demonstrados os mapas obtidos em análise da amostra no *VOSviewer*.

Inicialmente são apresentados na Figura 1 a evolução das publicações de artigos por ano, onde se percebe que no ano de 2020 atingiu um ápice de divulgações, registrando 31,44% das publicações do período analisado.



Fonte: elaborada pelos autores (2024).

O aumento nas publicações observado em 2019 pode ser atribuído ao avanço de políticas de transparência, à maior disponibilização de dados públicos e ao crescente interesse acadêmico em temas relacionados à sustentabilidade e governança, impulsionados pela proposição da Agenda 2030. Em 2020, esse movimento foi intensificado pela pandemia de covid-19, que destacou a importância de informações acessíveis para embasar decisões governamentais e acadêmicas, resultando em um pico de produção científica.

Observa-se que, embora o período de 2014 a 2018 apresente uma baixa produção científica em Contabilidade Pública – conforme evidenciado nos estudos de Oliveira *et al.* (2013); Freitas e Pop (2018); Arraes, Fernandes e Silva (2019); Liparini e Baldissera (2019); Queiroz e Mazzer (2019) – houve um aumento significativo de publicações em 2020. Contudo, a partir de 2021, verifica-se uma redução no número de trabalhos, o que pode ser interpretado como um movimento natural após o período de intensa produção. Esse declínio suscita questionamentos sobre a sustentabilidade do interesse acadêmico no tema, sugerindo que a produção científica em Contabilidade Pública seja cíclica e influenciada por fatores externos, como mudanças regulatórias, crises econômicas e eventos de grande impacto, como a pandemia de covid-19. Dessa forma, torna-se imprescindível investigar os mecanismos que impulsionam e desestimulam a pesquisa nesse campo para compreender melhor como fatores temporais e contextuais moldam o interesse científico a longo prazo.

A aplicação da Lei de Bradford permitiu identificar o núcleo e as áreas de dispersão da produção científica em Contabilidade Pública, revelando a distribuição dos artigos entre as diversas áreas de estudo.

Figura 2 – Publicações por áreas de pesquisa



Fonte: elaborada pelos autores (2024).

Conforme ilustrado na Figura 2, observa-se um núcleo produtivo centralizado na área de *Business Economics*, com 344 artigos representando 50,07% da amostra, seguido por *Education, Educational Research* com 201 artigos (29,25%) e *Government Law* com 11,06%.

Este padrão confirma a aderência à Lei de Bradford, confirmando os achados de Liparini e Baldissera (2019) ao evidenciar um núcleo produtivo dominante. A predominância de *Business Economics* reflete a centralidade de temas econômicos na análise de dados públicos e na formulação de políticas, justificando a relevância desta área para os estudos em Contabilidade Pública.

A formação deste núcleo produtivo destaca a concentração de pesquisas em temas econômicos na amostra analisada, enquanto outras áreas demonstram maior dispersão, validando o padrão hierárquico previsto pela Lei de Bradford e evidenciando a estrutura do campo de pesquisa em Contabilidade Pública.

A análise da produtividade dos autores, realizada sob a perspectiva da Lei de Lotka, revelou um padrão de dispersão significativo, conforme ilustrado na Figura 3.





que as palavras-chave mais frequentes, como *Governance*, *Accounting*, *Innovation* e *Corporate Governance*, destacam-se por sua centralidade e relevância no mapeamento, refletindo diretamente o foco temático do estudo. Esse padrão de frequência demonstra a coerência entre os termos mais utilizados e o objeto de investigação, validando os achados de Freitas e Pop (2018) sobre a importância da temática. Além disso, o aumento do interesse em Contabilidade Pública nos anos mais recentes reflete a expansão da área como campo de pesquisa significativo, validando os padrões esperados pela lei.

Observa-se ainda que *Innovation* foi um dos temas centrais no campo da Contabilidade Pública, destacando-se como um aspecto estratégico para a evolução do tema. O mapeamento sugere que a inovação tem ganhado espaço por meio da integração de novas tecnologias e metodologias aplicadas à gestão pública. A inteligência artificial, os sistemas integrados de dados e a automação de processos são ferramentas frequentemente citadas como soluções para aumentar a transparência, reduzir ineficiências e promover *accountability* nas instituições públicas. Ressalta-se, portanto, que há uma tendência de estudos sobre a modernização da Contabilidade Pública, refletindo as demandas contemporâneas por maior eficiência e controle social, evidenciando o potencial da Contabilidade Pública como área transformadora para a gestão governamental.

Sendo assim, a análise bibliométrica apresentada neste estudo traz implicações práticas importantes que podem guiar futuras investigações e a evolução do campo da Contabilidade Pública. A partir dos dados e tendências observados, é possível delinear uma agenda de pesquisa que se alinha às expectativas de pesquisadores interessados em explorar lacunas, consolidar áreas promissoras e responder a desafios contemporâneos.

Uma das descobertas mais significativas do estudo é o aumento acentuado de publicações em 2020, refletindo o impacto da pandemia de covid-19 sobre a produção científica. No entanto, o crescimento das publicações já era perceptível em 2019, sugerindo que outros fatores, como a

crescente relevância de práticas de governança e inovação, podem ter contribuído para essa tendência. A agenda de futuras pesquisas deve explorar como eventos globais disruptivos moldam a temática e o direcionamento das publicações. Tais análises podem investigar não apenas o volume de produção científica em períodos de crise, mas também a forma como os temas abordados evoluem em resposta a essas mudanças. Tal investigação ajudaria a prever demandas futuras e a orientar a comunidade científica em períodos de instabilidade.

A concentração de palavras-chave como *Governance*, *Accounting*, *Innovation* e *Corporate Governance* demonstra que esses temas são fundamentais no campo da Contabilidade Pública. Em especial, o destaque para a Inovação indica um movimento relevante na busca por soluções tecnológicas e metodológicas que tornem os processos contábeis mais eficientes, transparentes e acessíveis. A inovação associada à Contabilidade Pública não apenas reflete a incorporação de ferramentas tecnológicas, como big data, inteligência artificial e *blockchain*, mas também abrange novas abordagens para aumentar a eficácia da prestação de contas e a transparência nas gestões públicas. A agenda de pesquisa deve incentivar estudos que aprofundem a aplicação da inovação em áreas como auditoria digital, controle social automatizado e integração de dados públicos em plataformas abertas, promovendo avanços teóricos e aplicações práticas que impactem diretamente as políticas públicas, a governança e as práticas organizacionais.

A dispersão na produtividade entre os autores, observada pela ausência de um núcleo de lideranças claras, destaca um aspecto singular do campo: a democratização da produção científica. Essa característica, embora positiva, pode ser um indicativo de desafios para consolidar uma base mais coesa de conhecimentos. Estudos futuros podem investigar como a formação de redes de colaboração e a promoção de parcerias interinstitucionais podem contribuir para a construção de um campo mais estruturado e orientado. Além disso, é relevante compreender de que maneira a ausência de autores dominantes impacta a evolução do campo e como novas lideranças podem emergir para direcionar pesquisas e debates.

A agenda de pesquisa delineada aqui visa não apenas explorar lacunas, mas também responder às demandas práticas e teóricas de um campo em expansão. O impacto de grandes eventos, a consolidação de redes de colaboração e a exploração de temas emergentes são elementos que podem transformar a Contabilidade Pública em uma área ainda mais relevante para a ciência e a sociedade. Ao integrar essas diretrizes, a comunidade acadêmica pode contribuir de forma significativa para a evolução do campo, promovendo avanços que dialoguem com os desafios contemporâneos e as necessidades de governança global.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a evolução das pesquisas no campo da Contabilidade Pública no período de 2012 a 2022, abordando a variação da produção científica, as áreas de pesquisa mais produtivas, os autores mais relevantes e as palavras-chave mais recorrentes. Os objetivos foram atingidos e os resultados revelaram um aumento significativo na produção a partir de 2019, com um ápice em 2020, impulsionado por eventos globais como a pandemia de covid-19. Embora tenha havido crescimento em áreas específicas, como *Business Economics*, e destaque para palavras-chave como *Governance* e *Innovation*, constatou-se que o volume geral de publicações ainda é limitado, refletindo a necessidade de maior exploração do tema pela comunidade científica.

A pesquisa apresenta implicações práticas e teóricas significativas. Do ponto de vista teórico, ela oferece uma visão panorâmica sobre o estado atual da produção científica em Contabilidade Pública, mapeando tendências e lacunas que podem orientar futuras investigações. Em termos práticos, os resultados têm potencial de impacto direto em políticas públicas e na formação de profissionais. A identificação de *Innovation* como uma palavra-chave dominante aponta para a crescente integração de tecnologias, como inteligência artificial, no campo contábil. Essa tendência

reforça a relevância de pesquisas que explorem soluções tecnológicas para aprimorar o controle social nas gestões públicas. Além disso, o destaque para temas como *Governance* e *Accountability* reforça a importância de mecanismos que promovam a confiança na administração pública.

A agenda de pesquisa resultante deste estudo sugere diversas frentes de exploração. O impacto temporal de grandes eventos, como a pandemia de covid-19, sobre a produção científica em Contabilidade Pública é uma área promissora. Entender como crises globais influenciam a demanda por estudos específicos pode ajudar a antecipar tendências e direcionar esforços de pesquisa.

Outro aspecto relevante é a exploração de temas dominantes e futuras oportunidades. A interseção entre contabilidade pública e inovação, por exemplo, abre caminho para investigações sobre como tecnologias emergentes podem transformar os processos contábeis e de gestão pública.

Ademais, o fato de não haver concentração de autores dominantes representa uma oportunidade para investigar o impacto de redes colaborativas e como elas podem influenciar a disseminação do conhecimento científico. Estudos futuros podem explorar como o ambiente acadêmico pode ser estruturado para incentivar a diversidade e a inclusão de vozes em debates fundamentais, ampliando a relevância e o impacto da pesquisa na área.

Apesar de suas contribuições, o estudo apresenta limitações. A exclusividade da base *Web of Science* e o foco em artigos nacionais restringem a generalização dos resultados. Sugere-se que pesquisas futuras expandam o escopo para incluir outras bases de dados e idiomas, bem como investigações comparativas internacionais e abordagens interdisciplinares.

Por fim, este estudo, ao evidenciar padrões, lacunas e oportunidades na produção científica em Contabilidade Pública, fomenta o debate e incentiva novas investigações que possam ampliar tanto o impacto acadêmico quanto a aplicação prática do conhecimento gerado, fortalecendo este campo de pesquisa essencial.

## REFERÊNCIAS

ARRAES, J. P. da S.; FERNANDES, W. A.; SILVA, M. C. Análise bibliométrica das pesquisas científicas sobre *accountability* publicadas entre 2013 a 2018 nos periódicos *Accounting, Organizations and Society* e *Qualitative Research in Accounting & Management*. **Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea UFF**, v. 2, n. 1, p. 26-37, 2019.

BARBU, L.; MIHAIU, D. M.; ȘERBAN, R.; OPREANA, A. Knowledge mapping of optimal taxation studies: A bibliometric analysis and network visualization. **Sustainability**, v. 14, n. 2, artigo 1043, 2022. DOI: 10.3390/su14021043.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público: NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília, 2016.

FABRE, V. V.; BONFANTE, E. A. Produção científica sobre contabilidade pública: Estudo bibliométrico dos últimos 10 anos. In: **Anais XIV Congresso USP**, 2017.

FREITAS, M. L. G.; POP, B. Contabilidade pública no Brasil: um estudo bibliométrico (2010-2015). **Revista científica da AJES**, v. 6, n. 12, 2017.

HILL, M.; HUPE, P. **Implementando políticas públicas**. 2. ed. Los Angeles; London; New Delhi; Singapore; Washington: Sage, 2009.

HOOD, C. Public management for all seasons? **Public Administration**, v. 69, n. 1, p. 3-19. 1991.

LAPSLEY, I. New public management: The cruellest invention of the human spirit? 1. *Abacus*, v. 45, n. 1, p. 1-21, 2009.

LIPARINI, S. A.; BALDISSERA, J. F. Tecnologia da Informação e Contabilidade Pública: uma análise bibliométrica. **RIC**, v. 13, n. 1, p. 24, 2019.

MORETTI, S. L. A.; CAMPANÁRIO, L. A. A produção intelectual brasileira em Responsabilidade Social Empresarial – RSE sob a ótica da Bibliometria. *RAC*, v. 13, p. 68–86, 2009.

OLIVEIRA, S. C. M.; BARBOSA, E. de S.; REZENDE, I. C. C.; SILVA, R. P. A.; ALBUQUERQUE, L. S. Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/125>. Acesso em: 13 jan. 2025.

QUEIROZ, M. S. de; MAZZER, L. P. Contabilidade Pública: uma análise bibliométrica nos periódicos do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, entre os anos de 2015 a 2019. **Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, [S.l.], 2019. Disponível em: [www.congressousp.fipecafi.org](http://www.congressousp.fipecafi.org). Acesso em: 20 de dez. 2024.

ROZA, M. C. da; MACHADO, D. G.; QUINTANA, A. C. Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP), no período 2004-2009. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 11, n. 20, p. 59-72, 2º semestre 2011. ISSN 1676-6016 (impresso) e 2175-8751 (online).

TIJANI, B.; ALGARNI, A. A.; AL HUDITHI, F. A.; FALGI, K. I.; SIDDIQUE, N.; KHAN, M. A. Research trends in international public sector accounting standards (IPSAS): a bibliometric analysis. **Global Knowledge, Memory and Communication**, p. 1-22, 2024. DOI: 10.1108/GKMC-10-2023-0372.

ZUPIC, I.; CATER, T. Bibliometric methods in management and organization. **Organizational Research Methods**, 2015.

# **Análise da legitimidade percebida pelos contadores na implantação de procedimentos contábeis patrimoniais em governos locais**

Analysis of the legitimacy perceived by accountants in the implementation of asset accounting procedures in local governments

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.990>

**Bruno Bueno da Silva<sup>1</sup>**  
**Rafael Borges Ribeiro<sup>2</sup>**

## **RESUMO**

O objetivo deste estudo consiste em analisar a percepção dos contadores de governos locais no que tange à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais definidos nas normas do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional. Para a interpretação do fenômeno, utilizaram-se os elementos da legitimidade normativa. A estratégia metodológica foi desenvolvida a partir de abordagem qualitativa, por meio de entrevistas semiestruturadas com contadores de governos locais, a partir de uma posição interpretativista. Os resultados indicaram que o processo de adoção tem sido visto com baixa legitimidade, em função principalmente da falta de incentivos da alta gestão e também pelo baixo *enforcement* dos Tribunais de Contas Estaduais. No aspecto teórico, a pesquisa indica que a baixa legitimidade das normas contábeis patrimoniais aplicadas ao setor público causa entraves à sua implantação e, consequentemente, afeta a tentativa de aprimoramento da qualidade das informações

---

1 Graduado em Ciência Contábeis e Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Mestre em contabilidade pela UFU e Doutorando em Contabilidade pela UFU. Atualmente é contador da Agência de Regulação dos Serviços de Saneamento Básico de Uberlândia (ARESAN) e certificado para atuação como auditor na metodologia ACERTAR (Auditoria - Certificação - Agências Reguladoras) da Associação Brasileira de Agências Reguladoras (ABAR). E-mail: brunobs3@yahoo.com.br

2 Graduado em Ciência Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Mestre em Administração de Empresas, com ênfase em Gestão Financeira e Controladoria pela UFU, Doutor em Ciência Contábeis pela UFU. Atualmente é Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia e coordenador dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis (Integral e Noturno). E-mail: rafael@ufu.br

contábeis aplicadas ao setor público. Como contribuição, a pesquisa apresenta elementos que auxiliam no caráter prático de implantação dos aspectos patrimoniais na contabilidade do setor público brasileiro, bem como é capaz de subsidiar academicamente o contexto contábil no que tange aos aspectos qualitativos dos relatórios financeiros.

**Palavras-chave:** PIPCP; contabilidade pública; legitimidade normativa; Tribunal de Contas.

## ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the perception of local government accountants regarding the implementation of asset accounting procedures defined by the standards of the Federal Accounting Council and the National Treasury Secretariat. To interpret the phenomenon, elements of normative legitimacy were used. The methodological strategy was developed based on a qualitative approach, through semi-structured interviews with local government accountants, from an interpretivist position. The results indicated that the adoption process has been viewed with low legitimacy, mainly due to the lack of incentives from senior management and also the weak enforcement by State Audit Courts. From a theoretical perspective, the research suggests that the low legitimacy of asset accounting standards applied to the public sector creates barriers to their implementation and, consequently, hinders efforts to improve the quality of accounting information in the public sector.

**Keywords:** PIPCP; public asset accounting; normative legitimacy; Court of Auditors.

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



Data de submissão: 13/11/2024

Data de aprovação: 06/03/2024

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a realidade dos relatórios contábeis da administração pública municipal não tem evidenciado plenamente os ativos patrimoniais, de modo a satisfazer as exigências normativas impostas nos últimos anos. Isso ocorre, sobretudo, no que tange à disponibilidade de softwares informatizados capazes de proporcionar tal suporte (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

Essa questão envolvendo esses ativos públicos é apenas uma das vertentes trabalhadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público [IP-SASB]), em que um dos objetivos de tais normas é tentar acompanhar a complexidade econômica atual que exige a evolução da contabilidade para satisfazer um mundo globalizado (Hopwood, 2007). Tais mudanças decorrem de um movimento conhecido como Nova Gestão Pública (NGP), sistema racional que permite a melhoria da gestão e auxilia na tomada de decisões das instituições governamentais (Christiaens *et al.*, 2014).

Assim, desde 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entidade originalmente incumbida de legislar em âmbito contábil no Brasil, passou a contar com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a qual tem publicado normas contábeis destinadas à esfera pública. Desse modo, o cenário de harmonização com as normas internacionais no Brasil passou a se tornar realidade a partir da publicação da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n.º 184, de 25 de agosto de 2008, a qual dispôs sobre as diretrizes a serem implementadas no processo de convergência de procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações no setor público (Brasil, 2008).

Em 2013, foi publicada a Portaria STN n.º 634 que estabeleceu o escopo dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) para o setor público sem, contudo, definir prazos-limite para a respectiva implantação nos entes da federação (Brasil, 2013). Tais prazos foram definidos somente dois anos depois, em 2015, por meio da publicação da Portaria

STN n.º 548, a qual contempla o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) com um cronograma estruturado por 19 ações (Brasil, 2015). O PIPCP delimitou prazos para: preparação de sistemas e outras providências de implantação, obrigatoriedade dos registros contábeis e verificação pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

Com isso, a contabilidade pública tem passado por mudanças significativas nos últimos anos. O enfoque, até então direcionado às questões orçamentárias, está gradativamente sendo substituído pelo viés do contexto patrimonial (Cabello; Bilancieri; Azevedo, 2019), cujas mudanças perpassam a obrigatoriedade de adoção do regime de contabilização por competência nas instituições, apesar de uma série de problemas que incidem na real efetivação (Pereira; Rodrigues; Matias-Pereira, 2022).

Para Sasso e Varela (2020), existem fatores políticos, econômicos, organizacionais e sociológicos que interferem na implementação do processo, de acordo com a realidade de cada país. O contexto internacional abordado por Chan (2010) e Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), focaliza o ambiente de harmonização, sem se concentrar nas percepções dos agentes envolvidos no processo. Mais recentemente, Abdulkarim *et al* (2020) e Argento *et al.* (2018) também estudaram as IPSAS em âmbito global para compreender o papel de tais indivíduos.

Desse modo, para tentar compreender os desafios do processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, representados por um conjunto de atos normativos, busca-se interpretar tal fenômeno sob uma lente teórica fundamentada na análise de normas, especificamente no tocante à concordância e validação.

Nesse sentido, pesquisas apontam que a legitimidade da norma é importante, pois interfere no potencial de mudança do comportamento dos envolvidos (Bebbington *et al.*, 2012). Ela pode ser modificada ao longo do tempo, de acordo com as transformações das organizações (Deephouse; Suchman, 2008). Assim, sob o lente da “legitimidade normativa”, bus-

caram-se elementos capazes de subsidiar a interpretação desse fenômeno em função de seu aspecto central: analisar os motivos que levam determinadas normas a serem obedecidas ou não, a partir de predisposições fundamentais para serem legitimadas pelo público-alvo (Franck, 1990).

Como se observa, o cenário de mudanças da contabilidade pública nos últimos anos no Brasil tem se fundamentado na elaboração de inúmeras legislações, com o intuito de implantar padrões internacionais por meio de tais normas, sejam elas caracterizadas por leis, portarias, regulamentos, manuais e outros elaborados e publicados por órgãos como CFC e STN, alicerçados em um argumento quase irrefutável de harmonização urgente com as IPSAS.

Nesses termos, a estratégia mais utilizada pela STN tem se resumido na divulgação de atos normativos, no sentido de articular o referido processo. Com isso, é preciso entender como os governos implementam as ações diante das frequentes mudanças legislativas criadas por órgãos como a STN, sem o devido envolvimento dos *stakeholders*, o que leva ao surgimento de um ambiente de incertezas em relação às modificações na contabilidade pública (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020), algo evidenciado quando as normas são revistas constantemente.

Diante das modificações elencadas anteriormente, um dos agentes com papel significativo e que pode influenciar diretamente na implantação do processo é o contador das entidades públicas (Lino; Aquino; Neves, 2022), mesmo que sua autonomia possa ser questionada, haja vista que a efetiva transformação depende de outros fatores, como os recursos tecnológicos e humanos definidos pelas autoridades superiores nas administrações locais (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Por isso, o grau de aquiescência do contador público se torna um fator determinante para o sucesso das mudanças (Lino; Aquino; Neves, 2022).

Tal cenário oportuniza a análise do referido fenômeno sob a percepção dos operadores das normas no tocante à aceitação e à validação dos procedimentos executados, diante de um ambiente normativo volátil e

com prazos impositivos constantemente readequados, cujos estudos acadêmicos têm se apresentado incipientes em relação ao assunto.

Do exposto, diante da implantação das normas de contabilidade aplicadas ao setor público enfatizando o contexto patrimonial, o problema direcionador desta pesquisa apresenta-se na seguinte questão: qual a percepção dos contadores públicos de governos locais no que diz respeito à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais? Como delimitações, este trabalho investiga os profissionais que atuam na administração municipal com o escopo territorial dos limites do estado de Minas Gerais pelos motivos abordados a seguir. Como lente teórica, optou-se pela legitimidade normativa (*normativity*), capaz de subsidiar as análises para evidenciar como a percepção sobre o contexto normativo relacionado ao tema pode influenciar na implantação de procedimentos patrimoniais na contabilidade pública municipal.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Legitimidade normativa

A legitimidade pode se originar de práticas e valores que não precisam necessariamente de uma legislação para serem seguidas, denominadas de normas sociais, ou da própria conformidade às leis formais (Weber, 1968). Por isso, autores como Brusca, Grossi e Manes-Rossi (2018) tentaram entender a influência de algumas normas em detrimento de outras. Nesses termos, Meyer e Rowan (1977) ponderam que a legitimidade pode ser alcançada por meio de regras ou pela convergência institucional das organizações aos elementos inquestionavelmente reconhecidos como um objetivo coletivo na sociedade, o que constitui práticas institucionalizadas por essas entidades.

A partir dessa base institucional, surgiram situações nas quais a legitimidade pode levantar reflexões sobre práticas das organizações socialmente aceitas. Scott (2008) debruçou-se sobre a vertente normativa ao

incorporar a teoria a um contexto social baseado em critérios éticos ou a um outro instrumental compreendido por alinhamento cultural, apoio normativo ou em consonância com leis relevantes. Por isso, a normatividade pode decorrer tanto de aspectos legais como de outros meios não formais, a exemplo de costumes (Brunnée; Toope, 2009).

Inferese que a legitimidade é mais notada em momentos de ausência (Pfeffer; Salancik; Salancik, 2003), enquanto a presença continua indispensável às organizações como um mecanismo de atuação em estado de inércia ou simplesmente para justificar as práticas adotadas (Selznick, 1996). Nesse contexto, Finnemore e Sikkink (1998) arrazoam o ciclo de vida para as normas, desde o surgimento até a difusão – na contabilidade, esse processo se torna notório quando as normas resultam de diferentes atores do projeto regulatório (Bebbington; Kirk; Larrinaga, 2012).

Não é a autoridade coercitiva da norma, e sim seus atributos que fundamentam, majoritariamente, a concordância voluntária, o alinhamento cultural, o apoio ou a consonância dos usuários em relação à regra. Logo, a legitimidade normativa é compreendida nas seguintes situações: (I) regras comumente obedecidas; (II) regras nunca obedecidas; e (III) regras obedecidas com menor frequência. Com isso, mesmo sem estar exposto a aspectos coercitivos e de monitoramento externo, a norma tende a ser mais seguida voluntariamente, caso seja vista como legítima pelos agentes (Franck, 1990).

No âmbito dos atributos, as normas podem alcançar a legitimidade a partir de quatro predisposições definidas por Franck (1990), com a possibilidade de haver forte persuasão para serem cumpridas, a saber: determinação, validação simbólica, coerência e adesão. Na primeira, há uma correlação com as questões escritas da norma, de modo que, na maioria das vezes, ela seja compreendida pelo intérprete por meio da clareza; com isso, a falta de consenso textual, quando a norma é exposta a diferentes agentes, dificulta o entendimento da mensagem, ao gerar ambiguidades que os levam a discutir a flexibilidade da norma diante de cenários distintos ou a legitimidade do

normatizador diante do grau de indeterminação causado pela deficiência de clareza, derivada da insegurança do normatizador, do desalinhamento das autoridades normativas, da preservação intencional da flexibilidade ou, até mesmo, da identificação equivocada do problema.

Mesmo com uma produção adequada, a intenção precípua da norma pode não ser aplicada como previsto no texto escrito, pois não se molda a realidade vivida ao contexto específico para o qual foi criada; logo, surge a ideia de “regra idiota” ou, quando se discutem elementos qualitativos caracterizados pela dificuldade de identificação dos motivos e das pessoas que aplicarão a norma, ela se torna “sofista”. Nessa linha, normas indeterminadas ainda podem ter ambiguidade esclarecida por uma autoridade, desde que esta última seja reconhecida pelo público-alvo como legítima para tal, o que aumenta seu grau de determinação (Franck, 1990).

A predisposição da validação simbólica consiste na outorga, por meio de sinais ou símbolos, dada à norma por meio de rituais costumeiros, tradicionais, cerimoniais ou, ainda, pelo *pedigree* da entidade ou pessoa outorgante que, com base nesse pressuposto, reconhece a legitimidade do normatizador (Franck, 1990). Devido à validação personalíssima de quem a elabora, o *pedigree* indica um grau maior de percepção na norma e pode ser transmitida de uma autoridade a outra em determinada estratégia de legitimação interna (Aquino *et al.*, 2020).

A necessidade de alinhar a norma com a realidade para a qual foi inserida, com outras regras existentes e com o próprio conteúdo corresponde às características que definem a terceira predisposição apresentada pelo referido autor: a coerência, que é analisada de acordo com cada caso concreto e a subjetividade de quem a interpreta, o que pode apresentar diferentes níveis de entendimento, dependendo das necessidades do sujeito.

Por isso, quando a norma não consegue ser padronizada a todos os sujeitos para tratar igualmente os diferentes interesses envolvidos, ela passa a enfrentar o dilema da inconsistência, cujo saneamento é possível pela justificativa da distinção de forma coerente, seja por princípios racionais

ou senso comum de uma sociedade. Desse modo, outros sujeitos não ignoram as regras e os padrões a serem aplicados a cada caso (Franck, 1990).

A quarta predisposição (adesão) relaciona-se ao impulso associativo ao grupo social para o qual a norma foi definida, o que leva à criação de uma comunidade aderente à norma que força os indivíduos a legitimá-la de fato. No entanto, há casos em que a norma necessita do suporte de outras normas secundárias que, necessariamente, não precisam estar formalmente normatizadas, a exemplo dos códigos de ética de algumas categorias profissionais, cuja legislação se baseia em questões morais arraigadas na sociedade, mas não formalizadas. Tais regras secundárias, quando formam a base com critérios hierárquicos condicionantes para alcançar a legitimidade, conferem à norma dependente um caráter deficitário de adesão, em detrimento daquela que não carece de suporte secundário (Franck, 1990).

Em suma, a lei ou a norma será efetivamente seguida não somente com a publicação (Ribeiro; Miranda; Azevedo, 2021). Outros elementos de coerção e monitoramento pleno são emanados por entidades fiscalizadoras que, embora não possuam autoridade legal, também são capazes de fazer a norma ser seguida (Franck, 1990). No caso das prefeituras municipais, Azevedo e Lino *et al.* (2020) constataram que a fiscalização dos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) importa de fato e interfere nas ações dos gestores e pode, juntamente à legitimidade normativa, – configurada pela aceitação dos principais interessados e apropriada para o contexto ao qual foi criada (Benbasat; Zmud, 2003)–, fazer a norma alcançar a eficácia e produzir consequências efetivas no contexto prático em que foi inicialmente pensada.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida empiricamente por meio de entrevistas semiestruturadas com os atores-chave do processo, ou seja, os contadores atuantes no setor público dos municípios mineiros, com o intuito de captar a legitimidade normativa por meio de uma coleta de dados cuja aborda-

gem é indutiva (Flick, 2014). Nesse caso, as informações foram analisadas por meio de um critério interpretativista, que sobrepõe o conceito de um mundo objetivo, no qual não se descartam os fatores subjetivos afetos ao pesquisador (Rashid *et al.*, 2019).

Nesse sentido, as entrevistas foram realizadas conforme a disponibilidade dos entrevistados, de forma remota e via videoconferência; logo, 20 atores participaram em aproximadamente dez horas e 36 minutos de conversa. A partir desse quantitativo, foi possível chegar ao estágio em que não surgiam novos elementos para complementar a percepção dos entrevistados em relação à legitimidade da norma, o que configurou a saturação das informações a serem captadas (Bauer; Gaskell, 2000).

Os contadores atuantes na esfera pública e relacionados com a implementação do PIPCP nessas entidades foram escolhidos como atores-chave da pesquisa, por serem os principais responsáveis por aplicarem os trabalhos derivados das transformações na contabilidade pública por meio dos relatórios contábeis, sendo que a postura e a aceitação da mudança pelo contador se tornam fundamentais para a real implantação de um novo contexto prático contábil (Lino; Aquino; Neves, 2022). Assim, eles se conectam às rotinas contábeis nas entidades públicas e, por isso, possuem relação direta com a implantação dos procedimentos patrimoniais exigidos pela STN, o que contribui sobremaneira com outras experiências frutíferas para captar os objetivos desta investigação.

A análise das entrevistas foi realizada individualmente e, para cada participante, foi determinado um código para mitigar riscos de identificação. Agruparam-se as temáticas conforme a repetição do assunto, categorizando-as em primeira e segunda ordem (Miles; Huberman; Saldana, 2023), com o objetivo afunilar o assunto em categorias atinentes à legitimidade normativa, o que permite subtrair dos casos uma “teoria abstrativista” a ser replicada em contextos semelhantes (Power; Gendron, 2015).

No contexto apresentado, o tamanho geográfico mineiro superior a 586 mil metros quadrados, com 853 municípios, diversifica o estado em

relação ao porte e às questões socioeconômicas em diferentes localizações, o que fornece um campo rico em observações transferíveis para outras regiões (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2022), Minas Gerais é o segundo estado mais populoso do país, com mais de 20 milhões de habitantes, e apresenta o quarto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), com 0,774.

A implantação de mudanças no contexto contábil na esfera pública necessariamente exige o incremento de sistemas informatizados. Em Minas Gerais, aproximadamente 99% dos municípios optaram por *softwares* privados, cenário que, devido às semelhanças com os demais entes da federação, pode espelhar a realidade vivida em todo o contexto nacional (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Determinação

Para haver a determinação, o agente deve interpretar a norma de forma clara, objetiva e sem duplos sentidos, enquanto a conduta a ser seguida precisa estar bem determinada (Franck, 1990). Nessa linha, os entrevistados percebem que a norma ainda é genérica, por não haver uma divisão específica para as diferentes realidades enfrentadas na esfera pública, em que todos os órgãos/entidades se encontram na mesma condição, sem considerar as especificidades de cada um no momento de produção da norma.

Eu acho que falta clareza das normas em trazer para o contador de forma mais simples. Falta essa clareza em dizer o que tem que ser feito. Esses conceitos estão pulverizados<sup>3</sup> (Entrevistado 1, 2023).

Em se tratando da determinação, os contadores anseiam que a norma em si trará elementos de caráter prático, o que certo modo faz surgir,

3 Informação fornecida pelo Entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

entre os operadores, um sentimento de incompletude normativa, principalmente no que se refere à diferenciação vivida pelos inúmeros departamentos que compõem a administração pública. *A priori*, há a sensação de que a norma seja de compreensível leitura e formalmente clara, porém, *a posteriori*, os contadores compreendem que, sob o viés da aplicabilidade, ela proporciona lacunas à interpretação no contexto operacional, o que compromete a sua legitimidade. Enquanto alguns profissionais não entendem que a aplicabilidade pode ser complementada por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Brasil, 2021) e esperam encontrar essa interpretação no texto da norma.

## 4.2 Validação simbólica

Quando a norma necessita da aprovação formal de algum agente ou instituição para o público-alvo a aceitar e efetivamente incorporar os elementos exigidos por ela, ocorre a validação simbólica (Franck, 1990). No que tange à implantação dos procedimentos impostos por normas proferidas pela STN, os entrevistados explanaram a baixa participação dos TCEs, os quais são os responsáveis pela aprovação das contas municipais – inclusive, essa iniciativa é condição *sine qua non* para os municípios começarem a adotar qualquer procedimento:

Alguém percebeu que sem os Tribunais de Contas nessa ponta a gente não ia conseguir concluir [...]. Ficaram esperando o Tribunal de Contas cobrar para começar a fazer o trabalho<sup>4</sup> (Entrevistado 1, 2023).

A participação do TCE por meio do seu *pedigree* se tornou essencial; por conseguinte, a maior parte dos contadores entrevistados o consideram o único órgão capaz de forçar os municípios a adotarem uma contabilidade diferente da orçamentária tradicional. Esse “temor” a qualquer punição advinda dos tribunais, somado a outras situações que podem com-

4

Informação fornecida pelo Entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

prometer a liberação de recursos disponibilizados pela União, motiva os agentes públicos a mudarem suas perspectivas.

### 4.3 Coerência

A norma deve coadunar as demais legislações existentes, em que a convergência material entre elas se torna importante em termos de legitimação (Franck, 1990). A ilegitimidade pode estar diretamente ligada à incoerência, o que levou os profissionais a procurarem meios para debater assuntos contábeis e, de alguma maneira, compartilhar a responsabilidade pela decisão acerca do processo a ser adotado. Nesses casos, a legitimação se encontra mais presente nos grupos de discussão do que necessariamente nas normas:

[...] pelo que eu percebi, não houve uma estratégia de implantação desses procedimentos envolvendo as equipes que deveriam ter sido envolvidas [...] Patrimônio, almoxarifado, tem estas áreas. Não houve um projeto [...] de implantação nesse nível de discussão, detalhamento. Não houve um plano de ação, foram sendo implantadas medidas, os procedimentos<sup>5</sup> (Entrevistado 9, 2023).

O cenário de discussão em grupo levou os contadores a agregarem mais pessoas à implementação do PIPCP, mesmo que elas não sejam diretamente atuantes na contabilidade. Diante das transformações da contabilidade pública, verifica-se que a participação da alta gestão é primordial (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020). Franck (1990) elucida que, para haver coerência, a norma deve estar alinhada à realidade para a qual foi inserida, e os operadores contábeis entrevistados nesta pesquisa relatam que o PIPCP não conseguiu englobar o contexto representado pela falta de coordenação no que diz respeito a inovações.

---

5 Informação fornecida pelo Entrevistado 9 em 28 de julho de 2023.

#### 4.4 Adesão

A divisão de atividades na esfera pública e a atuação dos gestores fazem a diferença, de modo que a lealdade e o alinhamento ideológicos ainda se sobrepõem às questões técnicas quando eles são escolhidos (Lopes; Vieira, 2020). A rotatividade entre os que exercem as funções diretivas e gerenciais se apresenta como uma das dificuldades levantadas pelos entrevistados.

Soma-se à ideia levantada pelos entrevistados o fato de que a maior parte dos gestores ainda define a contabilidade como um instrumento dedicado apenas à prestação de contas. Por esse motivo, eles a desconsideram no momento da tomada de decisões, mesmo diante das argumentações dos contadores em sentido contrário.

Outro aspecto frequentemente mencionado pelos entrevistados é o uso de sistemas que operacionalizam a contabilidade pública. Eles relatam uma carência de sistemas informatizados e capazes de suprir a necessidade pública, principalmente no que tange às ações do PIPCP, o que corrobora o pensamento de Azevedo e Aquino *et al.* (2020), para quem as empresas de software definem a implementação das ações patrimoniais.

A gente tem vários problemas que envolvem sistemas, ainda falta maturidade, de existência de sistemas. Se procurar um sistema de custos, vai achar poucos. Se você procurar um sistema para controlar os bens de infraestrutura, não tem, entendeu? Então, sistema em geral. A gente tem problema ainda, até para a contabilidade básica mesmo!<sup>6</sup> (Entrevistado 2, 2023).

Desse modo, a aderência sistemática do público-alvo à norma é importante para todos incorporarem o sentimento de que estão no mesmo caminho (Franck, 1990); logo, se a aderência for parcial, ou seja, caso parte significativa desses profissionais não absorver a norma, há o risco de ela não se tornar legítima.

---

6 Informação fornecida pelo Entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

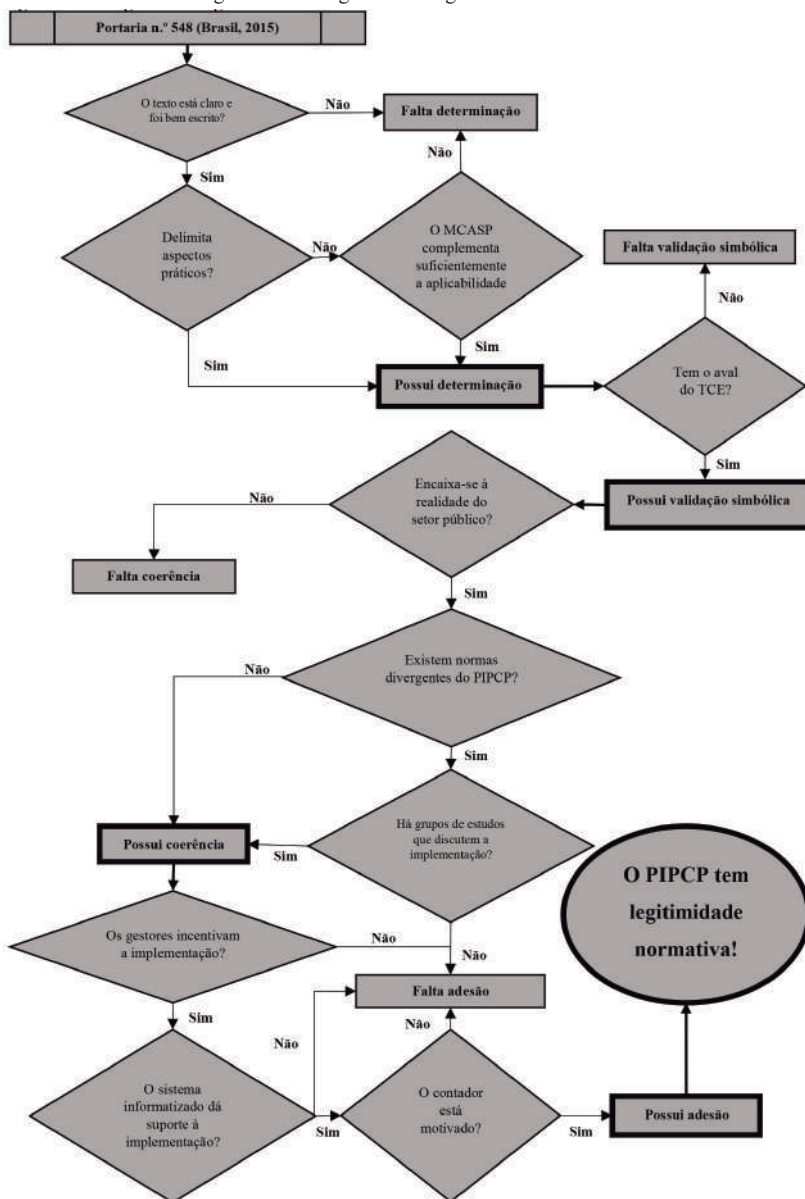
Para o processo se materializar de fato, o contador precisa acreditar nos resultados do próprio trabalho, de forma a aprimorar a qualidade da informação e produzir resultados palpáveis (Aquino *et al.*, 2020). Porém, os entrevistados indicaram que, se tal profissional não “comprar a ideia”, considera-se uma “obrigação a mais” a ser cumprida que, na prática, aumentaria a quantidade de atividades laborais: “eles [contadores] acreditam que não, isso não muda nada, não [qualidade da informação contábil]. Só vai trazer mais trabalho, entendeu?”.

Esse ambiente foi captado entre os participantes e apresentou, para os profissionais envolvidos, uma sensação de descrédito total na atividade contábil do setor público. Assim, essas ações não podem ser impostas se, na “linha de produção” das informações, um dos “operários”, no caso o contador, não acreditar no resultado final. A motivação subjetiva desse agente interfere sobremaneira no produto a ser disponibilizado interna e externamente à população, a exemplo dos ambientes em reforma (Adhikari; Gårseth-Nesbakk, 2019).

Em observância às questões captadas no âmbito mineiro, os entrevistados apontaram uma realidade estrutural distinta entre os municípios de maior e menor porte. Questões sobre capacitação profissional, participação da alta gerência e, principalmente, *softwares* informatizados, se apresentam de maneira mais sensível nas localidades com menos de 50 mil habitantes, o que representa mais de 90% das cidades do estado (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2022).

Assim, conforme os atributos apresentados por Franck (1990), é possível apontar os seguintes caminhos para o PIPCP alcançar a legitimidade normativa (Figura 1):

Figura 1 – Fluxograma da Legitimidade do PIPCP



Fonte: elaboração dos autores (2023).

Com a satisfação das condições elencadas para o alcance da legitimidade normativa, o contador tende a implementar, de maneira completa, todas as 19 ações elencadas no PIPCP –isso não significa que o resultado será completo, mas haverá maiores índices de empenho na busca dos resultados. Se alguma condição não for satisfeita, esse profissional ficará mais sujeito a elementos de coerção e monitoramento (Franck, 1990) e as fará de maneira pró-forma, com a preocupação pura e simples de “manter a aparência de que fez”, para atingir a formalidade almejada.

## 5 DISCUSSÕES

Como os atores contábeis municipais são mais propensos a aprenderem por meio da prática (Silva Neto; Silva, 2019), a primeira condição indica que, quando o PIPCP é incorporado como obrigatório, o texto dessa norma não pode apenas ser compreendido como formalmente claro em virtude desses agentes. Assim, os contadores esperam procedimentos práticos literalmente transcritos na norma, mesmo que a inclusão desses elementos torne as normas demasiadamente extensas. Cumpre salientar que, embora existam instruções de caráter prático além dos limites da norma, como as encontradas no MCASP, a falta de procedimentos com essa característica no PIPCP passou a ser um elemento que materialmente, não conferiu à norma uma clareza completa.

Ademais, a norma precisa ter o aval dos órgãos fiscalizadores representados pelos TCEs, haja vista que a contabilidade pública ainda se fundamenta no contexto da prestação de contas para essas entidades (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Ou seja, se não houver a validação simbólica pelos TCEs, o PIPCP não será considerado legítimo, haja vista que a participação dos órgãos de controle é fundamental para uma boa governança (Adhikari *et al.*, 2021).

Complementarmente, os contadores públicos analisam se o PIPCP se encaixa à realidade do setor público e está convergente com os demais orde-

namentos jurídicos afetos às questões contábeis. Aqui surge uma questão interessante, pois, mesmo que a norma seja considerada divergente em relação a outras, caso haja grupos de estudos formados por profissionais que lidam na prática com a realidade pública, é possível pacificar o entendimento legal e dar legitimidade ao PIPCP. Com a estratégia de reduzir a resistência sobre seu real papel normatizador, a STN passou a criar diversas equipes técnicas para encontrar legitimidade (Aquino *et al.*, 2020).

Grupos de estudo também são capazes de levar os contadores a entenderem que a maioria dos profissionais aderem à norma, haja vista que o assunto tem sido discutido por vários deles. Logo, pode-se pensar que há uma adesão significativa entre os demais colegas, condição essencial para o PIPCP alcançar a legitimidade normativa.

Nesse sentido, se não houver a participação dos demais setores das organizações públicas, não será possível a plena implantação dos procedimentos contábeis nesse contexto. Reitera-se que a participação dos demais setores, como almoxarifado, patrimônio, recursos humanos, financeiro etc., também é defendida por Azevedo e Aquino *et al.* (2020), uma vez que depende diretamente do apoio dos gestores para que se preocupem com as informações contábeis como ferramenta de informação que vai além da prestação de contas.

Adhikari *et al.* (2013) elucidam que, se os contadores não estiverem motivados e/ou forem tradicionalmente resistentes às mudanças, ao ponto de não moverem esforços para o novo contexto contábil patrimonial por questões culturais como as explanadas por Lima (2016), o PIPCP também não alcançará a legitimidade esperada. Outra questão observada se relaciona com a informatização do trabalho contábil, em que a falta de *softwares* é elencada como um dificultador elementar no setor público (Azevedo; Lino *et al.*, 2020).

Por outro lado, mesmo sem ser considerada legítima, a regra pode ser aceita e aplicada pelo público-alvo por fatores correlacionados à coerção e ao monitoramento (Franck, 1990). Nesse sentido, a STN, que exerce um papel de destaque no processo de implementação, ainda não conseguiu

persuadir os contadores, ao ponto de sua força coercitiva interferir para tais profissionais obrigatoriamente cumprirem as exigências compulsórias (Lino *et al.*, 2022).

Para vários contadores, o PIPCP parece “esquecido no tempo”, pois não há nenhuma cobrança contundente das ações desde a estipulação dos prazos, o que poderia ser exercido pelos TCEs (Sasso *et al.*, 2023) em um processo de reafirmação frequente das ações exigidas no PIPCP e conforme o prazo estipulado na portaria (Brasil, 2015).

Desse modo, é possível esquematizar o grau de implementação das ações do PIPCP, de acordo com os critérios subjetivo (legitimidade ou não da norma) e objetivo (efetiva punição e reafirmação das ações efetuados pelo TCE), em face dos municípios (Quadro 1):

Quadro 1 – Cenários de Implementação das Ações do PIPCP

	<b>CRITÉRIO SUBJETIVO</b>	<b>CRITÉRIO OBJETIVO</b>	<b>GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO</b>
<b>PIPCP (implementação)</b>	<b>Com legitimidade normativa</b>	Com punição e reafirmação das ações pelo TCE	Espera-se a implementação completa das ações
		Sem punição e reafirmação das ações pelo TCE	Espera-se a implementação das ações menos complexas
	<b>Sem legitimidade normativa</b>	Com punição e reafirmação das ações pelo TCE	Espera-se a implementação das ações mais reafirmadas pelo TCE
		Sem punição e reafirmação das ações pelo TCE	Não se espera a implementação das ações

Fonte: elaboração dos autores (2023).

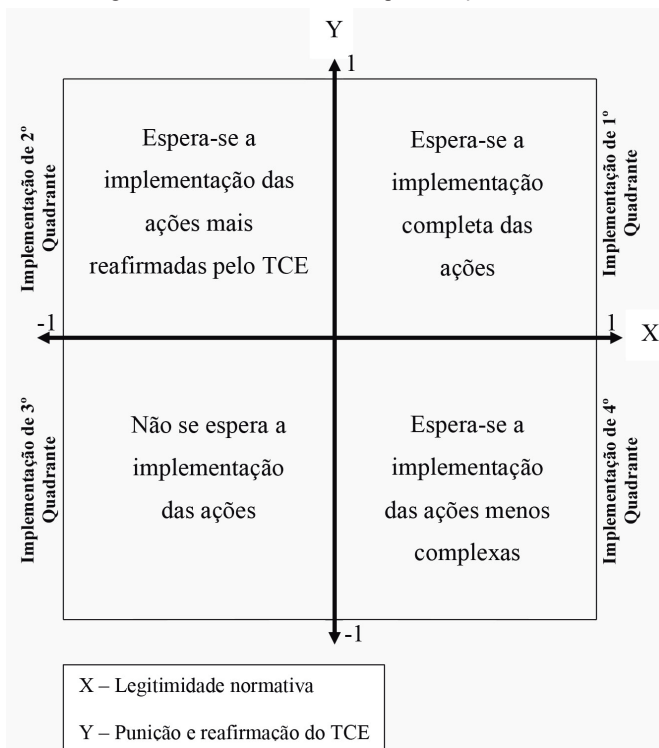
A primeira etapa consiste na percepção subjetiva do contador sobre o PIPCP como norma legítima ou não. Para tanto, a análise no contexto de determinação, validação simbólica, coerência e adesão corresponde aos primeiros critérios que influenciam na implementação do plano em âmbito municipal. Essa perspectiva parte da subjetividade do profissional contábil, ou seja, da percepção deste em relação à Portaria STN n.º 548 (Brasil, 2015), cujos elementos são fundamentais para a legitimidade preconizada por Franck (1990).

Enquanto isso, a segunda fase influencia no grau de implementação do PIPCP objetivamente, ao observar se o TCE tem punido ou não o cumprimento do plano, bem como monitorado as atividades por meio da reafirmação constante das ações patrimoniais exigidas pela STN (Sasso *et al.*, 2023). Tal conjuntura levanta a hipótese de o PIPCP ser aplicado por questões sobressalentes à legitimidade da norma, efetivamente configuradas pelo poder coercitivo e de monitoramento de entidades com esse poder (Franck, 1990).

Depois da análise dos critérios subjetivos e objetivos, verifica-se se a norma do PIPCP é vista como legítima pelo contador e se há punição e reafirmação do TCEs para os municípios superarem as questões operacionais e efetivarem todas as ações do plano. Mas, mesmo com a legitimidade, se o TCE não exercer a função fiscalizadora, as prefeituras desenvolverão ações menos complexas e conforme os recursos disponíveis pela realidade financeira. A norma pode não alcançar legitimidade e, mesmo assim, as ações mais reafirmadas pelo TCE serão implementadas para evitar a punição em virtude do descumprimento das ações mais lembradas na prestação de contas municipais. Por fim, sem legitimidade normativa e a devida participação punitiva do TCE, a administração municipal não realizará nenhuma ação para implementar o plano, o que resulta no “esquecimento” quase total das ações patrimoniais exigidas pela STN.

A Figura 2 apresenta o plano cartesiano que qualifica o grau de implementação das ações do PIPCP, de acordo com o quadrante em que se encontra:

Figura 2 – Plano Cartesiano da Implementação do PIPCP



Fonte: elaboração dos autores (2023).

No primeiro quadrante (1; 1), existe legitimidade normativa e fiscalização do TCE no que diz respeito à implantação, o que resulta na busca de implementação das ações do PIPCP; no segundo (-1; 1), não há legitimidade normativa, e sim a fiscalização do referido órgão, o que leva ao desenvolvimento das ações mais reafirmadas por essa entidade; no terceiro (-1; -1), não ocorre legitimidade normativa e, tampouco, fiscalização das prestações de contas ao TCE, o que consequentemente implica na falta de implementação das ações; por fim, no quarto quadrante (1; -1), encontra-se a legitimidade normativa, mas sem a fiscalização do TCE, o que denota a busca pela implementação das ações consideradas menos complexas do PIPCP.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O alcance da legitimidade das normas impostas aos contadores públicos brasileiros enfrenta desafios multifacetados em um contexto influenciado por aspectos culturais, como os estudados por Lima (2016) e forjados por elementos obrigatórios que levam os profissionais a descreditar os reais benefícios das mudanças. Nesse sentido, os contadores públicos definem que a legislação relacionada à implantação do PIPCP necessita de complemento, ao ponto de aludir à adoção de todas as ações impostas no referido plano – o não alcance do nível de legitimidade suficiente interfere negativamente para a norma *per se* criar um movimento de transformação harmônico e eficaz. De fato, isso leva a percepção de incompletude normativa a influenciar diretamente no trabalho contábil em âmbito municipal, em que os procedimentos contábeis patrimoniais no setor público não se tornam uma das prioridades da gestão para superar o tradicional enfoque orçamentário.

Enfim, a legitimidade da norma importa e interfere no processo, mas não é o único condicionante para ocorrerem as ações, por haver outros elementos que importam de modo similar, principalmente os relacionados à coerção e ao monitoramento (Franck, 1990) efetuado pelo TCE.

Todavia, para a implementação do PIPCP acontecer de forma satisfatória no Brasil, a norma necessita adotar elementos relativos a uma participação mais efetiva dos contadores públicos, de modo a ouvir suas opiniões, principalmente as relacionadas ao contexto prático de implantação. Soma-se a isso a importância da inclusão de redes informais, com a participação efetiva de outras organizações, como universidades e instituições profissionais (De Vries *et al.*, 2016), com o incentivo de capacitação dos contadores, idêntico à estratégia adotada pelo governo de Sri Lanka (Adhikari *et al.*, 2021); por conseguinte, a norma relacionada ao PIPCP poderá ser utilizada de forma natural, participativa e tecnicamente prática, para as mudanças contábeis mitigarem a falta de elementos contextuais específicos e a falta de evidências de melhorias na governança.

O caráter de não generalização pode ser apresentado como limitação desta pesquisa, algo típico de estudos qualitativos com tal perspectiva (Rashid *et al.*, 2019). Por isso, as análises apresentadas neste trabalho se configuram como uma rica representação da realidade do estado de Minas Gerais, por meio da ampliação das evidências observadas nas entrevistas e que não generalizam a população do estado, tampouco do país (Azevedo; Lino *et al.*, 2020).

Destarte, a presente investigação apresenta elementos interessantes a pesquisas futuras, como a correlação da estrutura administrativa dos municípios com fatores característicos de gestão e suas influências nos relatórios contábeis nos governos locais; e entendimentos acerca da legitimidade normativa por meio das percepções dos legisladores, ao criarem uma observação espelhada das predisposições das normas sob a ótica invertida, “de baixo para cima”, conforme o aplicador normativo, e não o executor, para analisar o grau e a influência dos grupos de estudos dos contadores públicos na criação e modificação das normas.

## REFERÊNCIAS

ABDULKARIM, M. E.; UMLAI, M. I.; AL-SAUDI, L. F. Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 469–495, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>.

ADHIKARI, P. *et al.* Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 87, n. 4, p. 870–887, 2021. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>.

ADHIKARI, P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. **Accounting Forum**, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1016/j.accfor.2016.02.001>. Acesso em: 24 jul. 2023. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>.

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 37, n. 3, p. 213–230, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>.

AQUINO, A. C. B. de *et al.* Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2020.1769381>. Acesso em: 16 fev., 2023. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>.

ARGENTO, D.; PEDA, P.; GROSSI, G. The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. **Public Administration and Development**, [s. l.], v. 38, n. 1, p. 39–49, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1002/pad.1819>.

AZEVEDO, R. R. de *et al.* Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money & Management**, [s. l.], p. 1–17, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>.

AZEVEDO, R. R. de *et al.* Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. **International Journal of Public Sector Management**, [s. l.], v. 33, n. 2/3, p. 207–227, 2020b. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. (org.). **Qualitative researching with text, image and sound: a practical handbook**. London: SAGE, 2000. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781849209731>.

BEBBINGTON, J.; KIRK, E. A.; LARRINAGA, C. The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 37, n. 2, p. 78–94, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.001>.

BENBASAT; ZMUD. The Identity Crisis within the Is Discipline: Defining and Communicating the Discipline's Core Properties. **MIS Quarterly**, [s. l.], v. 27, n. 2, p. 183, 2003. DOI: <https://doi.org/10.2307/30036527>.

BRASIL. Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 dez. 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp100.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp100.htm). Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 abr. 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria ME/SEF/STN n. 10.300, de 1º de dezembro de 2022. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à

consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 dez. 2022. Disponível em: <https://www.lex.com.br/portaria-me-sef-stn-no-10-300-de-1o-de-dezembro-de-2022/>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: ME; STN; SOF, 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 ago. 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 set. 2015. Disponível em: [https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA\\_N\\_548\\_DE\\_24\\_DE\\_SETEMBRO\\_DE\\_2015\\_Anexo\\_PIPCP\\_DOU.pdf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015_Anexo_PIPCP_DOU.pdf). Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, aplicáveis aos entes da Federação,

com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 nov. 2013. Disponível em: <http://portalcgm.riobranco.ac.gov.br/portal/wp-content/uploads/2013/10/Portaria-STN-n%C2%BA-634-de-19-de-novembro-de-2013.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 1.131, de 4 de novembro de 2021. Aprova a Parte Geral e as Partes II Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial da União**, Brasília, 8 nov. 2021b. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=422581>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Relatórios Contábeis e Séries Históricas** – União: contabilidade e custos. Brasília: Tesouro Nacional Transparente, [s.d.]. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/relatorios-contabeis-e-series-historicas-uniao>. Acesso em: 28 set. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Apresentação**. Brasília: Siconfi, 31 mar. 2014. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=21>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Estados e municípios melhoram a qualidade das informações**. Brasília: Siconfi, 28 jun. 2022a. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=37303#:~:text=Siconfi%20%2D%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional,melhoram%20a%20qualidade%20das%20informa%C3%A7%C3%A3o>

C3%B5es&text=Ter%C3%A7a%2Dfeira%2C%2028%20de%20Junho%20de%202022%2C%2017h57min. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRUNNÉE, J.; TOOPE, S. J. **International law and constructivism: elements of an international theory of international law.** [s. l.], v. 39, 2009. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/abstract=1432539>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRUSCA, I.; GROSSI, G.; MANES-ROSSI, F. Setting consolidated reporting standards for local government. **Public Money & Management**, [s. l.], p. 483–492, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1524199>.

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R. R. de. Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**, [s. l.], v. 20, n. 3, p. 5–17, 2019. DOI: <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20n3t01>.

CHAN, J. L. As NICSPs e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s. l.], v. 4, n. 1, p. 1–17, 2010. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v4i1.145>.

CHRISTIAENS, J. et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 76, n. 3, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0020852314546580>. Acesso em: 27 mar. 2023.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 76, n. 3, 2010. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0020852310372449>. Acesso em: 14 fev. 2023.

DE VRIES, H.; BEKKERS, V.; TUMMERS, L. Innovation in the Public Sector: A Systematic Review and Future Research Agenda. **Public Administration**, [s. l.], v. 94, n. 1, p. 146–166, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1111/padm.12209>.

DEEHOUSE, D. L.; SUCHMAN, M. The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism. In: **The sage handbook of organizational institutionalism**. London: SAGE Publications Ltd, 2008. p. 49–77. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781849200387>. Disponível em: [https://sk.sagepub.com/reference/hdbk\\_orginstitution/n2.xml](https://sk.sagepub.com/reference/hdbk_orginstitution/n2.xml). Acesso em: 15 fev. 2023.

FINNEMORE, M.; SIKKINK, K. International norm dynamics and political change. **International Organization**, [s. l.], v. 52, n. 4, p. 887–917, 1998. DOI: <https://doi.org/10.1162/002081898550789>.

FLICK, U. **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**. [S. l.]: SAGE Publications Ltd, 2014. Disponível em: <https://methods.sagepub.com/book/the-sage-handbook-of-qualitative-data-analysis>. Acesso em: 17 abr. 2023. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781446282243>.

FRANCK, T. M. **O poder da legitimidade entre as nações**. Oxford, New York: Oxford University Press, 1990.

HOPWOOD, A. G. Whither Accounting Research? **The Accounting Review**, [s. l.], v. 82, n. 5, p. 1365–1374, 2007. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.5.1365>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama do Censo**. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/>. Acesso em: 28 set. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama da população de Minas Gerais no Censo 2022**. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/panorama>. Acesso em: 28 set. 2023.

LIMA, B. J. de. O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade. In: **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s. l.], v. 10, n. 4, 2016. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/1398>. Acesso em: 15 fev. 2023. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v10i4.1398>.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de; NEVES, F. R. Accountants' postures under compulsory digital transformation imposed by government oversight authorities. **Financial Accountability & Management**, [s. l.], v. 38, n. 2, p. 202–222, 2022. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12313>.

LOPES, A. V.; VIEIRA, D. M. Nomeações para cargos comissionados e grupos de interesse: Usos, motivações e desafios retratados em pesquisas recentes. **READ. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)**, [s. l.], v. 26, p. 439–462, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1590/1413-2311.290.97872>.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, [s. l.], v. 83, n. 2, p. 340–363, 1977. DOI: <https://doi.org/10.1086/226550>.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M.; SALDANA, J. **Qualitative Data Analysis**. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://us.sagepub.com/en-us/nam/qualitative-data-analysis/book246128>. Acesso em: 17 abr. 2023.

PEREIRA, D. M. V. G.; RODRIGUES, J. M.; MATIAS-PEREIRA, J. Reformas Contábeis do Setor Público à Luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais. **Contabilidade Gestão e Governança**, [s. l.], v. 25, n. esp, p. 370–387, 2022. DOI: <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2909>.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G.; SALANCIK, G. R. **The external control of organizations: a resource dependence perspective**. 1a ed., Stanford, Calif: Stanford University Press, 2003.

POWER, M. K.; GENDRON, Y. Qualitative research in auditing: a methodological roadmap. **Auditing: a journal of practice & theory**, [s. l.], v. 34, n. 2, p. 147–165, 2015. DOI: <https://doi.org/10.2308/ajpt-10423>.

RASHID, Y. *et al.* Case study method: a step-by-step guide for business researchers. **International Journal of Qualitative Methods**, [s. l.], v. 18, p. 1–13, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1177/1609406919862424>.

RIBEIRO, R. B.; MIRANDA, G. J.; AZEVEDO, R. R. de. (Des) legitimação da informação contábil em processos licitatórios no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s. l.], v. 18, n. 48, p. 72–88, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e75806>.

SASSO, M.; RAMOS, R.; VARELA, P. Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], 2023. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.2022160102>.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: Avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças (RFCC)**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 78–102, 2020.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**: ideas and interests. [S. l.]: SAGE, 2008.

SELZNICK, P. Institutionalism “Old” and “New”. **Administrative Science Quarterly**, [s. l.], v. 41, n. 2, p. 270–277, 1996. DOI: <https://doi.org/10.2307/2393719>.

SILVA NETO, A. F. da; SILVA, J. D. G. da. Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s. l.], v. 13, p. e144322, 2019. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>.

WEBER, M. **Economy and society**: an outline of interpretative sociology. New York: Bedminster Press Incorporated, v. 01, 1968.

# Equilíbrio fiscal e os gastos com pessoal nos municípios do estado da Bahia: uma abordagem do controle externo

Fiscal balance and personnel expenditure in the municipalities  
of state of Bahia: an approach to external control

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.991>

**Kléber Sena Rodrigues<sup>1</sup>**  
**Raimir Holanda Filho<sup>2</sup>**

## RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo analisar tendências dos gastos com pessoal nos 417 municípios da Bahia, do ano 2018 ao ano 2023, em relação ao que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal e ao impacto desta despesa no equilíbrio fiscal. O desenvolvimento dos pressupostos teóricos foi baseado em livros, dissertações e artigos que versam sobre o tema, sendo este estudo classificado como descritivo e exploratório. Destaca-se que os dados e as informações utilizados neste trabalho foram extraídos dos sistemas do TCM-BA, SIGA e e-TCM. Após os dados serem tabulados e tratados, a pesquisa concluiu que, no intervalo explorado, muitos Poderes Executivos de municípios baianos gastam percentual da receita corrente líquida com despesa de pessoal, acima do permitido pela LRF. Todavia, foi observada uma tendência de redução, de 324 municípios no 1º quadrimestre de 2018 para 166 no 3º de 2023. Assim, a pesquisa recomenda que os órgãos de controle implementem mecanismos de acompanhamento dos ditames previstos na LRF, devido à necessidade da avaliação de resultados de gestão com foco na aplicação eficiente dos recursos públicos.

---

1 Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Rio Verde – GO (UniRV) e pós-graduado no MBA de Auditoria e Inovação no Setor Público pela Universidade de São Paulo (USP). Atualmente, é Auditor Estadual de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA). E-mail: kleberctbriio@gmail.com

2 Graduação em Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC), pós-graduado em Informática e mestre em Ciências da Computação pela UFC, doutor em Ciência da Computação pela Universitat Politècnica de Catalunya (UPC) de Barcelona (Espanha) e pós-doutor em Computação pela Sorbonne Université-Pierre et Marie Curie (França). Atualmente, é professor titular da Universidade de Fortaleza (Unifor). E-mail: raimir@unifor.br

**Palavras-chave:** municípios; despesa com pessoal; Lei de Responsabilidade Fiscal; equilíbrio fiscal.

## ABSTRACT

The objective of this research was to analyze the evolution of personnel expenses in the 417 municipalities of Bahia state, from the year 2018 to the year 2023, about the provisions of the fiscal responsibility law and the impact of such expenses on fiscal balance. The development of theoretical assumptions was based on books, dissertations and articles dealing with the topic, with this study being classified as descriptive and exploratory. It is noteworthy that the data and information used in this study were extracted from the TCM-BA, SIGA and e-TCM systems. The data was tabulated and processed using LibreOffice Calc spreadsheets. The research concluded that, in the range explored, many Executive Branches of municipalities in Bahia spend a percentage of their net current revenue on personnel expenses, above that allowed by the LRF. However, a reduction trend was observed, of 324 municipalities in the 1st quarter of 2018 to 166 in the 3rd of 2023. Thus, the research recommends that control bodies implement mechanisms to monitor the dictates set out in the LRF, due to the need to evaluate management results with a focus on the efficient application of public resources.

**Keywords:** municipalities; personnel expenses; Fiscal Responsibility Law; fiscal balance.

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



Data de submissão: 14/11/2024

Data de aprovação: 20/03/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

Dentre as competências constitucionais atribuídas aos Tribunais de Contas, destaca-se a de auxiliar o controle externo (Poder Legislativo) na “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta”, arts. 70 c/c 71 da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Desta forma, compete aos Tribunais de Contas apreciar as prestações de contas anuais dos chefes do Poder Executivo e emitir parecer prévio, “quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas” (art. 70 c/c 71, CF/88). Já nos incisos II e IV, do art. 74 da Carta Magna, que estabelece as atribuições do sistema de controle interno dos poderes constituídos, verbera que cumpre a este mecanismo/órgão avaliar os resultados da gestão, “quanto à eficácia e eficiência”, além de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”.

O *caput* do artigo 37 da CF/88 enumera os princípios constitucionais, aos quais a Administração Pública deve obediência. Neste rol cabe destaque para o princípio da eficiência, incluso por meio da Emenda Constitucional n.º 19/98, que impõe aos gestores públicos o dever de aplicar os recursos governamentais da forma mais otimizada possível, a fim de atender ao interesse público. Contudo, por vezes, a atuação dos Tribunais de Contas prioriza os aspectos relacionados à legalidade e à legitimidade dos atos praticados pela administração, apartando-se de analisar a eficiência do gasto público.

Com a intenção de implementar controles mais efetivos para os gastos públicos, a Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal [LRF]), decorrente de imposição constitucional, determina os pressupostos necessários de responsabilidade na gestão fiscal das finanças públicas, como planejamento, transparência, prevenção de riscos e correção de desvios, cumprimento de metas de resultado e obediência a limites e condições, quanto à assunção de despesas e operações, capazes de afetar o equilíbrio fiscal das contas públicas.

Isto posto, nas análises das prestações de contas anuais, executadas pelos Tribunais de Contas, insta a necessidade de que essas sejam feitas a partir de um planejamento eficaz, atentando-se para as peculiaridades inerentes a cada tipo de despesa, assim como às características próprias dos Jurisdicionados, considerando a materialidade dos eventos (indícios de irregularidade), os atos praticados pela gestão pública, os riscos inerentes às atividades/operações e os métodos e as ferramentas de controle utilizadas nos processos, a fim de guiar os exames das contas para uma avaliação capaz de medir eficiência, eficácia e efetividade da aplicação dos recursos públicos, utilizando indicadores de desempenho/eficiência, e não se restringindo aos aspectos legais e/ou às verificações documentais (regularidade e conformidade).

Com o intuito de demonstrar a necessidade de que as ações fiscalizatórias dos Tribunais de Contas voltem-se, também, para avaliar a eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos, a partir da premissa do equilíbrio fiscal na gestão das contas públicas, apresenta-se neste trabalho a proposta de evidenciar/demonstrar a influência de características próprias (peculiaridades) dos municípios baianos, com relação aos dispêndios realizados com despesa de pessoal e ao cumprimento (ou não) dos limites legais estabelecidos.

Desta forma, vislumbra-se a demanda por análises de prestações de contas que estejam aliadas à avaliação da eficiência na execução das despesas públicas – manutenção do equilíbrio fiscal dos entes, de modo que estas sejam capazes de expressar, com mais clareza e proximidade, os resultados dos atos de gestão dos governantes. O problema dessa pesquisa descreve-se, assim, nos seguintes termos: o limite de despesa com pessoal, estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal, está sendo cumprido pelos municípios baianos?

Portanto, este trabalho propõe como objetivo principal analisar tendências dos gastos com pessoal nos 417 municípios da Bahia, do ano 2018 ao ano 2023, em relação aos índices de despesa com pessoal, previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, e ao impacto desta despesa no equilíbrio fiscal.

A contribuição do presente estudo consiste em demonstrar para os gestores públicos, para os órgãos de controle externo/interno e para a sociedade em geral, a importância da avaliação de resultados de gestão com foco na aplicação eficiente dos recursos públicos, levando em consideração as necessidades de atender ao cumprimento dos limites legais para os gastos com despesas de pessoal, prover prestação de serviços públicos de interesse da coletividade, propiciar equilíbrio fiscal na manutenção da Administração e, conseqüentemente, possibilitar a aprovação das contas dos gestores públicos.

Além dessa introdução, no primeiro capítulo são explorados os conceitos de gastos no setor público e de equilíbrio fiscal, com ênfase na definição de despesa com pessoal e nas disposições da LRF; em seguida, no capítulo 2, comenta-se sobre estudos anteriores relacionados aos gastos com pessoal e aplicabilidade da LRF; já no terceiro estão expostos os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa; adiante, no capítulo 4, demonstraram-se os resultados e as discussões acerca da interpretação dos dados analisados; no quinto capítulo, explicitam-se as conclusões do estudo; e, por fim, é apresentado o referencial teórico utilizado.

## **2 GASTOS NO SETOR PÚBLICO E EQUILÍBRIO FISCAL**

A Administração Pública é responsável pelo provimento de diversos serviços públicos necessários ao bem-estar dos cidadãos, tais como: saúde, educação, segurança, dentre outros. Contudo, a consecução destes serviços ocorre por meio de desembolsos dos cofres públicos (despesa pública), que são alimentados pela arrecadação de receitas dos entes federados. Desta forma, Silva (2011, p. 247) define que a despesa pública, “sob o aspecto geral, designa o conjunto dos dispêndios do Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos com vistas a atender ao interesse geral da população”. Lima *et al.* (2024) citam Alonso *et al.*

(2015), afirmando que as estratégias delineadas pela gestão pública são ferramentas fundamentais na utilização dos recursos do estado com o propósito de satisfazer as necessidades da população.

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal transformou a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) num importante instrumento de planejamento para a Administração Pública, ao normatizar, em seu art. 4º, disposições fundamentais à sanidade das finanças públicas que devem integrar a LDO: equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, além da necessidade de inclusão do Anexo de Metas Fiscais e do Anexo de Riscos Fiscais.

Para Torres (2003), a despesa do ente público é o montante de dispêndios realizados na prestação de serviços públicos e execução de obras, portanto, para que os investimentos e os serviços sejam realizados, é necessário que os desembolsos orçados sejam compatíveis com as receitas públicas previstas, privilegiando o princípio do equilíbrio fiscal, consagrado na LRF, a qual determina, como uma das atribuições da LDO, a obrigatoriedade de dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas do ente (Brasil, 2000).

Entretanto, a partir da premissa de que os recursos são escassos e as necessidades ilimitadas, insurge a demanda pela implementação de controles que evitem o escalonamento desenfreado dos gastos públicos e de medidas que proporcionem alocação mais eficiente dos recursos disponíveis. Desta forma, Mendes (2016) aponta que a determinação de limites legais para a despesa na LRF demonstra sua relevância na Administração Pública, em virtude de estar associada a situações peculiares.

No Capítulo II (Das Finanças Públicas), do Título VI, a Constituição Federal prevê a necessidade de edição de Lei Complementar, para regulamentar a matéria, arts. 163 ao 169, exarando em diversas passagens

a importância de controle dos gastos do setor público e de equilíbrio entre a despesa pública e a arrecadação (receita pública). Desta forma, foi publicada a Lei Complementar n.º 101/2000 com o objetivo de estabelecer normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, na qual constam os princípios norteadores para a consecução desta finalidade: planejamento, transparência, responsabilização e controle.

A responsabilidade na gestão fiscal, de acordo com o § 1º do art. 1º da LRF:

[...] pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (Brasil, 2000).

Ao explicitar como deve ser uma gestão fiscal responsável, a LRF, segundo Martins e Nascimento (2008), destaca que esta tem como objetivos fundamentais: o de impedir que os entes federados realizem despesas acima de suas disponibilidades orçamentárias e o de que abdicuem/renunciem de receitas que tenham o dever de arrecadar, em prejuízo das contas públicas. Na mesma linha, a teoria da *new public management* (NPM) tutela que se adotem técnicas de monitoramento de desempenho e resultados, de controle e de medições a fim de aprimorar a gestão pública (Speklé e Verbeeten, 2014), citado por Lima *et al.* (2024).

Diante disso, Faé e Zorzal (2009) argumentam que os diversos parâmetros e limites estabelecidos pela LRF tiveram como principal finalidade assegurar o equilíbrio econômico e financeiro dos entes políticos (União, estados, DF e municípios), necessário para dar condições aos gestores de realizarem seus programas e suas ações de governo com qualidade e efici-

ência em prol da população. Ademais, observam que o cumprimento das imposições da Lei de Responsabilidade Fiscal visa assegurar equilíbrio perene das finanças públicas, cabendo aos gestores públicos realizarem despesas somente quando dispuserem de receitas suficientes. Logo, a busca por equilíbrio fiscal é capaz de promover melhorias na gestão pública (Alsharari e Youssef, 2017), conforme Lima *et al.* (2024).

Especificamente, o art. 169 da CF/88 estabelece que a despesa com pessoal ativo, inativo e pensionistas dos entes federados não poderá exceder os limites determinados em lei complementar, que estão regulamentados pela Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF). No entanto, antes da LRF, já havia legislação com a imposição de limites para as despesas com pessoal. Ademais, Santos (2012) reforça que os pontos basilares, incluídos pela LRF, foram essenciais na redução de ações desenfreadas dos gestores públicos, no que se refere ao controle dos gastos de suas gestões.

De acordo com Mendes (2016, p. 452), “as despesas com pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes, entre os gastos realizados”. Logo, a LRF disciplina um controle mais rígido para estes dispêndios, imprescindível para proporcionar o equilíbrio das contas públicas, já que estes oneram a maior parte do orçamento, na maioria dos entes, e estão diretamente relacionados à prestação de serviços públicos e à manutenção da máquina pública.

Isto posto, ressalta-se que as despesas com pessoal classificam-se como despesa obrigatória de caráter continuado, isto é, despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios, conforme *caput* do art. 17 da LRF, contudo a referida norma dificultou a contratação desta modalidade de dispêndio, já que estabeleceu critérios mais rígidos a serem obedecidos pelos entes que intentem aumentar esse tipo de despesa.

## **2.1 Despesa com pessoal no setor público e Lei de Responsabilidade Fiscal**

A LRF conceitua despesa com pessoal, como sendo o montante dos dispêndios custeados pelo ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, vinculados à Administração, através de mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, que recebam qualquer tipo de remuneração, tais como vencimentos e vantagens (fixas e variáveis), subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como as cotas patronais de encargos sociais e contribuições recolhidas às entidades previdenciárias (Brasil, 2000).

Para Soares (2013), a LRF foi o instrumento legal que possibilitou a consolidação da legislação orçamentária constante na Constituição Federal, amplificando a rigidez no controle das despesas com pessoal, que ocasionou impactos relevantes no planejamento governamental dos entes, principalmente quanto ao equilíbrio entre receitas e despesas dos entes federativos.

Inicialmente, com a promulgação da CF/88, o art. 38 do ADCT, seguido pelas Leis Complementares n.º 82/1995 e 96/1999 (Leis Camata I e II), ao tempo de suas respectivas vigências, regularam os limites para os gastos com pessoal dos entes da Federação (Quadro 1), até a publicação da LRF (LC n.º 101/2000), na qual estes foram aperfeiçoados. Ademais, esta Lei estabelece normas gerais de finanças públicas, conforme imposição constitucional, referentes ao controle da despesa, do resultado fiscal e do endividamento, ou seja, não impõe limites e/ou condições apenas para despesas de pessoal, mas também para despesas de caráter continuado (como a despesa de pessoal), dívida pública, operações de crédito, concessão de garantia, entre outras operações relacionadas às finanças da administração pública, que devem ser respeitadas pelos governos federal, estadual e municipal.

Quadro 1 – Limites legais da despesa de pessoal até a promulgação da LRF

LEGISLAÇÃO	BASE DE CÁLCULO	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
Art. 38 do ADCT	Receita Corrente	65,00%	65,00%	65,00%
LC n.º 82/1995	Receita Corrente Líquida	60,00%	60,00%	60,00%
LC n.º 96/1999	Receita Corrente Líquida	50,00%	60,00%	60,00%
LC n.º 101/2000	Receita Corrente Líquida	50,00%	60,00%	60,00%

Fonte: textos legais citados no quadro. Elaborado pelos autores (2024).

As leis complementares publicadas para regulamentar os limites de despesa com pessoal dos entes federados, conforme imposição do art. 169 da CF/88, indicaram o montante das receitas correntes líquidas (RCL), como base de cálculo para apuração dos limites totais de despesa com pessoal de todos os entes da Federação.

De acordo com o inciso IV, do art. 2º da LRF, receita corrente líquida é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzindo-se os valores recebidos a título de transferências por determinação constitucional ou legal, de contribuições previdenciárias dos servidores e de assistência social, bem como as compensações financeiras entre regimes de previdência geral e próprio, e conforme o § 3º do artigo mencionado, apurada pelo somatório das receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades (Brasil, 2000).

A LRF utiliza a receita corrente líquida como principal indicador (base de cálculo) para a limitação dos gastos da Administração Pública, inclusive para os dispêndios de despesa com pessoal, o que permite compreender que sua utilização como parâmetro norteia a gestão fiscal responsável e equilibrada. Portanto, segundo Faé e Zorzal (2009), a partir da vigência da LRF, o poder ou órgão público que ultrapassar os limites estabelecidos para despesa com pessoal tem a obrigatoriedade de diminuir a referida despesa, ou de aumentar a arrecadação para permanecer dentro das regras da LRF.

Para Dias (2009), em relação à despesa com pessoal, a principal inovação da LRF foi a repartição dos limites globais dos poderes integrantes dos entes (Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministérios Públicos). Esta mudança permitiu um maior controle dos gastos com pessoal no âmbito dos poderes, estimulado pela autonomia administrativa e orçamentária consagrada na Constituição Federal, cujos objetivos foram assegurar o princípio da independência dos poderes e compartilhar a responsabilidade quanto à execução dos gastos com pessoal, que era atribuída principalmente ao Poder Executivo.

A repartição dos limites globais contidos no art. 19 está normatizada no art. 20 da Lei Complementar n.º 101/2000, conforme explanado no Quadro 2 abaixo.

Quadro 2 – Repartição dos limites globais de despesa com pessoal da LRF

<b>PODER ou ÓRGÃO</b>	<b>UNIÃO</b>	<b>ESTADOS</b>	<b>MUNICÍPIOS</b>
Poder Executivo	40,90%	49,00%	54,00%
Poder Legislativo	2,50%	3,00%	6,00%
Poder Judiciário	6,00%	6,00%	-
Ministério Público	0,60%	2,00%	-
Total	50,00%	60,00%	60,00%

Fonte: Lei Complementar n.º 101/2000. Em % da receita corrente líquida. Elaborado pelos autores (2024).

Outra reforma importante incluída pela LRF foi a inclusão dos limites prudencial e de alerta, que não constavam na lei anterior. O primeiro, conforme o parágrafo único do art. 22, impõe vedações ao Poder ou órgão que exceder a 95% do limite da despesa total com pessoal, ao final de cada quadrimestre. Desta forma, o limite prudencial tem por finalidade inibir ações, por parte dos gestores públicos, com potencial de acarretar a transposição do percentual previamente estabelecido.

Incluem-se, entre as proibições da LRF, os atos administrativos que concedam vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração;

criem cargo, emprego ou função; alterem estrutura de carreira (que causem majoração da despesa); proveem cargo público, admissão ou contratação de pessoal; e contratem horas extras, ressalvados os casos previstos no dispositivo supramencionado (Brasil, 2000).

Já o limite de alerta foi instituído pelo inciso II, do § 1º, do art. 59 da LC n.º 101/2000, no qual delega aos Tribunais de Contas o dever de alertar os Poderes ou órgãos que ultrapassarem o percentual de 90% do limite permitido para despesa total com pessoal. Ademais, é competência das Cortes de Contas a verificação dos cálculos dos limites da despesa com pessoal dos entes, de modo que a referida verificação é executada através do Relatório de Gestão Fiscal, no Demonstrativo da Despesa com Pessoal, a cada quadrimestre, ou semestralmente, no caso de municípios que possuem menos de 50.000 habitantes e optarem por publicar o referido relatório nesta condição.

Para o ente que ultrapassar os limites e que não corrigir o excesso nos dois quadrimestres seguintes, a LRF impôs as seguintes sanções: proibição de receber transferências voluntárias, de obter garantia, direta ou indireta, de outro ente e de contratar operação de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. Ademais, se as medidas acima não forem suficientes, aplicam-se os procedimentos de ajuste previstos nos §§ 3º e 4º do art. 169 da CF: redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança, exoneração de servidores não estáveis e demissão de servidores estáveis (Brasil, 2000).

Depreende-se da interpretação dos institutos relacionados aos gastos com despesa de pessoal, regulamentados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, como o estabelecimento de limites, a definição de recomendações e a imposição de restrições e sanções, além da relevância da implementação de controles eficientes na condução destes gastos na Administração Pública, que são fundamentais para o equilíbrio fiscal das contas públicas.

## **2.2 Atuação dos Tribunais de Contas no cumprimento dos limites da LRF para despesa com pessoal**

A Lei Complementar n.º 101/2000 trata de normas gerais sobre finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos entes federativos e, conforme imposição constitucional, é atribuição dos Tribunais de Contas auxiliar o controle externo (Poder Legislativo) na “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta”, sendo que, no art. 59 da referida norma infraconstitucional, é reforçado este entendimento, atribuindo aos Tribunais de Contas a função de fiscalizar o fiel cumprimento da LRF (Brasil, 2000).

Nos incisos, do mencionado artigo da LRF, são enumeradas as operações/atividades sujeitas à fiscalização, nas quais os Tribunais de Contas, apoiando o Poder Legislativo, devem realizar. Especificamente, quanto ao controle dos gastos com despesa de pessoal, destacam-se: medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal abaixo dos limites prudencial e máximo; emitir alerta quando o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% e dos gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei; e verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão.

Contudo, a referida notificação por parte da Corte de Contas não se reveste de penalidade ou punição, mas de uma orientação para que aqueles adotem medidas para conter ou retificar as despesas com pessoal, em virtude da proximidade aos limites prudencial e máximo, consoante ensinamentos de Goulart (2012).

Desta forma, observa-se que os procedimentos de fiscalização dos Tribunais de Contas têm fundamental importância no cumprimento do limite de gastos com despesa de pessoal do Poder ou órgão, sob sua jurisdição, sendo aptos a contribuir com ações (recomendações, orientações ou sanções) que direcionem os jurisdicionados a cumprir as determinações

da LRF e a realizar uma gestão fiscal responsiva e pautada no equilíbrio das finanças públicas, além de induzir políticas de aplicação eficiente dos recursos públicos.

### **3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE GASTOS COM PESSOAL E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Faé e Zorzal (2009) analisaram as principais mudanças inseridas pela Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão das finanças públicas, com ênfase nos gastos com pessoal na Administração Pública Federal de 1999 (ano anterior à publicação da LRF) até 2008, conforme dados disponíveis no sítio eletrônico do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Destarte, a referida pesquisa, de caráter exploratório e descritivo, inferiu que no Governo Federal, em relação à despesa com pessoal, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi cumprida no período analisado.

Já na pesquisa de Goulart (2012) foram analisados os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios da região central do Rio Grande do Sul, nos anos de 2002 a 2010, verificando o cumprimento dos limites de despesa de pessoal estabelecidos pela LRF. Os dados secundários para subsidiar as questões do trabalho foram obtidos do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS) durante o mês de abril de 2011. O resultado alcançado constatou que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento fundamental para o controle dos gastos com pessoal na referida região.

De outra forma, Almeida *et al.* (2017) tiveram por objetivo discutir os aspectos relevantes da Lei Complementar n.º 101/00 (LRF), como a transparência, assim como avaliar fatores condicionantes relacionados aos gastos com pessoal nos municípios da Paraíba para o triênio de 2014 a 2016. A pesquisa utilizou-se de dados dos sítios eletrônicos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com uma amostra de 86 municípios paraibanos, que corresponde a 39,01% da população. Os dados foram tabulados no Excel e

analisados por meio de regressão linear múltipla com a auxílio do *software* SPSS. Destarte, o estudo concluiu que, nos municípios investigados para o período, a maioria dos gestores gastou acima do previsto pela LRF.

O estudo de Oliveira *et al.* (2020) teve como objetivo de pesquisa identificar a despesa com pessoal nos municípios do sudeste paraense, de 2015 a 2017, a fim de identificar o cumprimento aos limites fixados pela LRF. Desta forma, os dados que subsidiaram a pesquisa foram coletados nos Portais de Transparência dos Municípios estudados, e no sítio eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Pará, através dos Relatórios de Gestão Fiscal, foi obtida a amostra de 13 dos 39 municípios da região, num estudo de caráter exploratório e descritivo. A partir do resultado obtido, concluiu-se que, na maioria dos municípios estudados, os gastos com despesa de pessoal estavam acima do limite permissivo pela LRF.

Recentemente, Junqueira e Orair (2023), em estudo publicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), realizaram um trabalho objetivando explicitar a real situação das despesas com pessoal ativo na federação brasileira, entre 2002 e 2020, através de informações coletadas do Texto para Discussão IPEA n.º 2288, das Estatísticas Fiscais do Governo Geral (EFGGs) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Dentre as conclusões, destacam que é recorrente no debate público a análise dos gastos com despesa de pessoal levando-se em consideração apenas os limites impostos pela LRF, deixando de analisar a efetividade da prestação de serviços públicos essenciais.

#### **4 METODOLOGIA**

A presente trabalho foi realizado por meio de um estudo descritivo com abordagem quantitativa e qualitativa de dados, valendo-se de métodos estatísticos e não estatísticos, executados através da extração de dados e informações. Ademais, auxiliando esta abordagem quantitativa e qualitativa, foi realizado estudo bibliográfico e documental. Assim, par-

tiu-se da apropriada elaboração do problema de pesquisa até a explanação adequada dos resultados, de forma que se obtém um melhor planejamento capaz de obedecer aos propósitos do pesquisador (Gil, 2019).

#### **4.1 Procedimentos de coleta de dados**

Para alcançar os objetivos deste trabalho, foram analisados dados dos 417 municípios da Bahia, no período de 2018 a 2023, examinando os 18 quadrimestres compreendidos neste intervalo. As informações e os dados foram coletados nas seguintes fontes secundárias:

a) dados e informações contábeis, financeiras e fiscais contidas no banco de dados do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, que integram o Relatório de Prestação de Contas Anual (RPCA), a partir dos documentos encaminhados pelos jurisdicionados nos processos de prestação de contas, acessados no Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA) e no e-TCM, durante os meses de agosto e setembro de 2024;

b) informações populacionais e geopolíticas, disponibilizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

#### **4.2 Procedimentos de análise de dados**

Os dados coletados foram tabulados e tratados com a utilização de estatística descritiva como ferramenta auxiliar na análise dos resultados, através de planilhas do LibreOffice Calc, a fim de analisar o cumprimento dos limites de despesa com pessoal da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos 417 municípios baianos, no período de 2018 a 2023. Isto posto, é relevante pontuar que o fornecimento dos dados, por parte dos municípios, é de caráter declaratório, sendo que o número de observações foi de 18 quadrimestres.

A escolha dos municípios do Estado da Bahia justifica-se por se tratar de entes que estão sob a jurisdição do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA), portanto sujeitos às ações fiscalizatórias deste órgão, no exercício do controle externo.

## 5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

No trabalho, o universo de pesquisa foram os 417 municípios do Estado da Bahia, especificamente o Poder Executivo, utilizando-se os dados do período compreendido entre 2018 e 2023, referentes às prestações de contas anuais dos jurisdicionados. Os dados e as informações utilizados foram aqueles de natureza contábil, financeira e fiscal da despesa com pessoal, extraídos do Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA), destinado a receber os dados e as informações referentes à gestão municipal (administração direta e indireta), objeto do exercício das atividades fiscalizatória e auditoriais de competência constitucional do TCM-BA, conforme disposição da Resolução TCM-BA n.º 1.282/09.

### 5.1 Análise dos municípios baianos que cumprem os limites da LRF

O total das despesas com pessoal deve respeitar os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo que, para o Poder Executivo dos Municípios, o limite máximo definido é de 54% da receita corrente líquida.

Entretanto, a referida norma regulamenta outros dois limites, de alerta e prudencial. No primeiro, o Tribunal de Contas notifica o ente, quando este exceder a 90% do limite máximo (48,6% da RCL). Já no segundo, o teto é de 95% do máximo (51,3% da RCL), e caso o Poder ou órgão ultrapasse esta barreira, deve submeter-se às restrições impostas pela LRF, relacionadas ao aumento de despesas com pessoal. Desta forma, estas demarcações têm como intenção impedir que os entes extrapolem o limite máximo, sendo consideradas como medidas orientativas ou corretivas, que objetivam estabilidade nas finanças públicas da Administração.

A partir das informações e dados coletados, foi possível identificar quantos municípios baianos, no período estudado (do 1º quadrimestre de 2018 ao 3º de 2023), estão cumprindo a Lei de Responsabilidade Fiscal,

com relação aos gastos com despesa de pessoal. A Tabela 1 demonstra os resultados quantitativos e percentuais dos municípios em relação aos gastos efetivados com pessoal, bem como o respectivo enquadramento quanto aos limites da LRF.

Tabela 1 – Quantidade e percentual de municípios por limites da LRF

LIMITE	1º – 2018	2º – 2018	3º – 2018	1º – 2019	2º – 2019	3º – 2019	1º – 2020	2º – 2020	3º – 2020
<b>ACIMA DE 54%</b>	324	248	204	185	198	183	166	161	212
	77,70%	59,47%	48,92%	44,36%	47,48%	43,88%	39,81%	38,61%	50,84%
<b>PRUDENCIAL (51,3% - 54%)</b>	29	61	58	75	58	71	65	64	65
	6,95%	14,63%	13,91%	17,99%	13,91%	17,03%	15,59%	15,35%	15,59%
<b>ALERTA (48,6% - 51,3%)</b>	21	36	52	52	64	65	69	65	56
	5,04%	8,63%	12,47%	12,47%	15,35%	15,59%	16,55%	15,59%	13,43%
<b>ABAIXO DE 48,6%</b>	43	72	103	105	97	98	117	127	84
	10,31%	17,27%	24,70%	25,18%	23,26%	23,50%	28,06%	30,46%	20,14%
LIMITE	1º – 2021	2º – 2021	3º – 2021	1º – 2022	2º – 2022	3º – 2022	1º – 2023	2º – 2023	3º – 2023
<b>ACIMA DE 54 %</b>	201	203	235	157	127	140	151	152	130
	48,20%	48,68%	56,35%	37,65%	30,46%	33,57%	36,21%	36,45%	31,18%
<b>PRUDENCIAL (51,3% - 54%)</b>	56	57	53	62	60	52	57	55	54
	13,43%	13,67%	12,71%	14,87%	14,39%	12,47%	13,67%	13,19%	12,95%
<b>ALERTA (48,6% - 51,3%)</b>	54	66	48	60	64	71	62	62	67
	12,95%	15,83%	11,51%	14,39%	15,35%	17,03%	14,87%	14,87%	16,07%
<b>ABAIXO DE 48,6%</b>	106	91	81	138	166	154	147	148	166
	25,42%	21,82%	19,42%	33,09%	39,81%	36,93%	35,25%	35,49%	39,81%

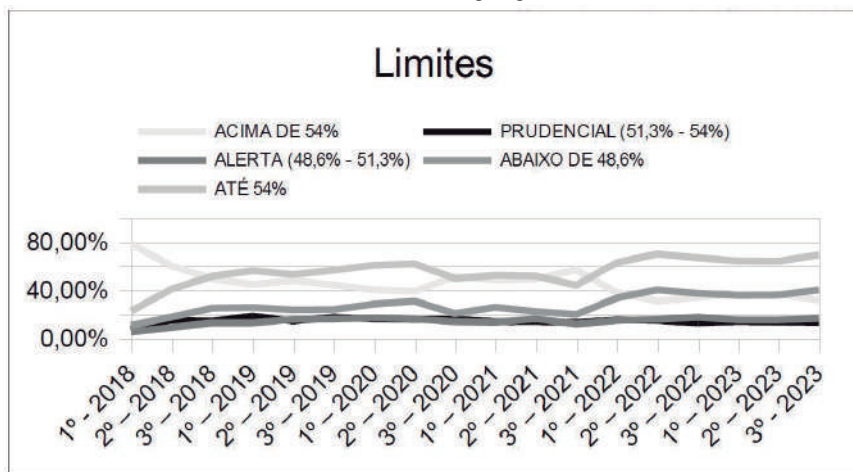
Fonte: dados da pesquisa (2024).

Como se observa na tabela acima, no 1º quadrimestre de 2018, 324 dos 417 municípios baianos (77,70%) apresentaram gastos com pessoal acima do permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A partir do período seguinte, este quantitativo começou a decrescer, chegando à taxa de 38,61% (161) no 2º quadrimestre de 2020.

Contudo, o número de municípios com despesa de pessoal acima do limite máximo da LRF volta a ascender no período seguinte, 212 (50,84%), até o 3º de 2021, que contabilizou 235 prefeituras (56,35%) que ultrapassaram o teto da LRF; neste intervalo ocorreu a crise sanitária da Pandemia (covid-19), caracterizada pela adoção de medidas de enfrentamento ao vírus, por exemplo, a contratação de pessoal da área da saúde. Já nos quadrimestres seguintes, os percentuais reduzem, apresentando no último período de 2023 a percentagem de 31,18%, isto é, 130 municípios acima do limite legal. Quanto ao número de municípios que excederam os limites de alerta e prudencial, é possível observar que, à exceção dos 1º e 2º quadrimestres de 2018, apresentaram-se pequenas oscilações.

Já em relação à quantidade de municípios que se mantiveram abaixo do limite de alerta, observa-se uma tendência ascendente, de 43 municípios (10,31%) identificados no início desta série histórica para 166 (39,81%) ao final desta, salvo à época da pandemia (na qual houve aumento dos gastos com pessoal). O Gráfico 1 demonstra as referidas variações.

Gráfico 1 – Número % de municípios por limites da LRF



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Da análise dos demonstrativos apresentados acima, observa-se que, apesar de uma considerável redução no número de entes que excederam o limite de despesa com pessoal, ao longo da série histórica estudada, muitos municípios baianos ainda desobedecem aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, apresentando indícios de uma gestão fiscal ineficiente, contrária a princípios instituídos pela LRF (planejamento, transparência, responsabilização e controle), os quais objetivam o equilíbrio das contas públicas.

Ao comparar os resultados expostos acima com as conclusões dos estudos de Almeida *et al.* (2017) e Oliveira *et al.* (2020), observa-se indícios de que o não cumprimento do índice de pessoal concentra-se sobretudo nos entes municipais das regiões Norte e Nordeste, visto que na pesquisa de Goulart (2012), realizada com base em municípios da região central do Rio Grande do Sul, verificou-se que estes cumprem os limites fixados na LRF.

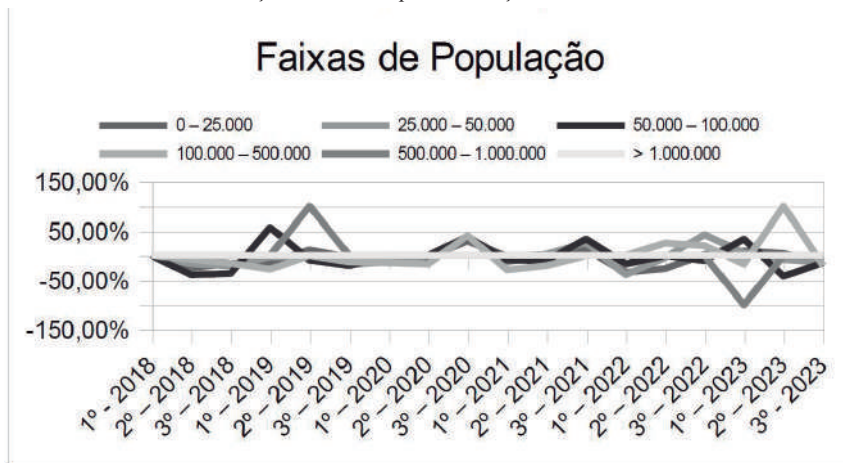
Visto que o Brasil tem 5.565 municípios, que em sua maioria são pequenos e com poucos milhares de habitantes, características retratadas na maioria dos municípios da Bahia, outro ponto da pesquisa comparou o cumprimento do limite máximo com gastos de pessoal da LRF, com o número de habitantes dos municípios baianos. Isto posto, na Tabela 2 e no Gráfico 2, é demonstrada a evolução do número de entes municipais que reduziram o gasto total com despesa de pessoal para abaixo do índice máximo, fazendo-se a correlação com o número de habitantes dos municípios (estratificado em grupos), conforme dados do IBGE 2023.

Tabela 2 – Quantidade de municípios acima do limite máximo da LRF por n.º de habitantes

N.º HABITANTES	1º – 2018	2º – 2018	3º – 2018	1º – 2019	2º – 2019	3º – 2019	1º – 2020	2º – 2020	3º – 2020
0 – 25.000	230	172	145	126	140	135	123	119	154
25.000 – 50.000	62	52	41	40	39	32	28	28	39
50.000 – 100.000	18	11	7	11	10	8	8	8	11
100.000 – 500.000	14	13	11	8	8	7	6	5	7
500.000 – 1.000.000	0	0	0	0	1	1	1	1	1
> 1.000.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
N.º HABITANTES	1º – 2021	2º – 2021	3º – 2021	1º – 2022	2º – 2022	3º – 2022	1º – 2023	2º – 2023	3º – 2023
0 – 25.000	151	154	174	115	85	87	95	99	85
25.000 – 50.000	34	35	44	27	26	37	39	36	31
50.000 – 100.000	10	9	12	10	10	9	12	7	6
100.000 – 500.000	5	4	4	4	5	6	5	10	8
500.000 – 1.000.000	1	1	1	1	1	1	0	0	0
> 1.000.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Gráfico 2 – Evolução % de municípios em relação ao limite máximo da LRF



Fonte: IBGE (2023) e dados da pesquisa (2024).

Nesta análise, destacam-se os 3<sup>os</sup> quadrimestres de 2020 e 2021, nos quais os 4<sup>o</sup> e 3<sup>o</sup> primeiros grupos, respectivamente, em relação aos períodos anteriores, registraram a ocorrência de aumento no número de prefeituras que extrapolaram o limite de 54% da receita corrente líquida em gastos com despesa de pessoal, que podem ser consequência da Pandemia covid-19 ou, no caso do último quadrimestre de 2020, decorrente do pleito eleitoral, quando muitos gestores inflam a folha de pagamento dos municípios, como forma de barganha política, em desrespeito aos princípios da LRF. Todavia, como já relatado, ocorreu redução do número de municípios que ultrapassaram o limite máximo ao longo do lapso temporal estudado. A Tabela 3 apresenta o resumo desta diminuição.

Tabela 3 – Redução % total do número de municípios acima do limite

TOTAL UF's	POPULAÇÃO	1 <sup>o</sup> – 2018		3 <sup>o</sup> – 2023		REDUÇÃO	
		N.º UF's	%	N.º UF's	%	N.º UF's	%
299	0 – 25.000	230	76,92%	85	28,43%	145	-63,04%
76	25.000 – 50.000	62	81,58%	31	40,79%	31	-50,00%
24	50.000 – 100.000	18	75,00%	6	25,00%	12	-66,67%
16	100.000 – 500.000	14	87,50%	8	50,00%	6	-42,86%
1	500.000 – 1.000.000	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
1	> 1.000.000	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
417	TOTAL	324	77,70%	130	31,18%	194	-40,12%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Desta forma, no período examinado, verificou-se que houve uma redução total de -40,12% (194) do número de municípios que gastavam com despesa de pessoal acima do limite máximo previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, e que a maior variação em percentual foi nos entes com população entre 50.000 e 100.000 habitantes, -66,67%. Todavia, em números absolutos, o maior decréscimo ocorreu nos municípios que têm

menos de 25.000 habitantes, 145 entes. Apesar de não ser observada a correlação entre o número de habitantes dos municípios e o índice de despesa de pessoal nos estudos anteriores observados, identifica-se que a infração aos ditames legais é mais corriqueira nos entes de menor porte.

A LRF atribuiu grande importância à RCL dos Entes Federativos, motivo pelo qual a determinou como parâmetro para limitar o total de despesa com pessoal do Poder ou órgão, de aplicabilidade forçosa e imprescindível para o alcance de equilíbrio fiscal; desta forma, na Tabela 4, é apresentada a variação deste indicador durante o período pesquisado.

Tabela 4 – Distribuição % dos municípios por faixa de variação da RCL

A % RCL	1º – 2018	2º – 2018	3º – 2018	1º – 2019	2º – 2019	3º – 2019	1º – 2020	2º – 2020	3º – 2020
< -10%	-	4,80%	1,44%	1,20%	5,52%	2,64%	0,24%	4,80%	1,44%
DE -10% A -5%	-	0,00%	0,96%	0,24%	1,92%	0,00%	0,48%	0,72%	1,44%
DE -5% A 0%	-	1,20%	6,24%	4,80%	35,73%	4,32%	4,56%	7,91%	27,34%
DE 0% A 5%	-	31,41%	66,19%	85,13%	47,24%	50,36%	76,74%	57,31%	61,15%
DE 5% A 10%	-	48,20%	20,14%	7,67%	4,08%	36,93%	17,03%	24,70%	6,47%
DE 10% A 15%	-	7,43%	1,68%	0,72%	0,00%	2,64%	0,48%	0,96%	0,96%
> 15%	-	6,95%	3,36%	0,24%	5,52%	3,12%	0,48%	3,60%	1,20%
A % RCL	1º – 2021	2º – 2021	3º – 2021	1º – 2022	2º – 2022	3º – 2022	1º – 2023	2º – 2023	3º – 2023
< -10%	0,24%	2,64%	0,96%	0,24%	0,72%	0,24%	0,72%	0,48%	0,24%
DE -10% A -5%	0,48%	1,20%	0,24%	0,24%	0,00%	0,24%	0,72%	7,19%	0,96%
DE -5% A 0%	6,47%	11,03%	2,16%	0,72%	0,48%	4,08%	27,10%	52,28%	4,08%
DE 0% A 5%	80,82%	59,47%	19,42%	5,04%	2,64%	54,20%	60,91%	32,13%	45,80%
DE 5% A 10%	9,83%	20,38%	60,19%	51,32%	39,57%	35,49%	9,59%	5,52%	39,09%
DE 10% A 15%	1,44%	3,60%	14,63%	35,73%	44,60%	4,08%	0,24%	1,20%	8,39%
> 15%	0,72%	1,68%	2,40%	6,71%	11,99%	1,68%	0,72%	1,20%	1,44%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Dos dados acima, observa-se que na maioria dos municípios baianos houve aumento da RCL no período, principalmente compreendida nas faixas de variação de 0% a 5% e de 5% a 10%. Contrariando este panorama, nos dois primeiros quadrimestres de 2022, 149 e 186 entes respectivos

apresentaram acréscimo da RCL na faixa de 10% a 15% e nos 3º, 1º e 2º quadrimestres de 2020 e 2023, 114, 113 e 218 prefeituras respectivas, demonstraram frustração da receita corrente líquida de -5% a 0%.

A fim de analisar a influência ou correlação da variação da RCL dos municípios no total de despesa com pessoal destes, a Tabela 5 exhibe a variação deste gasto no período.

Tabela 5 – Distribuição % dos municípios por faixa de variação da despesa de pessoal (DP)

Δ % DP	1º – 2018	2º – 2018	3º – 2018	1º – 2019	2º – 2019	3º – 2019	1º – 2020	2º – 2020	3º – 2020
< -10%	-	6,95%	3,84%	0,24%	3,84%	1,68%	0,24%	2,88%	0,72%
DE -10% A -5%	-	25,42%	15,83%	5,76%	4,32%	6,47%	5,04%	6,00%	1,20%
DE -5% A 0%	-	47,48%	47,48%	55,40%	32,37%	46,52%	54,68%	53,00%	23,98%
DE 0% A 5%	-	14,87%	27,58%	36,21%	48,92%	38,37%	39,09%	31,18%	53,72%
DE 5% A 10%	-	1,68%	3,60%	1,44%	6,24%	4,56%	0,72%	3,84%	17,03%
DE 10% A 15%	-	0,96%	1,20%	0,24%	2,16%	0,96%	0,00%	0,72%	2,40%
> 15%	-	2,64%	0,48%	0,72%	2,16%	1,44%	0,24%	2,40%	0,96%
Δ % DP	1º – 2021	2º – 2021	3º – 2021	1º – 2022	2º – 2022	3º – 2022	1º – 2023	2º – 2023	3º – 2023
< -10%	0,72%	1,44%	0,96%	0,96%	1,44%	0,48%	0,48%	0,96%	0,72%
DE -10% A -5%	5,52%	5,04%	7,19%	21,82%	8,15%	7,19%	4,32%	6,00%	12,23%
DE -5% A 0%	54,92%	37,65%	36,93%	63,31%	58,27%	37,17%	33,57%	37,65%	45,08%
DE 0% A 5%	35,49%	46,04%	40,77%	13,19%	29,02%	47,24%	55,64%	49,64%	37,89%
DE 5% A 10%	3,36%	7,43%	11,27%	0,24%	2,16%	7,43%	5,28%	5,76%	3,36%
DE 10% A 15%	0,00%	1,44%	1,92%	0,48%	0,72%	0,48%	0,24%	0,00%	0,72%
> 15%	0,00%	0,96%	0,96%	0,00%	0,24%	0,00%	0,48%	0,00%	0,00%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

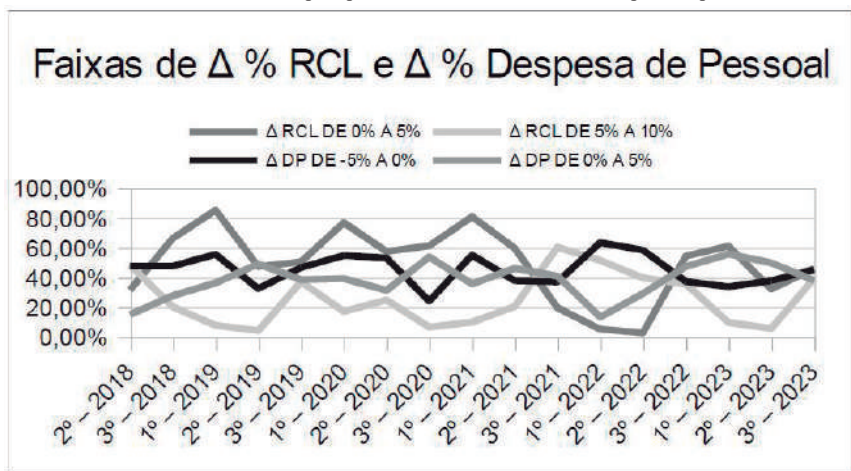
Já o total de despesa com pessoal concentrou uma quantidade maior de municípios na faixa de redução de -5% a 0 e de acréscimo na faixa de 0% a 5%, excetuando-se o 2º quadrimestre de 2018 e o 1º de 2022, que tiveram 106 e 91 municípios, respectivamente, com redução de despesa de pessoal no intervalo de -5% a -10%.

Desta forma, verificam-se indicativos de que a redução do número de municípios que descumprem o limite máximo da LRF, observada

ao longo do período, foi influenciada pelo constante aumento da receita corrente líquida, e não por medidas tomadas pelos gestores voltadas para uma gestão fiscal responsável dos gastos com despesas do funcionalismo. Essa constatação foi possível já que a variação positiva observada na RCL dos municípios, ainda que em percentuais baixos (conforme Tabela 4), ocorreu predominantemente nas faixas compreendidas entre 0% e 10%, enquanto a alteração do total dispendido com despesa de pessoal por município oscilou de maneira prevalente no intervalo de reduções de até -5% e aumentos ao limite de 5% (conforme Tabela 5), isto é, os acréscimos de gastos com despesa de pessoal variaram em percentuais inferiores ou síncronos aos da receita corrente líquida.

Outro dado importante é que a maioria dos municípios apresentou evolução positiva da RCL, em relação ao período imediatamente anterior, à exceção dos quadrimestres 2º/2019 (56,84%), 3º/2020 (69,78%), 1º/2023 (71,46%) e 2º/2023 (40,05%); a porcentagem de prefeituras baianas que demonstraram acréscimo da receita corrente líquida, nos demais períodos, variou de 85,13% a 98,80%. Dos períodos mencionados, a frustração da RCL de 126 municípios (30,22%), no 3º quadrimestre de 2020, aliada às medidas de enfrentamento da covid-19, evidenciou as possíveis causas do crescimento da quantidade de prefeituras, de 161 (38,61%) para 212 (50,84%) (conforme observa-se na Tabela 1), que extrapolaram o limite máximo de despesa com pessoal da LRF, no período que se mantiveram neste patamar até o 3º/2021, em que registrou 235 entes (56,35%), acima do limite permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Todavia, neste último lapso, apenas 14 deles (3,36%) demonstraram redução da receita corrente líquida, segundo demonstração do Gráfico 3 na sequência.

Gráfico 3- % de municípios para faixas de  $\Delta\%$  RCL e  $\Delta\%$  despesa de pessoal



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Já o índice de entes que evidenciaram aumento da proporção de despesa com pessoal em relação à RCL, referente ao quadrimestre anterior, concentrou-se entre 13,91%, no 1º de 2022, e 74,11%, no 3º de 2020, com destaque para este último e para o 1º de 2023 (61,64%); adições ocasionadas precipuamente em decorrência das ações de combate à pandemia do covid-19 e de arrefecimento da economia, e como consequência da queda de arrecadação e da diminuição nos repasses do FPM (Fundo de Participação dos Municípios). Desta forma, estes foram os períodos que mensuraram a maior interrupção na perspectiva de redução de entes baianos que descumprem o limite de gasto com pessoal da LRF, no período estudado.

Oliveira, *et al.* (2020), aponta ser evidente a relação entre os gastos com pessoal e a receita corrente líquida, indicando que nos municípios pesquisados onde houve aumento da RCL, os gastos com o funcionalismo da entidade também cresceram. Diante disso, Junqueira e Orair (2023) afirmam que há um alto comprometimento da RCL com as despesas de pessoal, e como mensurado nos demonstrativos acima, a diminuição da despesa com pessoal em relação à receita corrente líquida pode decorrer do aumento da receita e não da

adoção de uma política de pessoal mais austera (Dias, 2009).

A partir de uma outra visão, segundo dados do IBGE 2023, o Estado da Bahia apresenta uma divisão política por mesorregião, num total de sete, conforme demonstrado na Figura 1 abaixo, sendo que o quantitativo de municípios por cada uma destas regiões segue representado no Quadro 3 seguinte. Desta forma, faz-se aqui a demonstração da evolução dos gastos com despesa de pessoal segundo esta distribuição geográfica, apresentando o percentual de municípios acima do limite máximo da LRF dentro de cada região.

A partir do mencionado agrupamento de municípios baianos, apresenta-se, na Tabela 6 e no Gráfico 4, a demonstração da evolução do gasto total com despesa de pessoal dos entes municipais (por mesorregião) que ultrapassaram o índice máximo estabelecido na LRF.

Figura 1 – Divisão Geopolítica da Bahia por Mesorregião



Fonte: Baixar Mapas (2024)

**RODRIGUES; HOLANDA FILHO - Equilíbrio fiscal e os gastos com pessoal nos municípios do estado da Bahia:  
uma abordagem do controle externo**

**Quadro 3 – Mesorregiões baianas e n.º de municípios**

<b>MESORREGIÃO</b>	<b>N.º UFs</b>
CENTRO NORTE BAIANO	80
CENTRO SUL BAIANO	118
EXTREMO OESTE BAIANO	24
METROPOLITANA DE SALVADOR	38
NORDESTE BAIANO	60
SUL BAIANO	70
VALE SÃO-FRANCISCANO DA BAHIA	27

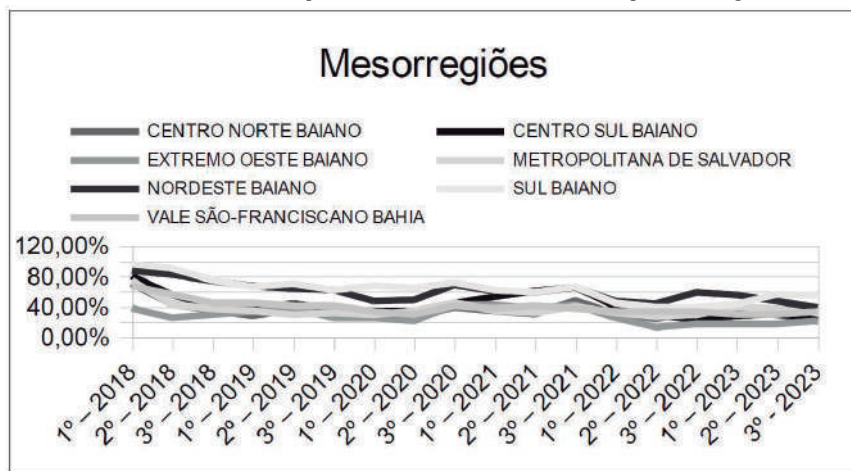
Fonte: IBGE (2023). Elaborado pelos autores (2024).

**Tabela 6 – Número % de municípios acima do limite máximo da LRF  
para despesa com pessoal por mesorregião**

<b>MESORREGIÃO</b>	<b>1º – 2018</b>	<b>2º – 2018</b>	<b>3º – 2018</b>	<b>1º – 2019</b>	<b>2º – 2019</b>	<b>3º – 2019</b>	<b>1º – 2020</b>	<b>2º – 2020</b>	<b>3º – 2020</b>
CENTRO NORTE BAIANO	70,00%	42,50%	35,00%	27,50%	36,25%	37,50%	31,25%	26,25%	38,75%
CENTRO SUL BAIANO	79,66%	55,08%	39,83%	37,29%	43,22%	37,29%	33,90%	33,90%	44,07%
EXTREMO OESTE BAIANO	37,50%	25,00%	29,17%	33,33%	37,50%	25,00%	25,00%	20,83%	41,67%
METROPOLITANA DE SALVADOR	73,68%	42,11%	36,84%	34,21%	28,95%	31,58%	28,95%	34,21%	44,74%
NORDESTE BAIANO	86,67%	81,67%	73,33%	66,67%	63,33%	61,67%	46,67%	48,33%	68,33%
SUL BAIANO	95,71%	90,00%	74,29%	65,71%	70,00%	61,43%	67,14%	64,29%	71,43%
VALE SÃO-FRANCISCANO BAHIA	66,67%	55,56%	44,44%	44,44%	40,74%	40,74%	33,33%	29,63%	40,74%
<b>MESORREGIÃO</b>	<b>1º – 2021</b>	<b>2º – 2021</b>	<b>3º – 2021</b>	<b>1º – 2022</b>	<b>2º – 2022</b>	<b>3º – 2022</b>	<b>1º – 2023</b>	<b>2º – 2023</b>	<b>3º – 2023</b>
CENTRO NORTE BAIANO	33,75%	30,00%	47,50%	30,00%	23,75%	33,75%	36,25%	28,75%	20,00%
CENTRO SUL BAIANO	52,54%	60,17%	65,25%	39,83%	27,97%	22,88%	27,12%	30,51%	22,03%
EXTREMO OESTE BAIANO	41,67%	37,50%	41,67%	25,00%	12,50%	16,67%	16,67%	16,67%	20,83%
METROPOLITANA DE SALVADOR	34,21%	31,58%	39,47%	31,58%	26,32%	28,95%	39,47%	36,84%	34,21%
NORDESTE BAIANO	60,00%	58,33%	65,00%	46,67%	43,33%	58,33%	55,00%	46,67%	38,33%
SUL BAIANO	61,43%	58,57%	65,71%	44,29%	38,57%	38,57%	42,86%	55,71%	54,29%
VALE SÃO-FRANCISCANO BAHIA	37,04%	40,74%	37,04%	33,33%	33,33%	33,33%	29,63%	29,63%	33,33%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Gráfico 4 - % de municípios acima do limite máximo da LRF por mesorregião



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Como pode-se observar na Tabela 6 combinada com o Gráfico 4, a mesorregião Sul Baiano é a região na qual a maioria de seus municípios se manteve acima do limite máximo imposto pela LRF, por quase todo o período pesquisado, partindo de uma taxa de 95,71% dos entes, no início de 2018, para 54,29%, ao final de 2023, sendo que apenas em quatro quadrimestres, 1º/2022 ao 1º/2023, teve mais de 50% de seus municípios obedecendo o teto para gastos com despesas de pessoal. Seguindo esta perspectiva negativa quanto ao equilíbrio das contas públicas e de desrespeito à LC n.º 101/2000, a mesorregião Nordeste Baiano apresentou índices semelhantes (86,67% - 1º/2018 a 38,33% - 3º/2023).

Na contramão, verifica-se que a mesorregião Extremo Oeste Baiano foi a que apresentou os melhores indicadores, de 37,50% (2018) a 20,83% (2023), uma vez que a maioria de seus municípios sempre esteve abaixo do limite de gastos com despesa de pessoal estabelecido na LRF. Contudo, observa-se que esta região é a que concentra a menor quantidade de municípios, somente 24 (5,75% dos 417 municípios baianos).

Como já exposto no trabalho, observou-se, ao longo da série de pesquisa, uma redução do número de municípios que não cumprem o limite máximo da LRF. A Tabela 7 apresenta o resumo desta diminuição.

Tabela 7 – Redução % total do número de municípios acima do limite por mesorregião

TOTAL UFs	MESORREGIÃO	1º – 2018		3º – 2023		REDUÇÃO	
		N.º UFs	%	N.º UFs	%	N.º UFs	%
80	CENTRO NORTE BAIANO	56	70,00%	16	20,00%	40	-71,43%
118	CENTRO SUL BAIANO	94	79,66%	26	22,03%	68	-72,34%
24	EXTREMO OESTE BAIANO	9	37,50%	5	20,83%	4	-44,44%
38	METROPOLITANA DE SALVADOR	28	73,68%	13	34,21%	15	-53,57%
60	NORDESTE BAIANO	52	86,67%	23	38,33%	29	-55,77%
70	SUL BAIANO	67	95,71%	38	54,29%	29	-43,28%
27	VALE SÃO-FRANCISCANO DA BAHIA	18	66,67%	9	33,33%	9	-50,00%
	TOTAL	324	77,70%	130	31,18%	194	-40,12%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Isto posto, no intervalo estudado, apresenta uma redução total de -40,12% (194) do número de municípios que gastavam com despesa de pessoal acima do limite máximo previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, e que a maior variação em percentual e em números absolutos foi dos entes da mesorregião Centro Sul Baiano, -72,34% e 68 prefeituras, respectivamente.

Também foi objeto de análise o panorama de reincidência dos municípios em cada um dos limites estabelecidos pela LC n.º 101/2000, no intervalo estudado, conforme resumo apresentado na Tabela 8 a seguir.

Tabela 8 – Reincidência nos limites da LRF

N.º REINCIDÊNCIAS	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
ACIMA DE 54 %	37	31	27	18	16	28	23	21	26	26	19	21	18	21	13	15	12	12	33
PRUDENCIAL (51,3% - 54%)	98	60	73	69	45	32	12	10	11	3	3	0	1	0	0	0	0	0	0
ALERTA (48,6% - 51,3%)	86	75	79	60	44	33	18	12	6	3	0	0	0	1	0	0	0	0	0

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Desta extrai-se que apenas 37 dos municípios baianos não ultrapassaram o limite máximo para despesa com pessoal da LRF, em nenhum dos quadrimestres, e que 33 municípios apresentaram montante de despesa com pessoal além do limite máximo permitido na legislação (em todos os períodos). Pela tabela acima, também é possível identificar que poucos municípios gastaram com despesa de pessoal os percentuais da RCL referentes aos limites de alerta e prudencial por mais nove vezes ou mais, entretanto foi constatada uma tendência de diminuição das prefeituras que descumprem o limite máximo da LRF. Desta forma, observam-se indicativos de que o montante dos gastos foi reconduzido abaixo destes limites legais na maioria dos casos.

Em seguida buscou-se identificar a dinâmica de movimentações dos municípios, de um quadrimestre para o seguinte, nas diferentes faixas estabelecidas pela Lei Complementar n.º 101/2000, relativas aos gastos com despesa de pessoal, representada na Tabela 9 a seguir.

**RODRIGUES; HOLANDA FILHO - Equilíbrio fiscal e os gastos com pessoal nos municípios do estado da Bahia:  
uma abordagem do controle externo**

**Tabela 9 – Movimentação dos municípios nos limites da LRF para despesa de pessoal**

LIMITES LRF		1º 2018	2º 2018		3º 2018		1º 2019		2º 2019		3º 2019		1º 2020		2º 2020		3º 2020		1º 2021		
ABAIXO DE 48,6%	ABAIXO 48,6%	43	30	58	86	62	69	85	85	76	71										
	ALERTA		72	103	105	97	98	117	127	84	10										
	PRUDENCIAL		3	7	13	29	16	12	15	25											
	ACIMA 54%		4	1	3	2	6	1	8	15											
ALERTA (48,6% - 51,3%)	ABAIXO 48,6%	21	12	20	15	14	16	23	25	4	27										
	ALERTA		36	52	52	64	65	69	65	19	17										
	PRUDENCIAL		1	5	11	19	14	8	11	20	5										
	ACIMA 54%		5	3	3	1	6	4	7	22	7										
PRUDENCIAL (51,3% - 54%)	ABAIXO 48,6%	29	12	14	2	11	8	7	9	2	6										
	ALERTA		61	58	75	58	71	65	64	9	17										
	PRUDENCIAL		8	24	10	14	13	21	20	20	17										
	ACIMA 54%		6	16	36	25	21	33	22	20	24										
ACIMA DE 54%	ABAIXO 48,6%	324	18	11	2	10	5	2	8	2	2										
	ALERTA		248	204	185	198	183	166	161	212	10										
	PRUDENCIAL		22	13	6	3	8	6	4	3	26										
	ACIMA 54%		50	36	25	12	30	23	23	10	174										
			234	188	171	160	155	152	131	146											

LIMITES LRF		1º 2021	2º 2021		3º 2021		1º 2022		2º 2022		3º 2022		1º 2023		2º 2023		3º 2023		
ABAIXO DE 48,6%	ABAIXO 48,6%	106	71	62	75	119	133	125	122	130									
	ALERTA		91	81	138	166	154	147	148	166									
	PRUDENCIAL		23	15	4	13	25	21	20	16									
	ACIMA 54%		6	8	1	4	7	6	5	2									
ALERTA (48,6% - 51,3%)	ABAIXO 48,6%	54	12	13	33	32	15	16	18	28									
	ALERTA		66	48	60	64	71	62	62	67									
	PRUDENCIAL		24	18	11	18	23	24	21	17									
	ACIMA 54%		13	15	2	7	16	21	16	12									
PRUDENCIAL (51,3% - 54%)	ABAIXO 48,6%	56	2	5	20	11	4	4	6	6									
	ALERTA		57	53	62	60	52	57	55	54									
	PRUDENCIAL		11	10	18	22	15	12	17	20									
	ACIMA 54%		20	13	12	23	17	16	12	16									
ACIMA DE 54%	ABAIXO 48,6%	201	6	1	10	4	2	2	2	2									
	ALERTA		203	235	157	127	140	151	152	130									
	PRUDENCIAL		8	5	27	11	8	5	4	14									
	ACIMA 54%		18	17	47	26	12	14	22	24									
			169	180	151	116	105	119	123										

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Da observação da demonstração acima, verificou-se que os municípios que inicialmente se encontravam na faixa de total de gasto com pessoal abaixo do limite de alerta apresentaram uma tendência de se manter no mesmo patamar, com percentual de permanência entre 59,05% e 92,59% dos entes (percentual médio de 77,28%), de modo que as principais movimentações foram para o limite subsequente (de alerta), com média de 13,87%, exceto no 2º quadrimestre de 2018, em que 13,95% das municipalidades superaram o limite máximo da LRF.

Os municípios que, no início da série, enquadravam-se dentro dos parâmetros do limite de alerta, demonstraram maior perspectiva entre permanecerem na mesma faixa (até 90%) e migrarem para a classe abaixo desta, visto que apresentaram taxas médias de movimentação muito próximas, de 32,83% e 35,51%, respectivamente; já para os limites acima estabelecidos pela LRF, as porcentagens médias foram de 19,33% (prudencial) e 12,33% (acima de 54% da RCL). Porém, destaca-se o 3º quadrimestre de 2020, época da pandemia, no qual a transposição do limite de alerta concentrou-se para o prudencial e acima do teto da LRF, 30,77% e 33,85% das prefeituras, respectivamente.

Já os municípios baianos que se classificavam no limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando do período inicial do estudo, apresentaram taxa média de manutenção no mesmo limite de 32,62%, contudo deslocaram-se de maneira muito parelha para o limite de alerta, com média de 26,28%, e acima do permissivo da Lei de Responsabilidade Fiscal de 27,23%. Ademais, em relação a este último, verificou-se, nos 3ºs quadrimestres de 2020 e 2021, que ocorreram as maiores mudanças em direção ao descumprimento do limite legal máximo, 51,56% e 50,88%, respectivamente, dos municípios que estavam no limite prudencial ascenderam acima do teto.

Oliveira *et al.* (2020) e Soares (2013) apontam que parte dos entes que constituíram as amostras de suas pesquisas, em determinado momento, ultrapassaram o limite de gasto com pessoal imposto pela LRF, e segundo Oliveira *et al.* (2020), embora alguns não tenham demonstrado

preocupação para reconduzir ao índice de pessoal permitido, evidencia-se que outros adotaram medidas para corrigir a situação nos períodos seguintes, conseguindo se adequarem ao disposto na lei. Assim, segundo os resultados extraídos nesta pesquisa, nota-se a ocorrência de fenômeno semelhante, o que corrobora o entendimento de que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento fundamental para o controle dos gastos com pessoal (Goulart, 2012).

Os municípios baianos que se encontravam acima do limite máximo da LRF demonstraram tendência de prosseguimento na mesma classe, com média de 80,30%, isto é, com pouca movimentação para as outras faixas, de forma que a segunda mudança mais perceptível foi para o limite prudencial, com baixo percentual médio de 12,50%. Desta forma, observa-se que a redução do número de municípios baianos que descumprem o limite máximo da Lei de Responsabilidade Fiscal para os gastos com despesa de pessoal, apresentada neste trabalho, ocorreu de forma gradativa.

## 6 CONCLUSÕES

Apesar de a Lei Complementar n.º 101/2000, que normatizou uma nova política de gestão das finanças públicas no Brasil, voltada para a responsabilidade, planejamento, controle, transparência, a fim de assegurar o equilíbrio fiscal das contas públicas dos entes federados, vigorar há mais de duas décadas, observa-se que muitos entes ainda não se adequaram às suas disposições. Ademais, com a publicação da Lei Complementar n.º 178/2021, conforme seu art. 15, foi concedido ao poder e órgão que estiver acima de seu respectivo limite estabelecido na LRF um prazo maior para adequação, até 2032.

Especificamente, quanto ao gasto total com despesa de pessoal, a LRF traz vedações e punições rígidas para os entes que desobedecem às suas disposições sobre o tema. E por entender que gastos excessivos com pessoal têm forte potencial de causar desequilíbrio fiscal, a LRF impôs li-

mites para os dispêndios com o funcionalismo da Administração Pública.

Isto posto, esta pesquisa analisou se os municípios baianos cumpriram o limite de despesa com pessoal estabelecido na LRF, de 2018 a 2023. Ademais, centrou-se numa revisão de literatura que reuniu estudos anteriores, com teorias subjacentes que comprovam os resultados observados.

Da análise e interpretação dos dados coletados e resultados obtidos, identificou-se, no período estudado, que muitos municípios baianos não cumprem os limites estabelecidos pela LRF, onerando acima do percentual permitido da RCL das prefeituras, capaz de ocasionar desequilíbrio fiscal nos entes. No entanto, verificou-se, ao longo da série histórica pesquisada, a tendência de diminuição do número de municípios que não atendem aos ditames da norma, de 77,70% no início de 2018 para 39,81% ao fim de 2023.

Com relação às movimentações dos municípios nos diferentes limites estabelecidos pela LRF, não foi possível identificar as medidas adotadas pelos gestores para recondução ao índice permitido, quando ocorrido, já que não há controle instituído pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia para este acompanhamento/monitoramento. Todavia, é necessário atentar-se para a rigidez dos limites estabelecidos na LRF, dado que somente o cumprimento destes, por si, não atesta a existência de equilíbrio fiscal das contas do poder ou órgão, tampouco eficiência na alocação de recursos públicos.

Logo, recomenda-se que sejam instituídos controles capazes de verificar e acompanhar a execução das medidas impostas aos gestores pela Lei de Responsabilidade Fiscal, além de punições mais rígidas, a fim de proporcionar uma gestão mais eficiente dos recursos públicos, já que a oneração do orçamento com despesa de pessoal reduz a capacidade do ente custear investimentos necessários ao bem-estar da sociedade.

Como limitação, tem-se que as informações obtidas são de caráter declaratório, de responsabilidade dos municípios, contidas nos relatórios de prestações de contas que alimentam os sistemas utilizados pelo TCM-BA, SIGA e e-TCM, e, portanto, foram admitidas como verdadeiras.

Neste contexto de busca por eficiência na utilização de recursos públicos, combinado com a necessidade de obediência às normas que regem a matéria, sugere-se, como estudos futuros, identificar se as medidas impostas pela LRF são adotadas pelos gestores, quando os municípios ultrapassam os limites de despesa com pessoal.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, C. M. V. de *et al.* Gasto público: uma análise das despesas com pessoal nos municípios paraibanos. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 24., 2017, Florianópolis: [s. n.], 2017.

ALONSO, J. M.; CLIFTON, J., DÍAZ-FUENTES, **D.** **The impact of new public management on efficiency: an analysis of Madrid's hospitals.** *Health Policy*, v. 119(3), 333-334, 2015.

ALSHARARI, N.; YOUSSEF, M. **Management accounting change and the implementation of GFMIS: a Jordanian case study.** *Asian Review of Accounting*, v. 25(2), 242-261, 2017.

BAIXAR MAPAS. Disponível em: <https://www.baixarmapas.com.br/mapa-da-bahia-mesorregioes/>. Acesso em: 16 out. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 16 out. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 82**, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. (Lei Camata). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp82.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp82.htm). Acesso em: 16 out., 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 96**, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp96.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp96.htm). Acesso em: 16 out. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**, de 04 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 16 out. 2024.

DIAS, F. Á. C. **O Controle institucional das despesas com pessoal**. Textos para Discussão 54 – Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal, Brasília, 2009.

FAÉ, C.; ZORZAL, L. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a despesa com pessoal no Governo Federal**. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2009, Fortaleza: [s. n.], 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GOULART, O. S. **Lei de Responsabilidade Fiscal: um enfoque sobre o controle de despesas com pessoal nos poderes executivo e legislativo em municípios da região central do RS**. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/handle/1/2008>. Acesso em: 17 out. 2024.

JUNQUEIRA, G.; ORAIR, R. Despesas com pessoal ativo na federação brasileira entre 2002 e 2020. In: LOPEZ, F. G.; JUNIOR, J. C. C. **Trajetórias da burocracia da Nova República: heterogeneidades, desigualdades e perspectivas (1985-2020)**. 1. ed. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), cap 7, p. 241-262, 2023.

LIMA, C. A. M. C.; BOENTE, D. R.; STEFANELLI, N. O. **Determinantes do cumprimento das despesas com pessoal e do resultado primário nos estados brasileiros**: uma análise de 2017 a 2022. *Revista de Administração Pública*, v. 58, n. 3, e2023-0321, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220230321>. Acesso em: 17 mar. 2024.

MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Forense, 2016.

OLIVEIRA, M. C. S.; MORAIS, H. A. R.; SOUZA, Á. R. V. **Despesa com pessoal e Lei de Responsabilidade Fiscal**: uma análise nos municípios do sudeste paraense. *Revista de Administração de Roraima*, v. 10, 2020. CADECON – Universidade Federal de Roraima, Boa Vista-RR. Disponível em: <https://revista.ufr.br/adminrr/article/view/5341/pdf>. Acesso em: 17 out. 2024.

SANTOS, V. **Análise das despesas de pessoal nos municípios de Santa Catarina à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**. 2012. 256 págs. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis-SC, 2012.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo na nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

SPEKLÉ, R. F.; VERBEETEN, F. H. The use of performance measurement systems in the public sector: effects on performance. *Management Accounting Research*, v. 25(2), 131-146, 2014.

TORRES, R. L. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. *In*: SARLET, I. W. **Direitos Fundamentais Sociais**: estudos de direito constitucional, internacional e comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

# **Avaliação da capacidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso em realizar auditoria financeira**

Assessment of the State Audit Court of Mato Grosso's capacity to conduct financial audits

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.1012>

**Isaías Lopes da Cunha<sup>1</sup>**

## **RESUMO**

O objetivo deste trabalho é avaliar a capacidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso em realizar auditoria financeira nos órgãos e entidades da administração pública do Estado e dos municípios mato-grossenses. Em relação aos procedimentos metodológicos, a pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa, sendo utilizado o levantamento bibliográfico e documental para revisar conceitos e finalidades da contabilidade e da auditoria contábil, bem como a aplicação de questionário como instrumento de coleta de dados. Os resultados dos perfis dos respondentes apontam que todos os servidores públicos que responderam às questões possuem formação em nível superior, na grande área de ciências sociais aplicadas, especialmente em cursos como Administração, Ciências Contábeis e Direito; e 70% deles possuem cursos de pós-graduação nessa área de conhecimento. Quanto à percepção dos servidores sobre a implantação da auditoria financeira, os resultados, especialmente das questões 6, 8, 12 e 14, evidenciam que a auditoria financeira não está formalmente regulamentada (31,8%) ou adequadamente instituída por atos normativos (40,9%); não há manual de auditoria financeira (50,2%), ou o manual de auditoria existente não trata da matéria de forma adequada

---

<sup>1</sup> Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Católica Dom Bosco (UCDB) e em Direito pela Universidade de Cuiabá (UNIC). Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC). Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape Business School. Atualmente, é Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. E-mail: isaiaauditor.mt@gmail.com

e suficiente (31,8%); e não existe previsão de auditoria financeira no plano bianual de fiscalização (50,0%). Por fim, com base nesses resultados, o estágio de implantação da auditoria financeira no Tribunal de Contas de Mato Grosso é intermediário, mas há desafios a serem superados para que ela seja implementada integralmente.

**Palavras-chave:** Tribunal de Contas; contabilidade; auditoria financeira; demonstrações contábeis; implantação.

## ABSTRACT

The purpose of this work is to evaluate the capacity of the State Audit Court of Mato Grosso to conduct financial audits in the bodies and entities of the state and municipal public administration. Regarding the methodological procedures, the research is classified as exploratory and descriptive, with a qualitative approach, using a bibliographic and documentary survey to review the concepts and purposes of accounting and accounting auditing, as well as applying a questionnaire as a data collecting tool. The results of the respondents' profiles indicate that all public servants who answered the questions hold higher education degrees in the broad field of applied social sciences, especially in Business Administration, Accounting, and Law; and 70% of them have postgraduate degrees in this field of knowledge. Regarding employees' perception of the implementation of financial auditing, the results, particularly from questions 6, 8, 12 and 14, reveal that financial auditing is not formally regulated (31.8%) or adequately established by normative acts (40.9%); there is no financial auditing manual (50.2%), or the existing audit manual does not address the matter adequately and sufficiently (31.8%); and there is no provision for financial audit in the biannual inspection plan (50.0%). Finally, based on these results, the implementation stage of the financial audit at the State Audit Court of Mato Grosso is intermediate, but there are challenges to be overcome for it to be fully implemented.

**Keywords:** Court of Auditors; accounting; financial audit; financial statements; implantation.

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



Data de submissão: 02/01/2025

Data de aprovação: 06/04/2025

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

Os governantes e administradores públicos no Brasil têm a responsabilidade de prestar contas sobre a gestão dos recursos públicos, principalmente aqueles arrecadados e aplicados na prestação de serviços públicos, aos tribunais de contas competentes (Brasil, 1988; Cunha, 2018).

Desde a promulgação da Constituição da República de 1988, as competências dos tribunais de contas foram substancialmente fortalecidas e ampliadas, especialmente no que se refere à fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública dos entes federativos (Brasil, 1988; Dutra; Cavalcante, 2012; Miranda; Silva, 2015).

Historicamente, a criação dos tribunais de contas no Brasil remonta ao início do século XX, com a fundação do Tribunal de Contas da União (TCU) em 1890. Desde então, esses órgãos evoluíram, consolidando-se como instituições essenciais na promoção da transparência e *accountability* na gestão pública. A Constituição de 1988 representou um marco significativo ao ampliar as competências dos tribunais de contas, permitindo fiscalizações mais abrangentes e rigorosas.

Nesse contexto, o TCU e os tribunais de contas subnacionais têm um amplo mandato constitucional para realizar auditorias contábeis e financeiras. Em que pese a Constituição de 1988 fazer menção às auditorias de natureza contábil e financeira, para o TCU e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a auditoria contábil destina-se a examinar

as informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais (Brasil, 2011; CFC, 2020), entretanto, a Corte de Contas Federal também entende que a expressão auditoria financeira é sinônima de auditoria contábil, auditoria das demonstrações contábeis ou financeiras (Brasil, 2014, 2016). Por isso, neste estudo, os termos auditoria contábil, financeira e outras nomenclaturas equivalentes serão utilizados como sinônimos.

A auditoria de demonstrações financeiras busca aumentar a confiança e a credibilidade dos usuários nas informações financeiras dos órgãos e entidades públicas (Cunha, 2018; Leitão; Dantas, 2016; Oliveira; Dutra, 2014; Dutra; Champomier, 2014; ISSAI 200, 2010). Além disso, fortalece a *accountability*, a transparência, a integridade, os controles internos e a governança pública (Oliveira; Dutra, 2014).

A importância da auditoria contábil ou financeira no setor público não pode ser subestimada. Ela atua como um mecanismo crucial para assegurar a veracidade das demonstrações financeiras e identificar possíveis irregularidades, contribuindo para a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos. Contudo, um estudo de Rodrigues (2021) revelou que 12 dos 23 tribunais de contas brasileiros que responderam à pesquisa (52,17%) não realizam auditorias financeiras e, dentre os 11 que realizam (47,83%), não é possível afirmar se essas auditorias seguiram as normas ISSAI 200.

Antes de 2015, o órgão de controle externo da União não emitia opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas do governo federal, o que impossibilitava afirmar se essas apresentavam uma visão fidedigna e adequada das transações financeiras (PEFA, 2009, p. 59). Diante dessa lacuna, foi aprovada uma estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU, visando atender plenamente à sua competência constitucional e legal (TCU, 2014; Oliveira; Dutra, 2014).

Essa estratégia incluiu a aprovação de um plano de ação para implementação gradual entre 2015 e 2020, e uma meta de convergência aos padrões e boas práticas internacionais de auditoria financeira em um prazo de doze anos, por meio de planos de ação de 2015 a 2020 e de 2021

a 2026, entre outras medidas e determinações impostas pelo Acórdão n.º 3608/2014 – Plenário (TCU, 2014).

Considerando o mandato constitucional e legal dos tribunais de contas para realizar auditorias contábeis e financeiras, este estudo se propõe a responder à seguinte questão: Qual o nível ou estágio de implantação da auditoria das demonstrações contábeis no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso?

A implementação planejada e gradativa da auditoria financeira com o propósito de aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis, fortalecer a prestação de contas e a transparência na gestão dos recursos públicos, são fatores que justificam e destacam a relevância desta pesquisa para a sociedade, órgãos e entidades públicas, bem como para os tribunais de contas subnacionais. Esta pesquisa se revela importante por identificar lacunas e propor melhorias na capacidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, contribuindo para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Para responder a essa questão, o presente estudo tem como objetivo avaliar a capacidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, segundo a percepção de seus servidores, em realizar auditorias financeiras nos órgãos e entidades da administração pública do Estado e dos municípios mato-grossenses. Os objetivos específicos são: a) analisar as competências legais e constitucionais do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso para a realização de auditorias financeiras; b) identificar os principais desafios e limitações enfrentados pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso na execução de auditorias financeiras.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Conceito e objeto da contabilidade aplicada ao setor público**

A contabilidade aplicada ao setor público é uma área especializada da contabilidade que se concentra no estudo, registro e controle dos atos e fatos administrativos realizados pelos órgãos e entidades governamen-

tais. Seu principal objetivo é fornecer informações úteis para a tomada de decisões, o controle e a prestação de contas dos recursos públicos. A contabilidade aplicada ao setor público deve seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que estão em processo de convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

O objeto da contabilidade pública abrange a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de custos das entidades governamentais. A contabilidade pública busca assegurar a transparência e a *accountability* na administração dos recursos públicos, permitindo que a sociedade e os órgãos de controle acompanhem a execução orçamentária e financeira dos entes públicos. Além disso, a contabilidade pública deve fornecer informações que permitam avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade das ações governamentais (Slomski, 2005; Pereira, 2010).

De acordo com Bifano e Fajersztajn (2020, p. 88), o “fato econômico, quando acolhido pela Contabilidade, de acordo com seus princípios e regras, torna-se um fato contábil. Esse mesmo fato econômico, quando acolhido pelo Direito, torna-se um fato jurídico”. Um fato econômico pode gerar um fato financeiro ou patrimonial. Parafraseando esses autores, o fato orçamentário, financeiro e patrimonial, quando acolhido pela Contabilidade, torna-se um fato ou informação contábil.

A contabilidade aplicada ao setor público possui características específicas que a diferenciam da contabilidade aplicada ao setor privado. Entre essas características, destacam-se:

a) finalidade pública: a contabilidade pública tem como finalidade principal a prestação de contas e a transparência na gestão dos recursos públicos, ao contrário da contabilidade privada, que visa principalmente ao lucro (Giacomoni, 2012);

b) normas e regulamentações específicas: a contabilidade pública segue normas e regulamentações específicas, como as NBCASP e as normas internacionais da IFAC, que visam padronizar e harmonizar as práticas contábeis no setor público (Slomski, 2005);

c) controle social: a contabilidade pública deve fornecer informações que permitam o controle social, possibilitando à sociedade acompanhar e fiscalizar a gestão dos recursos públicos (Pereira, 2010).

Considerando o seu objeto e objetivo, a contabilidade como ciência, política e/ou profissão, é essencial para a gestão, governança e *accountability* das organizações públicas e privadas, gerando informações contábeis, especialmente orçamentárias e financeiras, para a tomada de decisão e, ao mesmo tempo, constitui um dos principais sistemas de controle interno.

## 2.2 Conceito e objetivo da auditoria financeira no setor público

A auditoria financeira no setor público é um processo sistemático de exame das demonstrações contábeis de um órgão ou entidade da administração pública, com o objetivo de expressar uma opinião sobre sua adequação, fidedignidade e conformidade com as normas contábeis aplicáveis. Segundo as Normas Internacionais de Auditoria Financeira (IS-SAI 200, 2010), a auditoria financeira deve ser conduzida de acordo com princípios éticos e técnicos, garantindo a independência, a objetividade e a competência dos auditores (INTOSAI, 2010).

Os principais objetivos da auditoria financeira no setor público são:

a) verificação da conformidade: assegurar que as demonstrações financeiras estejam em conformidade com as normas contábeis e legais aplicáveis, incluindo a correta aplicação das NBCASP e das normas internacionais da IFAC (Cunha, 2018);

b) acuracidade e integridade: verificar a exatidão e a integridade das informações financeiras apresentadas pelas entidades governamentais, assegurando que as demonstrações refletem de forma fidedigna a situação patrimonial, financeira e orçamentária da entidade auditada (Leitão; Dantas, 2016);

c) transparência e *accountability*: promover a transparência e a *accountability* na gestão dos recursos públicos, fornecendo informações confiáveis para a tomada de decisões e o controle social. A auditoria finan-

ceira contribui para uma cultura de responsabilidade e prestação de contas na administração pública (Oliveira; Dutra, 2014);

d) identificação de irregularidades: detectar possíveis irregularidades, fraudes ou erros nas demonstrações financeiras, contribuindo para a prevenção e correção de desvios na administração pública (Dutra; Champomier, 2014).

Com efeito, a auditoria contábil-financeira é um importante instrumento de governança e *accountability*, pois, ao verificar a fidedignidade e a conformidade das informações contábeis, reduz a assimetria de informações e, ao promover a transparência e a detectar fraudes ou erros nas informações contábeis, contribui para a melhoria da gestão e da prestação de contas dos recursos públicos.

A auditoria financeira no setor público também desempenha um papel importante na avaliação da eficiência, da eficácia e da economicidade das ações governamentais. Ao examinar as demonstrações financeiras, os auditores podem identificar áreas de melhoria e propor recomendações para otimizar a gestão dos recursos públicos (Slomski, 2005).

### **2.3 Mandato dos tribunais de contas brasileiros para realizar auditoria financeira**

Os tribunais de contas no Brasil possuem mandatos constitucionais e legais para realizar auditorias financeiras nos órgãos e entidades da administração pública. A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 70 a 75, estabelece as competências dos tribunais de contas, conferindo-lhes a responsabilidade de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos e assegurar a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão pública (Brasil, 1988).

Entre as principais competências dos tribunais de contas brasileiros, destacam-se:

a) fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial: os tribunais de contas devem fiscalizar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, incluindo a análise das demonstrações financeiras, dos balanços orçamentários e patrimoniais e dos relatórios de gestão (Giacomoni, 2012);

b) auditoria das demonstrações financeiras: realizar auditorias das demonstrações financeiras das entidades governamentais, emitindo pareceres e relatórios sobre sua adequação e conformidade. Devem assegurar que as demonstrações financeiras refletem de forma fidedigna a situação patrimonial, financeira e orçamentária das entidades auditadas (Cunha, 2018);

c) acompanhamento da execução orçamentária: monitorar a execução orçamentária e financeira dos entes públicos, verificando a conformidade com as leis orçamentárias e os princípios da administração pública. Devem assegurar que a execução orçamentária esteja em conformidade com as diretrizes estabelecidas nas leis de diretrizes orçamentárias e nos planos plurianuais (Pereira, 2010);

d) emissão de pareceres e relatórios: emitir pareceres prévios sobre as contas dos chefes do Poder Executivo e relatórios de auditoria sobre a gestão dos recursos públicos, fornecendo informações claras e objetivas sobre a conformidade e a adequação das demonstrações financeiras e da gestão dos recursos públicos (Leitão; Dantas, 2016).

Os tribunais de contas também possuem a competência de aplicar sanções e penalidades em caso de irregularidades ou inconformidades identificadas nas auditorias financeiras, que podem incluir multas, recomendações de correção de desvios e, em casos mais graves, a responsabilização dos gestores públicos (Miranda; Silva, 2015).

Apesar dos relevantes objetivos e do amplo mandato dos tribunais de contas para realizar auditorias contábeis-financeiras, este instrumento de fiscalização não está implantado ou está em estágio incipiente de implementação em muitas cortes de contas brasileiras, conforme levantamento de Rodrigues (2021) e ATRICON (2024).

Dessa forma, a implantação da auditoria contábil-financeira como instrumento de fiscalização da gestão dos recursos públicos ou das contas públicas é um dos desafios dos tribunais de contas subnacionais, a qual exigirá estratégias semelhantes às do Tribunal de Contas da União.

## 2.4 Estratégia do TCU para implantação da auditoria financeira

O TCU tem adotado uma série de estratégias para fortalecer a auditoria financeira no Brasil, visando atender plenamente às suas competências constitucionais e legais. Em 2014, o TCU aprovou uma estratégia de fortalecimento da auditoria financeira, que incluía a implementação de um plano de ação para o período de 2015 a 2020 e o objetivo de convergência aos padrões e às boas práticas internacionais de auditoria financeira em um prazo de doze anos (Brasil, 2014).

A estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU compreende quatro dimensões e doze macro objetivos, que estão detalhados na Tabela 1.

Tabela 1 - Estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU

<b>Dimensões</b>	<b>Macro objetivos</b>
Mandato e Objetivos	Ajustar os arranjos institucionais para cumprir o mandato legal de auditoria financeira; expandir o mandato de auditoria financeira para níveis inferiores do Governo; integrar a auditoria financeira com outros trabalhos.
Recursos e Organização	Investir recursos na função auditoria financeira; estabelecer um perfil profissional para a auditoria financeira; incorporar a função auditoria financeira na estrutura organizacional.
Métodos e Procedimentos	Sistematizar procedimentos de auditoria financeira; estabelecer uma política de controle de qualidade da auditoria financeira; desenvolver uma cultura para a promoção de “melhores práticas” em auditorias financeiras.
Relatórios e Impactos	Aumentar a efetividade das opiniões e recomendações; melhorar a comunicação para ser mais eficaz e abrangente; desenvolver indicadores de impacto para a função de auditoria financeira.

Fonte: elaborada pelo autor com base em Keaney (2013).

A Corte de Contas Federal tem adotado diversas estratégias para fortalecer a auditoria financeira no Brasil, com o objetivo de atender plenamente às suas competências constitucionais e legais. Em 2014, o TCU aprovou uma estratégia de fortalecimento que incluiu a implementação de um plano de ação para o período de 2015 a 2020, além de uma meta de convergência aos padrões e boas práticas internacionais de auditoria financeira em um prazo de doze anos (Brasil, 2014).

As principais ações e medidas adotadas pelo órgão de controle externo da União incluem:

a) capacitação e treinamento: há um investimento contínuo na capacitação e no treinamento dos auditores, com o intuito de aprimorar suas competências técnicas e garantir a conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria Financeira (ISSAI 200, 2010). A Declaração de Lima, na Seção 14, já estabelecia a necessidade de qualificação profissional dos auditores, abrangendo conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e outras técnicas de gestão (INTOSAI-P1, 1977). O TCU tem promovido cursos, workshops e programas de formação continuada para manter seus auditores atualizados sobre as melhores práticas de auditoria financeira;

b) desenvolvimento de metodologias e ferramentas: o TCU tem se empenhado no desenvolvimento e na adoção de metodologias e ferramentas de auditoria financeira alinhadas às melhores práticas internacionais. As normas internacionais de auditoria orientam os tribunais de contas a elaborar manuais, orientações e instruções (NBASP 100, 2022; INTOSAI-P1, 2022). Nesse sentido, a Corte de Contas Federal investe na criação de manuais, guias e procedimentos operacionais padrão, bem como na implementação de sistemas de informação e tecnologias de apoio à auditoria (Oliveira; Dutra, 2014);

c) parcerias e cooperação internacional: a Corte de Contas Federal estabelece parcerias e cooperações com organismos internacionais, como a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), para promover a troca de experiências e fortalecer as capacidades institu-

cionais. A participação em redes e fóruns internacionais permite ao TCU aprender com a experiência de outros países e compartilhar suas próprias práticas e inovações (INTOSAI, 2010);

d) monitoramento e avaliação: implementação de mecanismos de monitoramento e avaliação das auditorias financeiras realizadas, assegurando a qualidade e a eficácia dos trabalhos. O TCU adota indicadores de desempenho e critérios de avaliação para monitorar a execução das auditorias financeiras, garantindo que os resultados estejam em linha com os objetivos estabelecidos (Brasil, 2014).

Essas ações visam, principalmente, aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis, fortalecer a prestação de contas e a transparência na gestão dos recursos públicos, contribuindo para uma administração pública mais eficiente e responsável. A estratégia do TCU também promove uma cultura de integridade e ética na administração pública, incentivando a adoção de práticas de governança e controle interno que previnam irregularidades e melhorem a gestão dos recursos públicos.

No âmbito da Corte de Contas Federal, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG) é a unidade especial responsável por apoiar o ministro relator no Plenário do TCU, preparando propostas de parecer prévio sobre as contas do governo do Presidente da República. Suas atribuições incluem realizar auditoria das demonstrações contábeis consolidadas do Governo Federal e analisar a execução orçamentária e a situação fiscal (Dutra; Champomier, 2014).

Segundo Oliveira e Dutra (2014, p. 42-43), a pesquisa da INTOSAI revela que “metade dos auditores financeiros possui certificação profissional em contabilidade e auditoria, o que os habilita a exercer a profissão com mais competência técnica”. Corroborando essa visão, Cunha (2018) salienta que a análise da conformidade das informações financeiras e a aplicação de testes e procedimentos de auditorias contábeis requerem sólidos conhecimentos em contabilidade.

Assim como o TCU, Cunha (2018) sugere que os Tribunais de Contas subnacionais elaborem estratégias e planos de ação, incluindo regulamentação da atividade, recrutamento de pessoal e alocação de auditores com formação profissional em ciências contábeis, para a efetiva implantação e realização das auditorias dos relatórios contábeis.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A metodologia é uma parte fundamental do projeto de pesquisa, pois define os procedimentos e as técnicas que serão utilizados para alcançar os objetivos propostos. Este estudo visa avaliar a capacidade do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT) para realizar auditorias das demonstrações e dos relatórios contábeis-financeiros. Para isso, será adotada uma abordagem metodológica que combina métodos qualitativos e quantitativos, conforme descrito a seguir.

#### **3.1 Tipo de pesquisa**

A pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva, com uma abordagem mista que integra métodos qualitativos e quantitativos. Essa combinação permite uma análise mais abrangente e robusta do problema de pesquisa, integrando dados numéricos e informações contextuais (Creswell, 2014).

a) Exploratória: utilizada para obter uma compreensão inicial da capacidade da Corte de Contas de Mato Grosso em realizar auditorias financeiras (Gil, 2008);

b) Descritiva: empregada para detalhar e caracterizar essa capacidade, fornecendo uma visão abrangente do tema (Vergara, 2007).

### 3.2 Coleta de dados

A coleta de dados será realizada por meio de da análise documental e do questionário eletrônico estruturado:

a) análise documental: consiste na revisão de normas, planos, relatórios de auditoria e outros documentos relevantes do TCE-MT. Essa análise visa identificar as diretrizes e práticas adotadas pelo tribunal em relação à auditoria financeira (Bowen, 2009).

b) questionário eletrônico estruturado: será enviado por meio do Google Forms aos auditores, técnicos e outros servidores do Tribunal de Contas do Estado para obter insights qualitativos sobre a capacidade do tribunal para realizar auditorias financeiras, além de identificar desafios e oportunidades de melhoria (Kaufmann; Kraay; Mastruzzi, 2009). O questionário é dividido em duas partes:

- Parte I: aborda o perfil funcional dos respondentes, com cinco questões;
- Parte II: abrange a percepção sobre a implantação da auditoria financeira, com questões baseadas na estrutura adaptada do Questionário de Índice *Environmental, Social and Governance* (ESG) do TCU (Brasil, 2024).

### 3.3 Pré-teste e aplicação do questionário

O pré-teste do questionário foi realizado por uma unidade técnica do Tribunal de Contas, composta por dez integrantes, entre 16 e 21 de outubro de 2024. Foram sugeridos ajustes na redação das questões 6 a 15, para melhorar a compreensão dos respondentes. O TCE-MT possui 357 servidores efetivos, mas por celeridade e praticidade da coleta de dados, o questionário foi distribuído a três grupos de WhatsApp, formados por servidores do Tribunal, que totalizam 225 participantes potenciais. O período de coleta de dados iniciou-se em 22 de outubro e encerrou-se em 4 de novembro de 2024, com 22 respondentes, o que representa cerca de 6,16% da população.

### **3.4 Análise de dados**

A análise de dados será realizada em duas etapas:

a) Análise Qualitativa: as respostas do questionário serão examinadas por meio da técnica de análise de conteúdo, buscando identificar categorias e temas emergentes, bem como compreender as percepções dos respondentes sobre a capacidade do tribunal de realizar auditorias financeiras (Bardin, 2016);

b) Análise Quantitativa: utilizará técnicas estatísticas descritivas para calcular frequências absolutas e relativas, médias e outras medidas estatísticas a fim de descrever a capacidade do tribunal em termos de recursos, processos e resultados de auditoria (Martins; Theóphilo, 2009).

### **3.5 Validação dos dados**

Para garantir a validade e a confiabilidade dos dados coletados, será adotada a triangulação de dados na fase de análise e discussão dos resultados. Isso permitirá integrar e comparar os dados qualitativos e quantitativos, aumentando a robustez das conclusões da pesquisa (Creswell, 2014). Além disso, os dados das questões 6 a 15 serão confrontados com a legislação.

### **3.6 Metodologia de avaliação e pontuação**

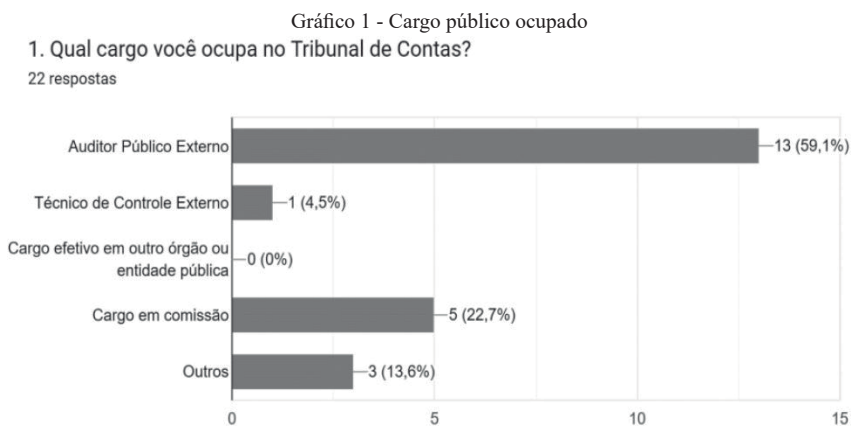
Para avaliar o nível ou estágio de implementação da auditoria financeira, foi atribuído um valor distinto (peso) a cada tipo de resposta das questões 6 a 15 do questionário. Com base no total de pontos e na escala de medição/pontuação de zero a dez, a capacidade do Tribunal de Contas para realizar auditorias financeiras será classificada em cinco estágios: inexistente, inicial, intermediário, estabelecido e aprimorado. Os resultados serão tabulados, e as pontuações apuradas em valores nominais e relativos.

## 4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

### 4.1 Perfil funcional dos servidores do Tribunal de Contas

A primeira parte do questionário aborda as características funcionais dos servidores públicos do TCE-MT, incluindo cargo, tempo de serviço, formação profissional, escolaridade e área de conhecimento em nível de pós-graduação. Este perfil é fundamental para compreender a capacidade técnica e organizacional do tribunal em realizar auditorias financeiras.

Os Gráficos 1 e 2 ilustram os resultados dos cargos públicos ocupados pelos respondentes e o tempo de serviço público, respectivamente.

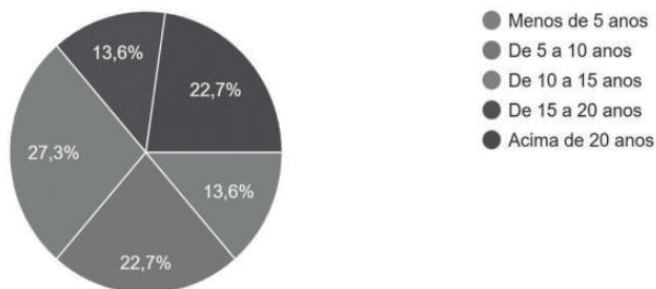


Fonte: dados da pesquisa (2024).

Gráfico 2 - Tempo de exercício do cargo público

## 2. Há quanto tempo você exerce o cargo?

22 respostas



Fonte: dados da pesquisa (2024).

A maioria dos respondentes ocupa o cargo de auditor público externo (59,1%), seguidos por servidores em cargos de comissão (22,7%). Além disso, 63,6% dos servidores possuem mais de 10 anos de tempo de serviço público. A prevalência de auditores públicos externos está conforme a Diretriz 22 da Resolução ATRICON n.º 13/2018, que enfatiza a importância de auditores de controle externo na execução de auditorias (ATRICON, 2018).

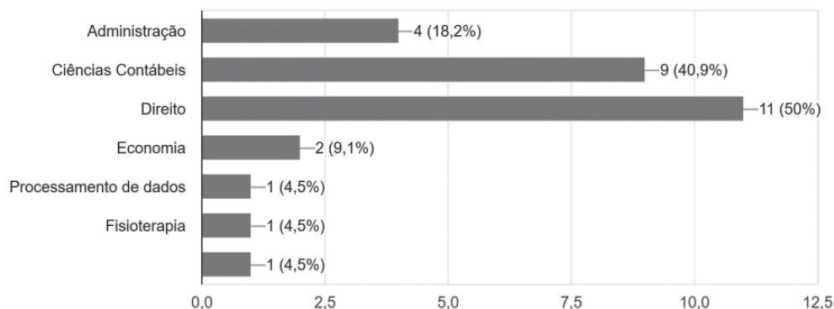
No entanto, apesar de auditores públicos externos estarem capacitados para auditorias de legalidade e operacionais, conforme a Lei n.º 9.383/2010 e Diretriz 29 (a) da Resolução ATRICON n.º 13/2018, a mesma lei não lhes confere atribuições específicas para realizar auditorias contábeis e financeiras.

Os dados sobre formação profissional, apresentados no Gráfico 3, mostram que 50% dos respondentes possuem graduação em Direito, 40,9% em Ciências Contábeis e 18,2% em Administração.

Gráfico 3 - Formação profissional dos servidores públicos

### 3. Qual é seu curso de ensino superior?

22 respostas



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Essa diversidade de formações é crucial para as atividades de controle externo, especialmente em auditoria. Embora a lei de carreira do TCE-MT exija apenas ensino superior completo para ingresso nos cargos de auditor público externo e técnico de controle público externo (Mato Grosso, 2002, 2010), a seleção de profissionais com formação profissional específica nas ciências sociais aplicadas é uma prática eficiente de gestão por competências, uma vez que o auditor, segundo Dutra e Cavalcante (2011, p. 65), pode exercer papéis como os de juiz, contador, pesquisador e consultor administrativo, que requerem base profissional em Direito, Contabilidade, Ciências Sociais, Administração e Economia respectivamente.

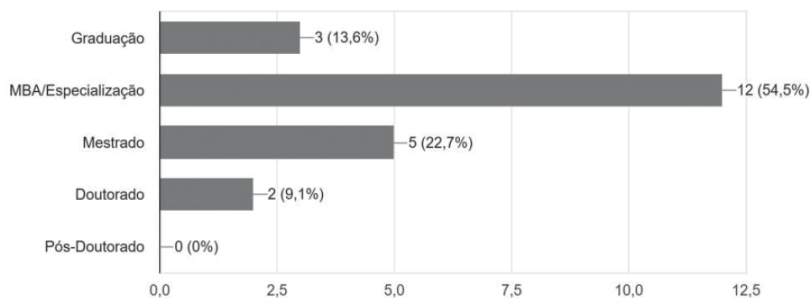
Nesse sentido, os auditores dos tribunais de contas devem ter qualificações necessárias para desempenhar suas atribuições e conhecimentos jurídicos, econômicos, contábeis e outras técnicas de gestão, de acordo com a INTOSAI-P1 (1977), diretrizes estas que vão ao encontro dos tipos de inspeções e auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais que competem aos tribunais de contas (Brasil, 1988).

Conforme o Gráfico 4, a maioria dos servidores públicos possui cursos de especialização (54,5%), seguidos de mestrado (22,7%) e graduação (13,6%).

Gráfico 4 – Nível de escolaridade dos servidores públicos

4. Qual é seu nível de escolaridade?

22 respostas



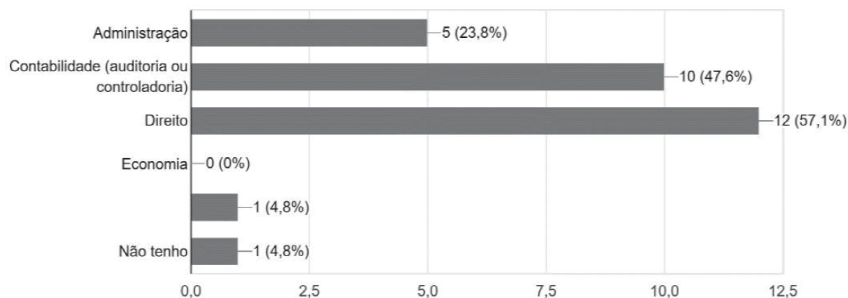
Fonte: dados da pesquisa (2024).

A tendência continua na pós-graduação, com Direito (57,1%), Contabilidade (47,6%) e Administração (23,8%) destacando-se como áreas predominantes, como mostra o Gráfico 5.

Gráfico 5 - Área de conhecimentos dos cursos de pós-graduação

5. Caso tenha MBA/Especialização, Mestrado ou Doutorado, qual é a área de conhecimento?

21 respostas



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Estes resultados estão em consonância com a Diretriz 32 (e) da Resolução ATRICON n.º 13/2018 (ATRICON, 2018), que incentiva a adoção de

ações de fomento à formação acadêmica em nível de especialização, mestrado e doutorado dos servidores públicos dos tribunais de contas brasileiros.

Da comparação entre esses gráficos, fica evidente que o TCE-MT possui servidores públicos com formação em cursos de ensino superior e de pós-graduação adequada, sobretudo em Contabilidade, para executar as atividades de auditoria contábil-financeira.

#### 4.2 Percepção dos servidores do tribunal de contas sobre a implantação da auditoria financeira

A análise da percepção dos servidores sobre a regulamentação da auditoria financeira no TCE-MT, apresentada na Tabela 2, revela que 40,9% acreditam que a auditoria financeira está parcialmente regulamentada, enquanto 31,8% apontam a ausência total de regulamentação.

Tabela 2 - Dimensão B – Normatização da auditoria financeira

Questões	Respostas Marcadas							
	A		B		C		D	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
6. Há previsão da auditoria financeira no Regimento Interno ou outro ato normativo do Tribunal de Contas?	7	31,8%	3	13,6%	9	40,9%	3	13,6%
7. Há previsão da auditoria financeira no planejamento estratégico do Tribunal de Contas?	8	36,4%	2	9,1%	9	40,9%	3	13,6%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Essas percepções são confirmadas pela análise do Regimento Interno do TCE-MT e do Planejamento Estratégico, que não incluem diretrizes claras para auditorias financeiras (TCE-MT, 2021; TCE-MT, 2023). A regulamentação é crucial, como enfatizado por Keaney (2013), para efetivar as auditorias financeiras.

A Tabela 3 destaca que 54,5% dos respondentes indicam a inexistência de uma unidade específica de auditoria financeira no TCE-MT, contrastando com a estrutura do TCU, que conta com a SEMAG para essa função.

Tabela 3- Dimensão C – Organização e recursos humanos

Questões	Respostas Marcadas							
	A		B		C		D	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
8. Há unidade de fiscalização especializada em auditoria financeira e/ou de contas de governo no Tribunal de Contas?	12	54,5%	0	0,0%	7	31,8%	3	13,6%
9. Há auditores e técnicos lotados nas unidades de fiscalização de acordo com a sua formação profissional?	7	31,8%	0	0,0%	13	59,1%	2	9,1%
10. Há auditores e técnicos lotados em unidades de fiscalização de acordo com sua experiência e capacitação profissionais?	6	27,3%	1	4,5%	13	59,1%	2	9,1%
11. Há cursos de capacitação profissional em auditoria das demonstrações contábeis na Escola de Contas?	7	31,8%	3	13,6%	12	54,5%	0	0,0%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Este cenário contraria práticas observadas em outros tribunais de contas, onde unidades técnicas especializadas são comuns (Rodrigues, 2021; Oliveira e Dutra, 2014). Existem muitas atividades e processos na administração pública que são complexos e relevantes, tais como previdência, saúde, energia, finanças públicas, as quais requerem fiscalização e monitoramento por unidades técnicas especializadas das cortes de contas.

Além disso, 59,1% dos respondentes afirmam que a alocação de servidores nas unidades de fiscalização é feita parcialmente com base em suas formações e capacitações profissionais, prática que precisa ser reforçada para melhorar a eficiência das auditorias financeiras.

Diferentemente da auditoria de conformidade, a realização da auditoria contábil-financeira exige, além de conhecimentos da primeira, co-

nhecimentos técnicos em Contabilidade, técnicas de auditoria contábil, amostragens estatísticas, das principais transações econômicas e financeiras da organização e da avaliação dos sistemas de controle contábil.

Para garantir qualidade e perenidade do trabalho de auditoria contábil-financeira nas cortes de contas é importante a criação ou reestruturação de uma unidade de fiscalização especializada para exercer essa atividade, com alocação de servidores com formação técnica e habilitação legal e implementação de políticas de capacitação de servidores.

A Tabela 4 revela que 50% dos participantes afirmam a ausência de manuais de auditoria financeira no TCE-MT, enquanto 31,8% relatam a existência de diretrizes apenas parciais.

Tabela 4 - Dimensão D – Métodos e procedimentos de auditoria financeira

Questões	Respostas Marcadas							
	A		B		C		D	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
12. Há orientações e procedimentos de auditoria contábil estabelecidos em Manual de Auditoria Financeira?	11	50,0%	1	4,5%	7	31,8%	3	13,6%
13. Há soluções de tecnologia da informação para auxiliar a função de auditoria financeira?	7	31,8%	2	9,1%	11	50,0%	2	9,1%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

O manual de auditoria financeira é um documento que contém orientações teóricas e práticas simplificadas acerca do planejamento, execução e elaboração do relatório de auditoria segundo os padrões internacionais, sendo, portanto, um referencial fundamental para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

A adoção de soluções de TI para auditoria financeira também é percebida como parcial, conforme relatado por Costa e Dutra (2014). Com a enorme quantidade de dados e informações disponíveis, o trabalho de auditoria financeira necessita de tratamento e análise por alguma solução de TI.

Metade dos respondentes nota a ausência de auditoria financeira no plano bianual de fiscalização do TCE-MT, sendo que para 31,8% deles há previsões parciais, de acordo com a Tabela 5.

Tabela 5 - Dimensão E – Processo de auditoria financeira

Questões	Respostas Marcadas							
	A		B		C		D	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
14. Há auditoria financeira prevista no plano anual ou bienal de fiscalização do Tribunal de Contas?	11	50,0%	2	9,1%	7	31,8%	2	9,1%
15. Há práticas de auditoria financeira e de certificação de contas ou demonstrações contábeis relevantes dos governantes?	7	31,8%	2	9,1%	12	54,5%	1	4,5%

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Para a maioria dos respondentes, a auditoria financeira não está prevista adequadamente no plano de fiscalização do tribunal mato-grossense, fato que pode prejudicar a realização de um trabalho de auditoria com eficiência e eficácia.

Além disso, a certificação das contas dos governantes é parcial na percepção de 54,5% dos respondentes, fato que compromete a transparência e a *accountability* de 45,5% das contas dos prefeitos municipais.

Este padrão reflete a falta de prática formal na auditoria financeira e confirma a necessidade de melhorias estruturais e de processos na Corte de Contas mato-grossense.

### 4.3 Avaliação do Estágio de Implantação

Os resultados da Tabela 6 indicam que o TCE-MT alcançou 4,55 pontos na avaliação do processo de implantação da auditoria financeira, categorizando o estágio como intermediário.

Tabela 6 - Avaliação do nível de implantação da auditoria financeira

Questões	Respostas Marcadas								Total de Pontos
	A		B		C		D		
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	
Questão 6	7	0,00	3	0,75	9	6,75	3	3,00	0,48
Questão 7	8	0,00	2	0,50	9	6,75	3	3,00	0,47
Questão 8	12	0,00	0	0,00	7	5,25	3	3,00	0,38
Questão 9	7	0,00	0	0,00	13	9,75	2	2,00	0,53
Questão 10	6	0,00	1	0,25	13	9,75	2	2,00	0,55
Questão 11	7	0,00	3	0,75	12	9,00	0	0,00	0,44
Questão 12	11	0,00	1	0,25	7	5,25	3	3,00	0,39
Questão 13	7	0,00	2	0,50	11	8,25	2	2,00	0,49
Questão 14	11	0,00	2	0,50	7	5,25	2	2,00	0,35
Questão 15	7	0,00	2	0,50	12	9,00	1	1,00	0,48
<b>Total</b>	<b>83</b>	<b>0,00</b>	<b>16</b>	<b>4,00</b>	<b>100</b>	<b>75,00</b>	<b>21</b>	<b>21,00</b>	<b>4,55</b>

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa (2024).

Este resultado é consistente com a avaliação nacional do MMD-TC, que classifica a auditoria contábil-financeira em estágios iniciais ou incipientes nos tribunais de contas subnacionais (Rodrigues, 2021; ATRICON, 2024).

Ao comparar as duas avaliações, observa-se que o estágio intermediário da auditoria financeira no TCE-MT é equivalente ao nível de desenvolvimento do MMD-TC, ressaltando a necessidade de esforços contínuos para melhorar o indicador de auditoria financeira e seus critérios de avaliação.

Isso implicará, para a Corte de Contas de Mato Grosso, no aprimoramento da regulamentação da auditoria interna, da organização de uma unidade de fiscalização especializada e gestão dos recursos humanos a essa unidade, dos métodos, procedimentos e do processo de auditoria financeira.

Por fim, esse alinhamento e aprimoramento permitirá que o TCE-MT e outros tribunais de contas avancem em direção a uma auditoria financeira mais eficaz e abrangente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo avaliar a capacidade da Corte de Contas de Mato Grosso em realizar auditorias financeiras nos órgãos e entidades da administração pública estadual e municipal. O papel da contabilidade aplicada ao setor público é central, consistindo em registrar, mensurar, controlar e evidenciar, por meio de relatórios contábeis-financeiros, os atos e fatos econômicos e administrativos praticados por órgãos governamentais. Isso inclui a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de custos das organizações públicas.

A auditoria financeira é fundamental para garantir a credibilidade e confiança nessas informações. Trata-se de um processo sistemático que examina as demonstrações contábeis de um órgão ou entidade, visando expressar uma opinião sobre sua adequação, fidedignidade e conformidade com as normas contábeis aplicáveis.

Os resultados, embora baseados em uma amostra limitada, indicam que todos os servidores públicos que responderam ao questionário possuem formação superior na área de ciências sociais aplicadas, principalmente em administração, ciências contábeis e direito. Além disso, 70% dos respondentes têm cursos de pós-graduação nessas áreas, demonstrando uma qualificação relevante para as atividades de controle externo.

Em relação à percepção dos servidores sobre a implantação da auditoria financeira no TCE-MT, os dados revelam que a auditoria financeira não está formalmente regulamentada (31,8%) ou adequadamente estabelecida por atos normativos (40,9%). Além disso, 50,2% dos respondentes indicam a ausência de um manual de auditoria financeira, e os manuais existentes não tratam a matéria de forma suficiente (31,8%). Não há também previsão de auditoria financeira no plano bianual de fiscalização (50,0%).

A avaliação geral desta percepção resultou em uma pontuação de 4,55 em um máximo de 10 pontos, classificando o estágio de implantação da auditoria financeira como intermediário. Isso sinaliza que ainda há desafios significativos a serem superados e espaço para desenvolvimento no

processo de implementação e execução da auditoria financeira.

As principais limitações da pesquisa incluem a baixa representatividade da amostra, possivelmente decorrente do curto prazo disponibilizado para o preenchimento do questionário e da falta de disposição dos servidores para responderem, além da escassez de pesquisas sobre auditorias financeiras nos tribunais de contas brasileiros.

Para pesquisas futuras, recomenda-se ampliar este estudo para investigar o estágio de implementação da auditoria financeira em outros tribunais de contas brasileiros. Além disso, seria benéfica a realização de estudos sobre como as auditorias financeiras podem melhorar a qualidade das demonstrações contábeis e a transparência na gestão pública. Isso poderá contribuir significativamente para a evolução da prática de auditoria financeira no Brasil, promovendo uma governança mais eficaz e responsável.

## REFERÊNCIAS

ARAGÃO, A.; FERREIRA, M. Estratégias de Fortalecimento da Auditoria Financeira no TCU, **Revista de Administração Pública**, Brasília, v. 51, n. 3, p. 345-367, 2017.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução ATRICON n.º 12/2018**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon n.º 3303/2018 relacionadas à temática “Governança nos Tribunais de Contas”. Brasília: ATRICON, 2018. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atricon-no-122018/>. Acesso em: 14 nov. 2024.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. (2018). **Resolução ATRICON n.º 13/2018**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3304/2018 relacionadas à temática “Gestão de pessoas nos Tribunais de Contas”. Brasília: ATRICON, 2018. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atricon-no-132018/>. Acesso em: 14 nov. 2024.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Manual de Procedimentos do MMD-TC**, v. 2.0, de 27 de abril de 2024. Brasília: ATRICON, 2024. Disponível em: [https://qatc.atricon.org.br/ano\\_mmd\\_tc/mmd-tc-2024/](https://qatc.atricon.org.br/ano_mmd_tc/mmd-tc-2024/). Acesso em: 14 nov. 2024.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luiz Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edição 70, 2016

BIFANO, E. P.; FAJERSZTAJN, B. Reflexões sobre o tratamento tributário de ganhos de capital em transações de capital. In: PINTO, A. E.; SILVA, F. P; MURCIA, F. D.; VETTORI, G. G (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

BOWEN, G. A. Document analysis as a qualitative research method. In: **Qualitative Research Journal**, v. 9, n. 2, p. 27-40, 2009.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 ago. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 10 ago. 2024

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria TCU n.º 168, de 30 de junho de 2011. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT)**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-dotcu/>. Acesso em: 20 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório, voto e acórdão n.º 3.608/2014** – Plenário. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Brasília, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 14 ago. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Questionário iESGo 2024 - Environmental, Social and Governance**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2024. Disponível em: <https://iesgo.tcu.gov.br/>. Acesso em: 14 ago. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.601/2020**. Altera o inciso IX do Art. 4º da Resolução CFC n.º 1.328/2011, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público – NBC TASP. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tasp-auditoria-de-informacao-contabil-historica-aplicavel-ao-setor-publico/>. Acesso em: 06 mar. 2025.

COSTA, G. P. C.; DUTRA, T. A. G. L. Auditoria financeira na era do Big Data: novas possibilidades para avaliação e resposta a riscos em demonstrações financeiras do Governo Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 46, n. 131, p. 54-62, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/62>. Acesso em: 07 abr. 2024.

CRESWELL, J. W. **Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approach**. 4ª ed. Thousand Oaks, CA: Sage, 2014.

CUNHA, I. L. A auditoria contábil financeira e o julgamento das contas públicas. In: LIMA, L. H.; OLIVEIRA, W. de; CAMARGO, J. B. (Coord.). **Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo – estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, p. 249-280, 2018.

DUTRA, T. A. G. L.; CAVALCANTE, R. L. Auditoria financeira na apreciação das contas de Governo da República. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 43, n. 121, p. 62-75, 2012. Disponível em: [https://www.audtcu.org.br/images/artigos/2021/01/11012021/12\\_11\\_PB\\_artigo.PDF](https://www.audtcu.org.br/images/artigos/2021/01/11012021/12_11_PB_artigo.PDF). Acesso em: 14 nov. 2024.

DUTRA, T. A. G. L.; CHAMPOMIER, J.M. A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 46, n. 130, p.70-81, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/43>. Acesso em: 24 jul. 2023.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INTOSAI-P1. **Declaração de Lima**. Brasília, DF: Instituto Rui Barbosa, 1977. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/declaracao-de-lima/>. Acesso em: 3 out. 2024

INTOSAI. **ISSAI 200 – Normas Internacionais de Auditoria Financeira**. Viena: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/21/04/E8/3A/>

C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI\_200\_principios\_fundamentais\_auditoria\_financeira.pdf. Acesso em: 3 out. 2024

KAUFMANN, D.; KRAAY, A.; MASTRUZZI, M. Governance matters VIII: Aggregate and individual governance indicators, 1996-2008. **World Bank Policy Research Working Paper**, n. 4978, 2009.

KEANEY, J. K. **Estratégia de Fortalecimento da Auditoria Financeira no TCU**. 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 20 out. 2024.

LEITÃO, L.; DANTAS, M. **Auditoria no Setor Público**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MATO GROSSO. **Lei n.º 7.858**, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a reestruturação organizacional dos Cargos e Carreiras do Quadro Permanente e fixa o subsídio dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Cuiabá, MT: Assembleia Legislativa. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/norma-juridica/urn:lex:br;mato.grosso:estadual:lei.ordinaria:2002-12-19;7858>. Acesso em: 18 nov. 2024.

MATO GROSSO. **Lei n.º 9.383**, de 10 de junho de 2010. Altera dispositivo da Lei n.º 7.858, de 19 de dezembro de 2002 e dá outras providências. Cuiabá, MT: Assembleia Legislativa. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/norma-juridica/urn:lex:br;mato.grosso:estadual:lei.ordinaria:2010-06-10;9383>. Acesso em: 18 nov. 2024.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**: atualizado até a Emenda Regimental n.º 6/2023. Cuiabá, MT, 2021.

Disponível em: <https://jurisdicionado.tce.mt.gov.br/legislacao?categoria=10>. Acesso em: 16 nov. 2024.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. **Planejamento Estratégico de Longo Prazo: 2022-2027**. Cuiabá, MT: Publicontas, 2023. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/publicacao/gestao-do-tce-mt/2>. Acesso em: 16 nov. 2024.

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: an expanded sourcebook**. 2ª ed. Thousand Oaks, CA: Sage, 1944.

MIRANDA, G.; SILVA, J. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NBASP – NORMAS BRASILEIRA DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO. **NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Brasília: Instituto Rui Barbosa, 2022. Disponível em: <https://nasp.irbcontas.org.br/nasp/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>. Acesso em: 04 out. 2024.

NBASP – NORMAS BRASILEIRA DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO. **NBASP 20 – Transparência e Accountability**. Brasília: Instituto Rui Barbosa, 2022. Disponível em: <https://nasp.irbcontas.org.br/nasp/transparencia-e-accountability/>. Acesso em: 04 out. 2024.

OLIVEIRA, A. C.; DUTRA, T. A. G. L. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 46, n. 129, p. 38-

49, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/14/12/21>. Acesso em: 07 abr. 2024.

PATTON, M. Q. **Qualitative research and evaluation methods**. 3ª ed. Thousand Oaks, CA: Sage, 2002.

PEREIRA, J. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, H. G. A auditoria financeira nos tribunais de contas no contexto da convergência contábil internacional, **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 39, n.º 1, p. 36-64, 2021. Disponível em: <https://revista.tce.mg.gov.br/pagina/issue/view/2021-39-n1>. Acesso em: 16 nov. 2024.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SLOMSKI, V. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

# Enriquecimento ilícito: uma análise do ordenamento jurídico brasileiro em contraponto com tratados internacionais contra a corrupção

Illicit enrichment: an analysis of the Brazilian legal system in contrast to international treaties against corruption

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.977>

**Priscilla Damasceno Silveira<sup>1</sup>**

**Francisco Clayton Brito Júnior<sup>2</sup>**

## RESUMO

O presente artigo visa analisar as implicações legais dos atos que importem enriquecimento ilícito no ordenamento jurídico brasileiro, nos quais possuam apenas sanções civis previstas pela Lei n° 8.429/92. Averigua-se se estas penalidades se encontram em conformidade com as legislações internacionais das quais o Brasil é signatário, essencialmente em relação à Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, à Convenção Interamericana Contra a Corrupção e à Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, as quais preveem que os Estados Partes tipifiquem como delito, com sanções penais, portanto, os atos que importem enriquecimento ilícito. Dessa forma, verifica se estes atos são considerados espécies do gênero corrupção pelo ordenamento interno, assim como determina a legislação alienígena, inferindo-se pela mora legislativa do Estado brasileiro em relação a mandados internacionais de criminalização nesse caso. Essa análise foi feita a partir do entendimento de que as convenções que versam sobre a

---

1 Pós-graduada em direito penal e direito processual penal pela Faculdade Única. Pós-graduanda em direitos humanos pela CEI. Pós-graduanda em direito negocial e direito imobiliário pela Escola Brasileira de Direito (Ebradi). Graduada em Direito pela Faculdade de Ipatinga (Fadipa). Aprovada para delegada de Polícia Civil no estado do Amazonas. Defensora dos direitos humanos. Autora de livro e artigos. Professora de direitos humanos. Palestrante. Advogada. E-mail: priscillasilveiraadvocacia@gmail.com

2 Mestre em direito pelo Centro Universitário Christus. Pós-graduado em direito e processo do trabalho pela Universidade Anhanguera. Pós-graduado em controle externo pela Universidade Estadual Vale do Acaraú. Graduado em direito pelo Centro Universitário Farias Brito. Autor de livro e artigos. Consultor Técnico do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: claytonbritojr@hotmail.com

corrupção, protegem o “direito de viver em um ambiente livre de corrupção” e, por esse motivo, devem ser consideradas como Tratados Internacionais de Direitos Humanos, com *status* de supralegalidade, devendo as normas ordinárias estarem de acordo com aquelas para terem validade. Para tanto, os métodos de pesquisa utilizados, em abordagem qualitativa, foram o bibliográfico, o documental e o estudo de caso.

**Palavras-chave:** enriquecimento ilícito; corrupção; sanções civis; sanções penais.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the legal implications of acts that result in illicit enrichment in the Brazilian legal system, which only has civil sanctions provided for by Law no. 8.429/92. It investigates whether these penalties are in compliance with international legislation to which Brazil is part of, essentially in relation to the United Nations Convention Against Corruption, the Inter-American Convention Against Corruption and the Convention on Combating Corruption of Foreign Public Officials in International Commercial Transactions, which provide that States Party classify as an offense, with criminal sanctions, therefore, acts that result in illicit enrichment. In such a manner, it verifies whether these acts are considered a subdivision of the corruption category by the internal legal system, as determined by foreign legislation, inferring from the legislative delay of the Brazilian State in relation to international criminalization warrants in this case. This analysis was based on the observation that the Conventions that deal with corruption protect the “right to live in an environment free from corruption” and, for this reason, are considered as International Human Rights Treaties, with supralegal status, thus ordinary laws must comply with these to be valid. Furthermore, the research methodologies used, in a qualitative approach, were the bibliographical review, the documentary and the case study.

**Keywords:** illicit enrichment; corruption; civil sanctions; criminal sanctions.

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



Data de submissão: 17/06/2024

Data de aprovação: 20/09/2024

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

## 1 INTRODUÇÃO

A Lei n° 8.429/92, com redação dada pela Lei n° 14.230/2021, dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa de que trata o § 4° do art. 37 da Constituição da República, além de dar outras providências.

A Lei de Improbidade Administrativa apresenta como suas espécies, atualmente: a) os atos de improbidade administrativa que importam o enriquecimento ilícito (art. 9°); b) os atos de improbidade administrativa que causem prejuízo ao erário (art. 10); e c) os atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública (art. 11).

Traz, ainda, um rol de sanções civis aos atos praticados, em seu art. 12, *caput* e incisos, importando resumidamente: a) na perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio; b) na perda da função pública; c) na suspensão dos direitos políticos; d) no pagamento de multa civil; e) e na proibição de contratar com o poder público ou de receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente.

Em seu art. 11, § 1°, previsto na “Seção III – Dos Atos de Improbidade Administrativa que Atentem Contra os Princípios da Administração Pública”, cita a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (Convenção de Mérida), promulgada pelo Decreto n° 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

Infere-se que a lei buscou respaldo na referida legislação internacional, portanto, como base para a aplicação do dolo específico nessa espécie de improbidade administrativa, afirmando que somente ocorrerá quando for comprovado, na conduta funcional do agente público, o fim de obter proveito ou benefício indevido para si ou para outra pessoa ou entidade.

A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, a qual o Brasil ratificou, ademais, apresenta mandado internacional de criminalização em relação ao enriquecimento ilícito em seu art. 20 – Enriquecimento ilícito<sup>3</sup>, ou seja, determina que o Brasil tipifique crime tais atos como espécies do gênero corrupção. No mesmo sentido, apresenta-se a Convenção Interamericana Contra a Corrupção, em seu art. IX – Enriquecimento ilícito<sup>4</sup>, da qual também é signatário. Dessa forma, uma vez que não houve a observância dos respectivos mandados internacionais de criminalização pelo legislador brasileiro, não havendo, assim, legislação penal vigente nesse aspecto, encontra-se o Brasil em mora legislativa.

## 2 A IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA E A CORRUPÇÃO

No ordenamento jurídico brasileiro, a improbidade administrativa é uma prática ilícita realizada, de acordo com o art. 2º, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 8.429/92, “por agente público e àquele que, mesmo não sendo agente público, ocorra dolosamente para a prática do ato, sendo uma de suas espécies os atos que importem enriquecimento ilícito”.

Segundo Justen Filho (2021, p.12), ao comentar a reforma da Lei de Improbidade Administrativa, afirma que:

A improbidade ocorre quando o titular de uma função estatal, atuando de modo isolado ou em acordo com sujeito privado, viola o fim inerente à sua posição, visando ou não obter vantagem patrimonial indevida, independentemente de acarretar dano ao erário (Justen Filho, 2021, p. 12).

---

3 Artigo 20 - Enriquecimento ilícito. Com sujeição a sua constituição e aos princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, cada Estado Parte considerará a possibilidade de adotar as medidas legislativas e de outras índoles que sejam necessárias para qualificar como delito, quando cometido intencionalmente, o enriquecimento ilícito, ou seja, o incremento significativo do patrimônio de um funcionário público relativos aos seus ingressos legítimos que não podem ser razoavelmente justificados por ele.

4 Artigo IX - Enriquecimento ilícito. Sem prejuízo de sua Constituição e dos princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, os Estados Partes que ainda não o tenham feito adotarão as medidas necessárias para tipificar como delito em sua legislação o aumento do patrimônio de um funcionário público que exceda de modo significativo sua renda legítima durante o exercício de suas funções e que não possa justificar razoavelmente. Entre os Estados Partes que tenham tipificado o delito de enriquecimento ilícito, este será considerado um ato de corrupção para os propósitos desta Convenção [...].

Ademais, na definição de Araújo (2023, p.25),

A improbidade administrativa não é crime. Não se trata de um ilícito penal, mas de uma conduta que revela um ilícito cível e político. Ímproba não é qualquer conduta imoral. E a necessidade de não se vulgarizar a compreensão do que é improbidade administrativa recomenda o seu enquadramento como uma imoralidade de gravidade elevada, uma imoralidade juridicamente qualificada (Araújo, 2023, p. 25).

Bezerra Filho (2023, p.24), sob outro aspecto, ressalta que “a legalidade do ato está condicionada à sua comunhão com a moralidade, sem a qual incorre em ilegalidade”. O autor pondera ainda que:

Merece registro o fato da atuação dos Tribunais de Contas e do Ministério Público quanto à apuração de atos de improbidade em prol da moralidade administrativa e da defesa do patrimônio público, mas se sabe que o esforço que o Ministério Público tem desenvolvido com a finalidade de recompor o patrimônio público e moralizar a administração, lamentavelmente, tem enfrentado óbice no âmbito do Poder Judiciário por sua morosidade judicante aliada ao formalismo processual e à falta de priorização na tramitação de feitos desta natureza (Bezerra Filho, 2023, p. 24).

Por sua vez, Huntington (1975, p. 72) aduz que a corrupção *latu sensu* diz respeito ao “comportamento de autoridades públicas que se desviam das normas aceitas, a fim de servir a interesses particulares”.

Em sentido estrito, Ferreira Filho (1991, p. 2) interpreta que a corrupção se refere à “conduta de autoridade que exerce o poder de modo indevido, em benefício de interesse privado, em troca de uma retribuição de ordem material”.

No Brasil, o termo corrupção, que se encontra previsto essencialmente no Código Penal, é utilizado para designar o mau uso da função pública com o objetivo de obter uma vantagem ilícita, com exemplos no art. 317 – Corrupção Passiva; no art. 333 – Corrupção Ativa; e no art.337-B – Corrupção Ativa em Transação Comercial Internacional.

Nesse sentido, Masson (2014, p.1139) afirma que:

Tutela-se a Administração Pública, especialmente no tocante à probidade dos agentes públicos, os quais são impedidos de solicitar ou receber, no desempenho de suas funções, qualquer tipo de vantagem indevida (Masson, 2014, p. 1139).

Tais condutas envolvem a figura do funcionário público que, conforme o art. 327, *caput* e § 1º do Código Penal, são considerados como aqueles que, embora transitoriamente sem remuneração, exercem cargo, emprego ou função pública, equiparando-se àqueles os que o exercem em entidade paraestatal e a quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da administração pública.

Insta salientar a interpretação feita por Soares de Sá (2020, p.1) correlacionando a improbidade administrativa e a corrupção, a qual afirmou que, no contexto da promulgação da Constituição da República em 1988,

a improbidade administrativa surgiu como um modelo vinculado ao direito administrativo possuindo como centro o princípio da moralidade, tendo o art. 37, §4º, elencado as sanções em caso da prática de atos enumerados como ímprobos, no intuito de atender aos anseios da sociedade como forma de combate à corrupção, bem como aos eventuais abusos praticados pelos agentes públicos e preservar a probidade administrativa (Soares de Sá, 2020, p.1).

Percebe-se, portanto, que a corrupção se encontra afeta ao direito penal, com sanções penais, ao contrário da improbidade administrativa, em que as sanções são civis. É importante explicar que uma sanção não se sobrepõe e, em regra, não anula a outra, em razão da independência das instâncias, prevista hodiernamente no art. 935, do Código Civil; no art. 67, do Código de Processo Penal; no art. 125, da Lei nº 8.112/1990; e pela interpretação sistemática da Lei nº 8.429/1992.

Dessa forma, a Lei de Improbidade Administrativa, em seu art. 12, *caput*, prevê a aplicabilidade de suas penalidades de forma autônoma nos âmbitos penais, civis e administrativos, independentemente da aprovação ou rejeição de contas pelo órgão de controle interno ou pelo Tribunal ou Conselho de Contas, de acordo com o previsto no inciso II do art. 21.

### **3 AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS DE COMBATE À CORRUPÇÃO**

Na esfera da Organização das Nações Unidas (ONU), o Brasil é signatário da Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção (Decreto nº 5.687/2006); na esfera da Organização dos Estados Americanos (OEA), o Brasil é signatário da Convenção Interamericana Contra a Corrupção (Decreto 4.410/2002); e na esfera da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil é signatário da Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais (Decreto nº 3.678/2000).

A Convenção da ONU foi criada considerando-se como preocupações contidas no seu Preâmbulo, dentre outras, a gravidade dos problemas e as ameaças decorrentes da corrupção para a estabilidade e a segurança das sociedades; e os casos de corrupção que penetram em diversos setores da sociedade, os quais podem comprometer uma proporção importante dos recursos dos Estados e que ameaçam a estabilidade política e o seu desenvolvimento sustentável.

Um dos seus principais objetivos é promover e fortalecer as medidas para prevenir e combater mais eficaz e eficientemente a corrupção, dentre elas mandados internacionais de criminalização de condutas ilícitas envolvendo funcionários públicos, que assim são definidos como: a) toda pessoa que ocupe um cargo legislativo, executivo, administrativo ou judicial de um Estado Parte, já designado ou empossado, permanente ou temporário, remunerado ou honorário, seja qual for o tempo dessa pessoa

no cargo; b) toda pessoa que desempenhe uma função pública, inclusive em um organismo público ou numa empresa pública, ou que preste um serviço público, segundo definido na legislação interna do Estado Parte e se aplique na esfera pertinente do ordenamento jurídico desse Estado Parte; e c) toda pessoa definida como funcionário público na legislação interna de um Estado Parte.

Percebe-se que a definição de funcionário público é ampla, tanto que a Lei de Improbidade Administrativa prevê a sua própria para fins de improbidade administrativa, da mesma forma que o Código Penal prevê a sua própria para fins penais, sendo a Convenção da ONU a mais abrangente.

A Convenção da OEA prevê como um de seus propósitos, em seu Artigo II – Propósito, parágrafo 1, a promoção e o fortalecimento do desenvolvimento, por cada um dos Estados Partes, dos mecanismos necessários para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção.

Para tanto, em seu Artigo I - Definições, determina como funcionário público, funcionário de governo ou servidor público, qualquer funcionário ou empregado de um Estado ou de suas entidades, inclusive os que tenham sido selecionados, nomeados ou eleitos para desempenhar atividades ou funções em nome do Estado ou a serviço do Estado em qualquer de seus níveis hierárquicos.

As principais razões para a sua criação, que nos interessam no presente artigo, encontram-se previstas em seu preâmbulo, quais sejam: a) a democracia representativa exige o combate a toda forma de corrupção no exercício das funções públicas e aos atos de corrupção especificamente vinculados a seu exercício; b) o combate à corrupção reforça as instituições democráticas e evita distorções na economia, vícios na gestão pública e deterioração da moral social; e c) para combater a corrupção, é responsabilidade dos Estados erradicar a impunidade e envidar todos os esforços para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção no exercício das funções públicas e nos atos de corrupção especificamente vinculados a seu exercício.

Já a convenção da OCDE aborda a imediata criminalização de atos de corrupção de funcionários públicos estrangeiros ligados a transações comerciais internacionais, de forma efetiva e coordenada, conforme previsto em seu preâmbulo.

A respectiva convenção vai além da criminalização de ações e omissões do funcionário público brasileiro, pois visa à criminalização do funcionário público estrangeiro e a responsabilização não criminal de pessoas jurídicas pela corrupção, conforme o preconizado em seu artigo 2 – Responsabilidade de Pessoas Jurídicas.<sup>5</sup> Ademais, em seu artigo 10 – Extradicação,<sup>6</sup> conclui-se que a corrupção praticada por funcionário público estrangeiro deve ser um delito passível de extradicação. Outrossim, apresenta expressamente, em seu artigo 3 – Sanções,<sup>7</sup> sanções cabíveis aos atos dos funcionários públicos estrangeiros, afirmando que deverá haver punição com penas criminais efetivas, proporcionais e dissuasivas. De acordo com o artigo 1 – O Delito de Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros, parágrafo 4, alínea a), funcionário público estrangeiro significa qualquer pessoa responsável por cargo legislativo, administrativo ou jurídico de um país estrangeiro, seja ela nomeada ou eleita; qualquer pessoa que exerça função pública para um país estrangeiro, inclusive para representação ou empresa pública; e qualquer funcionário ou representante de organização pública internacional.

5 Artigo 2. Responsabilidade de Pessoas Jurídicas. Cada Parte deverá tomar todas as medidas necessárias ao estabelecimento das responsabilidades de pessoas jurídicas pela corrupção de funcionário público estrangeiro, de acordo com seus princípios jurídicos.

6 Artigo 10. Extradicação. 1. A corrupção de um funcionário público estrangeiro deverá ser considerada um delito passível de extradicação, segundo as leis das Partes e os tratados de extradicação celebrados entre elas [...].

7 Artigo 3. Sanções. 1. A corrupção de um funcionário público estrangeiro deverá ser punível com penas criminais efetivas, proporcionais e dissuasivas. A extensão das penas deverá ser comparável àquela aplicada à corrupção do próprio funcionário público da Parte e, em caso de pessoas físicas, deverá incluir a privação da liberdade por período suficiente a permitir a efetiva assistência jurídica recíproca e a extradicação; 2. Caso a responsabilidade criminal, sob o sistema jurídico da Parte, não se aplique a pessoas jurídicas, a Parte deverá assegurar que as pessoas jurídicas estarão sujeitas a sanções não-criminais efetivas, proporcionais e dissuasivas contra a corrupção de funcionário público estrangeiro, inclusive sanções financeiras; 3. Cada Parte deverá tomar todas as medidas necessárias a garantir que o suborno e o produto da corrupção de um funcionário público estrangeiro, ou o valor dos bens correspondentes a tal produto, estejam sujeitos a retenção e confisco ou que sanções financeiras de efeito equivalente sejam aplicáveis; 4. Cada Parte deverá considerar a imposição de sanções civis ou administrativas adicionais à pessoa sobre a qual recaiam sanções por corrupção de funcionário público estrangeiro (grifo nosso).

Conforme o previsto no parágrafo 1 do Artigo 1 – O Delito de Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros (Decreto nº 3.678, 2000),

1. Cada Parte deverá tomar todas as medidas necessárias ao estabelecimento de que, segundo suas leis, é delito criminal qualquer pessoa intencionalmente oferecer, prometer ou dar qualquer vantagem pecuniária indevida ou de outra natureza, seja diretamente ou por intermediários, a um funcionário público estrangeiro, para esse funcionário ou para terceiros, causando a ação ou a omissão do funcionário no desempenho de suas funções oficiais, com a finalidade de realizar ou dificultar transações ou obter outra vantagem ilícita na condução de negócios internacionais (Decreto nº 3.678, 2000).

No ordenamento jurídico interno, de acordo com a Lei nº 8.429/92, em seu art. 1º, o sistema de responsabilização por atos de improbidade administrativa tutelar a probidade na organização do Estado e no exercício de suas funções, como forma de assegurar a integridade do patrimônio público e social.

Ocorre que nenhum tratado internacional aborda o “direito de viver em um ambiente livre de corrupção” como um direito humano, o que abre margem para argumentos no sentido de que Convenções que tratam sobre a corrupção não são consideradas Tratados Internacionais de Direitos Humanos.

De acordo com Kant, a corrupção é “inerente à natureza humana, razão pela qual nenhum direito universal poderia impedir a sua ocorrência” (Kant, 1959). Furtado afirma que se trata de “um mal necessário para que o governo e as economias funcionem de modo mais eficiente” (Furtado, 2015). Já Almeida aduz que até mesmo “diferentes graus de corrupção podem ser tolerados como fenômenos transitórios ou culturais de diferentes regiões ou países” (Almeida, 2017).

Entretanto, esses argumentos vêm perdendo força, tanto por posicionamentos doutrinários contemporâneos quanto por interpretações e julgamentos atuais de Tribunais. Murray e Andrew entendem que o “direito de viver em um ambiente livre de corrupção deve ser considerado um direito humano, pois quando os agentes públicos se corrompem, eles dei-

xam de agir como intermediários neutros e, conseqüentemente, o Estado deixa de exercer a sua função original e precípua de ser uma parte neutra para que as pessoas não ajam em razão de seus próprios interesses e invadam a liberdade alheia” (Murray; Spalding, 2015).

Além disso, os autores afirmam que “a elevação de *status* colocaria as leis de combate à corrupção à frente de outras leis” (Murray; Spalding, 2015). Traduz-se no sentido de que, no ordenamento jurídico brasileiro, as Convenções contra a corrupção não teriam *status* de lei ordinária, mas sim de suprallegalidade, em posição hierárquica acima daquelas, portanto.

Em seqüência, os mesmos autores justificam no sentido de que “a elevação da liberdade de corrupção à condição de direito humano fragilizaria a justificativa de posicionamentos que descartam as iniciativas contra a corrupção por se tratarem de um fenômeno cultural” (Murray; Spalding, 2015). Por fim, alegam que é “absolutamente impossível implementar outros direitos humanos fundamentais, como os direitos à saúde e à educação, sem também tratar da corrupção” (Murray; Spalding, 2015).

Nesse sentido, a Comissão Interamericana de Direitos Humanos (CIDH) publicou a Resolução nº 01/17 sobre os “Direitos Humanos e a Luta Contra a Impunidade e a Corrupção”, na qual enfatizou a “ligação inequívoca entre a luta contra a corrupção e o exercício e desfrute dos direitos humanos” (CIDH, 2017).

Ademais, a CIDH editou a Resolução nº 01/18 sobre a “Corrupção e Direitos Humanos”, na qual a Comissão considera que a “corrupção é um fenômeno complexo que afeta os direitos humanos em sua integralidade – civis, políticos, econômicos, sociais, culturais e ambientais – assim como o direito ao desenvolvimento; que enfraquece a governabilidade e as instituições democráticas, fomenta a impunidade, mina o Estado de Direito e exacerba a desigualdade (CIDH, 2018). Na ocasião, destacou alguns eixos fundamentais e formulou recomendações para que os Estados lidem com o fenômeno da corrupção a partir de uma abordagem de direitos humanos (CIDH, 2018).

Verifica-se, portanto, que é válido destacar o desenvolvimento estatal numa perspectiva voltada ao ser humano. Sob esse viés, Brito Júnior (2022, p.9) afirma que:

a pessoa é sujeito central do desenvolvimento. Não sendo possível conceber a ideia de um Estado desenvolvido enquanto expressiva parcela da população vive em condições miseráveis e privada de capacidades elementares. Desse modo, o processo de desenvolvimento de um Estado, que é bastante complexo e não pode se resumir a simples índices de desenvolvimento, deve ter o foco no seu povo (Brito Júnior, 2022, p. 9).

A Corte Interamericana de Direitos Humanos (Corte IDH) também reconheceu a violação direta a direitos humanos a partir da prática de atos de corrupção no caso *Ramírez Escobar e Outros vs. Guatemala*, julgado em 9 de março de 2018. Na decisão, a Corte IDH (2018. p. 173-174) destacou:

as consequências negativas da corrupção e os obstáculos que representam para o gozo e desfrute efetivo dos direitos humanos, bem como o fato de que a corrupção de autoridades públicas ou prestadores privados de serviços públicos afeta de uma forma especial grupos vulneráveis (Corte IDH, 2018. p. 173-174).

Além disso, a Corte IDH (2018. p. 173-174) afirmou, ainda, que:

a corrupção não afeta apenas os direitos das pessoas físicas individualmente afetadas, senão que repercute negativamente em toda a sociedade, na medida em que fragiliza a confiança da população no governo e, com o tempo, na ordem democrática e no estado de direito. A Corte lembra que os Estados devem adotar as medidas para prevenir, punir e erradicar eficaz e eficientemente a corrupção (Corte IDH, 2018, p. 173-174).

Dessa forma, considerando-se os posicionamentos apresentados, pode-se concluir que as Convenções da ONU, da OEA e da OCDE que versam sobre o combate à corrupção deveriam ser consideradas como Tratados Internacionais de Direitos Humanos, possuindo, assim, *status* de su-

pralegalidade no ordenamento jurídico brasileiro, pois aprovadas por voto da maioria simples no Congresso Nacional.

Essa classificação decorre de interpretações da Constituição da República de 1988 em conjunto com a decisão do Supremo Tribunal Federal. Em regra, uma Convenção Internacional que não versa sobre direitos humanos possui *status* de lei ordinária quando internalizada. Entretanto, se se tratar de um Tratado Internacional de Direitos Humanos, em regra, o seu *status* normativo, quando adentra no ordenamento jurídico, é o de supralegalidade. Ou seja, encontra-se abaixo da Constituição e acima das leis ordinárias, devendo estas estarem em conformidade com aquelas para terem validade. Para tanto, a sua aprovação deve ocorrer por maioria simples na Câmara e no Senado (STF, Recurso Extraordinário nº 466.343/SP).

Ademais, excepcionalmente, há a possibilidade de um Tratado Internacional de Direitos Humanos ter *status* de emenda constitucional, quando for aprovado por três quintos dos membros da Câmara e do Senado, em dois turnos de votação (art. 5º, §3º, da CRFB/88).

Portanto, conclui-se que a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, a Convenção Interamericana Contra a Corrupção e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais deveriam ser consideradas como Tratados Internacionais de Direitos Humanos no ordenamento jurídico brasileiro e terem *status* de supralegalidade, devendo, assim, as normas ordinárias estarem em conformidade com aquelas e, por isso, estarem vinculadas a tipificar o enriquecimento ilícito como um crime do gênero corrupção.

#### **4 O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO COMO ESPÉCIE DO GÊNERO CORRUPÇÃO**

Apesar de o ordenamento interno não ter tipificado o enriquecimento ilícito como uma espécie de delito do gênero corrupção, não possuindo, assim, sanções penais para tanto, a Convenção das Nações Unidas Contra

a Corrupção, a Convenção Interamericana Contra a Corrupção e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais assim o fizeram.

Primeiramente, as próprias nomeações dadas às respectivas Convenções indicam que o seu conteúdo, primordialmente, trata-se de medidas a serem implementadas pelos Estados Partes no combate à corrupção, ou seja, os seus mandados internacionais de criminalização tratam de espécies do gênero corrupção.

A Convenção da ONU, em seu Capítulo III – Penalização e Aplicação da Lei, aborda, no art. 20 – Enriquecimento Ilícito, que cada Estado Parte considerará a possibilidade de adotar as medidas legislativas e de outras índoles que sejam necessárias para qualificar como delito, quando cometido intencionalmente, o enriquecimento ilícito, ou seja, o incremento significativo do patrimônio de um funcionário público relativos aos seus ingressos legítimos que não podem ser razoavelmente justificados por ele.

A Convenção da OEA, em seu Artigo IX – Enriquecimento ilícito, afirma que entre os Estados Partes que tenham tipificado o delito de enriquecimento ilícito, este será considerado um ato de corrupção para os propósitos desta Convenção.

Já a Convenção da OCDE, em seu Artigo 1 – O Delito de Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros, parágrafo 1, preconiza que é delito criminal qualquer pessoa intencionalmente oferecer, prometer ou dar qualquer vantagem pecuniária indevida ou de outra natureza, seja diretamente ou por intermediários, a um funcionário público estrangeiro, para esse funcionário ou para terceiros, causando a ação ou a omissão do funcionário no desempenho de suas funções oficiais, com a finalidade de realizar ou dificultar transações ou obter outra vantagem ilícita na condução de negócios internacionais.

Portanto, pode-se concluir que aos atos que causem enriquecimento ilícito, espécie do gênero improbidade administrativa em âmbito nacional, são considerados, pelas legislações internacionais apresentadas, como es-

pécie do gênero corrupção, devendo os Estados Partes tipificá-los como crimes e determinar as respectivas sanções de natureza penal.

## 5 O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO E A SUPRESSÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais são aqueles considerados protetivos, no sentido de limitar o poder estatal em face de eventuais abusos, e essenciais à dignidade da pessoa humana, a partir de prestações estatais para a garantia de uma existência mínima, constantes na Constituição da República Federativa do Brasil em seu Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, entre os arts. 5º a 17. Ademais, são “primordialmente constitutivos para um Estado constitucional democrático e representam o verdadeiro núcleo de uma ordem liberal-democrática” (Carvelli; Scholl, 2011, p. 168).

No entanto, no julgamento da ADI 939-7/DF (STF, 1994), o Supremo Tribunal Federal, corroborando a doutrina mais atualizada, conforme menciona Lenza (2018), manifestou-se no sentido de que os direitos e deveres individuais e coletivos não se restringem ao art. 5º da Constituição da República, uma vez que podem ser encontrados ao longo do texto constitucional, de forma expressa ou decorrente do regime e dos princípios adotados pela Constituição, ou ainda, decorrentes dos tratados e convenções internacionais de que o Brasil seja signatário.<sup>8</sup> Carvelli e Scholl (2011, p. 168) ainda esclarecem que:

Os direitos fundamentais delimitam as áreas nas quais o poder estatal não deve intervir e representam, ao mesmo tempo, os fundamentos da comunidade. Eles são a expressão e a garantia tanto da liberdade política quanto da liberdade pessoal. Os direitos fundamentais munem o indivíduo da garantia de organização e gerência de sua própria vida, abrindo-lhe a possibilidade de participar da vida política da comunidade. Assim, entre

<sup>8</sup> CFRB/88. Art. 5º, § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

os direitos fundamentais e a ideia de liberdade democrática desenvolveu-se uma relação simbiótica, da qual o rompimento conduziria ao abandono do Estado constitucional democrático (Carvelli; Scholl, 2011, p. 168).

É importante mencionar que o enriquecimento ilícito deve ser abordado no âmbito penal, pois pode vir a trazer prejuízos aos direitos fundamentais, tendo em vista que a ação ou a omissão perpetrada pelo agente público decreta o interesse público.

Tal conclusão tem respaldo em pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas e pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), sustentada pelo Procurador-Geral da República durante o julgamento do RE nº 593.727/MG (STF, 2015), na qual se constatou que os desvios de recursos públicos no Brasil podem chegar a R\$ 85 bilhões de reais por ano (Lessa, 2013), havendo potencial de culminar diretamente na supressão da concretização dos direitos fundamentais através de políticas públicas, como em relação aos direitos à educação e à saúde.

De acordo com Mazzuolli e Andrade (2023, p.3):

A magnitude do fenômeno da corrupção, especialmente nos países em desenvolvimento, desencadeia consequências negativas para o sistema democrático, o Estado de Direito e os direitos humanos. Esse estado de coisas exige esforços proporcionais à gravidade do problema. Para isso, é necessário que a sociedade civil, os movimentos sociais e toda a população demandem e exijam transformações para erradicar a corrupção. Também se exige uma liderança política que impulse essas mudanças de forma efetiva. Nessa ordem de ideias, torna-se imperativa a inserção das normas anticorrupção sobre uma base conceitual mais robusta, com o reconhecimento da liberdade de corrupção como um direito humano universal, fundamental e inalienável (Mazzuolli; Andrade, 2023, p.3).

No sentido de que a corrupção é relevante e contribui para um “repensar” da gestão pública, Simão (2024) afirma que:

Partindo-se dessa premissa, de que o combate à corrupção é política pública, deve-se pensar em instrumentos de planejamento, execução e controle que enderecem esse problema. É de se reconhecer os avanços alcançados pelo país, não só pelo aprimoramento legislativo e dos instrumentos de controle, mas também pela excelência da atuação de órgãos como a Controladoria-Geral da União, por exemplo (Simão, 2024).

## 6 MANDADOS INTERNACIONAIS DE CRIMINALIZAÇÃO DOS ATOS DE CORRUPÇÃO

As normas internacionais são marcos regulatórios relevantes na consagração do combate à corrupção, devendo as normas ordinárias estarem de acordo com aquelas para terem validade. Para tanto, o Poder Legislativo Federal, no exercício de sua função típica de legislar, precisa observar os mandados internacionais de criminalização, sob pena de incorrer em mora legislativa.

A Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, em seu Capítulo III – Penalização e Aplicação da Lei, artigo 20 – Enriquecimento Ilícito,<sup>9</sup> apresenta como mandado internacional de criminalização o enriquecimento ilícito, ou seja, o incremento significativo do patrimônio de um funcionário público relativos aos seus ingressos legítimos que não podem ser razoavelmente justificados por ele, quando cometido de forma intencional. Nesse mesmo sentido, a Convenção Interamericana Contra a Corrupção prevê, em seu artigo IX – Enriquecimento Ilícito,<sup>10</sup> que sem prejuízo de sua Constituição e dos princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, os Estados Partes que ainda não o tenham feito adota-

<sup>9</sup> **Capítulo III - Penalização e aplicação da lei.** Artigo 20 - Enriquecimento ilícito. Com sujeição a sua constituição e aos princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, cada Estado Parte considerará a possibilidade de adotar as medidas legislativas e de outras índoles que sejam necessárias para qualificar como delito, quando cometido intencionalmente, o enriquecimento ilícito, ou seja, o incremento significativo do patrimônio de um funcionário público relativos aos seus ingressos legítimos que não podem ser razoavelmente justificados por ele (grifo nosso).

<sup>10</sup> Artigo IX - Enriquecimento ilícito. Sem prejuízo de sua Constituição e dos princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, os Estados Partes que ainda não o tenham feito adotarão as medidas necessárias para tipificar como delito em sua legislação o aumento do patrimônio de um funcionário público que exceda de modo significativo sua renda legítima durante o exercício de suas funções e que não possa justificar razoavelmente. Entre os Estados Partes que tenham tipificado o delito de enriquecimento ilícito, este será considerado um ato de corrupção para os propósitos desta Convenção [...].

rão as medidas necessárias para tipificar como crime em sua legislação o aumento do patrimônio de um funcionário público que exceda de modo significativo sua renda legítima durante o exercício de suas funções e que não possa justificar razoavelmente, assim como preconizado em seu artigo X – Notificação.<sup>11</sup> Considerando-se que o enriquecimento ilícito, para os fins da Convenção, é considerado uma espécie do gênero corrupção, e que no Brasil este já se encontra tipificado penalmente, pode-se entender que o enriquecimento ilícito também deveria ser crime na legislação brasileira.

Também, a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais prevê, em seu artigo 3 – Sanções, parágrafo 1, que a corrupção de um funcionário público estrangeiro deverá ser punível com penas efetivas, proporcionais e dissuasivas.<sup>12</sup> A legislação brasileira, no art. 9º da Lei de Improbidade Administrativa, constitui o ato de improbidade administrativa importando em enriquecimento ilícito auferir, mediante a prática de ato doloso, qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, de mandato, de função, de emprego ou de atividade nas entidades referidas no art. 1º<sup>13</sup> desta Lei, apresentando um rol de condutas proibidas. A partir da análise de ambas as Convenções e da legislação nacional, conclui-se que os mandados internacionais de criminalização dizem respeito apenas a uma

11 Artigo X - Notificação. Quando um Estado Parte adotar a legislação a que se refere o parágrafo 1 dos artigos VIII e IX, notificará o Secretário-Geral da Organização dos Estados Americanos, que, por sua vez, notificará os demais Estados Partes. **Os delitos de suborno transnacional e de enriquecimento ilícito, no que se refere a este Estado Parte, serão considerados atos de corrupção para os propósitos desta Convenção a partir de 30 dias, contados da data da referida notificação** (grifo nosso).

12 Artigo 3 - Sanções. 1. **A corrupção de um funcionário público estrangeiro deverá ser punível com penas criminais efetivas, proporcionais e dissuasivas.** A extensão das penas deverá ser comparável àquela aplicada à corrupção do próprio funcionário público da Parte e, em caso de pessoas físicas, deverá incluir a privação da liberdade por período suficiente a permitir a efetiva assistência jurídica recíproca e a extradição (grifo nosso).

13 § 5º Os atos de improbidade violam a probidade na organização do Estado e no exercício de suas funções e a integridade do patrimônio público e social dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como da administração direta e indireta, no âmbito da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021); § 6º Estão sujeitos às sanções desta Lei os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade privada que receba subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de entes públicos ou governamentais, previstos no § 5º deste artigo (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021); § 7º Independentemente de integrar a administração indireta, estão sujeitos às sanções desta Lei os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade privada para cuja criação ou custeio, o erário haja concorrido ou concorra no seu patrimônio ou receita atual, limitado o ressarcimento de prejuízos, nesse caso, à repercussão do ilícito sobre a contribuição dos cofres públicos (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021).

das três espécies de improbidade administrativa, conforme previsto no ordenamento jurídico brasileiro: o enriquecimento ilícito.

Dessa forma, verifica-se que a criminalização não atinge os atos que causem danos ao erário ou que ferem os princípios da administração pública. Pode-se inferir, ainda, que apenas os atos que causem enriquecimento ilícito são considerados espécies do gênero corrupção pelas normas internacionais das quais o Brasil é signatário.

A verdade é que o legislador interno deve observar os mandados das respectivas Convenções de acordo com o princípio da legalidade, pois para que uma conduta seja considerada crime, deve estar prevista em legislação ordinária. Sendo assim, os Estados Partes devem observar os mandados da legislação internacional, porém têm a liberdade de determinar especificamente as condutas que serão consideradas criminosas, utilizando as Convenções de base para tanto.

No entanto, o Brasil não se encontra em mora legislativa em relação a diversos outros atos que constam nos mandados internacionais de criminalização apresentados nas respectivas Convenções contra a corrupção. Apesar de não constarem em legislação específica, apresentam-se principalmente no Código Penal. Abaixo, seguem exemplos previstos na Convenção da ONU em contraponto com o Código Penal Brasileiro.

Exemplos: a) o suborno de funcionários públicos nacionais (art. 15 da Convenção da ONU) é correspondente das corrupções ativa e passiva (arts. 333 e 317 do CP); b) o suborno de funcionários públicos e de funcionários de organizações internacionais públicas (art. 16 da Convenção da ONU) é correspondente da corrupção ativa em transação funcional internacional e do tráfico de influência em organização comercial internacional (arts. 337-B e 337-C do CP); c) a malversação ou peculato, apropriação indébita ou outras formas de desvio de bens por um funcionário público (art. 17 da Convenção da ONU) é correspondente da apropriação indébita, do peculato e da malversação (arts. 312 e 313 do CP); d) o tráfico de influências (art. 18 da Convenção da ONU) é correspondente do tráfico de

influência previsto no art. 332 do CP; e, e) o abuso de funções (art. 19 da Convenção da ONU é correspondente ao da prevaricação e da corrupção passiva, arts. 319 e 317 do CP).

Ocorre que, apesar de haver tipificações nacionais das condutas previstas nos mandados internacionais de criminalização, percebe-se que a maioria não é considerada espécie do gênero corrupção pelo direito interno, pois são tratadas como espécies do gênero “Crimes Contra a Administração Pública”, de acordo com previsão no Título XI do Código Penal.

A partir dos argumentos apresentados, considerando-se que a Convenção da ONU, da OEA e da OCDE Contra a Corrupção possuem *status* de supralegalidade, uma vez que não há no Brasil uma tipificação penal para tal conduta, esse se encontra em moralidade legislativa por não estar de acordo com o que determinam as Convenções. Assim, para se adequar aos contornos da legislação internacional, o Brasil teria que editar uma norma penal para os atos que importam enriquecimento ilícito.

Insta salientar que a Câmara dos Deputados apresentou, em 2 de junho de 2005, o Projeto de Lei 5.363<sup>14</sup>, que tem como principal objetivo incluir os art. 312-A e alterar o art. 327, no Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de setembro de 1940, Código Penal Brasileiro, incluindo o tipo penal do enriquecimento ilícito.

Encontram-se apensados quinze Projetos de Lei (PL) àquele,<sup>15</sup> todos com o intuito de tornarem crime o enriquecimento ilícito, quais sejam: PL 21/2011, PL 315/2015, PL 1492/2015, PL 2025/2015, PL 2811/2015, PL 3294/2015, PL 3389/2015, PL 3925/2015, PL 3989/2015, PL 7146/2017, PL 8151/2017, PL 9594/2018, PL 10171/2018 (1),<sup>16</sup> PL 82/2019 e PL 493/2019.

Uma vez que tais projetos de leis foram apensados ao de nº 5.363, por se tratarem de assuntos iguais ou semelhantes, suas tramitações ocor-

14 Art 312-A. Possuir ou adquirir bens ou valores, o funcionário público, incompatível com a renda declarada anual, ou que não possam ser razoavelmente justificados por ele. Pena: reclusão de 2 a 12 anos e multa. Art. 327- Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego, função pública ou mandato eletivo.

15 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=288051#:~:text=PL%205363%2F2005%20Inteiro%20teor,Projeto%20de%20Lei&text=Inclui%20os%20art,-tipo%20penal%20do%20enriquecimento%20il%C3%ADcito>. Acesso em: 12 maio 2024.

16 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2174004>. Acesso em: 12 maio 2024.

rem conjuntamente. Dessa forma, já houve parecer pela constitucionalidade, juridicidade, técnica legislativa e, no mérito, pela sua aprovação por parte da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara dos Deputados.<sup>17</sup>

A última atuação legislativa ocorreu em 2019, na qual a Mesa Diretora da respectiva Casa Legislativa determinou que o Projeto de Lei fosse submetido ao regime de tramitação ordinário, proposição esta que se encontra sujeita à deliberação do Plenário.<sup>18</sup>

Tendo em vista que é papel do Poder Legislativo Federal legislar de acordo com os mandados internacionais de criminalização previstos nos Tratados Internacionais dos quais o Brasil é signatário, apesar de haver Projetos de Lei em tramitação no Congresso Nacional acerca da criminalização do enriquecimento ilícito, enquanto nenhum for aprovado e se tornar uma lei vigente, o legislador brasileiro encontrar-se-á em mora legislativa internacional.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No ordenamento jurídico brasileiro, o enriquecimento ilícito se trata de uma espécie do gênero improbidade administrativa, previsto na Lei nº 8.429/92, constando apenas sanções civis para a prática das condutas elencadas na respectiva legislação interna.

Entretanto, a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, a Convenção Interamericana contra a Corrupção e a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, das quais o Brasil é signatário, possuem mandados internacionais de criminalização para que os Estados Partes tornem crime, portanto, com sanções penais, os atos de enriquecimento ilícito, além de considerá-los como espécies do gênero corrupção.

17 Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=482305](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=482305). Acesso em: 12 maio 2024.

18 Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1718447&filename=Ultimo%20Despacho%20-%20PL%205363/2005](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1718447&filename=Ultimo%20Despacho%20-%20PL%205363/2005). Acesso em: 12 maio 2024.

Porém, para que tais mandados sejam de cumprimento obrigatório pelo Poder Legislativo Federal, essas Convenções devem ser consideradas como Tratados Internacionais de Direitos Humanos, pois somente esses podem ter *status* de supralegalidade ou de emenda constitucional no direito interno.

Dessa forma, concluiu-se que, em razão do entendimento contemporâneo de doutrinadores e de órgãos internacionais, incluindo Tribunais, de que o “direito de viver em um ambiente livre de corrupção” se trata de um direito humano, as mencionadas Convenções devem ser classificadas como sendo de direitos humanos.

Portanto, a partir do *status* de supralegalidade das Convenções da ONU, da OEA e da OCDE sobre o combate à corrupção, o Estado brasileiro encontra-se em mora legislativa no que tange ao cumprimento dos mandados internacionais de criminalização que envolvam o enriquecimento ilícito, pois não os tipificou crime no direito interno, nem o classificou dentro do gênero corrupção. Apesar de estarem tramitando Projetos de Lei nesse sentido, nenhum ainda foi aprovado.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. C. **A cabeça do brasileiro**. São Paulo: Record, 2007.

ARAÚJO, V. S. **Lei de improbidade administrativa**: comentada com as alterações da Lei nº 14.230/2021. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

BEZERRA FILHO, A. **Processo de improbidade administrativa**: anotado e comentado. São Paulo: Juspodivm, 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL 5363**, de 2 de junho de 2005. Inclui os art. 312-A e altera o art. 327, no Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de setembro de 1940, Código Penal Brasileiro, incluindo o tipo penal do enriquecimento ilícito. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=288051#:~:text=Autor%3A%20Francisco%20Floriano-,Ementa%3A%20Altera%20o%20Decreto%2DLei%20n%C2%BA%202.848%2C%20de%207,fun%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%BAblica%20ou%20mandato%20eletivo.&text=Ementa%3A%20Acrescenta%20o%20Crime%20de%20enriquecimento%20il%C3%ADcito%20ao%20C%C3%B3digo%20Penal%20Brasileiro.> Acesso em: 1 jun. 2024.

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/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) . Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Decreto nº 3.678**, de 30 de novembro de 2000. Promulga a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3678.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm). Acesso em: 14 ago. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 4.410**, de 7 de outubro de 2002. Promulga a Convenção Interamericana contra a Corrupção, de 29 de março de 1996, com reserva para o art. XI, parágrafo 1o, inciso “c”. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4410.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4410.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Decreto nº 5.687**, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm](https://planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689**, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.203**, de 25 de outubro de 2021. Altera a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, que dispõe sobre improbidade administrativa. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Lei/L14230.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14230.htm#art1). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.112**, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18112compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18112compilado.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.429**, de 20 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18429.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm). Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 939-7/DF**. Relator Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Diário Oficial da União, 18 de março de 1994. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI\\_939\\_DF-\\_15.12.1993.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1723586102&Signature=ezs3Ud9ToVBvjE2yabq5aiW5Fk%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_939_DF-_15.12.1993.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1723586102&Signature=ezs3Ud9ToVBvjE2yabq5aiW5Fk%3D). Acesso em: 13 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 466.343-1/SP, Tribunal Pleno**. Relator César Peluso. Brasília, 3 de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, 5 de junho de 2009. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re466343.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.727/MG, Tribunal Pleno**. Relator César Peluso. Brasília, 15 de maio de 2015. Diário Oficial da União, 8 de setembro de 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2641697>. Acesso em: 13 ago. 2024.

BRITO JÚNIOR, F. C. **Benefício de Prestação Continuada**: uma política pública de sobrevivência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

CARVALHO, M. **Lei de improbidade administrativa comentada**: atualizada com a Lei nº 14.230/2021. São Paulo: Juspodivm, 2023.

CARVELLI, U.; SCHOLL, S. **Evolução histórica dos direitos fundamentais**. Da antiguidade até as primeiras importantes declarações nacionais de direitos. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242914/000926858.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2024.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. Agência CNJ de Notícias. **Entenda os conceitos de improbidade administrativa, crimes contra a administração pública e corrupção.** Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/entenda-os-conceitos-de-improbidade-administrativa-crimes-contra-a-administracao-publica-e-corrupcao/>. Acesso em: 30 maio 2024.

CORTE INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Caso Ramírez Escobar e outros vs. Guatemala.** Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/sci/dados-da-atuacao/corte-idh/CasoRamirezEscobarvsGuatemala.pdf>. Acesso em: 1 jun. 2024.

FURTADO, L. R. **As raízes da corrupção no Brasil:** estudo de caso e lições para o futuro. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

JANARY JÚNIOR. **Mudanças na Lei de Improbidade Administrativa entram em vigor.** Agência Câmara de Notícias. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/820702-mudancas-na-lei-de-improbidade-administrativa-entram-em-vigor/>. Acesso em: 14 maio 2024.

JUSTEN FILHO, M. **Reforma da lei de improbidade administrativa comentada e comparada:** Lei nº 14.230, de 25 de outubro de 2021. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

KANT, I. **Crítica da razão pura.** São Paulo: Brasil Editora, 1959.

LENZA, P. **Direito Constitucional.** São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

LESSA, S. J. O enriquecimento ilícito do agente público: a Comissão de Reforma do Código Penal, os crimes contra a Administração Pública, o desvio de recursos públicos, breves anotações. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, ano 13, n. 150, ago. 2012. Disponível em: <file:///D:/>

Users/55319/Downloads/Direito-Penal-O-enriquecimento-ilicito-do-a-gente-publico.pdf. Acesso em: 14 ago. 2024.

MARTINS JÚNIOR, W. P. **Sanções por ato de improbidade administrativa**. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/29/edicao-1/sancoes-por-ato-de-improbidade>. Acesso em: 30 maio 2024.

MASSON, C. **Código Penal Comentado**. São Paulo: GEN, Editora Método, 2014.

MAZZUOLLI, V. O.; ANDRADE, L. **O status normativo das convenções de combate à corrupção**. Consultor Jurídico. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2023-mar-22/andrade-mazzuoli-convencoes-combate-corrupcao/#\\_edn6](https://www.conjur.com.br/2023-mar-22/andrade-mazzuoli-convencoes-combate-corrupcao/#_edn6) . Acesso em: 30 maio 2024.

MURRAY M.; SPALDING, A. **Freedom from official corruption as a human right, Governance Studies**. Disponível em: [https://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2015/01/27-freedom-corruption-human-right-murray-spalding/murray-and-spalding\\_v06.pdf](https://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2015/01/27-freedom-corruption-human-right-murray-spalding/murray-and-spalding_v06.pdf). Acesso em: 1 jun. 2024.

OEA. Organização dos Estados Americanos. **A CIDH expressa preocupação pelas ações que debilitam a independência judicial na Guatemala**. Disponível em: <https://www.oas.org/pt/cidh/jsForm/?File=/pt/cidh/prensa/notas/2021/203.asp>. Acesso em: 1 jun. 2024.

OEA. Organização dos Estados Americanos. **CIDH publica resolução sobre corrupção e direitos humanos**. Disponível em: <https://www.oas.org/pt/cidh/prensa/notas/2018/053.asp> . Acesso em: 1 jun. 2024.

OEA. Organização dos Estados Americanos. **Resolução 1, de 12 de setembro de 2017**, Comissão Interamericana de Direitos Humanos. Derechos humanos y lucha contra la impunidad y la corrupción. Washington D. C.: Comissão Interamericana de Direitos Humanos. Disponível em: <https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/pdf/Resolucion-1-17-es.pdf>. Acesso em: 1 jun. 2024.

OEA. Organização dos Estados Americanos. **Resolução 1, de 2 de março de 2018**, Comissão Interamericana de Direitos Humanos. Corrupción y derechos humanos. Washington D. C.: Comissão Interamericana de Direitos Humanos. Disponível em: <https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/pdf/Resolucion-1-18-es.pdf>. Acesso em: 1 jun. 2024.

SIMÃO, V. M. **TI não serve como indicador de corrupção**: combate é política pública. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-12/ti-nao-serve-como-indicador-de-corrupcao-combate-e-politica-publica/>. Acesso em: 14 ago. 2024.

SOARES DE SÁ, A. C. **Improbidade administrativa e a lei anticorrupção**: a vedação do BIS IN IDEN. TJDF. Disponível em: [https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2020/improbidade-administrativa-e-a-lei-anticorrupcao-a-vedacao-do-bis-in-idem-1#\\_ftn8](https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2020/improbidade-administrativa-e-a-lei-anticorrupcao-a-vedacao-do-bis-in-idem-1#_ftn8). Acesso em: 30 maio 2024.

## **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 10520/2023);

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 10520/2023);

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. Procedese de forma idêntica à apresentação do resumo, imediatamente acompanhado das palavras-chave, em seus idiomas originais e em inglês (*abstract e keywords*);

13 O número máximo de autores por artigo é 5 (cinco);

14 O título do artigo deve ter no máximo 20 (vinte) palavras. Os resumos em português, inglês ou espanhol devem conter no máximo 250 (duzentos e cinquenta) palavras, contendo a indicação de 3 (três) a 5 (cinco) palavras-chave nos mesmos idiomas para indexação, 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 “Inspeccionar Documento”, como exemplo de submissão na extensão “doc”, para verificar e excluir propriedades ocultas e/ou informações pessoais do arquivo;

18 O arquivo deve ser digitado em qualquer processador de texto (ex.: MS-Word, LibreOffice, Google Docs etc.), não podendo ultrapassar 2MB, 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/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.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](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 formato indicado. Essa etapa pode durar até 2 (dois) meses, tendo como resultado a rejeição da submissão ou sua seleção para continuar no processo de avaliação;

9 Os Editores podem, independentemente da oitiva do Conselho Editorial, devolver ao(s) autor(es) os artigos que não atenderem aos requisitos vigentes;

10 As avaliações são feitas em formulários de avaliação padronizados, havendo espaço para comentários personalizados, que são encaminhados ao(s) autor(es) após as avaliações;

11 O artigo passa pela 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(es);

16 Compete aos Editores analisar as razões do(s) autor(es) nas situações em que o parecer for pela “Rejeição” ou “Revisões Requeridas”;

17 O(s) autor(es) pode(m) reenviar os artigos devolvidos, desde que efetuadas as modificações necessárias nos prazos estabelecidos pelos Editores;

18 A critério dos Editores, é possível haver uma segunda rodada de correções, antes de o artigo ser aceito definitivamente; ou, também, pode haver a possibilidade de as correções não terem sido satisfatoriamente realizadas. Nesse último caso, o artigo é rejeitado;

19 Sendo aceito o artigo, os Editores enviam um comunicado ao(s) autor(es) pelo sistema para, em seguida, iniciar o processo de edição, que leva aproximadamente 1 (um) mês;

20 Os artigos selecionados para publicação são encaminhados à revisão estilística, linguística e gramatical, normalização, indexação, bem como à produção gráfica e eletrônica, sujeitando-se aos ajustes necessários, a critério dos Editores, desde que não impliquem alteração do sentido;

21 Antes da publicação definitiva, o(s) autor(es) recebe(m) um e-mail com um *link* da versão do artigo pós-correções para fazer(em) uma última revisão do formato e emitir(em) sua aquiescência final;

22 Quando uma edição é publicada, os Editores enviam um e-mail com um *link* de acesso a todos os associados cadastrados na plataforma da Revista Controle – Doutrina e Artigos;

23 Não será publicado, no mesmo semestre, mais de um artigo de um autor/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.



**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](http://revistacontrole.tce.ce.gov.br)

●●●●●●/tceceara