



Tribunal de Contas  
Mato Grosso

**2ª SECRETARIA DE CONTROLE EXTERNO**

Telefone: (65) 3613-7589 / 7588 / 7529 / 3324-4332

E-mail: [segundasecex@tce.mt.gov.br](mailto:segundasecex@tce.mt.gov.br)

### RELATÓRIO DE ANÁLISE DE DEFESA

PROCESSO N.º:	89680/2022
PRINCIPAL:	PREFEITURA MUNICIPAL DE BARRA DO BUGRES
CNPJ:	03.507.522/0001-72
ASSUNTO:	CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUNICIPAL
ORDENADOR DE DESPESAS	MARIA AZENILDA PEREIRA
RELATOR:	WALDIR JÚLIO TEIS
MUNICÍPIO DO FISCALIZADO:	BARRA DO BUGRES
NÚMERO OS:	5116/2023
EQUIPE TÉCNICA:	GILSON GREGORIO



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	1
<b>2. ANÁLISE DA DEFESA</b>	1
<b>3. CONCLUSÃO</b>	25
<b>3.1. RESULTADO DA ANÁLISE</b>	25
<b>Anexo 1 - PESSOAL</b>	28
<b>Quadro 1.1 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal Individual - MCASP - STN</b>	28
<b>Quadro 1.2 - Gastos com Pessoal - Detalhado</b>	29
<b>APÊNDICE - A - Revista do TCU Nº 106/2005</b>	32



## 1. INTRODUÇÃO

Em atendimento aos arts. 31, 71, inciso I e 75 da Constituição Federal, ao art. 210 da Constituição Estadual, bem como aos arts. 1º, inciso I e 26 da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 e aos art. 1º, inciso I, 185 e 187, § 1º da Resolução Normativa nº 16/2021/TCE-MT, foi apresentado o Relatório Técnico (Doc. Digital nº 209717/2023) com o resultado do exame das Contas Anuais e da Previdência Social do Município de BARRA DO BUGRES – exercício financeiro de 2022 - com o objetivo de subsidiar a emissão do Parecer Prévio sobre as Contas de Governo prestadas pelo Chefe do Poder Executivo Municipal.

Após devidamente citado, o gestor apresentou as suas manifestações de defesa (Doc. Digital nº 224559/2023), cuja síntese dos argumentos e informações apresentadas, assim como a análise técnica conclusiva estão expostas neste Relatório de Análise de Defesa, elaborado em atendimento à Ordem de Serviço nº 5116/2023.

## 2. ANÁLISE DA DEFESA

A seguir, passa-se à análise dos achados de auditoria, classificados conforme a Resolução nº 17/2010 do TCE/MT, que constituíram a conclusão do Relatório Técnico Preliminar, em obediência ao princípio do contraditório e ampla defesa.

**MARIA AZENILDA PEREIRA** - ORDENADOR DE DESPESAS / Período: 01/01/2022 a 31/12/2022

**1) AA04 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS\_GRAVÍSSIMA\_04.** Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000).

1.1 ) *No exercício de 2022 as Despesas com Pessoal do Poder Executivo alcançaram o equivalente a 57,50% da RCL, extrapolando ao limite máximo de 54% estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 20. inciso III, "b" da Lei Complementar 101/2000).* - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

### Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):

Conforme os Quadros 9.2, 9.3 e 9.4 do Anexo 9 deste Relatório Técnico Preliminar, o total das Despesas com Pessoal do Poder Executivo, ajustado pelos motivos evidenciados no Tópico 6.4.2. acima, foi de R\$ 80.286.331,01, o que corresponde a 57,50% da RCL, sendo, portanto, extrapolado o limite máximo de 54% da RCL com Despesas com Pessoal em 2022, acarretando o descumprimento ao estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

### Manifestação da defesa:

O Gestor inicia suas alegações de defesa lembrando o que dispõe os artigos 19, inciso III e 20, inciso III, letra "b" da LRF, alegando que, para a apuração do total dos gastos com pessoal, a equipe técnica "considerou



como irregulares a maioria dos lançamentos afetos aos Termos de Parcerias firmados com terceirizada” e que LRF “exige apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado”.

Apresenta trechos de decisão do TCU no âmbito do Processo TC 023.410/2016-7, asseverando que “a singela leitura da ementa do recente julgado do TCU é suficiente para derrubar a tese de inclusão das despesas com contratos de Gestão (Termos de Parcerias) firmados e afastar o apontamento”.

Cita, também, decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1923, destacando os trechos que dizem que o “contrato de gestão configura hipótese de convênio, por consubstanciar a conjugação de esforços com plena harmonia entre as posições subjetivas, que buscam um negócio verdadeiramente associativo, e não comutativo, para atingimento de um objetivo comum aos interessados” e que “os empregados das Organizações Sociais não são servidores públicos, mas sim empregados privados...”, para concluir que os ajustes nas despesas com pessoal feitos no Relatório Técnico Preliminar, totalizando R\$ 80.286.331,01 e causando o “transbordamento dos limites” não merece prosperar.

#### Análise da defesa:

No Relatório Técnico Preliminar, tópico 6.4.2. PESSOAL - LIMITES LRF, foi esclarecido que, com base na resposta ao Ofício Circular nº 1/2023/2ªSECEX encaminhada pelo Gestor, que declarou ter havido despesas com contratações de Cooperativas, OSCIP e OS referentes à mão-de-obra que se enquadram no conceito de gasto com pessoal, informando os nomes das empresas terceirizadas, os cargos dos colaboradores contratados por meio de terceirização com a indicação de se há ou não cargo igual ou similar no PCCS e o total dos pagamentos referentes ao exercício de 2022, identificou-se o montante de R\$ 17.495.028,20 pagos à empresas terceirizadas e que se enquadram no conceito de gasto com pessoal, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Credor	Total Pago em 2022	Valor Ref. Terceirização de M.O.
Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires	7.975.239,48	7.662.612,86
Instituto Maria Schmitt de Desenvolvimento de Ensino, Assistência e Saúde do Cidadão - IMAS	3.141.166,20	201.664,80
Organização da Sociedade Civil Instituto Tupã	8.583.649,23	6.885.281,21
Solução Terceirização e Serviços Ltda	5.790.316,57	2.145.164,41
Vale Serviços e Limpeza - Eireli	1.099.968,60	600.304,92
<b>TOTAIS</b>	<b>26.590.340,08</b>	<b>17.495.028,20</b>

Em sua manifestação a Defesa tenta descaracterizar a classificação do referido valor adicionado às despesas com pessoal, por se tratar de terceirização de mão de obra, argumentando, em suma, que esses valores pagos são referentes a “despesas com contratos de Gestão (Termos de Parcerias)” e que, conforme entendimento do TCU não devem ser computados como despesas com pessoal.

Nesse contexto, analisando o objeto dos instrumentos celebrados entre a Prefeitura de Barra do Bugres e os credores citados no quadro acima, conclui-se que apenas os firmados com a Organização Social Instituto Maria Schmitt de Desenvolvimento de Ensino, Assistência e Saúde do Cidadão - IMAS, são de fato contratos de gestão. São eles: Termo de Contrato de Gestão nº 101/2022, cujo objeto é “o gerenciamento,



operacionalização e a execução das atividades da UNIDADE DE PRONTO ATENDIMENTO DE BARRA DO BUGRES” e o Termo de Contrato de Gestão nº 102/2022, que tem por objeto “o gerenciamento, operacionalização e a execução das atividades do HOSPITAL MATERNIDADE DE BARRA DO BUGRES”.

Diante disso, procedeu-se à retificação do valor total adicionado às despesas com pessoal, subtraindo o valor de R\$ 201.664,80 relativo aos pagamentos efetuados ao Instituto IMAS, de forma que o valor adicionado às despesas com pessoal passa a ser de R\$ 17.293.363,40. Assim, o Gasto Total com Pessoal é de R\$ 80.084.666,21, que representa 57,36% da RCL, conforme apresentado nos Quadros 1.1 e 1.2 do Anexo 1 deste Relatório.

Os valores referentes aos demais instrumentos firmados pela Prefeitura de Barra do Bugres foram incluídos nos gastos com pessoal por se tratar de contratações de terceirização de mão de obra que substituíram servidores e empregados públicos, de acordo com a indicação da existência de cargos iguais ou semelhantes na resposta apresentada pelo Gestor ao Ofício Circular nº 1/2023/2ªSECEX e comparação feita entre os cargos contratados e os Definidos no Plano de Cargos Carreiras e Salário, à luz do que orienta o item 3 da decisão do TCU, citada pela Defesa, que se transcreve:

O artigo 18, § 1º, da LRF e o art. 105 da LDO 2016 exigem apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização de mão de obra que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado.

Diante de todo o exposto, fica mantido o apontamento que passa a ter a seguinte redação:

1.1) *No exercício de 2022 as Despesas com Pessoal do Poder Executivo alcançaram o equivalente a 57,36% da RCL, extrapolando ao limite máximo de 54% estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 20. inciso III, "b" da Lei Complementar 101/2000).*

#### **Situação da análise: MANTIDO**

**2) DB99 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA\_GRAVE\_99.** Irregularidade referente à Gestão Fiscal/Financeira, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

2.1 ) *A meta de Resultado Primário projetada na LDO/2022 não foi cumprida.* - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

Conforme o cálculo apresentado no Quadro 11.1 - Resultado Primário e Nominal, deste Relatório Preliminar, a meta de resultado primário projetada na LDO-2022 foi de superávit de R\$ 600.000,00, no entanto, o resultado primário apurado ao final do exercício de 2022 foi deficitário de R\$ 994.877,77.

Portanto, a verificação de déficit primário ao final do exercício de 2022, quando a meta fixada na LDO era de superávit, significa que a gestão do Município de Barra do Bugres não adotou as providências especificadas no artigo 9º da LRF.



#### Manifestação da defesa:

A Defesa inicia sua manifestação trazendo um extenso conteúdo conceitual sobre gestão fiscal responsável, com ênfase no endividamento público, discorrendo sobre dívida consolidada, resultado primário e nominal, metas fiscais, bem como a presença de instrumentos para seu controle em todo o ciclo orçamentário, do planejamento (desde a LDO) até o acompanhamento da execução (pelo RREO).

Discorre, também, sobre o conceito dos resultados nominal e primário, apresentando as metodologias de apuração “acima da linha” e “abaixo da linha”, à luz do MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais, destacando a diferença entre essas duas metodologias.

Relembra que a LDO/2022 estabeleceu a meta de superávit primário de R\$ 600.000,00 e que o resultado apurado pela equipe técnica foi **deficitário** em R\$ 994.877,77.

Em seguida, apresenta o resultado primário informado ao SICONFI/STN quando da elaboração do RREO do 6º bimestre, cujo “valor apurado, no critério “acima da linha” foi um resultado **deficitário primário de R\$ 1.301.208,94**”, ressaltando que no mesmo demonstrativo consta o resultado primário apurado “com a **metodologia “abaixo da linha”**”, sendo este “**superavitário na ordem de R\$ 9.469.666,26**”, concluindo estar muito acima da meta estabelecida pela LDO/2022.

Continua com as explicações conceituais sobre a diferença entre os dois resultados, parcialmente explicada pelo chamado “**Ajuste Metodológico**” e que existem “*discrepâncias entre os resultados primário e nominal calculados pelas metodologias “acima da linha” e “abaixo da linha”, sendo necessários alguns ajustes nos cálculos para que as metodologias se tornem compatíveis*”.

Ao final, argumenta que, “**comprovado o RESULTADO PRIMÁRIO SUPERAVITÁRIO do cálculo ABAIXO DA LINHA**”, pleiteia a reconsideração do apontamento.

#### Análise da defesa:

Em sua manifestação, a Defesa traz uma rica explanação sobre o controle do endividamento público, porém, não logrou êxito em justificar o não atingimento da meta de resultado primário estabelecida na LDO/2022.

Alega a Defesa que, no demonstrativo SICONFI/STN consta um resultado primário, calculado pela metodologia “abaixo da linha”, de R\$ 9.469.666,26 que, por ser muito maior que a meta estabelecida na LDO, o apontamento deve ser afastado.

Porém, como a própria Defesa explica em sua manifestação, as metodologias de apuração “abaixo da linha” e “acima da linha” são muito distintas, de forma que, para se tornarem compatíveis, são necessários “ajustes”.

Pelo método “acima da linha”, o resultado primário é calculado subtraindo-se as despesas primárias totais das receitas primárias totais. Ou seja, corresponde à diferença entre as receitas e as despesas do Ente.

Já o método “abaixo da linha” parte da diferença entre o saldo da Dívida Consolidada Líquida de um exercício para o outro. Corresponde, portanto, à variação da dívida líquida total.

Ora, na LDO a meta de resultado primário é calculada pela metodologia “acima da linha”, em



conformidade com o MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais da STN. Logo, para fins de verificação do alcance ou não daquela meta, o resultado alcançado só pode ser calculado também pela metodologia “acima da linha”.

Não é aceitável estabelecer a meta de resultado primário pela metodologia “acima da linha” e, ao final do exercício, compará-la com o resultado primário realizado, calculado pela metodologia “abaixo da linha”.

Dessa forma, fica mantido o apontamento.

#### Situação da análise: **MANTIDO**

**3) FB02 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_02.** Abertura de créditos adicionais - suplementares ou especiais – sem autorização legislativa ou autorização legislativa posterior (art. 167, V, a Constituição Federal; art. 42, da Lei nº 4.320/1964).

3.1 ) *Abertura de créditos adicionais suplementares com base na LOA, extrapolando em R\$ 2.848.597,06 o limite total autorizado em seu art. 5º. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*

#### Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):

O Art. 5º da LOA autorizou o Poder Executivo a abrir créditos adicionais suplementares durante o exercício de 2022, por anulação parcial ou total de dotações orçamentárias até o limite de 4% da despesa fixada em seu art. 3º (R\$ 115.241.118,26). Em 16/09/2022 foi aprovada a Lei Municipal nº 2.542/2022, alterando esse limite para 15%.

O quadro a seguir demonstra os limites para abertura de créditos adicionais suplementares, por anulação total ou parcial de dotações orçamentárias, autorizados pela LOA :

Lei nº	Período	Despesa Fixada	% da Despesa Fixada	Valor Autorizado
2.483/2021	01/01 a 15/09/2022	115.241.118,26	4%	4.609.644,73
2.542/2022	16/09 a 31/12/2022	115.241.118,26	15%	17.286.167,74

Verificou-se que o Poder Executivo editou 12 (doze) decretos abrindo créditos adicionais indicando a Lei nº 2.542/2022 como lei autorizativa. No entanto, a Lei 2.542/2022 apenas alterou o inciso I do artigo 5º da Lei nº 2.483/2021 - LOA/2021 (Apêndice C), de forma que tais decretos, na verdade, são amparados pela LOA.

Assim, a verificação do limite estabelecido na LOA, considerando-se todos os decretos que abriram créditos adicionais suplementares por anulação de dotação indicando ambas as Leis como autorizativas, conforme demonstrado a seguir:

Data	Decreto	Lei	Crédito Aberto	Crédito Acumulado	Limite Autorizado	Valor Excedente
12/01/2022	00006/2022	2483/2021	688.400,00	688.400,00	4.609.644,73	-
03/02/2022	00011/2022	2483/2021	1.137.149,65	1.825.549,65	4.609.644,73	-



22/02/2022	00024/2022	2483/2021	90.000,00	1.915.549,65	4.609.644,73	-
02/03/2022	00026/2022	2483/2021	1.544.405,14	3.459.954,79	4.609.644,73	-
04/03/2022	00030/2022	2483/2021	20.000,00	3.479.954,79	4.609.644,73	-
01/04/2022	00040/2022	2483/2021	780.050,00	4.260.004,79	4.609.644,73	-
03/10/2022	00118/2022	2542/2022	230.460,00	4.490.464,79	17.286.167,74	-
19/10/2022	00130/2022	2542/2022	133.560,00	4.624.024,79	17.286.167,74	-
19/10/2022	00131/2022	2542/2022	2.948.050,00	7.572.074,79	17.286.167,74	-
01/11/2022	00134/2022	2542/2022	3.029.026,00	10.601.100,79	17.286.167,74	-
21/11/2022	00143/2022	2542/2022	19.000,00	10.620.100,79	17.286.167,74	-
22/11/2022	00145/2022	2542/2022	1.569.828,81	12.189.929,60	17.286.167,74	-
01/12/2022	00146/2022	2542/2022	456.800,00	12.646.729,60	17.286.167,74	-
02/12/2022	00149/2022	2483/2021	680.000,00	13.326.729,60	17.286.167,74	-
06/12/2022	00152/2022	2542/2022	21.281,00	13.348.010,60	17.286.167,74	-
10/12/2022	00154/2022	2542/2022	3.462.070,20	16.810.080,80	17.286.167,74	-
15/12/2022	00157/2022	2542/2022	31.000,00	16.841.080,80	17.286.167,74	-
22/12/2022	00159/2022	2542/2022	3.293.684,00	20.134.764,80	17.286.167,74	2.848.597,06

Conforme demonstrado, a abertura do crédito adicional suplementar de R\$ 3.293.684,00 por meio do Decreto nº 159/2022, de 22/12/2022, acarretou na suplementação em montante maior que o limite total fixado no art. 5º da LOA (R\$ 17.286.167,74), que foi extrapolado em R\$ 2.848.597,06.

#### Manifestação da defesa:

A Defesa apresenta “*tabela exemplificativa que demonstra que percentual não foi extrapolado*”, reproduzida na imagem a seguir:

A) VALOR LOA 2023 – LEI 2483/2021	R\$ 115.241.118,26
B) PERCENTUAL AUTORIZADO EM LDO – LEI 2482/2021 – 4%	R\$ 4.609.644,73
C) PERCENTUAL AUTORIZADO EM LOA – LEI 2483/2021, ATUALIZADO POSTERIOR PELA LEI 2542/2022 15%	R\$ 17.286.167,73
D) TOTAL DE CREDITOS UTILIZADOS DE ACORDO COM PAG. 18 REL TECNICO PRELIMINAR	R\$ 20.134.764,80
E) SALDO DE CRÉDITOS (B + C – D)	R\$ 1.761.047,66

Na sequência afirma que “*o município ainda possuía um limite de R\$ 1.761.047,66 de créditos a serem utilizados para abertura de créditos adicionais suplementares*”. Acrescenta que a abertura de créditos adicionais “*sem suposta autorizações legais, não teve qualquer repercussão nas contas do Município*” e que se trata de uma “*irregularidade formal, que deve ser perseguida, mas sem o condão de protagonizar uma condenação de REJEIÇÃO, ainda mais quando não se vislumbra qualquer tipo de dano ao erário*”.

Conclui asseverando que “*o cometimento da conduta praticada, se revelou do amadorismo do gestor*”.



no planejamento da ação governamental, uma vez que a irregularidade prescinde de erro formal" e que existem "elementos para minorar os efeitos da infração perpetrada", pedindo, ao final, reconsideração do apontamento.

#### **Análise da defesa:**

O quadro apresentado pela Defesa apresenta um grave "erro", senão vejamos: o valor apresentado na linha "E) SALDO DE CRÉDITOS, resultou do somatório dos valores apresentados nas linhas "B" e "C", diminuído do valor da linha "D". Ocorre, porém, que o valor constante na linha "C" já é o valor total autorizado pela LOA, após a majoração, pela Lei nº 2.542/2022, do percentual das despesas fixadas de 4% para 15%. Ou seja, a Lei nº 2.542/2022 alterou o percentual definido na LOA de 4% para 15% e não acrescentou àquele percentual mais 15%, como quis fazer parecer a Defesa.

Portanto, para apuração do "SALDO DE CRÉDITOS" no quadro apresentado pela Defesa, o correto é apenas subtrair o valor da linha "D" do valor da linha "C", o que resulta no mesmo valor apurado no relatório Técnico Preliminar (17.286.167,73 - 20.134.764,80 = -2.848.597,07).

Além disso, a própria Defesa se contradiz e reconhece a irregularidade, nos parágrafos seguintes.

Por todo o exposto, fica mantida a irregularidade.

#### **Situação da análise: MANTIDO**

3.2 ) *Abertura de crédito adicional suplementar por excesso de arrecadação, no valor de R\$ 300.000,00, com base em Lei que não autoriza a sua abertura.* - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

O Poder Executivo abriu o crédito adicional suplementar no valor de R\$ 300.000,00, por meio do Decreto nº 146/2022 de 01/12/2022, por excesso de arrecadação (Apêndice D), com base na Lei Municipal nº 2.542/2022.

Ocorre, porém, que a referida lei apenas alterou o inciso I do artigo 5º da LOA/2022 (Lei nº 2.483/2021), que passou a ter a seguinte redação:

Artigo 5.º - (...)

I - até o limite de 15% (quatro por cento) da despesa fixada no Art. 3º desta lei, para os casos de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias, podendo para tanto, realizar a transposição, o remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, desde que não haja prejuízos à execução orçamentária do projeto/atividade e/ou órgão unidade de origem.

O art. 5º da LOA autoriza o Poder Executivo a abrir créditos adicionais apenas por anulação de dotações. Logo, o crédito adicional suplementar aberto por meio do Decreto nº 146/2022, por excesso de arrecadação, carece de prévia autorização legislativa.



#### **Manifestação da defesa:**

A Defesa alega que houve um “erro formal da redação do art. 1º do Decreto nº 146/2022, arguindo que “onde informa ABERTURA DE CRÉDITO SUPLEMENTAR, deveria ser decorrente de ANULAÇÕES”, acrescentando que o artigo 2º “informa que a transposição e remanejamento é decorrente da redução de dotações orçamentárias em montante idêntico a abertura dos créditos”.

Conclui afirmando que “o resultado da movimentação não alterou o valor final do orçamento” e pede o saneamento do apontamento “sem reabertura do sistema APLIC, por economia processual”.

#### **Análise da defesa:**

A argumentação da Defesa não procede. A uma, porque o apontamento é no sentido de que o crédito adicional foi aberto indicado a Lei nº 2.542/2022 como autorizativa, sendo que essa lei apenas altera o inciso I do artigo 5º da LOA, não autorizando em si nenhuma abertura de crédito adicional, principalmente por excesso de arrecadação. Ademais, o referido dispositivo da LOA diz respeito apenas a créditos adicionais cuja fonte de recursos é anulação, parcial ou total, de dotações orçamentárias, e não por excesso de arrecadação.

Segundo, porque o artigo 1º do Decreto nº 146/2022 diz respeito ao crédito que está sendo aberto, de forma que não se confunde o tipo de crédito com a origem do recurso para sua abertura, o que é indicado no artigo 2º. Portanto, a indicação de que se trata de “CRÉDITO ADICIONAL SUPLEMENTAR” no artigo 1º está correta, ao passo que, se fosse como a Defesa afirma, que deveria dizer que é decorrente de anulações, aí sim estaria incorreto.

Por último, não se trata de erro formal que, com a reabertura do sistema Aplic poderia ser corrigido, uma vez que o Decreto nº 146/2022 abriu créditos adicionais suplementares no montante de R\$ 756.800,00, sendo R\$ 456.800,00 por anulação de dotações e R\$ 300.000,00 por excesso de arrecadação. Veja que foi apontado como irregular apenas o valor de R\$ 300.000,00, uma vez que, no caso do valor de R\$ 456.800,00, apesar de indicar equivocadamente a Lei nº 2.542/2022 como autorizativa, considerou-se (aí sim) tal indicação como erro formal e admitiu-se que com sendo autorizado pela LOA.

Portanto, como o crédito adicional de R\$ 300.000,00 foi efetivamente aberto no orçamento por excesso de arrecadação, mesmo reabrindo-se o Aplic e informando a LOA como sua lei autorizativa, ainda assim estaria irregular.

Diante do exposto, mantém-se a irregularidade.

#### **Situação da análise: MANTIDO**

3.3 ) Abertura de crédito adicional suplementar com base na Lei nº 2.538/2022, extrapolando em R\$ 230.857,52 o valor autorizado na Lei. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

A Lei Municipal nº 2.538/2022, de 15/08/2022 (Apêndice E), autorizou o Poder Executivo a abrir crédito adicional suplementar, por excesso de arrecadação, até o valor de R\$ 13.952.730,18.



Com base nessa Lei, o Poder Executivo editou 2 (dois) decretos abrindo crédito adicional suplementar, conforme segue:

Decreto	Data	Crédito Aberto
00094/2022	16/08/2022	11.991.365,00
00147/2022	01/12/2022	2.192.222,70
	Total	14.183.587,70

Conforme demonstrado, a abertura do crédito adicional suplementar de R\$ 2.192.222,70 por meio do Decreto nº 147/2022, de 01/12/2022, acarretou na suplementação em montante maior que o limite autorizado pela Lei Municipal nº 2.538/222, extrapolando-o em R\$ 230.857,52.

#### **Manifestação da defesa:**

Argumenta a Defesa que “a importância de R\$ 230.857,52, ultrapassada pela Administração, representa 0,98% (zero vírgula noventa e oito por cento) do montante autorizado” e que “tanto a importância quanto seu percentual representam ínfima infração considerado o conjunto de autorizações e o próprio orçamento municipal”, postulando, ao final, pelo saneamento do apontamento.

#### **Análise da defesa:**

Em sua argumentação a Defesa apenas confirma a ocorrência da irregularidade, de forma que fica mantido o apontamento.

#### **Situação da análise: MANTIDO**

3.4 ) Abertura de crédito adicional suplementar por anulação de dotações orçamentárias, no valor de R\$ 1.138.289,75, com base em Lei que não autoriza a sua abertura. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

O Poder Executivo abriu o crédito adicional suplementar no valor de R\$ 1.138.289,75, por meio do Decreto nº 160/2022 de 27/12/2022, por anulação de dotações orçamentárias (Apêndice F), com base na Lei Municipal nº 2.541/2022 (Apêndice G).

Ocorre, porém, que a referida lei autorizou a abertura de crédito adicional suplementar até o valor de R\$ 35.058.158,09 por excesso de arrecadação e não por anulação de dotações orçamentárias.

Dessa forma, o crédito adicional suplementar aberto por meio do Decreto nº 160/2022, por anulação de dotações orçamentárias, carece de prévia autorização legislativa.

#### **Manifestação da defesa:**

A Defesa argumenta que “trata-se de ERRO FORMAL na elaboração do texto do Decreto” tendo em



vista que apresenta dotações a serem suplementadas e anuladas e, portanto, “*deveria ter informado a autorização legislativa proveniente da Lei Municipal 2.509/2022*”.

#### **Análise da defesa:**

Apesar de a Lei nº 2.509/2022 apenas alterar o art. 5º, inciso I da LOA, majorando o percentual da despesa fixada autorizado ao Poder Executivo para abertura de créditos adicionais suplementares por anulação de dotações, será considerada a argumentação da Defesa, no sentido de que a o Decreto nº 160 deveria indicar a LOA como lei autorizativa.

Nesse contexto, considerando que as alterações orçamentárias promovidas pelo citado decreto obedecem aos parâmetros definidos na LOA, será considerado sanado o apontamento.

#### **Situação da análise: SANADO**

3.5 ) *Abertura de crédito adicional especial no valor de R\$ 183.382,29, com base em Lei que não autoriza a sua abertura.* - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

O Poder Executivo editou o Decreto nº 144/2022 de 22/11/2022 (Apêndice E), abrindo o crédito adicional especial no valor de R\$ 183.382,29, com base na Lei Municipal nº 2.542/2022 (Apêndice C).

Ocorre, porém, que a referida lei apenas alterou o inciso I do artigo 5º da LOA/2022 (Lei nº 2.483/2021), que passou a ter a seguinte redação:

**Artigo 5.º** - Fica o Poder Executivo Municipal autorizado a abrir créditos adicionais suplementares em obediência ao que dispõe o Art. 167, incisos V e VI, da Constituição Federal, combinado com o disposto no Art. 43, parágrafo 1º, incisos I, II, III e IV, da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1.964, observando-se as seguintes condições:

I - até o limite de 15% (quatro por cento) da despesa fixada no Art. 3º desta lei, para os casos de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias, podendo para tanto, realizar a transposição, o remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, desde que não haja prejuízos à execução orçamentária do projeto/atividade e/ou órgão unidade de origem.

Veja que o art. 5º da LOA autoriza o Poder Executivo a abrir créditos adicionais suplementares. Logo, o crédito adicional especial aberto por meio do Decreto nº 144/2022 carece de prévia autorização legislativa.

#### **Manifestação da defesa:**

A Defesa informa que “o *Decreto 144/2022 informa a Lei 2542/2022 como fonte da autorização legislativa, quando deveria informar a Lei Municipal 2.551/2022*”.

Apresenta *print* do decreto e da lei, reforçando que o decreto 144/2022 guarda relação com a Lei 2.551/2022, “*restando equivocado o lançamento e digitação no preambulo a informação de autorização legislativa*”.



originada na Lei Municipal 2.542/2022”, requerendo o acolhimento da justificativa e o saneamento do apontamento.

#### **Análise da defesa:**

Em consulta ao Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Barra do Bugres foi possível localizar a Lei Municipal nº 2.551/2022.

Analisando a referida lei verifica-se que, de fato, o crédito adicional especial aberto por meio do Decreto 144/2022 tem característica idênticas ao que foi nela autorizado.

Dessa forma, acolhe-se a manifestação da Defesa, restando sanado o apontamento.

#### **Situação da análise: SANADO**

3.6 ) *Abertura de crédito adicional especial no valor de R\$ 7.703.310,00, com base em Lei que não autoriza a sua abertura.* - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

Por meio do Decreto nº 033/2022 de 14/03/2022 (Apêndice H), o Poder Executivo abriu o crédito adicional especial no valor de R\$ 7.703.310,00, com base na Lei Municipal nº 2.497/2022 (Apêndice I).

Ocorre, porém, que a referida lei autorizou a abertura de crédito adicional suplementar até o valor de R\$ 8.348.289,00, e não especial.

Ressalta-se que, tanto a Lei quanto o Decreto consignam o termo Crédito Adicional Suplementar, porém, o crédito adicional que foi efetivamente aberto e devidamente registrado nos demonstrativos contábeis foi especial.

Diante disso, o crédito adicional especial aberto por meio do Decreto nº 033/2022 carece de prévia autorização legislativa.

#### **Manifestação da defesa:**

Alega a Defesa que se trata de erro “do servidor ao registrar o fato contábil em alterações decorrentes da abertura de crédito adicional especial”, tendo em vista que a “Lei Municipal 2.497/2022 e Decreto 033/2022 são uníssomos em registrar que as mutações decorrem de abertura de crédito adicional suplementar, restando flagrante o erro humano de lançamento”.

Acrescenta que “o cadastramento das mutações orçamentárias não se enquadram no rol de atribuições do Gestor” e solicita, ao final, “o afastamento do apontamento e responsabilidade da Gestora quanto as eventuais falhas ocorridas”.

#### **Análise da defesa:**

Assiste razão à Defesa no que diz respeito ao fato de, tanto a Lei nº 2.497/2022 quanto o Decreto nº



033/2022 registrarem que se trata de crédito adicional suplementar. Aliás, isso já havia sido frisado descrição do achado 3.2, no Relatório Técnico Preliminar.

Ocorre, porém, que o crédito adicional efetivamente aberto e registrado nos demonstrativos contábeis foi do tipo **especial**.

Não se trata, portanto, de mero erro formal sem importância, uma vez que distorce as demonstrações contábeis, como é o caso do Anexo 11 da Lei 4.320/1964 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada, que apresenta o montante de R\$ 7.886.692,29 na coluna “CRÉDITOS ESPECIAIS E EXTRAORDINÁRIOS”.

Dessa forma, mantém-se a irregularidade.

**Situação da análise: MANTIDO**

**4) FB03 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_03.** Abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes: excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação total ou parcial de dotações e operações de crédito (art. 167, II e V, da Constituição Federal; art. 43 da Lei 4.320/1964).

4.1 ) *Abertura de créditos adicionais por conta de recursos de excesso de arrecadação inexistentes no montante de R\$ 14.509.472,26.* - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA

**Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

Conforme detalhado no Quadro 1.3 deste relatório (Excesso de Arrecadação X Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação/Operação de Crédito), foram abertos créditos adicionais por conta de recursos inexistentes de excesso de arrecadação, no montante de R\$ 14.509.472,26 nas seguintes fontes:

Fonte	Descrição da Fonte	Valor Excedente
500	Recursos não Vinculados de Impostos	335.339,56
540	Transferências do FUNDEB Impostos e Transferências de Impostos	891.707,81
600	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde	1.714.951,76
660	Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS	91.607,91
661	Transferência de Recursos dos Fundos Estaduais de Assistência Social	1.037.051,25
700	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres da União	3.151.252,71
701	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres dos Estados	7.287.561,26
<b>Total</b>		<b>14.509.472,26</b>

**Manifestação da defesa:**

A Defesa inicia informando que apresentará suas argumentações por fontes de recursos, divididas em dois grupos: “fontes de recursos de transferências legais e impostos e fonte de recursos de convênios”,



Reúne no primeiro grupo (transferências legais e impostos) as fontes 500, 540, 600, 660 e 661 e inicia resgatando o artigo 43 da Lei 4.320/1964, dando ênfase ao seu parágrafo 3º, frisando que “a lei considera além do saldo positivo da arrecadação mensal, ainda a tendência verificada no exercício” e que, no caso em tela, “nas suplementações realizadas pela Prefeitura de Barra do Bugres/MT foram observados **Tendência de Arrecadações que acabaram não se confirmando no exercício**”.

Transcreve trecho do Voto do Conselheiro Antônio Joaquim nos autos do processo nº 3.603-3/2014, Contas Anuais de Governo da Prefeitura de Sinop, exercício 2014, que trata de irregularidade da mesma natureza, destacando a parte onde explica que “ficou demonstrado que os decretos orçamentários anexados pelo gestor, que validaram a abertura por excesso de arrecadação, estão respaldados por planilhas de natureza técnica, onde é comprovada a “tendência” de arrecadação a maior”.

Argumenta que o “relatório Demonstrativo de Saldos (ANEXO 02) emitidos do software de contabilidade e planejamento do município” mostra que na fonte 1.500 havia disponibilidade de saldo orçamentário no montante de R\$ 7.171.750,29 ao final do exercício, “ou seja, muito superior ao valor utilizado para abertura de crédito adicional oriundos de excesso de arrecadação sem disponibilidade de R\$ 335.339,56 encontrado em relatório técnico preliminar”.

Por fim, alega que, apesar de ter ocorrido a abertura de créditos adicionais por excesso de arrecadação inexistente nas fontes de recursos, “não se configurou um déficit orçamentário ou financeiro, uma vez que o crédito aberto não utilizado, permanecendo até o término do exercício contábil o saldo alocado nas dotações orçamentárias”, rogando pela reconsideração do apontamento.

No segundo grupo (recursos de convênios), a Defesa elenca as fontes 700 e 701 argumentando que os créditos adicionais abertos nessas fontes levaram em consideração “o recebimento de todos os recursos previstos nos convênios, destinados a uma finalidade específica e vinculadas ao objeto pactuado, conforme as orientações da Resolução de Consulta nº. 43/2008”, transcrevendo-a.

Em seguida apresenta quadro listando os supostos convênios que deram origem aos créditos adicionais, conforme reproduzido a seguir:

Nº PROPOSTA	OBJETO	VALOR GLOBAL R\$
016424/2022	Revitalização do Campo de Futebol no Município de Barra do Bugres/MT	505.000,00
016504/2022	Pavimentação Asfáltica em Vias Públicas de Barra do Bugres-MT	1.481.714,00
028576/2022	Recuperação de Pavimentação Asfáltica em Vias Urbanas em diversos Bairros no Município de Barra do Bugres-MT	2.887.022,00
032288/2022	Adequação de estradas vicinais	4.785.000,00
003694/2022	Construção Terminal Rodoviário Município de Barra do Bugres-MT	1.860.000,00
004084/2022	Pavimentação Asfáltica em Via Urbana com Drenagem no Bairro Roosevelt Figueiredo Lira no município de Barra do Bugres/MT	501.104,65
04085/2022	Aquisição de Trator Agrícola para Município de Barra do Bugres - MT	261.000,00
<b>TOTAL</b>		<b>12.280.840,65</b>

Na sequência transcreve parte do Voto do Conselheiro Antônio Joaquim nos autos do processo nº 41.261-9/2014, Contas Anuais de Governo da Prefeitura de Poconé, exercício 2021, que discorre sobre irregularidade semelhante, destacando o trecho que traz o entendimento desta Corte de Contas quanto à abertura de



créditos adicionais por excesso de arrecadação decorrente de assinatura de convênios e cujo repasse dos recursos não se concretizou no exercício, que se transcreve:

**Planejamento. LOA. Alteração. Créditos Adicionais. Fonte de Recursos. Convênios. Excesso de arrecadação estimado. Frustração na receita. Abertura de créditos e controle do saldo pelas emissões dos empenhos.** 1) A assinatura de convênios no decorrer do exercício gera um “excesso de arrecadação estimado” que pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais, e, caso o repasse de recursos não se concretize, haverá a frustração na receita reestimada após firmado o convênio, que, contudo, não pode ser imputada ao gestor, pois nesse caso o repasse não se concretizou por motivos alheios à sua vontade, e, para todos os efeitos, os créditos adicionais foram abertos por excesso de arrecadação estimado dentro da tendência observada no exercício. 2) Os créditos decorrentes da assinatura de convênios no decorrer do exercício, sem que tenham sido previstos quando da elaboração do orçamento, devem ser abertos na totalidade dos valores autorizados pela lei, devendo o gestor controlar o saldo aberto pelas emissões dos empenhos, tal como previsto no art. 59 da Lei 4.320/64 e na Resolução de Consulta nº 43/2008 do TCE-MT. (CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUNICIPAL. Relator: JOÃO BATISTA CAMARGO. Parecer 50/2019 - PLENÁRIO. Julgado em 28/11/2019. Processo 167258/2018). (Divulgado no Boletim de Jurisprudência, Ano: 2019, nº 62, nov/2019).

Conclui, ao final, que “*deverá ser levado em consideração os cuidados adotados pela Manifestante, a existência de objeto pactuado, razão pela qual, não houve abertura de créditos desamparada de recursos, bem como inexistência de déficit financeiro na respectiva fonte de recurso, ou ainda déficit orçamentário*”, rogando pelo saneamento do apontamento com relação às fontes 700 e 701.

#### Análise da defesa:

Tendo em vista que as manifestações da Defesa foram apresentadas em dois blocos, a sua análise seguirá o mesmo critério.

#### Fontes: 500, 540, 600, 660 e 661

No Relatório Técnico Preliminar foi apontado os seguintes valores de créditos adicionais abertos por excesso de arrecadação inexistentes nessas fontes:

Fonte	Descrição da Fonte	Valor Excedente
500	Recursos não Vinculados de Impostos	335.339,56
540	Transferências do FUNDEB Impostos e Transferências de Impostos	891.707,81
600	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde	1.714.951,76
660	Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS	91.607,91
661	Transferência de Recursos dos Fundos Estaduais de Assistência Social	1.037.051,25

Apesar de indicar que trataria de cada uma dessas fontes, a Defesa se limitou a discorrer a respeito da fonte 500, argumentando que o “*relatório Demonstrativo de Saldos (ANEXO 02) emitidos do software de contabilidade e planejamento do município*” prova que o saldo orçamentário ao final do exercício nessa fonte, de R\$



7.171.750,29, é muito superior ao valor excedido pela abertura de créditos adicionais por excesso de arrecadação, de R\$ 335.339,56. No entanto, não encaminhou o referido “*relatório Demonstrativo de Saldos*”, ou seja, não existe o citado anexo 02, nem tampouco apresenta nenhum demonstrativo que sustente sua argumentação.

Além disso, não apresenta nenhuma documentação que demonstre e comprove que “*a abertura por excesso de arrecadação, estão respaldados por planilhas de natureza técnica, onde é comprovada a “tendência” de arrecadação a maior*”, como deu a entender pela transcrição de parte do Voto do Conselheiro Antônio Joaquim nos autos do processo nº 3.603-3/2014.

Diante disso, fica mantido o apontamento relativamente às fontes 500, 540, 600, 660 e 661.

#### Fontes: 700 e 701

O quadro a seguir reproduz os valores de créditos adicionais por excesso de arrecadação inexistentes nessas fontes, apontados no Relatório Técnico Preliminar:

Fonte	Descrição da Fonte	Valor Excedente
700	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres da União	3.151.252,71
701	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres dos Estados	7.287.561,26

Apesar de as duas fontes de recursos se referirem a transferências de convênios, é importante frisar que a fonte 700 se refere a convênios com a União e a fonte 701 com o Estado, sendo necessário, portanto, que sejam tratadas separadamente.

Em sua manifestação, a Defesa não distingue uma da outra e discorre de maneira genérica sobre a questão, argumentando que os créditos adicionais que foram abertos além do excesso de arrecadação verificado no exercício estão amparados em convênios que foram firmados em 2022, mas que o repasse não foi efetivado.

No Quadro 1.3 - *Excesso de Arrecadação X Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação/Operação de Crédito* do Relatório Técnico Preliminar (Doc. Digital nº 209717/2022, fl. 83), na coluna “ f ”, consta o montante dos créditos adicionais abertos em cada uma dessas fontes, conforme demonstrado a seguir:

Fonte	Descrição da Fonte	Créditos Adicionais - Excesso de Arrecadação
700	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres da União	3.900.000,00
701	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres dos Estados	8.449.361,26
<b>TOTAL</b>		<b>12.349.361,26</b>

Em que pese a somatória do quadro acima ser bem próxima a do valor dos convênios elencados pela Defesa (12.280.840,65), eles não se confundem. Isso porque os convênios elencados pela Defesa foram todos firmados com a União e, portanto, se referem apenas à fonte 700.

Do montante R\$ 12.349.361,26 de créditos adicionais abertos por excesso de arrecadação nas fontes 700 e 701, apenas R\$ 3.900.000,00 foram abertos na fonte 700, autorizados pelas Leis nº 2498/2022 e 2499/2022,



conforme demonstra o quadro a seguir:

Lei Nº	Decreto Nº	Fonte 700	Fonte 701	Total
02498/2022	036/2022	2.100.000,00	7.739.122,97	9.839.122,97
02499/2022	035/2022	1.800.000,00	526.856,00	2.326.856,00
02551/2022	144/2022		183.382,29	183.382,29
	<b>Total</b>	<b>3.900.000,00</b>	<b>8.449.361,26</b>	<b>12.349.361,26</b>

Registra-se que nenhuma dessas leis indica a qual convênio se refere, não fazendo nenhuma referência à origem do suposto excesso de arrecadação.

No caso da Lei nº 2498/2022, do valor do crédito adicional aberto, de R\$ 2.100.000,00, existe apenas um convênio cujo objeto coincide com a categoria de programação do crédito (14.002.0.0.20.608.3030.1025 – Aquisição de Veículos e Implementos Agrícolas), que é o convênio da Proposta 004085/2022, para aquisição de um trator agrícola, no valor global de R\$ 261.000,00. Porém, além do valor do convênio sem bem menor que o crédito aberto, o Decreto nº 36/2022, que abiu o referido crédito adicional de R\$ 2.100.000,00, foi editado em 14/03/2022, sendo que o convênio data de 26/12/2022.

Já com relação à Lei nº 2499/2022, o crédito adicional aberto por meio do Decreto nº 35/2022 no valor de R\$ 1.800.000,00 diz respeito ao convênio nº 003694/2022, para construção do terminal rodoviário.

Portanto, ao excluir o valor de R\$ 1.800.000,00 do total de créditos adicionais abertos por excesso de arrecadação na fonte 700, ainda resta o valor de R\$ 1.351.252,71 que foi aberto sem cobertura ou justificativa.

Diante de todo o exposto, fica mantido o apontamento, que passa a ter com a seguinte redação:

4.1) *Abertura de créditos adicionais por conta de recursos de excesso de arrecadação inexistentes no montante de R\$ 12.709.472,26, nas seguintes fontes:*

Fonte	Descrição da Fonte	Valor Excedente
500	Recursos não Vinculados de Impostos	335.339,56
540	Transferências do FUNDEB Impostos e Transferências de Impostos	891.707,81
600	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde	1.714.951,76
660	Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS	91.607,91
661	Transferência de Recursos dos Fundos Estaduais de Assistência Social	1.037.051,25
700	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres da União	1.351.252,71
701	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres dos Estados	7.287.561,26
<b>Total</b>		<b>12.709.472,26</b>

**Situação da análise: MANTIDO**

4.2) *Abertura de créditos adicionais por conta de recursos de superávit financeiro inexistentes no montante de R\$ 2.965.165,33. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*



#### Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):

Conforme detalhado no Quadro 1.2 deste relatório (Superávit Financeiro Exercício anterior X Créditos Adicionais Financiados por Superávit), foram abertos créditos adicionais por conta de recursos inexistentes de superávit financeiro, no montante de R\$ 2.965.165,33, nas seguintes fontes:

Fonte	Descrição da Fonte	Valor Excedente
540	Transferências do FUNDEB Impostos e Transferências de Impostos	3.524,74
621	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Estadual	111.661,15
669	Outros Recursos Vinculados à Assistência Social	79.000,00
700	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres da União	1.567.000,00
701	Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres dos Estados	1.203.979,44
<b>Total</b>		<b>2.965.165,33</b>

#### Manifestação da defesa:

Argumenta a Defesa, em síntese, que o Balanço Patrimonial de 2021 apresentou disponibilidades financeiras que alicerçaram a abertura de créditos adicionais por superávit financeiro nas citadas fontes.

Para sustentar sua argumentação, reproduz o quadro 4.3 do Relatório Técnico Preliminar sobre as Contas de Governo do exercício de 2021 de Barra do Bugres (Processo nº 41.248-1/2021), fazendo a correspondência das fontes de 2021 com as de 2022, de acordo com a padronização disponibilizada pelo Comunicado APLIC 13/2021, que “culminou no “DE-PARA” das fontes de recursos entre os exercícios de 2021 e 2022”.

Em seguida, apresenta quadro com a comparação entre o saldo das fontes de 2021 com os créditos adicionais abertos nas correspondentes fontes em 2022, conforme reproduzido a seguir:

Fonte 2021	Fonte 2022	Superávit 2021	Crédito Utilizado	Saldo
18 ou 19	540	R\$ 1.014.196,66	R\$ 1.000.000,00	R\$ 14.196,66
42	621	R\$ 1.075.585,04	R\$ 1.200.000,00	R\$ -124.414,96
27	669	R\$ 80.371,08	R\$ 79.000,00	R\$ 1.371,08
24	700 ou 701	700	R\$ 1.5670.000,00	R\$ 2.725.256,10
		701	R\$ 1.203.979,44	

Com relação ao saldo insuficiente de R\$ 124.414,96 na fonte 621, argumenta que, “*muito embora tenha ocorrido a abertura de saldo sem disponibilidade, a mesma não fora utilizada, permanecendo com seu saldo aberto até o término do exercício*”, apresentado um quadro resumo do “saldo por dotação”, rogando pela reconsideração do apontamento.

#### Análise da defesa:



Assiste razão aos argumentos da Defesa, com relação às fontes 540, 669, 700 e 701. De fato, considerando a correlação entre as antigas fontes do exercício de 2021, com as novas fontes do exercício de 2022, observa que aquelas apresentaram saldo de superávit financeiro suficiente para a cobertura dos respectivos créditos adicionais abertos no exercício de 2022.

Com relação à fonte 621, apesar de o superávit financeiro apresentado na fonte correlata do exercício de 2021 não ter sido suficiente para cobrir os créditos adicionais abertos, apresentando saldo insuficiente de R\$ 111.661,15, conforme consta no Quadro 4.3 - *Execução Orçamentária por Fonte X Superávit Financeiro* do Relatório Técnico Preliminar (página 105), verifica-se que esta fonte apresentou, ao final do exercício, superávit orçamentário e financeiro.

Por todo o exposto, considera-se sanado o apontamento.

#### Situação da análise: **SANADO**

**5) FB10 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_10.** Transposição, remanejamento ou transferências de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (art. 167, VI, da Constituição Federal).

5.1 ) *Abertura de Créditos Adicionais com alteração do Órgão, configurando remanejamento, no montante de R\$ 7.088.575,65, sem autorização legislativa específica.* - Tópico - 2. **ANÁLISE DA DEFESA**

#### Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):

Constatou-se a abertura de Créditos Adicionais Suplementares com alteração do Órgão, configurando remanejamento, tendo a Lei Municipal nº 2.509/2022 como lei autorizativa, por meio dos decretos elencados a seguir:

Decreto	Data	Valor Remanejado
00043/2022	08/04/2022	719.880,00
00048/2022	14/04/2022	1.350.000,00
00053/2022	02/05/2022	1.395.729,70
00069/2022	01/06/2022	854.358,95
00086/2022	01/07/2022	1.484.707,00
00089/2022	01/08/2022	294.000,00
00101/2022	29/08/2022	633.900,00
00103/2022	01/09/2022	6.000,00
00109/2022	16/09/2022	350.000,00
<b>Total</b>		<b>7.088.575,65</b>

Em função da Lei nº 2.509/2022 não conter autorização para remanejamento, transferência e transposição, tais créditos adicionais são irregulares.

O Apêndice - K deste Relatório demonstra detalhadamente, por decreto, os órgãos e respectivos



valores alterados.

#### **Manifestação da defesa:**

Em que pese no Relatório Técnico Preliminar a irregularidade 5 ter sido composta por 3 (três) achados separados, a Defesa apresentou suas argumentações de forma unificada, conforme síntese a seguir.

A Defesa discorre sobre a introdução, na Constituição de 1988, dos “*termos remanejamento, transposição e transferência em substituição à expressão estorno de verba, utilizada em constituições anteriores para indicar a mesma proibição*”, sua conceituação e a diferença entre abertura de créditos adicionais por anulação, total ou parcial, de dotações orçamentárias. Traz, também, a explicação do que se trata cada um desses institutos (remanejamento, transposição e transferência), “*para o deslinde da questão posta em discussão*”.

Na sequência relembra que “*o cerne da irregularidade*” refere-se às suplementações elencadas nos Apêndices - K e L do Relatório Técnico Preliminar, “*pela utilização da “Transferência” no valor de R\$ 4.251.711,11, pela utilização de “Remanejamento” no valor de R\$ 7.088.575,65, e pela utilização de “Transposição” no valor de R\$ 18.014.156,22 e em tese, sem autorizativo legal específico, provocando mudança de categoria econômica*”, argumentando que as informações apresentadas nas tabelas contidas nos referidos apêndices, “*por si só, não são aptas a comprovar que as suplementações realizadas, possuem a mesma natureza da Transferência, Transposição e do Remanejamento, pois apenas relaciona de maneira sintética os decretos com os respectivos créditos adicionais suplementares na fonte Anulação Total ou Parcial de dotações orçamentária*”.

Acrescenta que nenhum dos Decretos de abertura de crédito adicional elencados nos referidos Apêndices do Relatório Técnico Preliminar “*diz respeito a qualquer reprogramação ou mudança de rumo na condução das políticas públicas, em detrimento às ações planejadas autorizadas nas peças de planejamento*” e que tais suplementações “*tiveram como fundamento os Artigos 40 a 43 da Lei Federal nº. 4.320/1964, com objetivo de reforço nas Dotações Orçamentárias que se mostraram insuficiente durante a execução orçamentária, tendo como fonte de recursos a anulação total e/ou parcial daquelas Dotações que foram estimadas em quantia superior*”, concluindo que não houve ausência de autorização legislativa, “*pois as suplementações realizadas pela fonte “Anulação Total ou Parcial de Dotação”, estão autorizados na Lei Orçamentária - LOA - Lei nº. 2483/2021, em seu artigo 5º*”, transcrevendo-o em seguida.

Ao final, pede que “*seja reconsiderado e sanado o apontamento*”.

#### **Análise da defesa:**

Tendo em vista que as argumentações de defesa foram apresentadas de forma unificada, para os Achados 5.1, 5.2 e 5.3, a análise também será feita de forma unificada, apenas no achado 5.1.

Verifica-se que a Defesa se baseou no artigo intitulado “*Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos*” escrito pelo Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão José de Ribamar Caldas Furtado, publicado às páginas 29 a 34 da Revista do TCU, Ano 35, Número 106, Out/Dez 2005 (Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/27>, acessado em 07/08/2023 - Apêndice – A), para apoiar suas argumentações.

Importante frisar que o autor do artigo no qual a Defesa se embasou, esclarece que



as figuras remanejamento, transposição e transferência não estão previstas na Lei nº 4.320/64, visto que sugeriram no Texto Constitucional posteriormente. Desse modo, os arts. 40 a 46 da Lei nº 4.320/64 cuidam exclusivamente dos créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários). Lá estão dispostas as regras que devem ser observadas, relativamente à indicação dos recursos orçamentários e financeiros, por ocasião da autorização (por lei) e abertura (por decreto do Executivo) dos créditos adicionais.

Diante desse esclarecimento, cai por terra a afirmação da Defesa de que a irregularidade não ocorreu uma vez que *“as suplementações realizadas pela fonte “Anulação Total ou Parcial de Dotação”, estão autorizadas na Lei Orçamentária - LOA - Lei nº. 2483/2021, em seu artigo 5º*. Na verdade, apenas tenta distorcer a essência do apontamento, que não tratou, em momento algum, da ausência de recursos para abertura dos referidos créditos adicionais e, sim, que tais alterações representaram, na verdade, remanejamento, transposição e transferência realizadas com base na LOA, ou seja, de forma irregular.

Nesse contexto, o Conselheiro José de Ribamar Caldas Furtado, ao formular em seu artigo o questionamento: *“pode o Chefe do Executivo utilizar créditos adicionais suplementares ou especiais para realocar recursos nos casos típicos de remanejamento, transposição ou transferências?”*, é muito claro ao sentenciar: *“A resposta é não”* e complementa concluindo que

*“(…) os créditos adicionais suplementares, abertos com base na autorização concedida na própria lei orçamentária e com fundamento em aporte de recursos oriundos de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias (Lei nº 4.320/64, art. 43, § 1º, III), só podem ocorrer quando se tratar de deslocamento de recursos dentro do mesmo órgão e da mesma categoria de programação. Ou seja, **remanejamentos de recursos de um órgão para outro e transposições ou transferências de uma categoria de programação para outra, somente podem ser autorizados através de lei específica**, sob pena de antinomia com a Lei Maior.*

Entretanto, as gestões orçamentárias brasileiras ainda não perceberam a vontade da Carta de 1988 nesse aspecto, fato que faz com que a prática da abertura de créditos adicionais suplementares, com base na autorização dada na LOA, seja utilizada como panacéia, à revelia do artigo 167, III, da Constituição Federal.

Essa prática destrói a rigidez do orçamento público pretendida pelo ordenamento jurídico pátrio, com prejuízos para todo o sistema constitucional orçamentário que, enfraquecido, deixa de ser veículo necessário de planejamento das ações da Administração Pública, em desfavor do regime de gestão fiscal responsável preconizado pelo art. 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. (Grifou-se)

A parte final do artigo escrito pelo Conselheiro José de Ribamar Caldas Furtado não deixa dúvida do seu entendimento quanto à ilegalidade de se realizar remanejamento, transposição e transferência com respaldo em autorização consignada na LOA para abertura de créditos adicionais suplementares por anulação, total ou parcial, de dotações, entendimento esse que confirma o apontamento realizado no Relatório Técnico Preliminar.

Importante esclarecer também que, diferente do que argumenta a Defesa, a relação dos créditos adicionais constantes nos Apêndices K e L do Relatório Técnico Preliminar não *“apenas relaciona de maneira sintética os decretos com os respectivos créditos adicionais”*. O Apêndice - K apresenta, de forma detalhada por decreto, os valores que foram anulados em um e suplementados em outro órgão, já no Apêndice - L está demonstrado, também de forma detalhada por decreto, as categorias de programação (função, subfunção, programa



e projeto/atividade especial) que sofreram alterações para mais e para menos, demonstrando claramente a configuração de remanejamento e transposição, respectivamente.

Com relação às transferências tratadas no achado nº 5.2, a própria tabela constante na sua descrição às folhas 23 e 24 do Relatório Técnico Preliminar apresentou detalhadamente quais categorias econômicas foram alteradas, decreto por decreto.

Diante de todo exposto, fica mantida a irregularidade.

**Situação da análise: MANTIDO**

5.2 ) *Abertura de Créditos Adicionais com alteração da Categoria Econômica, configurando transferência, no montante de R\$ 4.251.711,11, sem autorização legislativa específica. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*

**Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

Constatou-se a abertura de Créditos Adicionais Suplementares com alteração da Categoria Econômica, configurando **transferência**, tendo a Lei Municipal nº 2.509/2022 como lei autorizativa, conforme demonstrado a seguir:

Decreto	Data	Categoria Econômica	Valor Anulado	Valor Suplementado
00043/2022	08/04/2022	3	-458.796,00	
		4		458.796,00
00053/2022	02/05/2022	3		1.993.432,93
		4	-1.993.432,93	
00048/2022	14/04/2022	3		232.100,00
		4	-232.100,00	
00069/2022	01/06/2022	3	-48.582,18	
		4		48.582,18
00082/2022	22/06/2022	3		140.000,00
		4	-130.000,00	
		9	-10.000,00	
00086/2022	01/07/2022	3	-667.400,00	
		4		667.400,00
00089/2022	01/08/2022	3	-217.000,00	
		4		547.000,00



		9	-330.000,00	
00101/2022	29/08/2022	3		50.900,00
		9	-50.900,00	
00103/2022	01/09/2022	3	-107.500,00	
		4		113.500,00
		9	-6.000,00	
<b>Total</b>			<b>-4.251.711,11</b>	<b>4.251.711,11</b>

Porém, a Lei nº 2.509/2022 não contém autorização para remanejamento, transferência e transposição, portanto, tais créditos adicionais são irregulares.

#### Manifestação da defesa:

A Defesa apresentou suas argumentações de forma unificada, no Achado nº 5.1. Diante disso, considerando que no Achado 5.1 já foi apresentada a síntese dessas argumentações, elas não serão aqui repetidas.

#### Análise da defesa:

Tendo em vista que as argumentações de defesa foram apresentadas de forma unificada no Achado 5.1, ratifica-se a mesma análise feita naquele achado e mantém-se o apontamento.

#### Situação da análise: **MANTIDO**

5.3 ) *Abertura de Créditos Adicionais com alteração da Programação Orçamentária (programa e/ou projeto/atividade), configurando transposição, no montante de R\$ 18.014.156,22, sem autorização legislativa específica.* - Tópico - 2. **ANÁLISE DA DEFESA**

#### Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):

Constatou-se a abertura de Créditos Adicionais Suplementares com alteração da Programação Orçamentária, ou seja, com alteração do programa e/ou do projeto/atividade, configurando **transposição**, tendo a Lei Municipal nº 2.509/2022 como lei autorizativa, por meio dos seguintes decretos:

Decreto	Data	Valor Transposto
00043/2022	08/04/2022	2.800.126,00
00053/2022	02/05/2022	2.505.902,93
00048/2022	14/04/2022	1.350.000,00
00069/2022	01/06/2022	4.388.005,79
00082/2022	22/06/2022	160.000,00
00086/2022	01/07/2022	4.070.887,70



00089/2022	01/08/2022	1.285.833,80
00101/2022	29/08/2022	633.900,00
00103/2022	01/09/2022	269.500,00
00109/2022	16/09/2022	550.000,00
<b>Total</b>		<b>18.014.156,22</b>

Como na Lei nº 2.509/2022 não contém autorização para remanejamento, transferência e transposição, tais créditos adicionais são irregulares.

O Apêndice - L deste Relatório demonstra detalhadamente, por decreto, as programações orçamentárias que sofreram alterações.

#### **Manifestação da defesa:**

A Defesa apresentou suas argumentações de forma unificada, no Achado nº 5.1. Diante disso, considerando que no Achado 5.1 já foi apresentada a síntese dessas argumentações, elas não serão aqui repetidas.

#### **Análise da defesa:**

Tendo em vista que as argumentações de defesa foram apresentadas de forma unificada no Achado 5.1, ratifica-se a mesma análise feita naquele achado e mantém-se o apontamento.

#### **Situação da análise: MANTIDO**

**6) FC13 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_MODERADA\_13.** Peças de Planejamento (PPA, LDO, LOA) elaboradas em desacordo com os preceitos constitucionais e legais (arts. 165 a 167 da Constituição Federal).

6.1 ) *Consta autorização na LOA para realizar transposição, remanejamento e transferência de recursos, contrariando o art. 165, § 8º, CF/1988.* - Tópico - 2. **ANÁLISE DA DEFESA**

#### **Evidência de Auditoria (Situação Encontrada):**

De acordo com o Art. 5º, alínea "c" da Lei Municipal nº 561/2020 - LOA/2020, o Poder Executivo está autorizado a abrir créditos suplementares por remanejamento de um órgão para outro, por transposição entre programas de trabalho do mesmo órgão e por transferência entre categorias econômicas até o limite de 20% do orçamento, conforme transcrito a seguir:

**Artigo 5.º** - Fica o Poder Executivo Municipal autorizado a abrir créditos adicionais suplementares em obediência ao que dispõe o Art. 167, incisos V e VI, da Constituição Federal, combinado com o disposto no Art. 43, parágrafo 1º, incisos I, II, III e IV, da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1.964, observando-se as seguintes condições:

**I** - até o limite de 4% (quatro por cento) da despesa fixada no Art. 3º desta lei, para os



casos de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias, **podendo para tanto, realizar a transposição, o remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro**, desde que não haja prejuízos à execução orçamentária do projeto/atividade e/ou órgão unidade de origem.(destacou-se)

Tal autorização na LOA trata-se de matéria estranha à previsão das receitas e à fixação das despesas no orçamento, ferindo o princípio constitucional da exclusividade insculpido pelo artigo 165, § 8º da CF/1988:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Este tipo de autorização na LOA é vedada por este TCE/MT desde 2018, conforme Súmula 20 transcrita a seguir:

#### **SÚMULA 20**

É vedada a autorização para remanejamento, transposição ou transferência de recursos entre dotações orçamentárias na Lei Orçamentária Anual – LOA, por ferir o princípio constitucional da exclusividade, configurando dispositivo estranho à previsão da receita e fixação da despesa no Orçamento (art. 165, § 8º, CF/1988). (PROPOSTA DE SÚMULA. Relator: LUIZ CARLOS PEREIRA. Acórdão 284/2018 - TRIBUNAL PLENO. Julgado em 31/07/2018. Publicado no DOC/TCE-MT em 16/08/2018. Processo 347680/2017).

#### **Manifestação da defesa:**

A Defesa inicia esclarecendo que remanejamento, transposição e transferência de recursos não estão previstos na Lei nº 4.320/1964, mas foram positivados pela Constituição Federal de 1988, transcrevendo o seu artigo 167, inciso IV.

Ressalta que a CF/1988 prescreve que esses procedimentos “*somente poderão ser efetuados mediante prévia autorização legislativa*”, mas que não exige que seja lei específica, sendo que, “*nada impede que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) preveja a possibilidade de remanejamento, transposições e transferências de recursos e autorize sua execução por meio de decretos*”, citando decisão do Supremo Tribunal Federal nesse sentido.

Embora discorde “*do posicionamento adotado pela Corte de Contas*”, reconhece que a “*irregularidade, em tese, está configurada*”, relativizando que “*nenhum dos procedimentos provocou aumento de despesa, e não ocasionou surgimento ou elevação de déficit orçamentário, financeiro, ou a inscrição desordenada de restos a pagar*”, defendendo que não é razoável o gestor ser penalizado por “*procedimento contábil impróprio*”, pois em casos análogos tem havido a expedição de recomendações, citando os casos da Contas Anuais de Governo de 2018 de Nova Olímpia (Processo nº 16.694-4/2018) e das Contas Anuais de Governo de 2015 de Denise (Processo nº 25.884-9/2015).



Acrescenta que “*nenhum Administrador Público possui tarefa fácil no exercício de sua função*” e certamente se depara com situações diárias que “*leva ao cometimento de falhas, muito embora objetivando a resolução do problema*”.

Entende que “*o gestor inábil não deve ser penalizado por falhas administrativas*”, uma vez que, ao atingir “*o objetivo de maneira eficiente e honesta ao mesmo tempo, o gestor dá solução ao problema sem se beneficiar da situação e muito menos provocar prejuízo ao erário*”, citando decisão em que o Superior Tribunal de Justiça adotou tal raciocínio.

Conclui que restou “*justificado o apontamento de natureza grave*”, entendendo que “*a expedição de recomendação é a medida mais razoável que o caso se apresenta*”.

#### **Análise da defesa:**

Em sua manifestação, a Defesa reconhece a irregularidade de inserir autorização para remanejamento, transposição e transferência na LOA/2022, solicitando que, ao invés de punição, este TCE/MT expeça recomendação ao Gestor para que se abstenha de inserir esse tipo de autorização nas futuras LOA's.

Diante do exposto, confirma-se o apontamento.

**Situação da análise: MANTIDO**

### **3. CONCLUSÃO**

Considerando as irregularidades apontadas no Relatório Técnico Preliminar, assim como as manifestações de defesa apresentadas pelo gestor e a sua análise, conclui-se por sanar as irregularidades relativas aos apontamentos 3.4, 3.5 e 4.2, mantendo-se os demais apontamentos, conforme apresentado a seguir:

#### **3.1. RESULTADO DA ANÁLISE**

**MARIA AZENILDA PEREIRA - ORDENADOR DE DESPESAS / Período: 01/01/2022 a 31/12/2022**

**1) AA04 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS\_GRAVÍSSIMA\_04.** Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000).

1.1 ) *No exercício de 2022 as Despesas com Pessoal do Poder Executivo alcançaram o equivalente a 57,50% da RCL, extrapolando ao limite máximo de 54% estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 20. inciso III, "b" da Lei Complementar 101/2000).* - Tópico - 2. **ANÁLISE DA DEFESA**



**2) DB99 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA\_GRAVE\_99.** Irregularidade referente à Gestão Fiscal/Financeira, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

2.1 ) *A meta de Resultado Primário projetada na LDO/2022 não foi cumprida.* - Tópico - 2. *ANÁLISE DA DEFESA*

**3) FB02 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_02.** Abertura de créditos adicionais - suplementares ou especiais – sem autorização legislativa ou autorização legislativa posterior (art. 167, V, a Constituição Federal; art. 42, da Lei nº 4.320/1964).

3.1 ) *Abertura de créditos adicionais suplementares com base na LOA, extrapolando em R\$ 2.848.597,06 o limite total autorizado em seu art. 5º.* - Tópico - 2. *ANÁLISE DA DEFESA*

3.2 ) *Abertura de crédito adicional suplementar por excesso de arrecadação, no valor de R\$ 300.000,00, com base em Lei que não autoriza a sua abertura.* - Tópico - 2. *ANÁLISE DA DEFESA*

3.3 ) *Abertura de crédito adicional suplementar com base na Lei nº 2.538/2022, extrapolando em R\$ 230.857,52 o valor autorizado na Lei.* - Tópico - 2. *ANÁLISE DA DEFESA*

3.4 ) SANADO

3.5 ) SANADO

3.6 ) *Abertura de crédito adicional especial no valor de R\$ 7.703.310,00, com base em Lei que não autoriza a sua abertura.* - Tópico - 2. *ANÁLISE DA DEFESA*

**4) FB03 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_03.** Abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes: excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação total ou parcial de dotações e operações de crédito (art. 167, II e V, da Constituição Federal; art. 43 da Lei 4.320/1964).

4.1 ) *Abertura de créditos adicionais por conta de recursos de excesso de arrecadação inexistentes no montante de R\$ 14.509.472,26.* - Tópico - 2. *ANÁLISE DA DEFESA*

4.2 ) SANADO

**5) FB10 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_10.** Transposição, remanejamento ou transferências de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (art. 167, VI, da Constituição Federal).



5.1 ) *Abertura de Créditos Adicionais com alteração do Órgão, configurando remanejamento, no montante de R\$ 7.088.575,65, sem autorização legislativa específica. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*

5.2 ) *Abertura de Créditos Adicionais com alteração da Categoria Econômica, configurando transferência, no montante de R\$ 4.251.711,11, sem autorização legislativa específica. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*

5.3 ) *Abertura de Créditos Adicionais com alteração da Programação Orçamentária (programa e/ou projeto/atividade), configurando transposição, no montante de R\$ 18.014.156,22, sem autorização legislativa específica. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*

**6) FC13 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_MODERADA\_13.** Peças de Planejamento (PPA, LDO, LOA) elaboradas em desacordo com os preceitos constitucionais e legais (arts. 165 a 167 da Constituição Federal).

6.1 ) *Consta autorização na LOA para realizar transposição, remanejamento e transferência de recursos, contrariando o art. 165, § 8º, CF/1988. - Tópico - 2. ANÁLISE DA DEFESA*

Em Cuiabá-MT, 21 de Agosto de 2023.

---

GILSON GREGORIO  
AUDITOR PÚBLICO EXTERNO  
COORDENADOR DA EQUIPE TÉCNICA



## ANEXOS

### REL. CONCLUSIVO CONTAS ANUAIS GOVERNO MUNICIPAL MUNICÍPIO DE BARRA DO BUGRES - EXERCÍCIO 2022

#### Anexo 1 - PESSOAL

##### Quadro 1.1 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal Individual - MCASP - STN

DESCRIÇÃO	CONSOLIDADO	EXECUTIVO	LEGISLATIVO
DTP (I).	R\$ 83.057.689,07	R\$ 80.084.666,21	R\$ 2.973.022,86
RCL Ajustada para Cálculo dos Limites da Despesa com Pessoal (II)	R\$ 139.623.915,83		
% sobre a RCL Ajustada (III) = I / II x 100	59,48%	57,35%	2,12%
LIMITE MÁXIMO (inciso III do art.20 da LRF)	60%	54%	6%
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art.22 da LRF)	57%	51,30%	5,70%

Relatório de Contas Anuais de Governo - Anexo: Pessoal - Quadro - Gastos com Pessoal Detalhado.

\* Quadro atualizado neste relatório.



Quadro 1.2 - Gastos com Pessoal - Detalhado

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS CONSOLIDADAS		EXECUTIVO		LEGISLATIVO	
	(últimos 12 meses)		(últimos 12 meses).		(últimos 12 meses),	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS	LIQUIDADAS.	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS.	LIQUIDADAS_	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS_
<b>DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)</b>	<b>R\$ 92.801.703,04</b>	<b>R\$ 129,99</b>	<b>R\$ 89.828.680,18</b>	<b>R\$ 129,99</b>	<b>R\$ 2.973.022,86</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>1. Pessoal Ativo</b>	<b>R\$ 84.976.799,62</b>	<b>R\$ 129,99</b>	<b>R\$ 82.003.776,76</b>	<b>R\$ 129,99</b>	<b>R\$ 2.973.022,86</b>	<b>R\$ 0,00</b>
1.1 Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis:	R\$ 57.619.506,57	R\$ 0,00	R\$ 55.137.497,90	R\$ 0,00	R\$ 2.482.008,67	R\$ 0,00
1.2 Obrigações Patronais:	R\$ 10.063.929,65	R\$ 129,99	R\$ 9.572.915,46	R\$ 129,99	R\$ 491.014,19	R\$ 0,00
1.3 Outros Valores acrescidos pela Equipe	R\$ 17.293.363,40	R\$ 0,00	R\$ 17.293.363,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>2. Pessoal Inativo e Pensionistas</b>	<b>R\$ 7.824.903,42</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 7.824.903,42</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
2.1 Aposentadorias, Reserva e Reformas:	R\$ 6.681.093,62	R\$ 0,00	R\$ 6.681.093,62	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
2.2 Pensões:	R\$ 1.143.809,80	R\$ 0,00	R\$ 1.143.809,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
2.3 Outros Valores acrescidos pela Equipe	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>3 Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Terceirização (§1º do art. 18 da LRF):</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>4 Despesa com Pessoal não Executada Orçamentariamente</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>5 DESPESAS NÃO COMPUTADAS (II) (§ 1º do art. 19 da LRF)</b>	<b>R\$ 9.744.143,96</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 9.744.143,96</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>5.1 Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária:</b>	<b>R\$ 1.919.240,54</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 1.919.240,54</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>



Tribunal de Contas  
Mato Grosso

**2ª SECRETARIA DE CONTROLE EXTERNO**

Telefone: (65) 3613-7589 / 7588 / 7529 / 3324-4332

E-mail: [segundasecex@tce.mt.gov.br](mailto:segundasecex@tce.mt.gov.br)

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS CONSOLIDADAS		EXECUTIVO		LEGISLATIVO	
	(últimos 12 meses)		(últimos 12 meses).		(últimos 12 meses),	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS	LIQUIDADAS.	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS.	LIQUIDADAS_	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS_
5.2 Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração:	R\$ 45.478,20	R\$ 0,00	R\$ 45.478,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
5.3 Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração:	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
5.4 Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R\$ 7.779.425,22	R\$ 0,00	R\$ 7.779.425,22	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
5.5 Outras Deduções Lançadas pela Equipe	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 83.057.559,08	R\$ 129,99	R\$ 80.084.536,22	R\$ 129,99	R\$ 2.973.022,86	R\$ 0,00
DTP	R\$ 83.057.689,07		R\$ 80.084.666,21		R\$ 2.973.022,86	

APLIC > Informes Mensais > LRF > Despesa com Pessoal (Preliminar)



Tribunal de Contas  
Mato Grosso

**2ª SECRETARIA DE CONTROLE EXTERNO**

Telefone: (65) 3613-7589 / 7588 / 7529 / 3324-4332

E-mail: [segundasecex@tce.mt.gov.br](mailto:segundasecex@tce.mt.gov.br)

\* Quadro atualizado neste relatório.



Tribunal de Contas  
Mato Grosso

**2ª SECRETARIA DE CONTROLE EXTERNO**

Telefone: (65) 3613-7589 / 7588 / 7529 / 3324-4332

E-mail: [segundasecex@tce.mt.gov.br](mailto:segundasecex@tce.mt.gov.br)

APÊNDICE - A - Revista do TCU Nº 106/2005

## APÊNDICE - A

**Revista do TCU Nº 106/2005**

# REVISTA DO TCU

ANO 35 . NÚMERO 106 . OUT/DEZ 2005



© Copyright 2005, Tribunal de Contas da União  
Impresso no Brasil / Printed in Brazil

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

**[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)**

Ficha catalográfica elaborada pela **Biblioteca Ministro Ruben Rosa**

---

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

Trimestral

De 1970 a 1972, periodicidade anual;  
de 1973 a 1975, quadrimestral;  
de 1976 a 1988, semestral.

ISSN 0103-1090

1. Direito - Periódicos - Brasil. Tribunal de Contas da União.

CDU 340.142 (81) (05)  
CDD 340.605

---

Alexandre Valente Xavier

Neste número, a Revista do TCU apresenta em sua seção Doutrina artigos que dão uma mostra do trabalho contínuo e compensador que tem sido feito nesta Casa. Os autores são, ou foram servidores de carreira do TCU, que agora nos presenteiam com os conhecimentos adquiridos em sua vida profissional e acadêmica.

Hoje, muito se fala em corrupção e gastos públicos. Indo ao encontro do tema, Luiz Wagner Mazzaro escreve sobre a avaliação da ética na gestão pública, tecendo uma ligação entre Filosofia e Controle Externo. Sob o mesmo foco Marco Antonio Sevidanes da Mata discorre sobre a contratação temporária e sua efetividade limitada, tema de relevância em tempos de discussão sobre nepotismo.

Ainda para a seção Doutrina, Marcelo Quintiere e Fábio H. Granja e Barros estudam como a elaboração de políticas para o Aquífero Guarani, pelo Mercosul, pode proporcionar melhor aproveitamento de suas águas sem a utilização prejudicial e o desgaste de suas reservas. Fernando Bittencourt fala com eloquência sobre auditoria em seu texto “Auditoria: demanda e possibilidades”, e José de Ribamar Caldas Furtado apresenta um texto esclarecedor sobre transposição, remanejamento ou transferência de recursos. Luiz Henrique Lima mostra como a utilização de métodos quantitativos na atuação dos analistas de controle externo pode auxiliar na coleta e demonstração de informações. E ainda os textos de Marcelo Barros e Marcelo Sobreiro Maciel discorrem sobre a especialização nas telecomunicações.

Na seção Destaque, temos importante artigo de autoria do Ministro Emérito Luciano Brandão Alves de Souza, Secretário-Geral da Organização das Instituições Superiores de Controle, da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OISC/CPLP), no qual apresenta sinopse histórica da organização desde o Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006.

Estamos certos, prezado leitor, de que com os artigos apresentados neste número a Revista do TCU cumprirá a contento o papel que lhe cabe de contribuir para a reflexão e o aprendizado em torno dos temas pertinentes ao controle dos gastos públicos em benefício da sociedade.

Alexandre Valente Xavier é Diretor-Geral do Instituto Serzedello Corrêa

---

# Sumário

<b>Destaque</b>	<b>7</b>
<b>A Organização dos sete Tribunais de Contas Lusófonos: do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006</b>	<b>7</b>
Ministro Emérito Luciano Brandão Alves de Souza	
<b>Doutrina</b>	<b>15</b>
<b>Auditoria - demandas e possibilidades</b>	<b>15</b>
Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt	
<b>Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos</b>	<b>29</b>
José de Ribamar Caldas Furtado	
<b>Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo</b>	<b>35</b>
Luis Wagner Mazzaro A. Santos	
<b>A utilização de métodos quantitativos no exercício do controle externo</b>	<b>46</b>
Luiz Henrique Lima	
<b>Lições da especialização do Controle Externo da regulação de Telecomunicações</b>	<b>56</b>
Marcelo Barros Gomes, Marcelo Sobreiro Maciel	
<b>Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental</b>	<b>69</b>
Marcelo de Miranda Quintiere, Fábio H. Granja e Barros	
<b>Contratação temporária de pessoal na Administração Pública – Desvirtuamento do uso da exceção prevista no art. 37, IX, da Constituição Federal</b>	<b>78</b>
Marco Antonio Sevidanes da Matta	

---

---

<b>Notícias</b>	<b>88</b>
Todas estão irregulares	88
Precaução	89
TCU realiza auditoria que reduz em R\$ 400 milhões projeto de transposição	89
TCU identifica falhas da Anatel	90
TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais	91
TCU manda entidades ligadas ao MST devolverem R\$ 15 milhões	93
TCU manda governo repassar verba do Refis 2 a Estados e municípios	94
TCU quer avaliar resultados	95
TCU: Cide só pode ser usada em programas de transportes	95
Em alta	95
Sob FHC, teles deixaram dívida de R\$ 1,1 bi	96
Infraero: contrato irregular	97
Tribunal ordena a aplicação de R\$ 4 bilhões de recursos	97
Governo deixa de usar Cide para pagar dívida	98
<b>Jurisprudência</b>	<b>100</b>
<b>Índice de Assunto</b>	<b>105</b>
<b>Índice de Autor</b>	<b>112</b>
<b>Endereços do TCU</b>	<b>114</b>



A capa desta edição retrata detalhe da fachada leste do prédio principal da sede do Tribunal de Contas da União em Brasília, Distrito Federal. Inaugurado em 1975, quando o TCU se transferiu do prédio anexo ao Palácio da Justiça, e onde, desde então, está instalado. Ao fundo vê-se o Congresso Nacional.

O prédio tem projeto arquitetônico de Ricardo Alvarenga e conta com seis pavimentos. Tem formato quadrado, fachadas modulares brancas, formadas por quadrados concêntricos vazados, em contraste com os vidros escuros das varandas que circundam os quatro pavimentos superiores. Possui amplo jardim interno projetado por Burle Marx, que também idealizou os espelhos d'água e cascatas que circundam o prédio.

Abriga os gabinetes de ministros e demais autoridades da Casa, algumas assessorias e unidades técnicas da Secretaria do Tribunal, o Museu do TCU, o Espaço Cultural Marcantonio Vilaça, a Biblioteca Ministro Ruben Rosa e o Auditório Ministro Pereira Lira.

Os quadrados concêntricos utilizados como elementos gráficos no design da Revista do TCU, desde sua reformulação, em 2003, remetem às fachadas do prédio.

Outras assessorias, unidades técnicas e secretarias instalam-se nos edifícios anexos, projetados por Oscar Niemeyer e inaugurados em 1998. O Instituto Serzedello Corrêa situa-se na Asa Norte, em Brasília e as Secretarias Regionais de Controle Externo nas capitais dos estados.

## A Organização dos sete Tribunais de Contas lusófonos: do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006

Ministro Emérito Luciano Brandão Alves de Souza

É de toda justiça lembrar, como preâmbulo deste artigo, que a Organização das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OISC/CPLP), teve praticamente sua origem na comunicação que o Ministro Marcos Vinícios Vilaça fez na Sessão Plenária do Tribunal de Contas da União (TCU) de 6 de fevereiro de 1991.



De fato, naquela ocasião Sua Excelência informava à Instituição de Contas brasileira que, encontrando-se em Portugal no gozo de férias regulamentares, aproveitara a oportunidade para visitar o Tribunal de Contas daquele País.

No encontro então realizado com o Juiz-Conselheiro Presidente António de Sousa Franco, o ilustre Acadêmico e homem público patricio recolhera dele viva manifestação em favor da elaboração, pelos dois Tribunais, de um léxico comum. Essa iniciativa iria sem dúvida ter repercussão internacional, por significar a agregação de conhecimento e facilidades para o Sistema Tribunal de Contas em geral. Solicitava mais o Presidente Sousa Franco fosse o Ministro Marcos Vilaça o categorizado intermediário junto ao TCU no sentido de enviarmos a Lisboa o mais completo dossiê possível reunindo tudo o que já fora por nós realizado a respeito do Controle de Licitações Públicas.

Entusiasmado com a receptividade às idéias de cooperação entre os Tribunais do Brasil e de Portugal, ainda na Sessão Plenária de 27 do mesmo mês de fevereiro, o Ministro Marcos Vilaça propunha - quem sabe prevendo o que seria mais tarde a Organização dos Tribunais de Contas lusófonos - a criação de um Grupo de Trabalho no TCU tendo em vista a elaboração de um anteprojeto objetivando o intercâmbio e a ação conjunta a ser oferecido ao Colegiado português.

**Ministro Emérito Luciano Brandão é Secretário-Geral da Organização das ISC da CPLP**

O excelente resultado desse empenho comum iria resultar na assinatura, pelos Presidentes Adhemar Ghisi (TCU-Brasil) e Sousa Franco (TC-Portugal), em Lisboa, em 28 de outubro de 1991, do Acordo Bilateral de Cooperação Científica, Técnica e Cultural na área de controle e fiscalização do uso dos recursos públicos.

Vale a pena, transcorrida já agora década e meia daquela solenidade, recordar as palavras do sempre lembrado Professor Doutor Sousa Franco, quando augurava para o Ato que então se referendava, viesse ele a servir aos melhores propósitos de despertar “uma atenta e rigorosa consciência financeira”, e a certeza de que “os dinheiros públicos, estão a ser utilizados de acordo com critérios objetivos da máxima utilidade social”. E frisava Sua Excelência: a edição de um léxico de controle financeiro público em português começava pelo que mais profundamente marcava nossas Pátrias e identidades – o idioma e o vocabulário.

Com efeito, aquele Protocolo de 1991 transcendia de muito a uma simples formalidade convencional, pois identificava-se perfeitamente com uma das características do citado Acordo, ou seja: “O aperfeiçoamento da contribuição das duas Cortes de Contas ao controle público exercido, em plano superior, pelo Congresso Nacional do Brasil e pela Assembléia da República de Portugal”.

Em seqüência, já no ano seguinte, em outra Sessão Solene, desta vez realizada no TCU em 25 de fevereiro de 1992, sob a Presidência do Senhor Ministro Carlos Átila Álvares da Silva, com a honrosa presença do Presidente do Tribunal português, Juiz-Conselheiro Doutor Sousa Franco, e de Membros daquela egrégia Instituição, era entregue a Sua Excelência o Plano Diretor de Informática, o Projeto Lógico do Sistema de Jurisprudência e o Tesouro do Tribunal de Contas da União, todos elaborados pela competente equipe de servidores de nossa centenária Instituição de Contas. Concretizava-se assim sem demora um dos objetivos do Acordo assinado no ano anterior.

De lembrar que estava previsto também, nesse mesmo Acordo Bilateral, a organização e implementação de um Glossário Técnico comum às duas Instituições de Contas, capaz de possibilitar o conhecimento recíproco da linguagem usada nas deliberações e julgamentos de ambos os Colegiados.

Ao êxito do citado Pacto de 1991 entre Portugal e Brasil sucederam-se, a partir de 1993, outros protocolos bilaterais, firmados agora entre a Instituição de Contas portuguesa e suas congêneres lusófonas, situadas em países do continente africano.

Tão proveitosa e enriquecedora mostrava-se a cooperação dessa múltipla forma iniciada entre os Tribunais de países irmãos de língua portuguesa que, em 1995, num I Encontro, em Lisboa, com a presença dos Representantes das Instituições de Contas de Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique, Portugal e São Tomé e Príncipe, era assinado o Memorandum de Entendimentos. Esse Documento multilateral delineou e balizou, por meio de uma Comissão Mista, o trabalho a ser realizado dali por diante, em conjunto, pelos acima mencionados sete Colegiados cujas Nações tinham e têm o idioma português como sua nacional forma de expressão.

A ação projetada em 1991 entre brasileiros e portugueses ampliava-se agora num universo lusófono bem maior. Nele ficava prevista a permuta de documentos, informações, experiências, intercâmbio de pessoal técnico, cursos, estágios, estudos e auditorias orçamentárias, patrimoniais e operacionais.

Assim, sempre por força do Memorandum de Entendimentos, foram realizados sucessivamente quatro outros Encontros. Sustentava-se, dessa forma, ser

do interesse dos Tribunais estabelecer e desenvolver relações de cooperação técnica, científica e cultural na área de controle e fiscalização do uso dos recursos públicos, na linha de Acordos e Protocolos de Cooperação bilaterais já existentes com base nos princípios internacionalmente reconhecidos de igualdade, benefício recíproco, respeito mútuo pela soberania e da não-ingerência nos assuntos internos de cada Instituição.

Para coordenar os trabalhos decorrentes do Memorandum é constituída a Comissão Mista de Cooperação Técnica, Científica e Cultural dos sete Tribunais, apoiada por um órgão executivo, sua Secretaria-Geral. Criou-se, ainda, um Centro de Estudos e Formação, responsável pelo treinamento e aperfeiçoamento técnicos e pela elaboração e edição de publicações e atos normativos. No desempenho de seus múltiplos encargos, a Comissão Mista buscou proporcionar maior entrosamento e mais efetividade às ações de multicooperação entre as Instituições de Contas lusófonas.

A integração desses Tribunais antecedeu à criação da própria Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP) em 17 de julho de 1996, quando os mesmos sete países firmaram a Declaração Constitutiva da mencionada Comunidade. Desde então, enquanto por diversos caminhos se estreitava o conagraçamento, crescia a cooperação entre as Nações de língua portuguesa, inclusive por meio de reuniões governamentais, em seus vários níveis, e florescia paralelamente o intercâmbio técnico entre as Instituições de Contas da Comunidade.

Àquele I Encontro em Lisboa sucedeu o II, desta vez na Cidade da Praia, Capital da República de Cabo Verde, de 27 a 31 de outubro de 1996. Aí foram debatidas e aprovadas Recomendações sobre dois Temas Técnicos: “Os Tribunais de Contas e as Privatizações” e “As Garantias de Independência dos Tribunais de Contas”. Destacou-se entre as decisões adotadas nesse Encontro a Moção conferindo ao ex-Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Juiz-Conselheiro Doutor António de Sousa Franco, cujo mandato, por imposição legal, havia terminado em 1995, o Título de Membro Honorário da Comunidade dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa. Justificando a homenagem, a Moção acentuava o decisivo papel desempenhado na criação da Entidade pelo antigo Professor de Direito da Universidade de Lisboa e da Universidade Católica Portuguesa e Ministro das Finanças de Portugal de 1995 a 1999. O encerramento desse II Encontro deu-se em Mindelo, antiga Capital, em Sessão Solene da Câmara Municipal da Ilha de São Miguel, centro cultural do Arquipélago caboverdiano em honra dos participantes da Reunião.

No ano seguinte, em 1997, de 21 a 24 de outubro, ocorreu na Capital da República de Moçambique, Maputo, o III Encontro. Nele adotaram-se conclusões a respeito dos Temas: “Os Tribunais de Contas e o Controle Interno” e “Os Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública”. Na ocasião, aprovou-se Moção de reconhecimento ao Arquiteto brasileiro Oscar Niemeyer pela criação e oferta de logotipo alusivo a esse Encontro. Decidiu-se então adotar o mesmo logotipo como símbolo permanente da Organização dos Tribunais lusófonos, cuja reprodução e agradecimento de seu Autor damos a seguir:



“Rio de Janeiro, 19 de junho de 1998.

Gostaria de agradecer a homenagem recebida aos integrantes da associação dos Tribunais de Contas da área lusófona.

Sempre tive interesse pela atuação corajosa e integradora dessa Comunidade, tendo em vista as notícias que me dá o titular de sua Secretaria-Geral, um amigo muito querido que me honrou com a tarefa de conceber o seu logotipo.

A idéia de que parti, bastante conforme ao espírito destes povos de língua portuguesa, é a do enlace permanente. Enlace, comum a essa gente que não teme defender a independência, a liberdade e o compromisso. Povos irmanados pela língua, aproximados pelos “mares salgados”, disposto à ação integrativa, proporcionando ao novo milênio o exemplo da união lúcida, refletida assentada na emoção da fraternidade.

Que juntos vocês prossigam nesse canto pela liberdade, rejeitando reciprocidades silenciosas e disseminando a ação pela Paz.”

(a.) Oscar Niemeyer

Em 2000 foi a vez do IV Encontro, em Brasília, de 4 a 6 de setembro. Um dos destaques dessa Reunião foi a palestra, na Sessão Solene de Abertura, no Auditório do Palácio do Itamaraty, sede do Ministério das Relações Exteriores, do Ministro Luiz Octavio Gallotti, do Supremo Tribunal Federal, sobre “As relações do Tribunal de Contas da União com os Três Poderes”. Outro ponto alto do IV Encontro foi a palestra do Professor Doutor Sousa Franco intitulada “O Tribunal de Contas Europeu”. Foram ali também estudados e concluídos, com recomendações, dois temas técnicos: “Os Tribunais de Contas face ao desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação e sua aplicação nos sistemas de gestão financeira” e “As relações das Instituições Supremas de Controle com o Parlamento”. Na Sessão de Encerramento as Delegações dos Tribunais da CPLP tomaram conhecimento da homepage dos Tribunais lusófonos na Internet, organizada pela Secretaria-Geral da Comissão Mista em colaboração com a Coordenadoria de Tecnologia da Informação do TCU, resultado de oportuna sugestão do Ministro do TCU Marcos Vinícios Vilaça.

Por sua vez, o V Encontro teve lugar na cidade de Ponta Delgada, Capital do Arquipélago dos Açores, nos dias 16 e 17 de julho de 2001. Distinguiu-o com sua presença o Excelentíssimo Senhor Ministro da

República Portuguesa para a Região Autónoma dos Açores, Conselheiro Alberto Sampaio da Nóvoa, que, na Sessão de Abertura, homenageou o Secretário-Geral da Organização, outorgando-lhe a Comenda de Grande Oficial da Ordem do Mérito Infante Dom Henrique, destacando a ação por ele desenvolvida em favor da cooperação entre as Instituições de Contas da CPLP.

Uma decisão histórica assinalou esse V Encontro.

Preparado pela Comissão Mista criada, como vimos, pelo Memorandum de Entendimentos de 1995, já no primeiro dia era aprovado o Projeto de Estatuto da Organização das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OISC/CPLP). Presentes à Solenidade estavam os Representantes de todas as sete Instituições-Membros: Juiz-Conselheiro Presidente Julião António, pelo Tribunal de Contas da República de Angola; Ministro-Presidente Humberto Guimarães Souto e Ministro Decano Marcos Vinícios Vilaça, pelo Tribunal de Contas da União (Brasil); Juíza-Conselheira Presidente Edelfride Barbosa Almeida, pelo Tribunal de Contas da República de Cabo Verde; Juiz-Conselheiro Presidente Caetano Intchamá e Juiz-Conselheiro Francisco Rosa Cá, pelo Tribunal de Contas da República da Guiné-Bissau; Juiz-Conselheiro Presidente António Luís Pale e Juiz-Conselheiro Januário Fernando Guibunda, pelo Tribunal Administrativo da República de Moçambique; Juiz-Conselheiro Presidente Alfredo José de Sousa e Juiz-Conselheiro José Tavares, pelo Tribunal de Contas de Portugal; e Juiz-Conselheiro Bartolomeu Amado Vaz, pelo Supremo Tribunal de Justiça da República Democrática de São Tomé e Príncipe.

Aprovado o Estatuto, é ele autenticado com as assinaturas do Presidente da Sessão, Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa e pelo Secretário-Geral da recém-instituída Entidade. Esta é definida como

autônoma e independente, criada para fomentar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de suas Instituições-Membros, mediante a promoção de ações de cooperação técnica, científica e cultural no campo do controle e da fiscalização do uso dos recursos públicos.

Com o advento do Estatuto, extinguiu-se a Comissão Mista de Cooperação e estabelecia-se a nova estrutura: Assembléia-Geral, Conselho Directivo, Secretaria-Geral e Centro de Estudos e Formação.

A Assembléia-Geral, órgão máximo da Organização, é integrada pelas sete Instituições-Membros. Reúne-se a cada dois anos. O Conselho Directivo, responsável pela coordenação geral das ações de cooperação, é assim formado: a Instituição-Sede da Secretaria-Geral, a Instituição-Sede do Centro de Estudos e Formação e a Instituição que sediará a próxima Reunião da Assembléia. Já o Conselho Directivo reúne-se anualmente. As Sedes da Secretaria-Geral e do Centro de Estudos são eleitas pela Assembléia-Geral, com mandatos de dois anos.

Acentue-se que, ao mesmo tempo em que transcorria, em Ponta Delgada, nos Açores, o V e último Encontro, aprovava-se o Estatuto e era aberta a I Assembléia da Organização, sob a Presidência do Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa, do TC de Portugal. Foi quando também foram ratificadas recomendações sobre o tema “Os Tribunais de Contas da CPLP e os desafios das auditorias”.

Presente a esses trabalhos, a convite, a Embaixadora Dulce Pereira, Secretária-Executiva da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, informou que iria propor ao Conselho de Ministros da CPLP fosse solicitada à Organização das ISC/CPLP a Auditoria das contas do Secretariado-Executivo da Comunidade. Face à manifestação positiva da Assembléia, essas auditorias passaram a ser realizadas anualmente. Adotou-se o critério de rodízio para a escolha dos dois Tribunais encarregados da tarefa em cada exercício financeiro auditado.

Ficará acordado nessa I Assembléia-Geral que a II Assembléia teria lugar em Luanda, Capital de Angola, dali a dois anos. Ponderou entretanto o Presidente do Tribunal desse País, Juiz-Conselheiro Julião António, que a Instituição angolana só muito recentemente fora instalada. Em razão disso, solicitava fosse a II Assembléia, em caráter excepcional, antecipada para 2002, o que muito beneficiaria a consolidação da nova Instituição. A sugestão do Presidente Julião António foi unanimemente acolhida.

Na Assembléia de Luanda um de seus destaques foi a aprovação, sem restrições, do Glossário de termos técnicos comuns em português a ser adotado pelas sete Instituições de Contas lusófonas. De lembrar que esse Glossário fora planejado desde 1992, submetido a sucessivas revisões e atualizações, coordenadas por Grupo de Trabalho multiformado e agora aprovado após relato do Diretor-Geral do Centro de Estudos e Formação do Tribunal português, Juiz-Conselheiro José Tavares.

Retomando o critério de bianualidade para as reuniões das Assembléias-Gerais da Organização, a III ocorreu na cidade de Fortaleza, Capital do Estado do Ceará, no Brasil, de 26 a 29 de julho de 2004.

Na Sessão Solene de Abertura, o então Presidente do Tribunal de Contas da União e Presidente do Conclave, Ministro Valmir Campelo, falando em nome dos presentes, prestou merecida homenagem póstuma ao ilustre Juiz-Conselheiro e antigo Membro Honorário da OISC Professor Doutor António de Sousa Franco, havia pouco falecido em Portugal.

Agradecendo a seguir, o Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa, que sucedera o renomado homem público português na Presidência do Tribunal de Contas luso, afirmou representar aquele tributo um imperativo pessoal e institucional, já que Sousa Franco fora um dos fundadores da OISC da CPLP, permanecendo viva na memória de todos sua permanente e dedicada presença na Organização.

Na Reunião de Fortaleza foram acolhidos, tendo como Relator o Representante do Tribunal de Portugal, os pedidos de adesão à Organização, nos termos de seu Estatuto, ambos na condição de Observadores, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e do Comissariado de Auditoria de Macau, ali representado pela Comissária Fátima Choi.

O ano de 2005 marcou o 10º Aniversário de Criação da OISC/CPLP. No documento que a Secretaria-Geral da Entidade elaborou para registrar o que fora realizado pelos Tribunais de Contas lusófonos em sua primeira década de funcionamento, acentuou-se:

É fora de dúvida que os históricos laços culturais há séculos unindo as nações de língua portuguesa respondem em larga escala pelo já comprovado sucesso da cooperação entre as Instituições de Contas da CPLP, sempre empenhadas em aprimorar seu desempenho na árdua tarefa de zelar pela retidão e eficiência da Administração Pública em cada um dos países que tão altamente representam.

As comemorações foram realizadas em Lisboa, em 4 de julho daquele ano, em Sessão de Gala, no Palácio de Belém, presentes Sua Excelência o Presidente da República Portuguesa, Doutor Jorge Sampaio, e outras altas personalidades do Governo daquele País. Na ocasião foi lançada a publicação *Organização das ISC da CPLP - 10 anos de cooperação*, editada pelo Centro de Estudos e Formação, sediado naquela Capital, sob a supervisão do Juiz-Conselheiro Diretor-Geral José Tavares.

No Brasil, em 11 de novembro também de 2005, foi aberta no Museu do Tribunal de Contas da União, em Brasília, a Exposição Lusófonos. A Mostra reuniu documentos relativos ao desenvolvimento da colaboração entre os Tribunais da Organização, publicações sobre os Encontros e as Assembléias até então realizadas, além de dados sobre os Tribunais de cada um dos países de língua portuguesa. Os visitantes foram acompanhados por guias e monitoria especializada coordenada pela Direção do Centro de Documentação do TCU.

Conforme decidido na Cidade de Fortaleza (2004) a IV Assembléia-Geral teve lugar na Capital de Moçambique, Maputo (19 a 21 de julho de 2006), presidida pelo Juiz-Conselheiro António Luís Pale, Presidente do Tribunal Administrativo da República de Moçambique. Nela, em Reunião Especial, foi homenageado, pelos relevantes serviços prestados à Organização, o Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa, ex-Presidente do Tribunal de Contas de Portugal. Na ocasião, saudou-o o Ministro Augusto Nardes, do Tribunal de Contas brasileiro. Em seguida, com a palavra, o recém-empossado Presidente da Instituição de Contas lusa, Juiz-Conselheiro Guilherme d'Oliveira Martins, agradeceu o justo preito de que estava sendo alvo seu ilustre antecessor. De registrar que, anteriormente, fora o Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa agraciado com o Grande Colar do Mérito, a ele outorgado pelo Tribunal de Contas da União.

Seguiu-se a entrega, aos participantes do conclave, do texto, nas versões inglesa, francesa, alemã e espanhola, da Resolução aprovada no Congresso da INTOSAI realizado em Budapeste, Hungria, em outubro de 2004, reconhecendo a Língua Portuguesa como idioma oficial daquela Entidade internacional.

É de notar que, desde a assinatura do Memorandum de 1995, as iniciativas de colaboração técnica, científica e cultural entre os sete Tribunais - além dos já aludidos Encontros e Assembléias - vêm se desenvolvendo e aperfeiçoando de forma crescente mediante Programas de Atividades de Cooperação, os PACs.

Mesmo antes da aprovação do Estatuto em 2001, a Secretaria-Geral da Organização já vinha elaborando esses programas bienais, baseando-se, para tanto, em sugestões oferecidas pelas Instituições-Membros. Essa Agenda de Trabalho é submetida à discussão do Conselho Directivo. Uma vez por ele aprovada, é levada à apreciação conclusiva de cada Assembléia-Geral.

Dessa forma, os PACs têm incentivado as ações de formação e treinamento através da realização continuada de cursos, estágios e palestras. Além disso, têm estimulado a permuta de documentos e publicações produzidos pelas Entidades.

Acrescente-se, ainda, as visitas de estudo e as entrevistas pessoais ensejando troca de informações e experiências entre os Dirigentes das várias Instituições-Irmãs, disso resultando seu conagraçamento cada vez maior.

O recíproco aprimoramento técnico e científico dos Servidores dos sete Tribunais lusófonos constitui outro importante fator de sucesso do trabalho levado a efeito no decorrer desses dez anos de funcionamento da Organização.

Nesse sentido, é justo salientemos a dedicação e o empenho dos dois setores do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas de Portugal, a saber: o Instituto Serzedello Corrêa (ISC) e o Centro de Estudos e Formação (CEF).

Com efeito, no âmbito do ISC, em março de 1998, em Brasília, coordenado pela Secretaria de Contas do Governo e Transferências Constitucionais (SECON/TCU) realizava-se o Curso Contas Governamentais - Ação de Controle Externo no Processo de Análise e Julgamento. Dele participaram várias das Instituições-Membros da OISC.

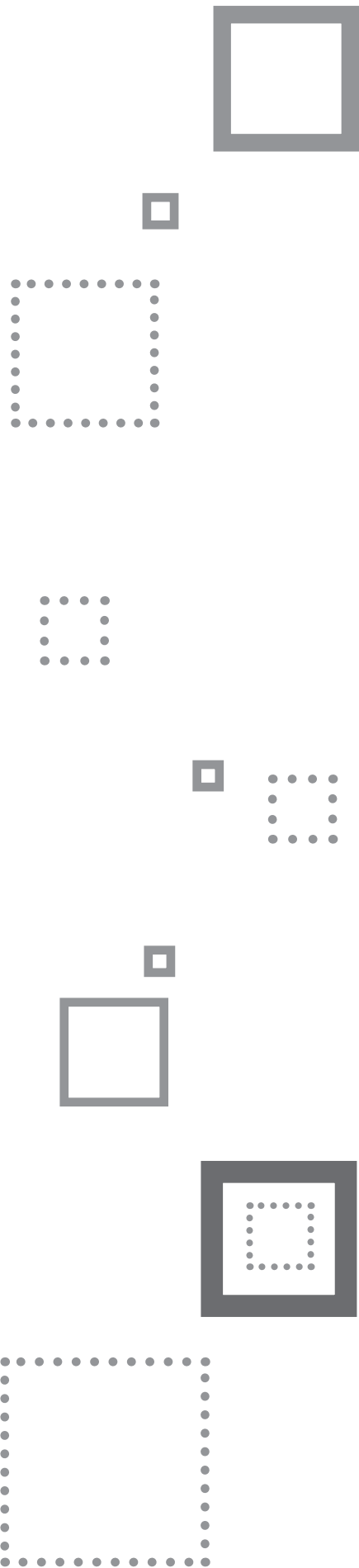
A esse Curso seguiram-se outros, em 2000, 2003 e 2006, subordinados aos temas de Auditoria, Auditoria de Natureza Operacional, Teoria da Auditoria e Auditoria da Tecnologia da Informação.

De sua parte, entre as atividades organizadas pelo CEF do Tribunal de Contas de Portugal para técnicos dos vários Tribunais, incluíram-se encontros com dirigentes de Contadorias daquela Instituição. Em todos eles evidenciou-se uma salutar troca de dados e informações relativos a rotinas, técnicas e metodologias de trabalho.

Ressalte-se que nenhuma dessas ações de mútua cooperação poderia ter sido levada a bom termo não fossem o apoio e o estímulo categóricos reciprocamente proporcionados por todas as Instituições-Membros da Organização.

Fundamental tem sido, no caso do Tribunal de Contas da União, o respaldo de pessoal e de material, inclusive com a destinação de dependências, instalações e meios de comunicação que nossa centenária Instituição vem proporcionando, desde a Presidência do Ministro Marcos Vinícios Vilaça, invariavelmente solidário com os ideais da Organização, seguindo-se as dos Ministros Homero Santos, Iram Saraiva, Humberto Souto, Valmir Campelo, Adylson Motta e da atual, do Ministro Guilherme Palmeira, todos prestigiando as tarefas a cargo da Secretaria-Geral. Outra inequívoca manifestação de apoio foi o convite que nos fez o Vice-Presidente do TCU, Ministro Walton Alencar Rodrigues, Presidente do Conselho Editorial da Revista do TCU - que muito agradecemos - para aqui publicarmos este artigo a respeito da OISC/CPLP.

*Concluindo, estamos convictos de que os históricos laços culturais há séculos unindo as Nações de língua portuguesa respondem em larga escala pelo já comprovado sucesso da colaboração entre as Instituições de Contas da CPLP. É inegável o empenho delas em aprimorar cada vez mais sua árdua tarefa de zelar pela retidão e eficiência da Administração Pública em cada um dos Países que tão altamente representam.*



## Auditoria - demandas e possibilidades

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt

### 1. EM BUSCA DO SENTIDO DA AUDITORIA

Por minha parte, sem qualquer pretensão de originalidade conceptual ou formal, defendi a idéia de que a intuição não é mais do que uma ferramenta não consciente da razão, e que as contradições e oposições entre a razão e a intuição, sempre beligerantemente proclamadas, não passam de uma falácia. Pensando agora melhor, não tenho a certeza de ter razão, provavelmente é só intuição.<sup>1</sup>

A palavra *auditoria* nos dias de hoje tem inúmeros sentidos, praticamente um para cada pessoa e para cada contexto em que é utilizada.

No cotidiano social, *auditoria* pode ser freqüentemente associada a *fiscalização*, a descoberta de irregularidades e ilícitos. Pede-se uma *auditoria* em resposta a qualquer denúncia ou suspeita (geralmente em matéria econômica ou financeira), qualquer que seja o grau de precisão dessas suspeitas. Em meios empresariais ou técnicos, *auditoria* é entendida mais precisamente como a atividade de verificação contábil, que ocupa a parcela mais visível e numerosa daqueles profissionais que se denominam auditores. Nesse ambiente, a tentativa de se obter precisão na definição desse termo faz com que a referência a uma demanda por fiscalização seja amiúde acompanhada de análises baseadas nas normas e padrões da auditoria estritamente contábil (ainda que não se esteja tratando de contabilidade ou demonstrativos financeiros).<sup>2</sup>

De fato, a denominação e os primeiros passos das atividades que hoje se conhecem por auditoria, no mundo ocidental, tiveram origem nas verificações de contas financeiras devidas a proprietários privados e aos tesouros reais.<sup>3</sup> Não trataremos aqui da evolução histórica dessa atividade, que já tem bibliografia extensa e satisfatória.<sup>4</sup> É suficiente lembrar que essa trajetória da auditoria levou-a, nos dias de hoje, a alcançar espaços muito mais amplos que a mera revisão de documentos contábeis. Basta então constatar agora que a visão convencional da auditoria (tanto no senso comum quanto no jargão habitual dos negócios) tornou-se incapaz de oferecer um sentido comum para usuários, profissionais e governo.

**Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt** é servidor do Senado Federal, Economista, Especialista em Auditoria pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e em Técnicas Aduaneiras e Controle do Gasto Público pelo *Ministerio de Economía y Hacienda* da Espanha.

Não se trata apenas de *dar um nome*. A formulação adequada de conceitos a respeito de qualquer objeto de conhecimento é o primeiro passo para abordá-lo e gerar informação sobre ele, quer no sentido teórico, quer na sua aplicação prática – “Para estudar atributos, o pesquisador deve, em primeira instância, reconhecer o objeto, o ser, cujos atributos quer estudar”.<sup>5</sup> Pois bem, sendo insuficiente recorrer ao registro histórico da auditoria para situá-la contemporaneamente, e sendo ainda menos útil a simples listagem das diferentes práticas atuais (mesmo supondo que essa extensa compilação fosse materialmente possível, o que parece bem pouco sensato), como se pode iniciar a abordagem desse tema?

Várias tentativas de aproximação se fizeram. Uma delas, com pretensões generalizantes, situa a auditoria no contexto geral da “teoria da agência”. De forte base microeconômica neoclássica, inicia constatando que a organização da atividade econômica em firmas somente pode ser alcançada mediante contratos entre os indivíduos que aportam algum recurso (capital, força de trabalho, capacidade gerencial, tecnologia) para o empreendimento comum. Tais contratos especificam os direitos específicos de cada parte (acionistas, credores, gerência, trabalhadores) sobre os resultados da firma. Estes contratos, porém, não serão instrumentos eficazes para administrar o conflito de interesses entre cada um dos indivíduos intervenientes, caso cada uma das partes não possa saber se eles estão sendo cumpridos pelos demais. Diversos recursos de informação devem, então, ser mobilizados para o monitoramento dos contratos.

No caso mais comum da empresa comercial, os registros contábeis têm sido um dos repositórios de informação mais importantes no monitoramento dos contratos, e freqüentemente os direitos e obrigações dos atores são estabelecidos em função dos números contábeis. No entanto, os próprios registros e demonstrativos contábeis são também suscetíveis de conflitos de interesses na sua produção, e portanto exigem um outro instrumento de verificação para que as partes que não produzem essa informação (essencialmente, para todos os demais que não fazem parte da administração direta da organização) tenham maior confiança em que os números estejam apresentados segundo critérios por eles aceitos:<sup>6</sup>

De fato, dado que muitas das previsões contratuais e legais dirigidas a reduzir os custos de agência referem-se a magnitudes contábeis, [...] e que, em geral, a contabilidade oferece informação indireta sobre o rendimento da gestão, os administradores devem preocupar-se em oferecer antecipadamente credibilidade aos investidores em relação à integridade da informação contábil; e para tal finalidade não lhes resta mais remédio que contratar os serviços de um auditor externo, posto que a informação interna – na medida em que é formulada por quem tem incentivos para retocá-la e inclusive falsificá-la em seu favor – não oferece confiabilidade ou credibilidade.<sup>7</sup>

Esse caso particular (a garantia de alguns contratantes, como credores ou acionistas, frente à confiabilidade das informações produzidas por outra parte contratante, a gerência da empresa) ilustra a formulação geral feita pela teoria da agência quanto ao papel da auditoria: sempre que há uma relação entre duas partes em que uma delas (o “agente”) deve render contas de suas ações a outra parte (o “principal”), e sempre que essa relação é tão complexa que os principais estão distantes das ações dos agentes e são incapazes de verificá-las pessoalmente e diretamente, surge a demanda pela auditoria, como forma de defesa dos “principais” contra o *moral hazard*<sup>8</sup> (porque os agentes têm presumivelmente interesses distintos e contrários aos dos principais, e podem agir contra esses últimos) e contra as “assimetrias de informação” (porque os agentes encontram-se em posição de maior acesso aos fatos e dados da realidade envolvida, inclusive podendo alcançar o poder de manipular a produção da informação para fazê-la atender aos seus próprios interesses).<sup>9</sup>

Essa abordagem da auditoria tem seus méritos. Identifica elementos fundamentais a considerar em qualquer situação: a relação de prestação de contas entre partes; o conflito de interesse latente entre os indivíduos envolvidos; o conteúdo essencialmente informacional dessa “economia do controle” em que se vê envolvida a auditoria.<sup>10</sup> Esses elementos estarão presentes em todos os desenvolvimentos conceituais posteriores, inclusive os que apresentaremos neste trabalho. Em particular, a noção de uma relação de prestação de contas entre partes ganhou notoriedade e peso no debate público: mais conhecida como a expressão original *accountability*, não mais se pode pretender discorrer sobre a governança pública ou empresarial sem tê-la em papel central. Mas não seguiremos por este caminho, apesar de aproveitar suas contribuições.

É preciso explicar porquê. Power<sup>11</sup> lembra que esta abordagem abstrai completamente o contexto institucional em que estão inseridos os “agentes” e “principais”: diferentes comunidades instituirão diferentes formas de *accountability* nas quais as próprias categorias de “agente” e “principal” terão atores diferentes (quem serão, por exemplo, os “principais” relevantes numa relação de prestação de contas de uma empresa pública: os acionistas? os contribuintes? os residentes em sua área de atuação? todos os eleitores?).

Indo além, deixamos essa trilha essencialmente porque, à semelhança da economia neoclássica, limita-se a umas quantas hipóteses abstratas que são desdobradas em conclusões dedutivas que estão contidas nas premissas de partida. Ainda que epistemologicamente inatacável, essa visão não leva a lugar algum: “Como no caso de toda teoria dedutiva, não se pode ir mais longe do que indagar se ela tem algum valor explicativo”.<sup>12</sup> Na insubstituível descrição de Celso Furtado: “Em outras palavras, ignoremos o mundo real e observemos uma caixa vazia. E começava a descrever essa caixa [...]”.<sup>13</sup> Além do questionável ponto de partida, esta abordagem leva a deduções curiosas como a que o *mercado* poderia antecipar qualquer risco de manipulação contábil por parte da gerência de uma empresa e descontá-lo no custo do capital fornecido, razão pela qual quem mais precisaria da auditoria independente seria a própria gerência (e não os investidores e credores).<sup>14</sup> Por mais estarrecedor que seja, esse resultado é decorrência inexorável das hipóteses utilizadas.<sup>15</sup> Dedução perfeita, mas de escassa utilidade fora da caixa vazia da teoria.

Mais importante ainda, discutir a auditoria nos termos em que colocamos o problema exige, sobretudo, observar a sua finalidade real, os seus efeitos. Exige fazer a ponte entre teoria e prática, abstraindo da realidade concreta algum quadro teórico de referência para a análise, montar os conceitos dedutivos para com eles acolher a investigação empírica, e jamais esquecer as implicações para a ação. No campo da ação pública, esta não é uma situação inusitada: a evolução da análise de políticas públicas (que tem grandes áreas de interseção com nosso tema principal, como adiante se verá) experimentou contínuas redefinições entre *teoria e prática, ciência e consultoria, inputs e outputs*, que em muito se assemelham às tentativas de entender a *idéia de auditoria*.<sup>16</sup> A auditoria, em particular, reconhecidamente “tem sido concebida como uma disciplina em que se prestou uma especial atenção a suas aplicações práticas e ocorreu uma importante exclusão de suas considerações teóricas”.<sup>17</sup>

**“... , discutir a auditoria nos termos em que colocamos o problema exige, sobretudo, observar a sua finalidade real,...”**

## 2. A AUDITORIA COMO DEMANDA (PROGRAMMATIC DEMAND OF AUDIT)

Para tanto, podemos tentar em primeiro lugar e brevemente, contextualizar a *demanda social* pela auditoria: seria possível (mediante generalizações empíricas que certamente terão caráter tentativo e provisório) descrever o que se demanda, o que se vem pedindo à auditoria? Em seguida, o que se poderia generalizar das práticas daqueles que se têm como auditores em geral, e que assim são considerados?

No primeiro ponto, a moderna sociedade ocidental tem vivido, na opinião de alguns autores,<sup>18</sup> uma *explosão da auditoria*:

No fim dos anos 80 e começos dos anos 90, a palavra ‘auditoria’ começou a ser usada na Inglaterra com frequência crescente numa ampla variedade de contextos. Além da regulação da contabilidade da empresa privada pela auditoria financeira, práticas de auditoria ambiental, auditoria de desempenho, auditoria de gestão, auditoria forense, auditoria de sistemas de informação, auditorias de propriedade intelectual, auditoria médica, e auditoria da tecnologia emergiram e, em graus variados, adquiriram um certo patamar de aceitação e estabilidade institucional. Um número crescente de indivíduos encontrou-se sujeito a novas ou mais intensas exigências de contabilidade e auditoria. Em resumo, uma crescente população de ‘auditados’ começou a experimentar uma onda de verificações formalizadas e detalhadas sobre o que eles fazem.<sup>19</sup>

Essa é a primeira acepção de auditoria que nos importa considerar: a *auditoria como demanda*.<sup>20</sup> Toda prática social pode ser caracterizada por aspectos *programáticos* (normativos) e *tecnológicos* (operacionais). Os elementos programáticos são as idéias a respeito da missão ou finalidade daquela prática, idéias que têm o (crítico) papel de vincular essa prática aos objetivos sociais mais amplos que circulam na esfera política. Nessa visão *programática* da auditoria, são formuladas demandas amplas aos auditores em geral, e, de alguma maneira, presume-se que a prática deles é capaz de atender a tais demandas. Já a *tecnologia* da auditoria compõe-se das tarefas e rotinas mais ou menos concretas que são levadas a cabo pelos praticantes – amostragens, *checklists*, revisões analíticas, etc.<sup>21</sup>

E como *demanda* a auditoria é, supostamente, toda forma de abertura das organizações a um escrutínio externo independente, que se destina a fornecer uma base de recursos de informação para o controle efetivo dessas organizações<sup>22</sup> por todos aqueles que tenham direito a exercê-lo.<sup>23</sup>

Assim, a cada percepção de fraude ou problemas em algum ramo de atividade, surge o clamor por *mais auditoria*, reforçando as expectativas sociais em torno de algum agente verificador que, por procedimentos mais ou menos claros, possa *regularizar* ou *moralizar* esse setor. Curiosamente, a constatação de fracassos das “auditorias em atender a essas intenções, em casos individuais, não dá margem a uma quebra na confiança programática” na auditoria como meio de prevenção de fraudes ou irregularidades, mas tão somente abre espaços para demandas por mudanças ou reformas visando a uma auditoria *melhor* (“Auditores são censurados, conferências são organizadas, artigos são publicados e, com muita frequência, novas orientações de auditoria são editadas. As coisas então ‘acomodam-se’ até a próxima ocorrência”).<sup>24</sup>

Essa prevalência de expectativas recorrentes quanto a soluções que venham, genericamente, da *auditoria*, pode ser ilustrada exatamente pelo mais estrondoso fracasso de qualquer intenção de controle e prevenção de fraudes no mundo corporativo da época recente: os escândalos contábeis ocorridos no mercado de capitais mundial (especialmente no norte-americano) a partir de 1999. Diante da constatação de um elenco enciclopédico de fraudes de toda natureza,<sup>25</sup> a reação coletiva (tanto dos governos quanto dos mecanismos de auto-regulação dos mercados financeiros e capitais, assim como da imprensa e opinião pública em geral) vem no sentido de estabelecer mais e mais rigorosas normas e novos critérios para as práticas de auditoria. A materialização quase simbólica da reação da economia mundial aos episódios de fraude e manipulação corporativa é a lei federal norte-americana *Sarbanes-Oxley*, logo reproduzida em legislações ao redor do mundo.<sup>26</sup> E *Sarbanes-Oxley* nada mais é que a criação de novas regras e estruturas para a prática da auditoria contábil e da produção da informação contábil que é publicada e auditada.<sup>27</sup>

O apelo programático da *auditoria como solução* é tão impactante, então, que a resposta a um autêntico colapso de todos os mecanismos de controle (regras e auditoria) é exatamente... mais auditoria!

Enfim, nosso objeto de estudo não é uma mera especulação teórica: sob essa denominação, existem poderosos interesses e atores sociais. É necessário, portanto, seguir na busca de seus fundamentos.

Porém, antes de passar à segunda vertente (a auditoria como *tecnologia*), é legítimo a qualquer observador questionar a plausibilidade de toda esta expectativa social que envolve a auditoria como demanda. Aquilo que a auditoria pode oferecer à sociedade corresponde ao que dela se espera?

As respostas disponíveis, a partir da generalização empírica, não são otimistas. Power<sup>28</sup> estende o conceito relativamente conhecido do *excesso de expectativas* sobre o parecer do auditor independente das demonstrações contábeis<sup>29</sup> para um *gap* mais amplo entre a auditoria como demanda e as reais capacidades operacionais de sua prática:

[...] este nível de atração programática pela idéia de auditoria e o nível da tecnologia de auditoria estão vinculados de uma forma apenas precária. O campo da auditoria é caracterizado por uma defasagem entre a explosão de demandas e expectativas programáticas quanto à auditoria e as estórias mais ‘paroquiais’ que nos são contadas sobre sua capacidade operacional subjacente.<sup>30</sup>

Então, se não há segurança em afirmar que a demanda formulada à atividade de auditoria em geral é satisfeita, qual o sentido de estudar ou escrever sobre ela? Para quê continuar?

O estudo da auditoria como prática, *contra viento y marea*, surge como necessário *exatamente* porque existem intensas demandas sociais por verificação e garantia de *accountability* (melhor dizendo, redução dos riscos inerentes à *accountability*), e essas demandas não têm ainda uma correspondência na oferta dos auditores em geral. Sendo assim, qualquer análise que busque compreender o que se produz no trabalho auditorial (ou como o produz), por mais tentativa que seja, tem o potencial de contribuir à aproximação das posições divergentes do usuário da auditoria e do seu produtor – tanto de forma *educativa* (elevar a compreensão do usuário sobre “o modo pelo qual os auditores desenvolveram seu trabalho e a forma pela qual os resultados do mesmo devem ser interpretados”) quanto na vertente de *conteúdo*, buscando “soluções construtivas que tratem de satisfazer às expectativas de seus usuários, sempre que sejam razoáveis”:<sup>31</sup>

[...] Existe uma ampla literatura sobre a prática que estamos seguros que contribuiu para melhorar a qualidade dos trabalhos que efetuam os auditores. Nosso interesse centra-se em definir os aspectos teóricos que sejam capazes de explicar o processo de auditoria.<sup>32</sup>

Mas como falar de auditoria como conjunto de práticas, se já descartamos uma abordagem puramente dedutiva como a da teoria de agência (dela aproveitando apenas as noções teóricas mais gerais)? De onde partir para poder contemplar a realidade da prática e os seus múltiplos contextos institucionais?

### 3. ESBOÇO DE UM MARCO CONCEITUAL PROVISÓRIO

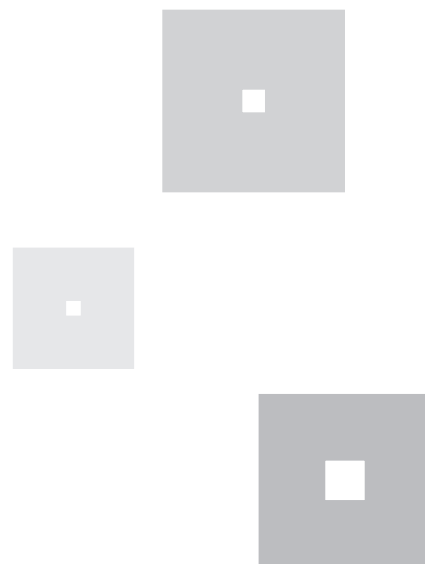
[...] analisar com as pinças de um senso suficientemente comum para ficar ao alcance de toda a gente, a questão da natureza do poder e do seu exercício, identificar quem efectivamente o detém, averiguar como foi que a ele chegou, verificar o uso que dele faz, os meios de que se serve e os fins a que aponta.<sup>33</sup>

Tendo presente o objetivo já enunciado de contribuir para uma conexão entre teoria e prática no campo da auditoria, a solução dos problemas práticos não prescinde do desenvolvimento e utilização dos componentes teóricos da respectiva área de conhecimento.<sup>34</sup> Isso se pode obter mediante um marco conceitual próprio que permita, dentro das limitações da teoria:

- a. descrever a prática existente;
- b. prescrever a prática futura;
- c. definir os termos-chave e os conceitos fundamentais.<sup>35</sup>

O instrumento provisório que proporemos parte de uma conceituação de auditoria que é fruto de um longo processo de discussão e consolidação das entidades internacionais que congregam os auditores financeiros e contábeis. Frente à constatação de que os clientes demandam a esse segmento, cada vez mais serviços distintos da tradicional verificação das contas anuais, estas organizações tiveram que elaborar um conceito que fosse ao mesmo tempo genérico (para abarcar toda a variedade de demandas advindas da *explosão da auditoria*) e realista (de modo a ser útil para aplicação e orientação dos auditores em campo). Este duplo objetivo foi alcançado mediante a observação do processo de trabalho das auditorias em suas inúmeras variações, e a identificação dos seus traços ou elementos comuns.<sup>36</sup>

Esses conceitos foram gerados e sistematizados por várias entidades de auditores: a *International Federation of Accountants* - IFAC (IFAC, 2000) e o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (Silva, 2000), ambos sob a denominação de *Assurance Services*, bem como a *American Accounting Association* (Pérez, 1996), essa já denominando precisamente *auditoria*. Uma versão com um grau maior de generalidade, utilizando-se da teoria geral de sistemas, também é apresentada em obras técnicas doutrinárias (Newton, 2001). Utilizaremos, por seu maior poder descritivo, a definição do IFAC, adaptando sua redação para os objetivos deste trabalho:<sup>37</sup>



- Um serviço ou encargo de auditoria<sup>38</sup> é a avaliação, por um auditor profissional, de um assunto determinado que é responsabilidade de outra pessoa, mediante a utilização de critérios adequados e identificáveis, com o fim de expressar uma conclusão que transmita, a um destinatário predeterminado, um certo nível de confiabilidade ou segurança acerca do assunto em questão.
- Um serviço ou encargo de auditoria realizado por auditores profissionais pretende, portanto, aumentar a credibilidade da informação acerca de um assunto determinado, mediante a avaliação sobre se esse assunto guarda conformidade, em todos os seus aspectos mais significativos, com critérios adequados, melhorando assim a probabilidade de que a informação venha a atender às necessidades de seu usuário ou destinatário.
- São elementos imprescindíveis de um serviço ou encargo de auditoria, portanto:

a. uma relação tripartite que envolva:

- I. um auditor profissional;
- II. uma parte responsável pelo assunto determinado ou pela informação prestada;
- III. um destinatário predeterminado da informação;

OBS.: Esta é exatamente a relação de *accountability* que a teoria de agência destaca.

b. um assunto determinado que será objeto da auditoria;

OBS.: Será sobre esse assunto que o auditor emitirá conclusões; pode revestir-se das mais variadas formas: dados financeiros ou não financeiros (ex: demonstrativos contábeis, indicadores de gestão, relatórios estatísticos), sistemas e processos (ex: mecanismos de controle interno ou governança corporativa), ou condutas (ex: cumprimento de leis e regulamentos).

c. critérios adequados (normas ou referências usadas como base de medição ou avaliação do objeto de auditoria);

d. um processo de encargo *ou* contratação;

OBS.: Esse processo, que dará forma à missão do auditor, pode ser de iniciativa da parte responsável, do destinatário da informação ou de terceiros (a exemplo dos mandatos legais para auditoria de contas governamentais).

e. uma conclusão obtida pelo auditor e transmitida às pessoas definidas nos termos de sua contratação ou encargo.

OBS.: A conclusão pode referir-se ao assunto objeto da auditoria em geral (ex: uma opinião sobre a prática de gestão em uma empresa), o que configuraria um “encargo de informação direta” ou a afirmações feitas pela parte responsável acerca do assunto (ex: uma opinião sobre o relatório de gestão apresentado pelos administradores de uma empresa), o que configuraria um “encargo de autenticação” (IFAC, 2000, pp. 120-121).

Para que a avaliação do auditor tenha efeitos significativos na credibilidade da informação que examina, é necessário, ainda, que o auditor seja *independente* da parte responsável pelo assunto determinado, no sentido de que não tenha interesses pessoais (não seja parte interessada) no resultado das verificações, o que lhe permitirá emitir sua opinião de forma inteiramente imparcial.<sup>39</sup> Essa independência significa a inexistência de quaisquer impedimentos pessoais, externos ou organizacionais para opinar imparcialmente em relação à matéria objeto da auditoria e em relação à parte responsável por ela. Pelas mesmas razões, a independência aqui estabelecida é de caráter objetivo, o que implica em que também seja considerado um impedimento qualquer fato ou condição que possa levar, razoavelmente, um terceiro interessado a questionar a sua independência (atitude e aparência independentes).<sup>40</sup>

É necessário atentar, porém, que *a independência não é obrigatória perante o destinatário da opinião do auditor*: como é este destinatário que demanda a verificação da informação, poderá achar conveniente realizar os exames diretamente por seus empregados ou contratados. Neste caso, o valor da credibilidade da informação ficará restrito a este *stakeholder* que providenciou a execução do encargo de auditoria, não tendo o mesmo valor frente a terceiros não envolvidos (ex: uma empresa com uma participação acionária significativa em outra que envie seus próprios funcionários para uma revisão de contas da participada).

Por fim, cabe aqui esclarecer uma dúvida que pode afetar os praticantes da auditoria que estejam acompanhando este esforço de sistematização: fala-se de *examinar, comparar e informar*. Nada se diz, no caso, sobre *recomendar* ou *corrigir*. Dificilmente um auditor experiente deixará de incluir em suas responsabilidades o trabalho de recomendar as soluções que se lhe apresentem para os problemas identificados no ente auditado. Dificilmente deixará de considerar que seu trabalho não agregará valor se não se aventurar pelo caminho da proposta de aperfeiçoamento (trilha muito mais arriscada que a simples constatação da coincidência ou não com os critérios).

Não ignoramos essa posição, e, de fato, compartilhamos dela. Mas lembramos que o esforço que se faz aqui é no sentido estritamente analítico, de identificar traços comuns das diferentes atividades de auditoria. Pretendemos, inicialmente, entender a auditoria como forma de produção e organização do conhecimento sobre a realidade. O uso posterior desse conhecimento, que pode ocorrer sob diversas formas (simples divulgação pública; recomendações; negociações com o ente auditado; fixação de sanções), está de momento fora do nosso campo de visão.

Isto põe em evidência, então, que a *lente* analítica está focalizada sobre a função de auditoria, não sobre o profissional. É evidente que aquele auditor que levanta as informações, que estabelece e confirma critérios, pode e deve reivindicar um papel relevante na aplicação do conhecimento por ele gerado. A limitação de objeto que aqui estabelecemos não pretende sustentar qualquer restrição do campo de atuação do profissional auditor, mas decorre simplesmente da limitação das possibilidades deste estudo. Reconhecemos que o auditor tem várias missões relevantes, mas, neste momento, tentamos contribuir com ele em uma delas, a de produzir conhecimento.

#### 4. TODOS OS NOMES (O MODELO E AS PRÁTICAS)

[...] a palavra, a palavra, e todas as coisas deste mundo, as nomeadas e as não nomeadas, as conhecidas e as secretas, as visíveis e as invisíveis, como um bando de aves que se cansasse de voar e descesse das nuvens, foram pousando pouco a pouco nos seus lugares, preenchendo as ausências e reordenando os sentidos.<sup>41</sup>

O marco conceitual aqui delineado, com todas as suas limitações, permite iniciar com razoável segurança o tratamento de uma parte considerável das modalidades e tipologias de auditoria com que nos defrontamos no cotidiano da prática social. Todas, esperamos mostrar, são verificações, por terceiros independentes, de assuntos de responsabilidade de outros, segundo critérios preestabelecidos e de conhecimento de todas as partes envolvidas, verificações estas informadas aos diferentes *stakeholders*.

De um brevíssimo levantamento nessas modalidades de auditoria que ocupam o universo dessa *explosão da auditoria*, poderemos sugerir idéias preliminares sobre a robustez do marco conceitual proposto e repassar as diferentes formas de verificação que, sob o nome de auditoria, vêm sendo cristalizadas na prática e nos regulamentos de um sem-número de organizações.

A *auditoria independente das demonstrações financeiras*, modalidade historicamente pioneira,<sup>42</sup> é realizada quando o auditor contábil externo (um terceiro, independente da empresa ou entidade que audita) compara as contas escrituradas pela empresa (uma afirmação feita sobre o patrimônio da entidade e suas variações) à realidade factual, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e com a legislação (critério predeterminado por lei e pelas normas técnicas da atividade, e expressamente mencionado nos próprios pareceres). Seus pareceres são então publicados em conjunto com as demonstrações auditadas – quando tal obrigação constar em lei ou regulamento – ou entregues à parte interessada em sua contratação (concretizando assim a comunicação da conclusão a respeito da confiabilidade atribuída pelo auditor aos demonstrativos contábeis, que foram o assunto submetido ao seu exame).<sup>43</sup> Destaque especial merece, aqui, a identificação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos como critérios, em função dos quais o auditor constrói sua opinião (geralmente tratada como óbvia, essa vinculação poucas vezes é explicitada).<sup>44</sup>

Já as exigências de *accountability* no setor público têm imposto às entidades governamentais encarregadas do controle a obrigação de examinar as finanças públicas sob um sem número de perspectivas, não apenas limitadas à confiabilidade dos demonstrativos contábeis padronizados, mas estendendo-se a todos os aspectos de gestão financeira.<sup>45</sup> Estamos diante da *auditoria financeira*, onde novamente, o marco conceitual aplica-se: o auditor avalia as questões financeiras (seja a gestão em si, sejam as informações que o gestor presta sobre elas) à luz de critérios fixados externamente (os princípios de contabilidade geralmente aceitos, no caso das demonstrações contábeis ou financeiras, e as leis e regulamentos financeiros, em caráter geral) ou desenvolvidos e explicitados na própria auditoria.

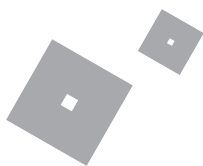
Por outro lado, a natureza regulada e formal da administração pública inevitavelmente tem reflexos também nas verificações e controles, que têm, freqüentemente, a responsabilidade de abordar não apenas o cumprimento de princípios de boa gestão financeira, mas também a observância de uma extensa coleção de normas e procedimentos detalhados em relação a todos os aspectos da atividade administrativa.<sup>46</sup> Assim, temas tão diversos como o ritual procedimental das licitações, a observância dos princípios legais na gestão de pessoal, os requisitos para disposição do patrimônio, ficam incluídos no escopo de trabalhos de auditoria, sob a modalidade de *auditoria de conformidade*. A denominação específica pode variar,<sup>47</sup> mas o conteúdo essencial é o mesmo: verificar que os atos, operações e procedimentos de gestão foram desenvolvidos em conformidade com as normas, disposições e diretrizes que sejam aplicáveis.<sup>48</sup> Aqui também o marco conceitual aplica-se: a verificação independente pode exercer-se sobre qualquer aspecto da gestão pública (ou mesmo na gestão privada, quando a questão do cumprimento de normas internas ou externas assumir relevância para a organização interessada), que passa a representar o *assunto* sobre o qual a opinião será emitida. Os *critérios* não poderiam ser mais explícitos: as leis e regulamentos que se apliquem aos assuntos examinados.

De profundo impacto na sociedade atual é a *auditoria tributária ou de impostos*. Trata-se da verificação realizada pelos agentes fiscais junto aos contribuintes quanto a fatos econômicos, financeiros ou contábeis com relevância tributária.<sup>49</sup> Nesse terreno, a atuação do Fisco tem três etapas: uma de coleta e organização de informação (movimento financeiro e econômico do contribuinte; lançamentos tributários por ele realizados, etc.); a segunda de avaliação dessa informação segundo o ponto de vista da legislação tributária; a terceira, finalmente, de imposição de gravames tributários sobre o contribuinte. As duas primeiras em conjunto, portanto, formam uma atividade rigorosamente de auditoria, nos termos que aqui se expõem. Nelas é emitida uma opinião por parte de um agente independente da parte responsável (que no caso é o contribuinte), acerca de assuntos de natureza financeira (movimento dos negócios do contribuinte e seus fluxos tributários), com base em critérios predefinidos (a legislação tributária), comunicada a um terceiro alheio à parte responsável (o destinatário da opinião, nesse caso, é o próprio Fisco).<sup>50</sup> Já a terceira etapa (lavratura de autos, imposição de multas, etc.) ainda que possa ser feita pelo mesmo agente fiscal e no mesmo momento, não integra o seu papel de auditor (dentro do conceito teórico que aqui abordamos).<sup>51</sup>

A *auditoria de natureza operacional*, surgida da busca de preencher a demanda social por controles de custos, transparência financeira, descentralização administrativa, criação de mecanismos contratuais de mercado ou quase-mercado para provisão de serviços públicos e a ampliação da *accountability* perante o usuário-cidadão<sup>52</sup> tem inúmeras tentativas de definição.<sup>53</sup> Simplificadamente, definimo-la como uma avaliação sistemática e estruturada dos programas, projetos, atividades e sistemas de uma organização ou do setor público como um todo, com a finalidade de emitir uma opinião quanto aos aspectos de eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e equidade.<sup>54</sup>

Também aqui, as definições apresentadas (que refletem de forma sintética as práticas realizadas) encaixam-se perfeitamente no marco conceitual de auditoria. Os assuntos sobre os quais opinam os auditores têm fronteiras mais amplas. Os critérios<sup>55</sup> são praticamente construídos *ad hoc* em cada novo trabalho. A natureza da opinião torna-se menos impositiva e mais persuasiva, exigindo maior sutileza, profissionalismo e esforço de demonstração. Os destinatários da opinião de auditoria têm um círculo de interesse mais difuso, atraindo coletividades distintas daqueles grupos interessados no controle jurídico-formal de contas públicas. Mas a estrutura conceitual persiste captando o essencial da cena (na realidade, sem algum tipo de modelo conceitual, dificilmente essa modalidade de auditoria seria praticável ou mesmo reconhecível).

A aplicação do modelo conceitual acima exposto permite, ainda, tentar alcançar muitas outras modalidades de verificação, o que excede às possibilidades deste estudo. Fica apenas lançada a hipótese de que são instâncias de um mesmo tipo de atividade de auditoria, entre elas variando apenas o assunto sobre o que se vai opinar, os critérios utilizados e os destinatários da informação. Referimo-nos, por exemplo, à auditoria interna das organizações,<sup>56</sup> às auditorias ambientais,<sup>57</sup> às auditorias de controle de qualidade,<sup>58</sup> às auditorias médicas<sup>59</sup> e às auditorias de sistemas informatizados.<sup>60</sup> Acreditamos que essa enorme variedade de modalidades possíveis corrobora as hipóteses já apresentadas de uma *explosão* da demanda programática por auditoria em vários campos da vida social e da possibilidade de estabelecer, por abstração, alguns traços comuns nesta proliferação de *auditorias*.



## 5. BIBLIOGRAFIA

- BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. A crise de credibilidade corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 18, p.33-84, dez. 2002.
- BITTENCOURT, Fernando M. R. Os critérios de auditoria e a auditoria operacional. *Revista do TCU*, Brasília, v. 31, n. 83, p. 13-18, jan./mar. 2000.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria de natureza operacional*. Brasília, 2000.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Roteiro de auditoria de conformidade*. Brasília, 2003.
- CABAL GARCÍA, Elena. Realidad y expectativas en torno al informe de auditoría de cuentas anuales: aspectos normativos, problemas y posibles soluciones. *Revista Técnica*, Madrid, v. 33, n. 17, p. 13-37, 2000. ISSN 0538-0634.
- CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio. El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción. *Revista Técnica*, Madrid, v. 33, n. 17, p. 38-51, 2000.
- CASAL BRAVO, Manuel M. (Comp.). *Leyes generales del derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1998.
- DIAMOND, Jack. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. *IMF Working Paper*, Washington, n. 02/94, May, 2002. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2006.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés. ¿Puede hablarse de una economía de control? *Revista Española de Control Externo*, Madrid, v. 1, n. 1, p. 35-58, enero 1999.
- FERNANDEZ-MOLINA, Jesús del Barco. El control de eficacia: significado y contenido del control financiero de programas. *Presupuesto y gasto público*, Madrid, n. 18, p. 173-188, 1996.
- FERREIRA, Ricardo J. *Auditoria*. 3.ed. São Paulo: Ferreira, 2004. 484 p.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Cuestiones fundamentales de auditoría*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2001.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 504 p.
- FUENTES VEGA, Santiago (Coord.). *El gasto público: ejecución y control*. Madrid, Ministerio de Hacienda, 1999.
- FURTADO, Celso. *A fantasia organizada*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985.
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE (Estados Unidos). *Government Auditing Standards = Normes d'Auditoria del Sector Públic*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1992. Edição bilíngüe.
- GERARDO PIATTINI, Mario; DEL PESO, Emilio. *Auditoría informática: un enfoque práctico*. Madrid: RA-Ma Editorial, 1998.
- HERNÁNDEZ OLMO, María del Sol. ¿Devolverá Sarbanes-Oxley la confianza en los inversores? *Cuenta con IGAE*, Madrid, n. 5, p. 20-30, oct. 2001.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Procedimentos de auditoria informática*. São Paulo: Audibra, [19--].
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Encargos de confiabilidad – Norma Internacional de Auditoría – NIA n. 100, de junio de 2000, emitida por la Comisión de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) de la IFAC (Federación Internacional de Contadores. traducción Vicente Bastante Jiménez. *Revista Técnica*, Madrid, v. 33, n. 17, 2000.
- INTERVENÇÃO GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (Espanha). *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público: guía, fundamentos técnicos y aplicación Cprox*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, IGAE, 1997. 237 p.
- \_\_\_\_\_. *Normativa sobre control interno: disposiciones e informes complementarios*. Madrid: Ministerio de Hacienda, IGAE, 2001. 454 p.
- IZIQUÉ, Cláudia. Rapinagem municipal. *Razão Contábil*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun. 2004.
- JUND, Sergio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. São Paulo: Impetus, 2002.
- LANGE, Oskar R. *Moderna economia política: problemas gerais*. São Paulo: Vértice, 1986. v. 1.
- LIMA, Luiz Henrique Moraes. O TCU e as auditorias ambientais. *Revista do TCU*. Brasília, v. 31, n. 83, p. 22-28. jan./mar. 2000.
- LORINC, John. After Enron. *CA Magazine*. Dec. 2002. Disponível em: <[http://www.camagazine.com/index.cfm/ci\\_id/10954/la\\_id/1](http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/10954/la_id/1)>. Acesso em: 24 abr. 2006.
- MÁS, Jordi; RAMIÓ, Carles. *La auditoría operativa en la práctica: técnicas de mejora organizativa*. Barcelona: Boixareu Editores, 1997.

- MCCONNEL JR., Donald; BANKS, George. How Sarbanes-Oxley will change the audit process. *Journal of Accounting*, Sept. 2003. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep2003/mconn.htm>>. Acesso em: 24 maio 2004.
- MENY, Yves; THOENING, Jean Claude. *Las políticas públicas*. Barcelona: Ariel, 1992.
- MIAJA FOL, Miguel. *Actividad financiera y presupuesto de gastos*. Vega, 1999.
- MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1992.
- NAVARRO GARCÍA, Luis. El Real Tribunal de Cuentas de México a principios del siglo XVIII. *Revista Española de Control Externo*, Madrid, v. 1, n.1, p. 165-182, enero 1999.
- ORTA PÉREZ, Manuel. *Una propuesta de marco conceptual para la auditoría de cuentas anuales*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1996.
- PAZ-ARES, Cándido. *La ley, el mercado y la independencia del auditor*. Madrid: Civitas, 1996.
- PENTLAND, Brian T. Will auditors take over the world?: program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 25, n. 3, p. 307-312, Apr. 2000.
- PEREIRA, Júlio Cesar. *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para ciências da saúde, humanas e sociais*. São Paulo: Edusp, 2001. 156 p.
- POLLIT, Christopher. *Performance or compliance?: performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- POWER, Michael. *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- RABELO, Flávio; SILVEIRA, José Maria. Estruturas de governança e governança corporativa: avançando na integração entre as dimensões competitivas e financeiras. *Texto para discussão IE/UNICAMP*, Campinas, n. 77, jul. 1999.
- REIS, Fábio Wanderley. *Mercado e utopia: teoria política e sociedade brasileira*. São Paulo: Edusp, 2000. 416 p.
- ROSE, N.; MILLER, P. Political power beyond the state: problematics of government. *British Journal of Sociology*, London, v. 43, n. 2, p. 173-205, 1992.
- SARAMAGO, José. *Cadernos de Lanzarote*. São Paulo: Companhia das Letras, 1997. 664 p.
- \_\_\_\_\_. *Cadernos de Lanzarote II*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. 664 p.
- \_\_\_\_\_. *A caverna*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. 350 p.
- SILVA, Paulo Roberto. Assurance services: principais conceitos. *Caderno de Estudos*, São Paulo, v. 12, n. 23, p. 39-49, jan./jun. 2000.
- SWEDISH NATIONAL AUDIT OFFICE. *Handbook in performance auditing: theory and practice*. Estocolmo: RRV, 1999.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luiz. *Teoría y práctica de la auditoría I: concepto y metodología*. Madrid: Ediciones Pirámide, 1997.
- TABOADA, Laura Edith. O parecer de auditoria: o que podemos esperar dele? *Revista de Economia da UMA: REUNA*, Belo Horizonte, v. 5, n. 3, dez./2000.
- TERMES I ANGLÈS, Ferran. *L'auditoria de performance*. Barcelona: Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1999.
- WATTS, Ross; ZIMMERMANN, Jerold. *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986.
- WERKEMA, Maria Cristina Catarino. *As ferramentas da qualidade no gerenciamento de processos*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1995. 106 p.

## NOTAS

- <sup>1</sup> Saramago, 1999, p. 131.
- <sup>2</sup> Salvador, 2000, p. 41; Izique, 2004, p. 22.
- <sup>3</sup> Power, 1999, p. 16; García, 1999, pp. 168-172.
- <sup>4</sup> Power, 1999, pp. 16-20 e 45-49; também Motta, 1992 e Pollit, 1999.
- <sup>5</sup> Pereira, 2001, p. 30.
- <sup>6</sup> Watts & Zimmermann, 1986, pp. 196-199; também Rabelo & Silveira, 1999, pp. 6-8.
- <sup>7</sup> Paz-Ares, 1996, pp. 31-32.  
En efecto, dado que muchas de las previsiones contractuales y legales dirigidas a reducir los costes de agencia se refieren a magnitudes contables [...] y que, en general, la contabilidad ofrece información indirecta sobre el rendimiento de la gestión, los administradores han de preocuparse de hacer creíble de antemano a los inversores la integridad de la información contable; y a tal efecto no les queda más remedio que contratar los servicios de un auditor externo, puesto que la información interna – en la medida en que es formulada por quienes tienen incentivos para retocarla e incluso falsificarla a su favor – no ofrece fiabilidad o credibilidad.

- <sup>8</sup> A tradução literal dessa expressão seria “risco moral”. Preferimos manter aqui a expressão original para evidenciar que se trata de um construto teórico específico, que apenas tem um significado claro no contexto semântico de textos de ciência social (na vertente metodológica da *rational choice* ou *public choice*), podendo ser confundida se a utilizarmos no sentido literal fora desse contexto.
- <sup>9</sup> Power, 1999 p. 5.
- <sup>10</sup> Díaz, 1996, pp. 51-55.
- <sup>11</sup> Power, 1999, p. 5.
- <sup>12</sup> Furtado, 1985, p. 140.
- <sup>13</sup> Furtado, 1985, p. 139.
- <sup>14</sup> Paz-Ares, 1996, pp. 29-31.
- <sup>15</sup> Especialmente a Efficient Markets Hypothesis (EMH) – Watts & Zimmermann, 1986, pp. 17-19.
- <sup>16</sup> Power, 1999, p. 4; Meny & Thoenig, 1992, pp. 43-46; Reis, 2000, pp. 45-46.
- <sup>17</sup> “[...] ha sido concebida como una disciplina en la que se ha prestado una especial atención a sus aplicaciones prácticas y ha habido una importante exclusión de sus consideraciones teóricas” (Pérez, 1996, p. 11).
- <sup>18</sup> Power, 1999, pp. 3-9 (a obra de Michael Power é seminal para essa vertente do estudo da auditoria); Pentland, 2000, pp. 307-309.
- <sup>19</sup> Power, 1999, p. 3.  
During the late 1980s and early 1990s, the word ‘audit’ began to be used in Britain with growing frequency in a wide variety of contexts. In addition to the regulation of private company accounting by financial audit, practices of environmental audit, value for money audit, management audit, forensic audit, data audit, intellectual property audit, medical audit, and technology audit emerged and, to varying degrees, acquired a degree of institutional stability and acceptance. Increasing numbers of individuals found themselves subject to new or more intensive accounting and audit requirements. In short, a growing population of ‘auditees’ began to experience a wave of formalized and detailed checking up on what they do.
- <sup>20</sup> Traduzimos por “auditoria como demanda” as expressões “audit as program” e “programmatic demand fo audit” originais de Power (1999). Uma primeira opção havia sido “auditoria como programa, mas o uso didático de versões anteriores deste texto revelou que essa opção causa entre muitos leitores confusão entre o conceito de que se trata e a noção instrumental de “programa de auditoria”, de uso corrente na terminologia técnica de auditoria, e que denota exatamente o contrário (é um componente da “auditoria como tecnologia”).
- <sup>21</sup> Power, 1999, p. 6. Observe-se que a distinção entre “programa” e “tecnologia” foi formulada em caráter geral para qualquer prática social (Rose & Miller, 1992), e é utilizada nos mesmos termos por Pentland (2000, p. 309).
- <sup>22</sup> Note-se que por “organizações” podemos entender uma empresa comercial, uma entidade governamental, uma política pública, um conjunto de prestadores de serviço ou qualquer empreendimento conjunto entre pessoas.
- <sup>23</sup> Estas partes com interesses legítimos no empreendimento já foram contempladas no debate público (técnico e político) com a denominação *stakeholders*.
- <sup>24</sup> Power, 1999, p. 33. “Auditors are censured, conferences are organized, articles are published and, very often, new audit guidance is issued. Things settle down until the next time.”
- <sup>25</sup> Listados de maneira didática em Bergamini Jr., 2002.
- <sup>26</sup> Bergamini Jr., 2002, p. 44; Olmo, 2001, pp. 21-22; McConnel & Banks, 2003; Lorinc, 2004.
- <sup>27</sup> De una primera lectura puede deducirse que no se trata de una Ley sistemática, al menos si nos atenemos a la gran heterogeneidad de los aspectos que aborda, relativos al mercado de valores, a la supervisión de los auditores externos, al funcionamiento de las sociedades y a las responsabilidades de sus administradores y gestores. (Olmo, 2001, p. 22).
- <sup>28</sup> Power, 1999, p. 7.
- <sup>29</sup> “Excesso de expectativas” ou *audit expectations gap*, fenômeno recorrente segundo o qual o público espera que “o auditor contribua a proteger os interesses dos acionistas, credores, empregados e o público em geral, dando-lhes segurança da exatidão das demonstrações contábeis, a continuidade do funcionamento da sociedade, a existência de fraudes, o cumprimento correto por parte da sociedade de suas obrigações fiscais, previdenciárias e legais e a atuação responsável da sociedade em termos meio-ambientais e sociais” (Taboada, 2000, p. 1000), esperança esta inteiramente em desacordo com a capacidade informativa dos pareceres de auditoria contábil (García, 2000, pp. 21 e 35; Taboada, 2000, pp. 100-101)
- <sup>30</sup> Power, 1999, p. 7.  
[...] this level of programmatic appeal to the idea of audit and the level of audit technology are only loosely coupled. The auditing field is characterized by a gap between the explosion of programmatic demands and expectations of auditing and the more ‘local’ stories which are told of its underlying operational capability. (No mesmo sentido, Pentland, 2000, p. 309).
- <sup>31</sup> “el modo en que los auditores han desarrollado su trabajo y la forma en que han de interpretarse los resultados del mismo”; “soluciones constructivas que traten de satisfacer las expectativas de sus usuarios, en tanto en cuanto sean razonables”; García, 2000, p. 35.
- <sup>32</sup> Pérez, 1996, p. 11. “[...] Existe una amplia literatura sobre la práctica que estamos seguros ha contribuido a mejorar la calidad de los trabajos que efectúan los auditores. Nuestro interés se centra en definir los aspectos teóricos que sean capaces de explicar el proceso de auditoría.”
- <sup>33</sup> Saramago, 1999, p. 486.
- <sup>34</sup> Pérez, 1996, p. 11. “El objetivo de este trabajo de investigación es proponer una conexión entre ambas, porque estamos convencidos de que la única solución segura para los problemas prácticos es a través del desarrollo y utilización de sus correspondientes componentes teóricos. Éstos deben definirse en el seno de un marco conceptual propio.”
- <sup>35</sup> Pérez, 1996, p. 11.

- <sup>36</sup> As definições que passaremos a expor inserem-se numa seqüência epistemológica que busca paralelo com os métodos da Economia Política clássica. Esta ciência, segundo Oskar Lange (Lange, 1986, pp. 97-99) caracteriza-se por três comportamentos sucessivos de pesquisas: a abstração, a concretização progressiva e a verificação. O primeiro passo, que é o que nos interessa aqui, “consiste em isolar, pelo pensamento, os elementos essenciais – quer dizer, aqueles que, em condições determinadas, se repetem constantemente – do processo econômico, assim como as relações constantes que surgem entre eles”. Essa abstração busca eliminar “tudo que é secundário, fortuito, isto é, que só se produz de tempos em tempos, ‘por acaso’, e em destacar o que, em condições determinadas, se produz constantemente, se repete constantemente, isto é, o que é essencial, ou seja, necessário”. É o produto dessa abstração, no caso da auditoria, que apresentaremos aqui, avançando sumariamente em algumas aplicações de concretização progressiva, e esperando suscitar conclusões suficientemente interessantes para que sejam aperfeiçoadas e tomadas por hipóteses válidas para verificação.
- <sup>37</sup> IFAC, 2000, pp. 116-121. Para efeitos comparativos, as outras definições são:  
Auditoria: “Es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.” (Pérez, 1996, p. 21, grifos no original).  
Assurance services são “os serviços profissionais independentes que aperfeiçoam a qualidade das informações e/ou seu contexto para os usuários”. (Silva, 2000, p. 40).  
Auditoria “es la función independiente al sistema de comparar (o sea, el auditor sería el grupo de controle) las características o condiciones controladas, a través del uso de pautas, normas o elementos para medirlas (sensor), determinar las desviaciones e informar al organismo o sector del cual la auditoría depende (grupo activante) el que está jerárquicamente ubicado por encima del sistema auditado”. (Newton, 2001, p. 5).
- <sup>38</sup> Assurance services, em inglês; Encargos de confiabilidad, em espanhol.
- <sup>39</sup> Valderrama, 1997, p. 117.
- <sup>40</sup> GAO, 1992, pp. 3-4 / 3-5.
- <sup>41</sup> Saramago, 2000 p. 127.
- <sup>42</sup> Também é conhecida por “auditoria externa” ou “contábil”, embora no Brasil seja mais preciso denominá-la segundo o termo legal dos arts. 176 e 177 da Lei 6404/76.
- <sup>43</sup> Valderrama, 1997, pp. 21-24; NBC-T-11, apud Franco & Marra, 1995, p. 53.
- <sup>44</sup> Valderrama, 1997, pp. 91.
- <sup>45</sup> GAO, 1992, p. 2-2.
- <sup>46</sup> Fol, 1999, p. 23.
- <sup>47</sup> O nome talvez mais comum é “auditoria de conformidade” (IGAE, 2001, p. 219; TCU, 2003, p. 15); a denominação “auditoria de legalidade” é proposta por Anglès, 1999, p. 29.
- <sup>48</sup> Normas de Auditoría del Sector Público, Resolución 1/1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, item 2.1.7 (IGAE, 2001, p. 219); para o setor público brasileiro, TCU, 2003, p. 15.
- <sup>49</sup> Espanha. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, arts. 10, apartados 1 e 2, apud Bravo, 1998, pp. 423-424 Com posicionamento similar, Newton. 2001, p. 5.
- <sup>50</sup> Esta situação ilustra o caso da independência do auditor aplicar-se frente à parte responsável pelo assunto ou informação (o contribuinte) mas não em relação ao destinatário da informação (o Fisco).
- <sup>51</sup> Poder-se-ia argumentar, com razão, que a auditoria tributária como aqui está apresentada é um dos casos de auditoria que reúne os atributos de auditoria financeira e de auditoria de legalidade (tal como expostos nos itens 4.2 e 4.3 acima). Não há dúvida sobre isso. Não obstante, preferimos situá-la num item à parte pela dimensão econômica e pelo interesse que desperta dentro do conjunto da demanda social pela auditoria, que justificam uma abordagem individualizada.
- <sup>52</sup> Power, 1999, p. 43.
- <sup>53</sup> Auditoria operacional, auditoria operativa, auditoria gerencial, auditoria administrativa, auditoria de operações, auditoria organizativa, auditoria de desempenho ou de performance, com suas subdivisões de auditoria de economia e eficiência e auditoria de programas; auditoria de natureza operacional, divididas em auditoria de desempenho operacional e avaliação de programas; controle financeiro de programas; value-for-money audit (Mas & Ramió, 1997, pp. 29-30; Newton, 2001, p. 61, Valderrama, 1997, p. 27-27.; Anglès, 1999, p. 11; GAO, 1992, p. 2-3; TCU, 2000, pp. 15-20; Power, 1999, pp. 49-50; RRV, 1999, p. 17; IGAE, 2001, pp. 219-220; Fernández-Molina, 1996, pp. 173-175).
- <sup>54</sup> TCU, 2000, pp. 15-18; Anglès, 1999, p. 11; Ferreira, 2004, p. 270).
- <sup>55</sup> Para uma apresentação mais extensa do tema “critérios de auditoria”, nomeadamente em auditoria operacional: Bittencourt, 2000.
- <sup>56</sup> Institute of Internal Auditors, apud Diamond, 2002, p. 6; Valderrama, 1997, pp. 26-27; Newton, 2002, p. 60; Jund, 2002, pp. 26-27.
- <sup>57</sup> Lima, 2000; Power, 1999, pp. 60-66 e 85-86.
- <sup>58</sup> Werkema, 1995, p. 106; Power, 1999, pp. 57-60.
- <sup>59</sup> Power, 1999, pp. 104-111.
- <sup>60</sup> Piattini & Del Peso, 1998, especialmente pp. 28-29; AUDIBRA, s.d.

# Créditos adicionais *versus* transposição, remanejamento ou transferência de recursos

José de Ribamar Caldas Furtado

Pelo princípio da proibição de estorno de verbas, é vedada a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa (CF, art. 167, VI). Por categoria de programação deve-se entender a função, a subfunção, o programa, o projeto/atividade/operação especial e as categorias econômicas de despesas.<sup>1</sup>

O constituinte de 1988 introduziu os termos remanejamento, transposição e transferência em substituição à expressão *estorno de verba*, utilizada em constituições anteriores para indicar a mesma proibição.<sup>2</sup> Em verdade, trata-se de realocações de recursos orçamentários de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, sempre dependendo de autorização a ser consignada por meio de lei específica.

J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis ressaltam que há uma profunda diferença entre os créditos adicionais e as técnicas de transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários. No caso dos créditos adicionais, o fator determinante é a *necessidade da existência de recursos*; para as demais alterações, é a *reprogramação por repriorização das ações* o motivo que indicará como se materializarão.<sup>3</sup> Esses autores apontam quatro motivos que podem dar origem aos créditos adicionais: a) variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; b) incorreção no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; c) omissões orçamentárias; d) fatos que independem da ação volitiva do gestor. Por outro lado, os remanejamentos, transposições e transferências de recursos de uma dotação para outra ou de um órgão para outro terão sempre um único motivo: repriorizações das ações governamentais.<sup>4</sup>

José de Ribamar Caldas Furtado é Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, Mestre em Direito pela UFPE, Professor de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário da UFMA, Instrutor da Escola do Ministério Público do Maranhão.

Como se depreende, as figuras do artigo 167, IV, da Constituição terão como fundamento a mudança de vontade do poder público no estabelecimento das prioridades na aplicação dos seus recursos, fato que, pela própria natureza, demanda lei específica alterando a lei orçamentária. É o princípio da legalidade que exige, no caso, lei em sentido estrito; é o princípio da exclusividade que informa que ela é específica.

<sup>1</sup> Vide Portaria nº 42, de 14/4/99 (BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Portaria nº 42, de 14/04/1999*. INTERNET: [http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria\\_42\\_14\\_04\\_99.htm](http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria_42_14_04_99.htm) - 05/12/05).

<sup>2</sup> A Carta de 1967 já utilizou o termo *transposição* em seu artigo 61, § 1º, alínea a, ao proibir tal procedimento, sem prévia autorização legal, de recursos de uma dotação orçamentária para outra.

<sup>3</sup> MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p. 109.

<sup>4</sup> MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p. 103.



Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles pontifica que, havendo necessidade de transposição de dotação, total ou parcial, será indispensável que, por lei especial, se anule a verba inútil ou a sua parte excedente e se transfira o crédito resultante dessa anulação.<sup>5</sup> Esse autor diz que concorda com José Afonso da Silva<sup>6</sup> quanto à tese de que a autorização genérica prevista no artigo 66, parágrafo único, da Lei nº 4.320/64<sup>7</sup> é inconstitucional, uma vez que a prévia autorização legal, a que se refere o inciso VI do artigo 167 da Constituição Federal, há de ser concedida em cada caso em que se mostre necessária a transposição de recursos.<sup>8</sup>

A verdade é que, conforme ensinam J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis, as anulações parciais ou totais de dotações oriundas da Lei Orçamentária Anual (LOA) ou de créditos adicionais não têm a mesma conotação e conceitos de remanejamentos, transposições e transferências por terem objetivos completamente diversos, ainda que possam ter como característica comum a realocação de recursos orçamentários.<sup>9</sup> Na essência, refletem fatos diferentes que podem, ou não, traduzir mudanças ou modificações na estrutura do orçamento, dependendo, exclusivamente, da natureza da decisão administrativa e do seu efeito sobre a estrutura administrativa, sobre o elenco de ações que serão executadas ou sobre o rol de recursos não-financeiros – humanos, materiais, tecnológicos e outros – que serão utilizados na execução daquelas ações.

Com efeito, os termos remanejamento, transposição e transferência evidenciam que na gestão das atividades das entidades de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e demais entidades de caráter público criadas por lei) podem ocorrer mudanças ou modificações de natureza administrativa, econômica, social, financeira e patrimonial, com reflexos na estrutura original do orçamento e não apenas de natureza financeira ou patrimonial.

Destaque-se que a Constituição associa os termos remanejamento, transposição e transferência a duas situações: a) realocação de recursos de uma categoria de programação para outra, ou seja, deslocamento de fundos em nível de função, subfunção, programa, projeto/atividade/operação especial e das categorias econômicas de despesas;<sup>10</sup> b) destinação de recursos de um órgão para outro.

<sup>5</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 226.

<sup>6</sup> A obra citada de José Afonso da Silva é *Orçamento-programa no Brasil* (SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 315).

<sup>7</sup> É permitida a redistribuição de parcelas das dotações de pessoal, de uma para outra unidade orçamentária, quando considerada indispensável à movimentação de pessoal, dentro das tabelas ou quadros comuns às unidades interessadas, a que se realize em obediência à legislação específica (Lei nº 4.320/64, art. 66, parágrafo único).

<sup>8</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 226.

<sup>9</sup> MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p. 110.

<sup>10</sup> Vide Portaria nº 42, de 14/4/99 (BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Portaria nº 42, de 14/04/1999*. INTERNET: [http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria\\_42\\_14\\_04\\_99.htm](http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria_42_14_04_99.htm) -05/12/05).



Cumpra estabelecer a diferença entre remanejamento, transposição e transferência:



a) remanejamentos são realocações na organização de um ente público, com destinação de recursos de um órgão para outro. Podem ocorrer, por exemplo, em uma reforma administrativa. A extinção de um órgão pode levar a Administração a decidir pelas realocações das atividades, inclusive dos respectivos programas de trabalho, recursos físicos e orçamentários, para outros órgãos, sejam da administração direta, sejam da administração indireta. Nesse caso, não cabe a abertura de crédito adicional especial para cobertura de novas despesas, uma vez que as atividades já existem, inclusive os respectivos recursos não-financeiros. Entretanto, se houver a necessidade da criação de um cargo novo, a Administração deverá providenciar a abertura de um crédito adicional para atender a essa despesa;

b) transposições são realocações no âmbito dos programas de trabalho, dentro do mesmo órgão. Pode acontecer que a administração da entidade governamental resolva não construir a estrada vicinal, já programada e incluída no orçamento, deslocando esses recursos para a construção de um edifício para nele instalar a sede da secretaria de obras, também já programada e incluída no orçamento, cujo projeto original se pretende que seja ampliado. Nesse caso, basta que a lei autorize a realocação dos recursos orçamentários do primeiro para o segundo projeto;

c) transferências são realocações de recursos entre as categorias econômicas de despesas, dentro do mesmo órgão e do mesmo programa de trabalho. Ou seja, repriorizações dos gastos a serem efetuados. Pode ocorrer que a administração do ente governamental tenha que decidir entre realocar recursos para a manutenção de uma maternidade ou adquirir um novo computador para o setor administrativo dessa maternidade, que funciona relativamente bem, ainda que utilizando computadores antigos. A opção por recursos para a manutenção da maternidade se efetivará através de uma transferência, que não se deve confundir com anulações, parciais ou totais, de dotações para abrir crédito adicional especial. Nas transferências, as atividades envolvidas continuam em franca execução; nos créditos adicionais especiais ocorre a implantação de uma atividade nova.

A realidade é que, desde a edição do Código de Contabilidade Pública, em 8 de novembro de 1922, os créditos adicionais – suplementares, especiais e extraordinários – são tidos e havidos como as únicas formas de alteração do orçamento no decorrer do exercício financeiro, estando ainda em desuso as técnicas previstas no art. 167, VI, da Constituição Federal. A não-efetividade dessa norma constitucional, e até mesmo o desconhecimento do seu significado, é impulsionada pela facilidade que se tem na abertura de crédito adicional suplementar, cuja autorização pode estar prevista na lei orçamentária, o que não ocorre com os procedimentos de estorno de verba, que devem sempre ser autorizados por leis específicas. Acrescente-se que carece de regramento jurídico o procedimento de se autorizar, na própria LOA, a abertura de créditos suplementares. Em consequência, comuns são os abusos resultantes de autorizações sem critérios.

É necessário esclarecer que as figuras remanejamento, transposição e transferência não estão previstas na Lei nº 4.320/64, visto que surgiram no Texto Constitucional posteriormente. Desse modo, os arts. 40 a 46 da Lei nº 4.320/64 cuidam exclusivamente dos créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários). Lá estão dispostas as regras que devem ser observadas, relativamente à indicação dos recursos orçamentários e financeiros, por ocasião da autorização (por lei) e abertura (por decreto do Executivo) dos créditos adicionais.

Dispõe a Constituição Federal, art. 165, § 8º,<sup>11</sup> que a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão de receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares<sup>12</sup> e contração de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. A relação de exceções feita pelo constituinte nesse dispositivo é taxativa (*numerus clausus*). Isso significa que a LOA não pode dar autorização para o Executivo proceder a remanejamentos, transposições ou transferências de um órgão para outro ou de uma categoria de programação para outra. Ou ainda, que os procedimentos previstos no artigo 167, VI, devem ser autorizados através de lei específica.

Não custa nada lembrar que, quando se trata de alocação no orçamento em execução de recursos provenientes de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, de excesso de arrecadação ou de operações de crédito (Lei nº 4.320/64, art. 43, § 1º, I, II e III, *in fine*), a via do crédito adicional suplementar não possui restrição, salvo o limite estabelecido na própria lei orçamentária.<sup>13</sup> Portanto, o problema reside apenas quando se faz realocação de recursos resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias constantes do orçamento (Lei nº 4.320/64, art. 43, § 1º, III, primeira parte).<sup>14</sup>

<sup>11</sup> A Lei nº 4.320/64 tem dispositivo semelhante (art. 7º, I).

<sup>12</sup> Isso quer dizer que a autorização para abertura de créditos suplementares pode ser dada na própria lei orçamentária, que deve fixar o limite de tal autorização em valores absolutos ou em percentuais. A lei que autorizar a abertura de crédito adicional especial também poderá autorizar a suplementação do respectivo crédito, observadas as mesmas normas e princípios aplicáveis no caso da suplementação prevista na LOA.

<sup>13</sup> Nesses casos, a alteração do orçamento se opera de forma quantitativa.

<sup>14</sup> Aqui a alteração no orçamento é qualitativa.

*"..., remanejamentos de recursos de um órgão para outro e transposições ou transferências de uma categoria de programação para outra, somente podem ser autorizados através de lei específica,..."*



Agora uma questão da maior importância para o sistema orçamentário brasileiro: pode o Chefe do Executivo utilizar créditos adicionais suplementares ou especiais para realocar recursos nos casos típicos de remanejamento, transposição ou transferências? A resposta é *não*. É princípio basilar da hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis. Tratando-se de termos constantes na Lei Fundamental, esse argumento de interpretação fica ainda bem mais contundente. O certo é que, se diferente fosse, nenhum valor teriam os termos do artigo 167, VI, da Constituição Federal.

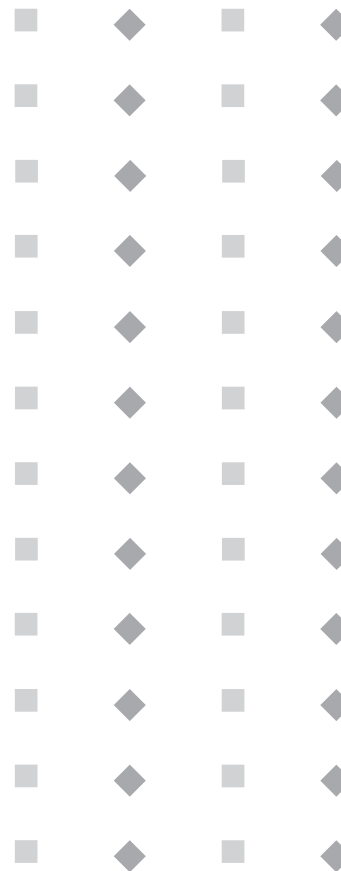
Daí a conclusão de grande relevo: pelo sistema idealizado pelo constituinte de 1988, os créditos adicionais suplementares, abertos com base na autorização concedida na própria lei orçamentária e com fundamento em aporte de recursos oriundos de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias (Lei nº 4.320/64, art. 43, § 1º, III), só podem ocorrer quando se tratar de deslocamento de recursos dentro do mesmo órgão e da mesma categoria de programação.<sup>15</sup> Ou seja, remanejamentos de recursos de um órgão para outro e transposições ou transferências de uma categoria de programação para outra, somente podem ser autorizados através de lei específica, sob pena de antinomia com a Lei Maior.

<sup>15</sup> Exemplo: deslocamento de recursos orçamentários destinados a pagamentos de diárias para pessoal.

Entretanto, as gestões orçamentárias brasileiras ainda não perceberam a vontade da Carta de 1988 nesse aspecto, fato que faz com que a prática da abertura de créditos adicionais suplementares, com base na autorização dada na LOA, seja utilizada como panacéia, à revelia do artigo 167, III, da Constituição Federal.

Essa prática destrói a rigidez do orçamento público pretendida pelo ordenamento jurídico pátrio, com prejuízos para todo o sistema constitucional orçamentário que, enfraquecido, deixa de ser veículo necessário de planejamento das ações da Administração Pública, em desfavor do *regime de gestão fiscal responsável* preconizado pelo art. 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ressalte-se que incorre no denominado *crime de desvio de verbas*, tipificado no artigo 315<sup>16</sup> do Código Penal, quem der às verbas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei. Desvio de verba, ensina Hely Lopes Meirelles, “é a transposição de recursos de determinada dotação para outra sem prévia autorização legal, com infração ao disposto no art. 167, VI, da CF”.<sup>17</sup> Se essa conduta for praticada por Prefeito Municipal, será enquadrada no artigo 1º, III, do Decreto-Lei nº 201/67,<sup>18</sup> que comina pena mais severa. Também constitui *ato de improbidade administrativa* influir de qualquer forma para a aplicação irregular de verba pública (Lei nº 8.429/92, art. 10, XI<sup>19</sup>).



<sup>16</sup> Dar às verbas ou rendas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei: Pena – detenção, de um a três meses, ou multa (CP, art. 315).

<sup>17</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 227.

<sup>18</sup> São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores desviar, ou aplicar indevidamente, rendas ou verbas públicas (Decreto-lei nº 201/67, art. 1º, III). Os crimes definidos neste artigo são de ação pública, punidos os dois itens I e II, com a pena de reclusão, de dois a doze anos, e os demais, com a pena de detenção, de três meses a três anos (§ 1º). A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular (§ 2º).

<sup>19</sup> Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: (...) XI - liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular (Lei nº 8.429/92, art. 10, XI). Independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações: (...) II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos; (...) Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente (Lei nº 8.429/92, art. 12, II e § único).

# Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo

Luis Wagner Mazzaro A. Santos

## INTRODUÇÃO

Traçar uma linha de parâmetros de Ética Pública e transformá-la em indicadores observáveis por órgãos de Controle Externo (Tribunais de Contas ou Controladorias Gerais) por meio de um enfoque que considere as organizações públicas como agentes ativos de ações com fins similares aos preconizados pelas bases éticas teóricas de Kant e do Utilitarismo, correntes classicamente antagônicas mas com potencial de tangência em comum com as questões da Gestão Pública. Seria esta uma empreitada viável e com potencial de aproveitamento efetivo em ações de Controle Externo?

As Entidades de Fiscalização Superior de diversos países estão preocupadas, de forma crescente, com o planejamento de sistemas de controle e fiscalização da Administração Pública que permitam considerar os aspectos éticos de gestão que interfiram com o funcionamento das estruturas operacionais das entidades públicas (OLACEFS, 1998).

Segundo o pensamento dominante, esses parâmetros éticos poderiam ser apurados durante as ações fiscalizadoras e também poderiam ser enraizados nessas organizações e seus gestores, bem como realimentados à Sociedade, pela atuação didático-orientadora (acima mesmo da meramente punitiva) que tem se tornado importante vertente de atuação dessas instituições de controle (TCU, 2001).

Como a Ética parece não estar enraizada na cultura organizacional das organizações públicas brasileiras, limitando-se, na maior parte das vezes, à existência de normas de “quarentena” ou à existência de Códigos de Ética sazonais ou mesmo inconsistentes (TCU, 2006), todo o arcabouço legal e normativo que deveria embasar uma correta aplicação de recursos públicos e uma eficiente política de projetos governamentais não consegue assegurar que sejam atingidos parâmetros esperados de eficácia, eficiência, economicidade, efetividade e evolução social, tendo, enfim, o Cidadão como foco (SANTOS, 2005).

Esse Cidadão, cliente maior dessas ações públicas, também não observa manifestações de gestão que poderiam estar enquadradas em algum foco ético, ainda que avaliado pelo senso comum e, adicionalmente, não observa oportunidades para que possa exercer, de forma individual ou institucionalmente organizada, o chamado Controle Social dessa gestão, por não encontrar parâmetros perenes de Ética ou mesmo por duvidar que existam fontes para que a eles se chegue (TCU, 2006).

**Luis Wagner Mazzaro Almeida Santos** é servidor do Tribunal de Contas da União, lotado na Secex - RJ, graduado em Engenharia Eletrônica, especialista em Pedagogia, Mestre em Educação pela Universidade Estácio de Sá, aluno de Doutorado em Filosofia. Participou do programa de Pós-Graduação em Ética Pública na Universidade Gama Filho pela ação “Pós nos estados”, coordenada pelo Instituto Serzedello Corrêa.

Ações bem recentes do Tribunal de Contas da União culminaram com a criação de um grupo de trabalho para ações de Auditoria de Ética na Gestão Pública (TCU, 2006), que já se materializaram na Petrobras, BNDES, CVM e Fundação Nacional de Saúde. Os acordos resultantes (TCU, 2005), porém, comprovaram e aprofundaram o entendimento já existente (SENADO FEDERAL, 2006) de que os focos cingem-se, em geral, à verificação da existência de códigos de ética internos, do cumprimento de requisitos de “quarentena” após o exercício de cargos públicos, de posturas pessoais e outros requisitos que não se enquadram no que é aqui preconizado: o estabelecimento de padrões éticos fundamentados na Filosofia e, portanto, com mais possibilidade de alcançar a condição de perenes e universais, bem como direcionados a uma efetividade social oriunda de imperativos morais.

As pesquisas e ensaios na área acadêmica da Filosofia, por outro lado, têm lacunas no que tange a cenários mais concretos de exercício (e talvez mesmo aplicação) das conclusões teóricas atingidas, bem como de interações com outras áreas, o que poderia minimizar o distanciamento progressivo dessa ciência (talvez mesmo um “enclausuramento”), a despeito de suas origens históricas de intensas interações com áreas de ciências físicas e também sociais (COSSUTTA, 2001, VASCONCELOS, 2004 e FARIA, 2005).

Temos, assim, em nosso entender, instigadoras carências, tanto na área da Filosofia, como na de Gestão Pública, no que se refere a estudos que levem a instrumentos de avaliação da Ética, ética essa que tenha como agente ativo, não o Homem em sentido restrito, como recorrente no enfoque filosófico, mas as próprias instituições públicas e seus gestores. Essas carências são ainda maximizadas pelo surgimento de um terceiro beneficiário, qual seja o próprio Cidadão, que teria seus instrumentos de Controle Social expandidos, em termos de possibilidades e instrumentos de observação, pela conexão entre esse tipo de controle e a busca do Conhecimento idealizada pela Filosofia. É possível, também, apontar as correlações do Controle Social com as categorias de conhecimento científico, saber prático, saber filosófico e saber intuitivo preconizadas por Aristóteles, em sua Ética a Nicômaco (2005).

## **BASES FILOSÓFICAS DA ÉTICA APLICÁVEL AO CONTROLE EXTERNO**

Tratando inicialmente do embasamento filosófico da idéia central deste ensaio, cremos que a clássica oposição das correntes deontológicas kantianas e do Utilitarismo de Bentham, aprofundado posteriormente por Mill, pode ser contornada e mesmo servir de apoio para que se chegue a conclusões sobre qual seria a verdadeira base ética de atuação dos gestores públicos por meio do próprio resultado esperado da atuação das estruturas públicas que materializam políticas e programas governamentais.

Lidar com essa dicotomia Kant *versus* Utilitaristas pode se constituir exatamente na face mais desafiadora na busca de um instrumento prático de avaliação de Ética Pública.

Afinal, ao se tomar o Imperativo Categórico de Kant (2005c) em um sentido abrangente de gestão pública, teríamos a constatação de que seria necessária uma atuação em termos de consecução de ações que constituíssem modelos parametrizados que deveriam, idealmente, ser aplicados por todos os gestores públicos e tendo também toda a Sociedade como foco. Sendo a Sociedade, então, o ponto focal ético desse “imperativo social”, já é possível antever as conexões com o Utilitarismo, ao se pensar a referência desse imperativo como sendo a efetiva “felicidade” dos diversos segmentos sociais atingidos pela Gestão Pública. Algo similar à “máquina da felicidade” esboçada por Farrel (in PELUSO, 1998, p.190), na qual os cidadãos não pretendessem apenas usufruir as promessas de discursos éticos alheios a uma realidade, e sim desfrutar de resultados que atingissem à maior parcela possível de beneficiários e que fossem o norte da ação da maior parte dos gestores públicos, de forma independente de sazonalidades socioeconômicas ou geopolíticas e procurando estabelecer o que seriam Virtude e Boa Vontade, clássicos parâmetros filosóficos, na atuação de um gestor público.

Vale ressaltar, neste ponto, a superação de antigas críticas dogmáticas ao Utilitarismo como tendo uma perversa face egoísta e individualista, reconhecendo-se



então sua extensão a grupos de indivíduos, o que reforça nossa visão social de resultados como premissa básica deste estudo. Nesse sentido, o Utilitarismo pode oferecer um cenário de interpretação sobre os reais resultados esperados por políticas e projetos governamentais, como previa Bentham ao dizer que “a instrumentalização apropriada dos responsáveis por políticas públicas faria deles agentes moralmente empenhados na erradicação da miséria social” (citado em PELUSO, 1998, p. 13), quando pesquisado em contraponto a um hipotético “imperativo social” da Gestão Pública derivado do imperativo categórico de Kant.

No sentido de contornar de forma pragmática essa aparente dicotomia entre o sentido deontológico de Kant com o consequencialismo de Bentham e Mill, a escolha do cenário das Entidades de Fiscalização Superior (EFSSs) (no caso brasileiro, o Tribunal de Contas da União) como foco de estudo aplicado, parece ser bastante adequada, pois o Controle Externo tem, certamente, premissas aglutinadoras de correntes de pensamento filosófico, tais como:

- a verificação da necessária e preliminar aderência a todo um arcabouço legal e normativo (a Lei no sentido kantiano);
- a aplicação de sanções e instrumentos corretivos e mesmo punitivos, em concomitância com a complementar e cada vez mais importante vertente didático-orientadora (ainda uma visão kantiana);
- a verificação de parâmetros de efetividade de ações públicas com o atendimento do maior número de beneficiados, no sentido utilitarista, conforme alerta Bentham (citado em PELUSO, 1998, p. 18) ao dizer que “o princípio da utilidade aprova ou desaprova qualquer ação que, respectivamente, aumente ou diminua a felicidade, sendo essa ação passível de origem não só de um indivíduo particular, mas também de qualquer ato ou medida de governo”;
- a vertente didático-orientadora que a ação das EFSSs possibilita, a qual atinge tanto os gestores como os clientes das instituições e a própria Sociedade (pela disseminação dos resultados), o que encontra eco com uma das cláusulas pétreas do trabalho filosófico, qual seja, a da geração de Conhecimento e Evolução (COSSUTTA, 2001);

- a lacuna a ser preenchida em termos de avaliação do que seja a Felicidade preconizada pelos utilitaristas, lacuna essa resultante da interrupção da obra de Bentham no que tange à quantificação de relações custo / benefício entre ações realizadas e fins atingidos, conforme lembrado por PELUSO (1998, p. 15): “o limite que pode ser posto ao projeto ético de Bentham envolve, ainda hoje, as questões que cercam o problema da elaboração do cálculo moral. Isto sugere que as dificuldades graves do utilitarismo benthamiano surgem no momento em que se pretende fazer a contabilidade da utilidade e do prazer uma aritmética moral..”;

- os estudos recentes que “têm fornecido respostas adequadas à indevida pretensão mooreana de desligar o mundo dos valores do mundo dos fatos, tirando do ostracismo Mill, a ele levado pelo único defeito de construir uma ponte entre o desejado e o desejável” (PELUSO, 1998, p. 112), o que cria as condições para propostas de novas metodologias de conexão entre a Filosofia e a área de avaliação de gestão e políticas públicas;

- metodologias usadas pelos órgãos de Controle Externo em suas Auditorias Operacionais de Programas Públicos podem ser utilizadas em estudos acadêmicos, cada vez mais demandados, nas áreas de Ética Pública, Ética e Meio Ambiente, Ética e Educação e Ética e Tecnologia (SANTOS, 2005);

- Ética e Democracia formam um binômio inseparável e cabe aos Sistemas de Controle Governamental verificar sua interligação nas entidades públicas (GUASQUE, 1998).

Ainda com fundamentação em Kant, é possível uma utilização das suas doze categorias de análise para que se chegue a raízes de indicadores concretos para avaliação da Ética na Gestão Pública, instrumentos estes que seriam as “ferramentas” a serem usadas nas ações das EFSSs (Kant, 2005b em conjunto e em confronto com TCU, 2001).

Afinal, os juízos kantianos podem, em nosso entender, ser transpostos para as correspondentes categorias (THIRY-CHERQUES, 2005) e, a seguir, ter nova translação para indicadores qualitativos ou quantitativos do desempenho ético de uma gestão pública, como no seguinte exemplo:

- juízos de quantidade (universais, particulares e singulares) transpostos para categorias de unidade, pluralidade e totalidade, que seriam movidas para indicadores pertinentes à aplicabilidade de um programa, projeto ou política pública (pouca aplicabilidade, medianamente abrangente ou aplicável à totalidade de beneficiários potenciais);
- juízos de qualidade (afirmativos, negativos e infinitos) transpostos para categorias de realidade, negação e limitação, que seriam transformadas em indicadores relativos à existência de determinado parâmetro de efetividade, inexistência dele ou impossibilidade de quantificação e conseqüente necessidade de transformação em indicador qualitativo;
- juízos de relações (categóricas, hipotéticas e disjuntivas) transpostos para categorias de inerência, causalidade e comunidade, que seriam correlatas a indicadores referentes à seqüência temporal e metodológica de formulação de políticas e projetos públicos e a interações e parcerias entre órgãos públicos envolvidos em uma mesma ação pública;
- juízos de modalidade (problemáticos, assertóricos e apodícticos) transpostos para categorias de possibilidade ou não, existência ou não e necessidade ou contingência, que gerariam indicadores referentes às prioridades estabelecidas de determinada gestão ou instituição pública.

Essa transposição de categorias kantianas de análise do Conhecimento para categorias de indicadores de avaliação da gestão pública utilizados pelo Controle Externo da Administração Pública, ao classificar juízos que, ainda que empíricos, são anteriores à própria experiência (STRATHERN, 1997, p.55), pode ser levada às matrizes de planejamento de avaliação de instituições públicas que antecedem os trabalhos reais de “campo”, atribuindo-se àqueles órgãos o papel de agente ativo que busca o Conhecimento, em nova interpretação da “revolução copernicana” gerada por Kant, de que as coisas se conformam à mente e não o contrário. Aqui, a realidade das ações públicas seria verificada pela “razão” dos instrumentos de avaliação, minimizando as influências prévias vindas de seus próprios resultados.

## CONEXÕES PRÁTICAS ENTRE A ÉTICA FILOSÓFICA E AS AÇÕES DE CONTROLE EXTERNO

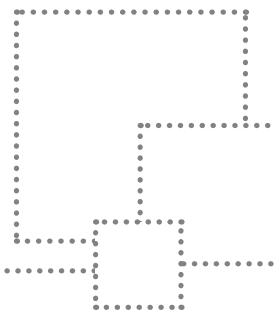
Depois desta breve exposição teórica de bases filosóficas correlatas ao Controle Externo, é possível, agora, apurar a viabilidade de uma ação concreta, em termos de ações pessoais do profissional envolvido e de projetos institucionais das Casas de Controle, rumo a um estudo comparativo entre as intenções e resultados das políticas públicas e um hipotético Código de Ética Pública de fundamentação teórica filosófica.

Levando em conta as limitações inerentes ao presente ensaio, apresentaremos algumas premissas de aplicação essencialmente prática e julgadas viáveis no cenário atual de evolução dos Tribunais de Contas e instituições congêneres, salientando que não têm, essas premissas, uma intenção de esgotar o assunto, e sim de semear discussões e novas propostas. Vamos a elas:

### 1. A NECESSIDADE DE “ESCUTA SOCIAL” DOS ENVOLVIDOS EM PROJETOS E POLÍTICAS PÚBLICAS, COMO OS BENEFICIÁRIOS DE GRANDES EMPREENDIMENTOS E OBRAS PÚBLICAS

Uma vez que se pretenda chegar a uma base utilitarista dos resultados das ações públicas, é indispensável que sejam incluídas etapas de entrevistas diretas com usuários potenciais desses projetos e políticas.

Atualmente, muito se fala no Controle Social como um grande aliado na defesa do bom uso dos recursos públicos e como instrumento de transparência na Administração Pública. Porém, quase que paradoxalmente, os órgãos de Controle Externo, talvez por excesso de formalismo ou por um certo temor de ousar novas práticas, não costumam, de forma sistemática, fazer uso da escuta dos beneficiários das políticas e dos projetos que são fiscalizados.



Alguns argumentos são usados na defesa desta prática, como por exemplo:

- é necessário extremo cuidado ao ouvir o Cidadão para não criar falsas expectativas do resultado da auditoria que estiver sendo realizada;
- não existe oferta adequada de treinamento e capacitação para entrevistas voltadas para o campo da auditoria pública;
- poderá existir politização excessiva dos depoimentos;
- o tempo de trabalho no campo poderá ser insuficiente para a previsão das entrevistas;
- poderá haver dificuldade na seleção de amostra de entrevistados.

Porém, nenhum desses pontos críticos poderá tornar-se empecilho permanente se adotadas técnicas adequadas de planejamento, capacitação em técnicas de entrevista e um trabalho de conscientização dos executores de fiscalizações para vencer essas barreiras.

Muitas vitórias já foram obtidas a partir de adequada “escuta social”, como por exemplo em auditorias de programas de transplantes de órgãos e em auditorias operacionais em universidades e escolas federais. No caso de auditorias de obras públicas, não se deve esperar que etapas de audiências públicas substituam as entrevistas com comunidades atingidas, quando se sabe que nem sempre há democratização no acesso a essas audiências ou total liberdade de participação e acesso às informações técnicas.

## 2. O ENVOLVIMENTO DE ASSOCIAÇÕES DE CLASSE, CONSELHOS E SIMILARES EM ENTREVISTAS DE AUDITORIAS

Em continuidade ao raciocínio aplicado no item anterior e à busca da base utilitarista, consideramos bastante importante a inclusão, nas matrizes de planejamento de trabalhos de auditoria, especialmente nas de caráter operacional e nas de apuração de denúncias e representações, de etapas referentes à escuta de associações de classe ou mesmo organizações de caráter sindical.

Embora aqui possamos observar uma maior possibilidade de politização dos depoimentos e também um maior impacto no sentimento conservador inerente aos profissionais e às instituições de Controle Externo, alguns cuidados podem minimizar esses elementos de limitação, muitos comuns também às técnicas utilizadas para escuta social, tais como:

- é importante salientar para os entrevistados que existe uma base técnica e objetiva que permeia os trabalhos de auditoria;
- deve ser deixado claro, desde o início dos contatos, que declarações de caráter essencialmente político, sindical ou corporativista não serão consideradas;
- deve ser previsto um local adequado para as entrevistas e também preservado o sigilo das mesmas, uma vez que muitos depoentes serão empregados ou servidores das instituições auditadas e, de modo similar, deve ser pedido sigilo e discrição quanto ao trabalho dos auditores;
- não devem ser exageradas as expectativas quanto ao resultado dos trabalhos;
- deve ser prevista uma forma de retorno e acompanhamento às entidades depoentes;
- não deve ser mencionada, nos relatórios ou nos atos de requisição de informações à entidade auditada, por parte da equipe, a origem dos indícios obtidos;
- os *sites* das associações de classe devem ser pesquisados antes de se partir para as entrevistas propriamente ditas;
- deve ser evitada, por razões óbvias, a presença dos auditores em quaisquer reuniões amplas dessas associações, bem como atenção especial deve ser dada às possibilidades de que encontros estejam sendo gravados de alguma forma;
- o planejamento dessas entrevistas deve considerar a real possibilidade de obtenção de dados que, de outra forma ou diretamente com as instituições auditadas, não seria viável ou poderia ser prejudicado por ocultações, parcialidades ou distorções.

### 3. A NECESSIDADE DE CONSIDERAR DENÚNCIAS E NOTÍCIAS VEICULADAS PELA MÍDIA E COMO FAZÊ-LO CORRETAMENTE

A maior parte das casas de Controle Externo dispõe de normativos internos que regulam a possibilidade de que seus profissionais elaborem Representações ou peças similares a partir de notícias veiculadas pela imprensa e pela mídia em geral.

Essa possibilidade, porém, nem sempre é exercitada de forma regular, o que gera oportunidades perdidas quanto à tão buscada tempestividade de ação. É possível, mesmo, incluir nas responsabilidades, pelo menos em nível de conscientização pessoal, de cada auditor de Controle Externo, a atenção para com notícias afetas à sua clientela e, para além disto, a análise de providências que estejam ao seu alcance para as medidas orientadoras ou corretivas.

Esta é medida realmente eficaz para que se chegue à minimização de um certo “egoísmo” como faceta da tese filosófica utilitarista.

### 4. A INCLUSÃO DA QUESTÃO AMBIENTAL NAS FISCALIZAÇÕES E PROCESSOS EM GERAL, ESPECIALMENTE NA ÁREA DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS

A questão ambiental é, seguramente, um dos pilares básicos do pensamento filosófico, desde os primórdios do pensamento grego e também, por extensão, um dos pré-requisitos de um verdadeiro enfoque utilitarista (pois afeta todos os segmentos da sociedade humana) e do raciocínio kantiano (pois fundamenta qualquer hipótese de imperativo de gestão pública). No que se refere, por outro lado, ao Controle Externo, é importante ponto de aperfeiçoamento nas suas ações técnicas, por fatores tais como (LIMA, 2001):

- I. a abrangência das auditorias e fiscalizações diversas, que permite a verificação de quesitos ambientais em uma enorme gama de entidades, ações, projetos e programas;
- II. o esforço periódico das ações de avaliação e acompanhamento de obras públicas em apoio aos poderes legislativos de cada esfera de governo;
- III. a vertente didático-pedagógica-preventiva dos órgãos de Controle Externo;

IV. o potencial das auditorias operacionais de desempenho e de programas;

V. esforços para aumentar o foco das ações de fiscalização ambiental para além da verificação de documentação de licenciamento exigida;

VI. a busca de definição de critérios para a Contabilidade Ambiental;

VII. a conscientização interna e externa para enfoque do Meio Ambiente como patrimônio público;

VIII. a inclusão de quesitos ambientais em fiscalizações de licitações, contratos, prestações e tomadas de contas e auditorias e inspeções de acompanhamento;

IX. a possibilidade, mesmo na ausência de danos, bem como no caso de dificuldade extrema ou impossibilidade, de sua efetiva quantificação e multas a responsáveis por atos de gestão que possam causar ou possibilitar a ocorrência desses impactos;

X. a prevenção de danos ao Erário nas áreas de Saúde, Turismo, Paisagens, Patrimônio Cultural e outras correlatas, por meio do entendimento de um Meio Ambiente difuso e abrangente como patrimônio público.

Como mais um valor a ser agregado, podemos dizer que talvez a principal riqueza e fator motivacional de oportunidade de um trabalho de auditoria ambiental embutido em, por exemplo, uma auditoria de obras de obras públicas, seja a possibilidade de prevenção de grandes danos sociais, pois obras públicas podem começar a gerar impactos antes mesmo de sua conclusão, tanto por deficiências em seus projetos básicos, como por inviabilidade mesmo de sua relação custo / benefício. Esse é, inclusive, um fator pouco considerado nas análises que conduzem aos Estudos e Relatórios de Impactos Ambientais, que costumam ser mais voltados para os impactos posteriores. Muitas vezes os danos ou a possibilidade deles não cessam com o término das obras, como é o pensamento de grande parte dos gestores. Isto pode incluir a questão da instalação de comunidades residentes em volta da obra, as quais muitas vezes ali permanecem (BARATA, 1995).

Não é difícil perceber que, na grande maioria das obras públicas, os segmentos populacionais potencialmente atingidos por danos ambientais são aqueles das camadas de baixa renda e baixo índice de evolução social (COHEN, 1988). Isto se deve à própria característica geográfica de localização das faixas de obras passíveis de gerar danos ambientais, tais como represas, açudes, hidrelétricas, fábricas, usinas, aeroportos, etc.

A ausência desses pressupostos no trabalho do Controle Externo certamente impediria qualquer visão utilitarista da Ética na Gestão Pública, pelo desrespeito à qualidade de vida de toda a sociedade. Cabe lembrar, também por conexão direta à base filosófica deste ensaio, a necessidade de análises do cenário de Educação Ambiental no Brasil, certamente uma frente desafiadora para as Casas de Controle.

#### 5. A CORRETA CONSIDERAÇÃO DO FATOR EFETIVIDADE NA AÇÃO DE CONTROLE EXTERNO

Uma das metas buscadas para a evolução do Controle Externo é a real efetividade final de seus trabalhos. A participação de cada um de seus profissionais, nos momentos de elaboração de propostas resultantes das instruções de processos e de trabalhos externos de fiscalização e auditoria, é essencial pois poderá alimentar toda uma cadeia posterior de apreciações, pareceres e decisões, na busca do modelo Kantiano de atuação do gestor público dentro de um modelo aplicável, por multiplicação, a todos esses condutores de ações públicas.

A correta delimitação do que seria efetivo em termos de propostas é tarefa das mais difíceis. Afinal, como estabelecer um “filtro” nas propostas ao fim de um trabalho técnico? Isto dependerá bastante da própria experiência do profissional, da “cultura organizacional” da Casa de Controle, das experiências anteriores e dos resultados obtidos no âmbito da entidade auditada, das análises e da ação orientadora das chefias imediatas do profissional responsável pelas propostas, do horizonte de tempo disponível para o trabalho e da urgência ou emergência da situação em foco, dentre outros fatores também críticos, que podem ser avaliados e priorizados dentro de um modelo de imperativo kantiano.

#### 6. AS POSSIBILIDADES DE INCLUSÃO DE PROPOSTAS DE MUDANÇAS AO EXECUTIVO E LEGISLATIVO

Uma outra oportunidade, muitas vezes perdida nas propostas oriundas de trabalhos de Controle Externo, é referente às possibilidades de recomendações a órgãos do Poder Executivo e ao Poder Legislativo, nas respectivas esferas, correlatas à casa de Controle Externo, o que tem direta relação com o conceito da Lei em Kant, como já aqui apresentado.

Temos exemplos de sucesso em trabalhos em que foram detectadas necessidades de alterações em leis e normativos que causavam lacunas, omissões ou empecilhos à boa utilização de recursos e ao bom funcionamento operacional de órgãos, projetos, programas e políticas públicas.

É interessante que o profissional de Controle Externo, diante de um indício de que há necessidade de alterações em leis ou instrumentos disciplinadores emitidos por secretarias ou ministérios, não se quede em posição de descrédito ou limitação pelas possibilidades de insucesso.

Muitas vezes, a questão a ser encaminhada pode não ser a de alteração legal, mas de providências relativas a processos de estratégias de uso de recursos materiais ou financeiros, processos esses que podem estar parados ou com andamento crítico em algum órgão do Poder Executivo. A simples abordagem do assunto e a sua inclusão em um trabalho do Controle Externo, materializada em proposta de pedido de informações, poderá servir como elemento propulsor de ações concretas, trazendo efetividade final e atendendo, também, a uma premissa de nossos trabalhos, qual seja a de compatibilizar recursos públicos e resultados para a Sociedade.

O Controle Externo pode, sim, comportar-se não apenas como agente de acompanhamento mas também deflagrador de ações, por meio das características de abrangência administrativa de suas fiscalizações, da possibilidade de encaminhamento de propostas dirigidas a diversas esferas de governo e de sua independência constitucional garantida em todas essas esferas.

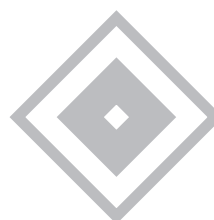
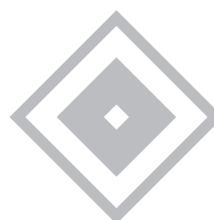
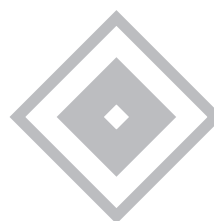
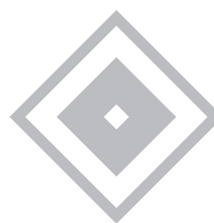
#### 7. AS ESTRATÉGIAS DE PRESENÇA, EM TEMPO REAL, NA CLIENTELA E DE ACOMPANHAMENTO TEMPESTIVO DE PROCESSOS

Um tema ligado à questão da busca incessante do Conhecimento em tempo real, já presente nas bases filosóficas e que se refere mais diretamente aos coordenadores de equipes de fiscalização e aos chefes de divisões técnicas, é o da necessidade de presença mais tempestiva junto à clientela e de acompanhamento em tempo real das atividades de fiscalização desses grupos de órgãos e seus processos de contas e auditorias.

O profissional de Controle Externo deve ser levado a zelar por um determinado grupo de instituições, tanto em termos de acompanhamento operacional como processual, sem lacunas temporais que acarretem intempestividade e pouca efetividade final do trabalho. Algo como uma área a cuidar e um foco de Conhecimento a buscar.

#### 8. A CONSIDERAÇÃO DO POTENCIAL DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO REAL FERRAMENTA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO

Uma situação, com a qual freqüentemente se depara o profissional de Controle Externo, é aquela em que se sabe que existe uma situação a ser corrigida, em termos de uso de recursos públicos ou de efetividade de operação de uma instituição fiscalizada, mas não se tem, explicitamente, uma norma ou legislação que respalde a observação feita ou a proposta de correção ou evolução. Muitas vezes se tem, até concomitantemente, uma lacuna que possibilita a ocorrência do fato.



Nesses casos, em nova conexão com os imperativos kantianos, deve ser incentivado o uso dos princípios constitucionais de Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, uso este que pode ser agregado a outras ferramentas discutidas no presente trabalho, tais como ousadia de propostas, abandono de conservadorismo, propostas ao Executivo e Legislativo, busca de efetividade (conexa ao, de certa forma recente, princípio constitucional da Efetividade), tangências com o Terceiro Setor (vertente classicamente carente de definições legais) e parcerias com o Controle Social.

A utilização da Constituição como instrumento de apoio ao Controle Externo e, subsidiariamente, dos princípios básicos da Administração Pública, deve sempre servir de instrumento perene para as situações em que se detém a certeza da possibilidade de evolução do controle, ainda que as normas e leis inferiores aparentemente não disponibilizar as bases de sustentação da detecção de indícios de falhas ou das propostas corretivas ou orientadoras. Um uso insistente da Lei no sentido kantiano.

#### 9. A ATENÇÃO PARA COM O TERCEIRO SETOR

As interações dos órgãos e dos profissionais de Controle Externo com entidades tais como ONGs (organizações não-governamentais), OSCIPs (organizações da sociedade civil com interesse público), fundações de apoio a universidades e instituições de pesquisa e outras similares, têm se revelado, inúmeras vezes, situações de conflito de interesses e de dificuldade de atuação técnica segura.

Uma vez que as fronteiras que delimitam os recursos públicos e privados nem sempre estão bem estabelecidas, é difícil caracterizar exatamente o que poderia ou não ser fiscalizado pelo Controle Externo público e quais seriam os setores atingidos por propostas técnicas de correção.

Assim, novamente em conjunto com outras sugestões deste ensaio, é preciso que seja incentivada uma firme atuação do profissional para que se vislumbre todas as nuances e todas as possíveis ocultações que ocorram em projetos ou programas em que transitem recursos privados e públicos ou em que estes últimos sejam intermediados por entidades do Terceiro Setor.

A experiência e os fatos recentes têm mostrado que uma parcela crescente de irregularidades no uso de recursos públicos (financeiros, humanos e patrimoniais) têm ocorrido no seio dessas interações, as quais nem sempre possuem a tão propalada vantagem das boas parcerias públicos-privadas.

O profissional deve utilizar técnicas adequadas de análise e também ter sua argúcia de observação potencializada para poder adequar-se ao trato simultâneo dessas duas culturas, uma com maior rigor formal e maior foco no Cidadão contribuinte e outra com maior necessidade de lucro e menor compromisso com médios e longos prazos.

Não é possível aceitar o Terceiro Setor como região fronteiriça livre de fiscalizações, verdadeira “terra de ninguém”, nem sujeita às normas públicas e nem sujeita aos riscos dos empreendimentos privados, contrariando a vertente utilitarista da sociedade como foco de sucesso dos resultados das ações, no caso, tanto públicas como privadas ou ainda como parcerias das duas frentes.

#### 10. COMO CONSIDERAR A FAMOSA VERTENTE DIDÁTICO-ORIENTADORA DO CONTROLE EXTERNO E COMO DISSEMINAR PRÁTICAS DE BOA GESTÃO

Um ponto bastante rico e instigante das ações de fiscalização do Controle Externo é o de possibilitar, ao lado e muitas vezes acima, além das ações corretivas, outras de orientação e evolução das ações de órgãos públicos, em uma grande conjunção das duas vertentes filosóficas aqui empregadas, tanto a kantiana como a utilitarista.

Isto deve ser incentivado e buscado na atuação do profissional de controle, tanto nas ações de campo como também nas de análise de prestações de contas ou outros tipos de processos da área.

O enfoque excessivo nas propostas de determinações oriundas de fugas às normas e à legislação, muitas vezes, não deixa espaço para Recomendações de aperfeiçoamento, algumas vezes limitadas pelas próprias lacunas normativas ou pelas próprias limitações pessoais de atuação, o que, como aqui discutido em outros tópicos, não deve ocorrer em uma boa atuação profissional.

E não se deve esquecer que as observações de efetividade que se coletam em trabalhos de auditoria ou instrução processual, não devem ficar esquecidas ou deixadas de lado, se, em uma visão limitada e antiquada, não forem consideradas falhas ou “achados de auditoria” e sim ser incluídas, em outras oportunidades, em trabalhos ou instituições similares, de forma que sirvam de modelos de atuação (modelo kantiano de imperativos).

É natural que isto requeira certa habilidade do auditor e de seus coordenadores, mas isso antes de ser impedimento, deve ser um desafio motivador e, com certeza, caracterizará ação com grande possibilidade de sucesso no rumo da efetividade, da tempestividade e da boa imagem das casas de Controle Externo, além de se constituírem reais resultados, para além de meros discursos, das auditorias operacionais de desempenho e de acompanhamento de projetos e políticas públicas.

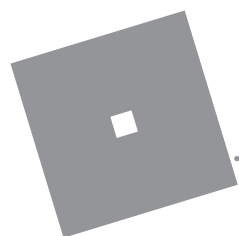
## CONCLUSÕES

A Ética, enquanto valorização de interesses sociais e recurso fundamental contra a impunidade e a corrupção, aparece com validade cada vez mais sólida no manejo de decisões, ações estratégicas e gestão de bens públicos.

Assim, procuramos demonstrar que um estudo que procure unir paradigmas éticos a modelos de fiscalização e controle do setor público (projetos, programas e ações governamentais) pode, perfeitamente, encontrar aplicação prática no Controle Externo e também enriquecer as pesquisas acadêmicas na área filosófica da Ética.

A importância do tema fica visível, pela possibilidade, que procuramos materializar nos exemplos dados, de se chegar a uma ferramenta metodológica concreta e viável para a avaliação ética das ações governamentais. Isto pode ter aplicação especial em setores de forte vertente de inspiração em questões de Humanismo, como, por exemplo, educação e meio ambiente (GOHN, 1999).

Acreditamos, por tudo isso, que um confronto entre a realidade da ação governamental e todo um arcabouço teórico da Ética Pública trará contribuição positiva aos estudos científicos, jurídicos e administrativos, ao apurar a validade de vários parâmetros teóricos de aferição e também ao identificar oportunidades possivelmente perdidas ou avanços realmente alcançados dentro do que esperam os estudiosos das duas áreas, tanto da Filosofia como do Controle Externo.



## BIBLIOGRAFIA

- ARISTÓTELES. Livro VI. In: \_\_\_\_\_. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2005.
- ASSEMBLEA ANUAL DA ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, 8., 1998, Caracas. Anais... Caracas, Contraloria General de La República, [199-].
- BARATA, Martha Macedo de Lima. Auditoria ambiental no Brasil: uma nova ferramenta de gestão. 1995. Tese (Pós-Graduação em Engenharia) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- BRASIL. Código de conduta da alta administração federal. Aprovado pelo Senhor Presidente da República em 21 de agosto de 2000. Brasília: Presidência da República, Comissão de Ética Pública, 1999. 124 p. Disponível em: <[http://www.presidencia.gov.br/estrutura\\_presidencia/cepub/publicacoes/etica321](http://www.presidencia.gov.br/estrutura_presidencia/cepub/publicacoes/etica321)>. Acesso em: 07 mar. 2006.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. Acórdão nº 517. Relator Lincoln Magalhães da Rocha. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 07 mar. 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. Acórdão nº 684. Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 07 mar. 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. Acórdão nº 1.030. Relator Marcos Vinícios Vilaça. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 07 mar. 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. Acórdão nº 1.331. Relator Marcos Bemquerer. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 07 mar. 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Informações periódicas diversas sobre o trabalho do grupo Auditoria de Ética na Gestão Pública. Brasília: SEGECEX, ADFIS, 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Manual de auditoria de natureza operacional. Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p.
- CHAUÍ, Marilena. Convite à filosofia. São Paulo: Ática, 2000.
- COBRA, Rubem Queiroz. Immanuel Kant. Cobra Pages, Brasília, jun. 1997. Disponível em: <<http://www.cobra.pages.nom.br/fmp-kant.html>>. Acesso em: 20 abr. 2006.
- COHEN, E.; FRANCO, R. Evaluación de proyectos sociales. Santiago: ILPES, 1988.
- COSSUTTA, Frédéric. Elementos para a leitura de textos filosóficos. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- DEMO, Pedro. Educação e qualidade. Campinas: Papirus, 1998.
- FARIA, Filipe Ceppas de Carvalho. Investigação filosófica. Rio de Janeiro: UGF, 1. sem. 2005. Notas de aula.
- GILES, Thomas Ransom. Introdução à filosofia. São Paulo: EDUSP, 1979.
- GOHN, Maria da Glória. Movimentos sociais e educação. São Paulo: Cortez Editora, 1999.
- GUASQUE, Luiz Fabião. Notas sobre a atuação do Ministério Público junto a fundações e instituições de controle social. Rio de Janeiro: MPERJ, 1998.
- KANT, Immanuel. Crítica da razão prática. São Paulo: Martin Claret, 2005.
- \_\_\_\_\_. Crítica da razão pura. São Paulo: Martin Claret, 2005.
- \_\_\_\_\_. Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos. São Paulo: Martin Claret, 2005.
- LIMA, Luiz Henrique. Controle do patrimônio ambiental brasileiro. Editora da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2001.
- MARCONDES, Danilo; JAPIASSÚ, Hilton. Dicionário de filosofia. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996.
- MILL, John Stuart. Utilitarismo. Porto: Porto Editora, 2005.
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. Reinventando o governo. Brasília: MH Comunicação, 1994.
- PELUSO, Luis Alberto (Org.). Ética e utilitarismo. Campinas: Alinea, 1998.
- SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida. Controle Social, Meio Ambiente e Auditoria de Obras Públicas: uma oportunidade de ouro para a sinergia controle externo – cidadão. In: CONGRESSO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS, 33., 2005, Gramado; CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTROLE EXTERNO, 1., 2005, Gramado. Anais... Gramado: TCE/RS, 2005.
- STRATTHERN, Paul. Kant em 90 minutos. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997.
- THIRY-CHERQUES, Hermano Roberto. O conceito de conceito e a perspectiva fundamental de Kant: a formação do conceito em pesquisa qualitativa. Rio de Janeiro: FGV, EBAPE, 2005. Notas de aula.
- VASCONCELOS, Jorge Luiz Rocha de. Ética IV. Rio de Janeiro: UGF, 2. sem. 2004. Notas de aula.



# A utilização de métodos quantitativos no exercício do controle externo

Luiz Henrique Lima

## 1. INTRODUÇÃO

A utilização de conceitos, técnicas e instrumentos matemáticos e estatísticos é cotidiana na atuação dos órgãos de Controle Externo. Tanto no exame de indicadores econômico-contábeis na apreciação das contas de gestão de uma entidade jurisdicionada, como na definição de sobrepreços em licitações e contratos, são utilizadas probabilidades, médias, medianas, desvios padrão entre outras ferramentas matemáticas e estatísticas. Diversos manuais e publicações são dedicados a técnicas de amostragem para selecionar um conjunto de elementos, dentro de uma população maior, que irão merecer exame mais minucioso das equipes de auditoria.

Menos comum, todavia, é o emprego de métodos quantitativos mais sofisticados e robustos, como a regressão simples e múltipla, a correlação e as séries temporais. Embora nos Estados Unidos, o *General Accounting Office* já tenha produzido publicações dedicadas ao tema,<sup>2</sup> no Brasil é escassa a bibliografia a respeito. O objetivo dessa tese é recomendar a utilização desses métodos, demonstrando sua utilidade para as atividades específicas do controle externo, bem como a relativa facilidade de sua aplicação a partir de programas computacionais.

Após esta introdução, é feita uma sucinta descrição dos métodos quantitativos. Na seção seguinte, discute-se sua aplicabilidade às ações do controle externo. A seguir, apresenta-se um exemplo de aplicação em trabalho de fiscalização das unidades federais de saúde no Estado do Rio de Janeiro e outro em auditoria de natureza operacional. Finalmente, são feitas considerações acerca das possibilidades de utilização das ferramentas descritas a partir de sistemas informatizados existentes na administração pública e de programas computacionais de uso corriqueiro. Segue-se uma breve conclusão.

## 2. MÉTODOS QUANTITATIVOS

Os métodos quantitativos mais comumente utilizados pela econometria, bem como pelas ciências exatas e matemáticas e de gerência são: a programação linear, a análise insumo-produto, modelos para planejamento e controle de projetos, como o PERT-CPM, a teoria da decisão, a regressão, a correlação e as séries temporais. Nos limites do presente trabalho, a análise limitar-se-á aos três últimos.

Luiz Henrique Lima é Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, lotado na SECEX-RJ.

<sup>2</sup>v. *Quantitative Data Analysis: An Introduction* (GAO, 1992).

## A REGRESSÃO SIMPLES

A regressão é uma técnica que envolve a análise de dados amostrais para obter informações se duas ou mais variáveis são relacionadas e qual a natureza desse relacionamento. É utilizada principalmente com o propósito de previsão.

Consiste em determinar uma função matemática que busca descrever o comportamento de determinada variável dependente com base nos valores de uma ou mais variáveis independentes. Assim, busca-se identificar a equação da reta que melhor se ajusta aos dados observados.

De modo geral, no modelo de regressão linear simples, a relação entre duas variáveis,  $X$  e  $Y$ , pode ser satisfatoriamente definida pela equação:

$$Y = \alpha + \beta \cdot X, \text{ sendo}$$

$Y$  = variável dependente;

$X$  = variável independente ou explicativa;

$\alpha$  = coeficiente linear ou intercepto da reta; e

$\beta$  = coeficiente angular ou declividade da reta.

No trabalho desenvolvido a partir de uma amostra da população, iremos obter a equação:

$$Y = a + b \cdot X + U, \text{ sendo}$$

$Y$  = variável dependente;

$X$  = variável independente ou explicativa;

$A$  = estimativa de  $\alpha$ ;

$B$  = estimativa de  $\beta$ ; e

$U$  = erro aleatório na população.

$(u)$  é o resíduo; diferença entre o estimado (ponto na reta de regressão) e o observado. Pode ser interpretado como a soma de duas componentes: erro de mensuração de  $Y$  e a variabilidade inerente ou variação independente, incontrolável de outros fatores.

Um exemplo clássico de estudo de regressão tem como variável independente a utilização de fertilizantes e como variável dependente a produtividade do solo (safra do trigo).

O método dos mínimos quadrados é o método mais utilizado para a estimativa dos coeficientes de regressão.

Depois de calculados os coeficientes, deve-se sempre investigar a *validade* e a *significância estatística* dos resultados. Isso porque em geral existem inúmeras outras variáveis externas não consideradas no modelo (que é uma simplificação da realidade) e que influenciam o comportamento de  $Y$ . Assim, sempre é preciso verificar se o modelo linear obtido é realmente significativo. Para tanto, devem ser estabelecidos *intervalos de confiança* e efetuados *testes de hipóteses*.

Uma observação relevante é a de que, para efetuar previsões não se deve utilizar valores da variável independente  $x$  que extrapolem o intervalo de valores utilizados no modelo de regressão.

#### A REGRESSÃO MÚLTIPLA

A Regressão Múltipla é uma extensão do modelo de Regressão Linear para  $n$  variáveis independentes. É a técnica adequada quando desejamos pesquisar o efeito simultâneo de vários fatores sobre  $Y$ , a variável dependente. A regressão múltipla reduz a tendenciosidade que se verificaria no caso de uma regressão simples que não levasse em conta fatores importantes.

Assim, considera-se, a princípio, a existência de uma relação linear entre cada uma das variáveis explicativas e a variável dependente. O Modelo de Regressão Linear Múltipla para  $k$  variáveis é expresso pela seguinte equação:

$$Y_i = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_k X_k$$

Onde:  $\alpha$  = intercepto de  $Y$ ;

$\beta_i$  = coeficientes angulares.

No trabalho desenvolvido a partir de uma amostra da população, iremos obter a equação:

$$Y_i = A_1 + B_1 X_1 + B_2 X_2 + \dots + B_k X_k + U$$

Onde:  $A$  = estimativas de  $\alpha$ ;

$B_i$  = estimativas de  $\beta_i$ ;

$U$  = erro aleatório em  $Y$  para a observação  $i$ .

Assim, pode-se interpretar o coeficiente  $B_i$  como o efeito marginal de  $X_i$  sobre  $Y$ .

No exemplo citado, a segunda variável independente cuja influência seria investigada sobre a produtividade do solo poderia ser o índice pluviométrico.

## REGRESSÃO NÃO-LINEAR

Nesse caso, a variável independente assume formas mais complexas, tais como  $x^2$ ,  $1/x$ ,  $\sqrt{x}$ , etc.

Agora, o efeito marginal de  $X$  não é apenas o coeficiente  $\beta$ .

Mediante transformações, busca-se chegar a uma equação linear, devendo ser verificado se as hipóteses do modelo de regressão linear são satisfeitas. Como exemplo, a equação  $y = a.x^b$ , pode ser linearizada para:

$$\ln y = \ln a + b.\ln x$$

Contudo, deve-se tomar cuidado porque nesse caso o cálculo do coeficiente  $a$  estará expresso em logaritmo, devendo calcular-se o antilogaritmo. Outro cuidado é garantir que as hipóteses do modelo de regressão linear sejam verificadas.

VARIÁVEIS *DUMMIES*

As *variáveis dummies* são variáveis qualitativas artificiais, introduzidas no modelo, com valores binários, para levar em consideração fenômenos como: alterações na política econômica, greves etc. As variáveis qualitativas assinalam a presença ou ausência de um atributo ou evento, assumindo os valores  $0$  ou  $1$ , sendo  $0$  o cenário de referência.

Um exemplo clássico é a introdução, no modelo que associa renda nacional e consumo, de uma variável *dummy* para incorporar as variações relativas a períodos de guerra, como 1939-1945.

Assim,  $D = 1$ , se ( $t = 1939 \dots 1945$ ) e  $D = 0$ , em caso contrário.

Toda variável *dummy* pode ser incorporada ao modelo sob 3 formas: aditiva, multiplicativa e mista.

*Aditiva*: Se o evento ocorrer, a alteração ocorrerá somente no intercepto, modificando  $a$ .

*Multiplicativa*: Se o evento ocorrer, a alteração afetará somente a sua declividade, modificando  $b$ .

*Mista*: Nesse caso, ocorrendo o evento, a alteração afetará os valores de  $a$  e  $b$ .

No exemplo mencionado, a equação ficaria:

$$Y_i = \alpha_1 + \beta_1 X_i + \beta_2 D$$

Quando  $D = 0$ , a equação retoma sua forma original, pois não há variação a ser considerada.

Verifica-se que a inclusão de  $D$  cria um deslocamento na linha da regressão para algumas observações como resultado de algum fator qualitativo. O efeito gráfico é de linhas paralelas, sendo que a que representa  $D = 1$  é  $b$  unidades maior que a que representa  $D = 0$ .

Pode-se utilizar mais de uma variável *dummy*.

## COVARIÂNCIA E CORRELAÇÃO

A Covariância mede, em termos absolutos, a força do relacionamento entre duas variáveis tomadas em conjunto, mediante a seguinte fórmula:

$$\text{Cov}(x,y) = \frac{\sum (x - \bar{x}) \cdot (y - \bar{y})}{n - 1}$$

A Correlação mede a força do relacionamento entre duas variáveis em termos relativos, expressa pelo coeficiente  $\delta$ . O conceito de correlação não implica causa e efeito de uma variável sobre a outra, mas somente o relacionamento matemático entre elas.

O coeficiente de correlação ( $r$ ) é obtido pela equação:

$$r = \frac{\text{Cov}(x,y)}{s_x \cdot s_y}, \text{ sendo } s_x \text{ e } s_y \text{ os desvios padrões das variáveis respectivas.}$$

Há uma associação positiva entre as variáveis quando a valores baixos ou altos da variável  $x$  correspondem também valores baixos ou altos da variável  $y$ , respectivamente. Na hipótese inversa, a associação é negativa. Assim, o valor de  $(-1)$  corresponde à correlação negativa perfeita e o valor de  $(+1)$  à correlação positiva perfeita.



## ALGUMAS DIFERENÇAS ENTRE CORRELAÇÃO E REGRESSÃO

Na regressão há uma assimetria na forma como são tratadas as variáveis dependente e independente; o que não ocorre na correlação. Na regressão supõe-se que as variáveis independentes tenham valores fixados e na correlação todas as variáveis são aleatórias. Em geral, a regressão responde a um conjunto mais amplo de questões.

## SÉRIES TEMPORAIS

Uma série temporal é um conjunto de observações seqüenciais de determinada variável, expressas numericamente, obtidas em períodos regulares de tempo.

A análise das séries temporais consiste em uma descrição, geralmente matemática, dos movimentos componentes que se apresentam. Tais modelos envolvem projeções baseadas, exclusivamente, nas observações do passado da variável que se deseja estudar. A premissa é de que os fatores que influenciaram o comportamento dos dados no passado continuarão influenciando seus movimentos futuros.

Mesmo quando as ST são formadas por observações obtidas continuamente, em determinado intervalo de tempo, devem ser transformadas em ST discretas, de forma que as observações sejam dispostas em pontos regulares no tempo.

Nos gráficos ilustrativos das ST, o tempo é representado no eixo  $x$  das abscissas, por meio de valores discretos seqüenciados, reservando-se o eixo  $y$  das ordenadas para os valores da variável de interesse.

As técnicas de regressão não se aplicam automaticamente às ST devido ao efeito de correlação entre as observações.

Supõe-se que a variável  $Y$  é uma combinação das variáveis  $T$ ,  $C$ ,  $S$  e  $I$ , que produzem, respectivamente, os movimentos de tendência, cíclicos, sazonais e irregulares.

A *Tendência* é o movimento de direção geral que cobre um longo período de tempo. Pode ser linear ou curvilínea (exponencial, polinomial etc.).

As *Variações Cíclicas* consistem em variações que apresentam movimentos regulares em torno da reta ou da curva de tendência e referem-se às oscilações a longo prazo (maiores que um ano). Como exemplo, a venda de televisores a cada Copa do Mundo (4 anos).

As *Variações Sazonais* são variações cíclicas de curto prazo (inferiores a um ano) e referem-se a movimentos de padrões regulares ou repetidos em torno da linha de tendência (vendas de brinquedos ou de bronzeadores durante o ano).

As *Variações Irregulares* são os deslocamentos esporádicos das ST e decorrem, normalmente, de causas naturais ou sociais provocadas por eventos imprevisíveis e não periódicos, como enchentes, greves etc.

## DECOMPOSIÇÃO E PREVISÃO POR MEIO DE REGRESSÃO

A decomposição da série temporal em seus movimentos componentes básicos é utilizada para a compreensão de seu movimento e para a predição de seus valores futuros, tanto a longo prazo como a curto prazo.

São dois os modelos utilizados para a decomposição de uma ST: o aditivo e o multiplicativo.

No aditivo, a ST é considerada como resultante da soma de seus componentes.

$$Y = T + C + S + I$$

Nesse modelo,  $C$ ,  $S$  e  $I$  não apresentam aumento ou diminuição sistemática quando varia a quantidade de elementos que compõem a ST.

Quando isso ocorre, o modelo mais adequado é o multiplicativo:

$$Y = T \times C \times S \times I$$

As ST são consideradas *estacionárias* quando o movimento de tendência não é significativo ao longo do tempo, isto é, suas média e variância são constantes ao longo do tempo. Caso contrário, são ditas *não-estacionárias*.

Para tratar de séries estacionárias, utilizam-se os modelos de médias móveis e suavização (ou alisamento) exponencial.

Existem testes específicos para verificar a estacionariedade das ST.

### 3. APLICABILIDADE AO CONTROLE EXTERNO

São inúmeras as possibilidades de aplicação dos métodos quantitativos à atuação do controle externo, tanto nas atividades de fiscalização como no exame de processos de contas.

Destaca-se a possibilidade de sua utilização em trabalhos de fiscalização de maior amplitude, tais como:

- a avaliação de programas e políticas públicas;
- a apreciação das Contas de Governo;
- o exame do cumprimento das metas setoriais constantes dos Planos Plurianuais, Leis de Diretrizes Orçamentárias e Leis de Orçamento Anual; e
- a análise da efetividade da gestão pública mediante a utilização de Indicadores de Desempenho.

As Séries Temporais podem ser de extrema utilidade no acompanhamento da evolução de despesas, receitas ou de indicadores ao longo de um exercício ou período de estudo.

Por sua vez, a Correlação e a Regressão podem propiciar análises preciosas nos mais diversos campos de atuação das políticas públicas, facilitando a compreensão do relacionamento entre recursos aplicados e resultados efetivos alcançados.

Assim, a título de exemplo:

- na área da saúde:
  - cobertura vacinal vs. índices de mortalidade/morbididade;
  - leitos disponíveis vs. internações/cirurgias.

- na área da educação:
  - remuneração do corpo docente vs. índices de escolaridade/ aproveitamento escolar;
  - carga horária ministrada vs. índices de aproveitamento escolar;
  - salas de aula disponíveis vs. índices de escolaridade.
- na área da segurança:
  - efetivo policial vs. índices de criminalidade;
  - licenças para porte de armas vs. homicídios culposos.
- na área do meio ambiente:
  - níveis de poluição vs. índices de mortalidade / morbidade;
  - multas e sanções aplicadas vs. índices de degradação ambiental;
  - recursos aplicados vs. índices de qualidade ambiental.
- na área econômica:
  - taxas básicas de juros vs. índices de inflação;
  - taxas básicas de juros vs. evolução da dívida pública;
  - taxas de investimentos vs. nível de emprego.

Naturalmente, os métodos quantitativos são instrumentos de apoio, cuja utilidade será efetivada em função da qualidade da análise, que muito dependerá da experiência, do bom senso e do rigor científico do técnico responsável.

#### **4. EXEMPLOS DE UTILIZAÇÃO**

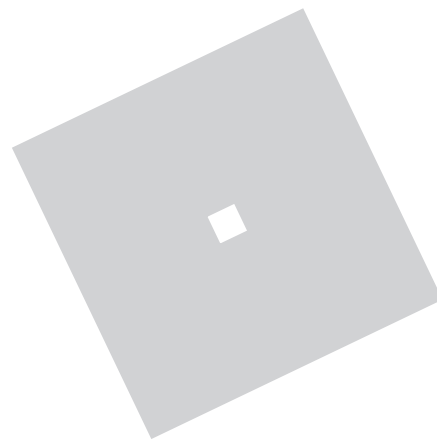
Um exemplo da utilização de técnicas com métodos quantitativos é o Relatório de Levantamento de Auditoria com o objetivo de aferir a regularidade dos preços praticados pelas unidades federais de saúde existentes no Rio de Janeiro quanto a serviços de duração continuada e que resultou no Acórdão nº 441/2004 - TCU - 2ª Câmara (Ata nº 10/2004 - 2ª Câmara, de 25/03/2004).

O trabalho envolveu o levantamento de grande base de dados relativa às despesas mensais nos exercícios de 2001/2002 com serviços de duração continuada de 5 unidades federais da área de saúde sediadas no Estado do Rio de Janeiro: o Instituto Nacional do Câncer (INCA), o Hospital dos Servidores do Estado - RJ (HSE), o Hospital Geral de Bonsucesso (HGB), o Instituto Nacional de Cardiologia Laranjeiras (INCL) e o Instituto Nacional de Traumatologia-Ortopedia (INTO). Foram considerados os serviços de fornecimento de alimentação preparada ou de preparo de refeições *in loco*; lavanderia; fornecimento de gases hospitalares; vigilância (segurança); manutenção predial; conservação e limpeza; engenharia clínica; transporte de pacientes; e prestação de apoio administrativo.

O exame do grande volume dos dados obtidos evidenciou a dificuldade de estabelecer comparações lineares entre os quantitativos despendidos pelas diversas unidades para aqueles serviços. De fato, há significativas diferenças de escala e de especificações entre os contratos para a mesma espécie de serviços. Outra possível fonte de distorções em comparações desse tipo é a diferença entre as datas dos contratos, reajustes e aditivos; bem como a dificuldade de adoção de um índice de correção específico.

A análise optou por enfatizar o peso relativo de cada tipo de despesa na execução financeira efetiva de cada unidade hospitalar. Para tanto, considerou-se a liquidação da despesa mediante pagamento de Ordens Bancárias (OBs) registradas no SIAFI. Como os orçamentos totais (OT) são bastante influenciados pelas despesas com pessoal e possivelmente afetados pela realização de investimentos, buscou-se conceituar orçamento líquido (OL), para os fins daquele trabalho, como as despesas executadas relativas ao Grupo de Despesa 3 - Outras Despesas Correntes.

Foram calculados os pesos relativos das despesas com cada tipo de serviço em cada unidade e realizada a comparação entre elas, bem como examinada a evolução de cada uma nos dois exercícios.



O acompanhamento mês a mês da execução de certos contratos, melhor visualizado com a utilização de gráficos, pode evidenciar a ocorrência de situações anômalas, como reajustes extemporâneos e quantidades medidas em valores discrepantes das séries históricas.

Foram feitas análises do comportamento de variáveis como quantidade de leitos ocupados e volume (peso) de material encaminhado à lavanderia.

Finalmente, a comparação do peso de cada tipo de despesa em relação ao orçamento líquido propiciou a detecção de distorções existentes em alguns contratos, ensejando a adoção de medidas corretivas pelo Tribunal de Contas da União.

Desse modo, foram utilizadas, ainda que não explicitamente, técnicas de Séries Temporais, Correlação e Regressão.

O referido Relatório foi considerado pelo Ministro-Relator, Lincoln Magalhães da Rocha, como uma

proposta de trabalho de acompanhamento, profunda e inovadora, [...] que, fazendo excelente uso das ferramentas SIAFI e SIAFI Gerencial, traz a possibilidade de um controle mais tempestivo das unidades federais de saúde situadas no Rio de Janeiro, com gráficos e planilhas de acompanhamento dos serviços de duração continuada.

Outro exemplo pode ser encontrado no Relatório de Auditoria de Natureza Operacional destinada a avaliar se os critérios legais estabelecidos na implantação da tarifa social de energia elétrica estavam, de fato, beneficiando as famílias de baixa renda (TC 014.698/2002-7). O trabalho testou a hipótese, subjacente aos critérios fixados pela Lei n.º 10.438/2002 para enquadramento de consumidores residenciais na subclasse baixa renda, de que o consumo domiciliar de energia elétrica seja positivamente correlacionado com renda per capita domiciliar. Para tanto, utilizou-se um modelo de regressão linear, tendo como variável dependente o consumo domiciliar de energia elétrica e como variável explicativa a renda domiciliar per capita, concluindo pela ausência de correlação estatisticamente significativa entre as variáveis consumo de energia e renda *per capita*, tendo o TCU recomendado ao Ministério das Minas e Energia

utilizar critérios adicionais que reduzam as potenciais características da aplicação dos critérios da Lei n.º 10.438/2002, em termos de ineficiência no uso de recursos e ineficácia em promover a equidade, ou mesmo de remodelar os mecanismos previstos para conseguir beneficiar efetivamente os domicílios de baixa renda (Acórdão n.º 344/2003 - Plenário).

## 5. MÉTODOS QUANTITATIVOS E PROGRAMAS COMPUTACIONAIS

A utilização dos métodos quantitativos descritos envolve a coleta, armazenamento e processamento de grande volume de dados, numéricos ou não, importando na realização de seqüências de cálculos com emprego de fórmulas complexas, geração de gráficos e relatórios entre outros.

Felizmente, tais tarefas são bastante facilitadas pela disponibilidade do emprego de sistemas computacionais em operação na administração pública, bem como por aplicativos de uso corriqueiro nas instituições de controle, tais como o Microsoft Excel, o *Statistical Package for Social Sciences* - SPSS, o ACL, o *OpenOffice.org Calc* e outros.

No que concerne à coleta de dados, a administração pública dispõe dos sistemas SIAFI, SIAPE e SIAFEM. O sistema SIAFI GERENCIAL permite a elaboração de alguns relatórios, bem como a exportação dos dados para o Microsoft Excel.

**"..., recomenda-se uma maior utilização dos métodos quantitativos na atuação do controle externo,..."**

Com respeito ao tratamento dos dados, uma vez elaborada a planilha de trabalho o Microsoft Excel dispõe no menu Ferramentas da entrada Análise de Dados. Nela, se podem selecionar as caixas de diálogo Regressão, Covariância, Correlação, Média Móvel, Ajuste Exponencial, entre outras técnicas úteis, como os testes F, T e Z, a ANOVA, etc.

Uma vez iniciada a Regressão, basta selecionar os intervalos apropriados para as variáveis X e Y desejadas, bem como estabelecer as especificações para nível de confiança, resíduos, ajuste de linha e plotagem de probabilidade normal que o aplicativo gera os relatórios de análise, incluindo os coeficientes  $\alpha$  e  $\beta$ , o erro-padrão e outros elementos.

De igual modo, podem ser testadas as principais condições e a validade do modelo de regressão, como a normalidade, a homocedasticidade e a autocorrelação residual. No caso da regressão múltipla, é possível verificar a ocorrência de multicolinearidade.

Para Séries Temporais, a utilização desses aplicativos é bastante útil a começar pela análise gráfica, mas também para o cálculo das médias móveis e do desvio móvel quadrado. Nesse caso, utiliza-se a entrada Solver do menu Ferramentas do Microsoft Excel.

## 6. CONCLUSÃO

Ante o exposto, recomenda-se uma maior utilização dos métodos quantitativos na atuação do controle externo, de modo a aproveitar-se o expressivo potencial de informações e evidências por eles proporcionados, promovendo-se, também, a necessária capacitação dos servidores.

## BIBLIOGRAFIA

- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. ATA nº 12. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 28 abr. 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 2ª Câmara. ATA nº 10. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 28 abr. 2006.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Técnicas de amostragem para auditorias. Brasília: Adfis/Segecex. 2002. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Download/Relatorios/Tec.Amostragem.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2006.
- CHIANG, A. Matemática para economistas. São Paulo: Editora da USP, Editora McGraw-Hill, 1982.
- CORRAR, L. J., THEÓPHILO, C.R. (Orgs.). Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração: contabilometria. São Paulo: Atlas, 2004.
- GENERAL ACCOUNTING OFFICE (Estados Unidos). Quantitative data analysis: an introduction. Washington: GAO, 1992.
- GUJARATI, D.N. Econometria básica, 3. ed.. São Paulo: Makron Books, 2000.
- INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Accounting standards framework implementation guide for SAIs: management discussion and analysis of financial, performance and other information. Vienna: INTOSAI, 2001. 47 p. Disponível em: <[http://www.intosai.org/Level2/2\\_MDA\\_IE.pdf](http://www.intosai.org/Level2/2_MDA_IE.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2006.
- LIMA, Luiz Henrique. Controle do patrimônio ambiental brasileiro: a contabilidade como condição para o desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro: Editora da UERJ, 2001.
- \_\_\_\_\_. O TCU e a gestão ambiental brasileira: experiência recente. In: CONGRESSO ACADÊMICO SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO DO RIO DE JANEIRO, 1., 2004, Rio de Janeiro. Anais eletrônicos... Rio de Janeiro: Cadma, 2004. 1 CD-ROM.
- WONNACOTT, T.H.; WONNACOTT, R.J. Introductory statistics for business & economics, 4.ed. New York: John Wiley Professional, 1990.

# Lições da especialização do Controle Externo da regulação de Telecomunicações

Marcelo Barros Gomes,  
Marcelo Sobreiro Maciel

**Marcelo Barros Gomes**, Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Professor Colaborador de cursos de pós-graduação em Controle Governamental da FGV-EBAPE e Regulação e Auditoria de Desempenho Governamental no Centro de Ensino do Distrito Federal (UnIDF). Mestre em Administração Pública e Políticas Públicas pela *London School of Economics and Political Science* (Reino Unido). Especialista em auditoria de governo pelo Programa Internacional de Formação de Auditores do *Government Accountability Office (GAO)* dos Estados Unidos.

**Marcelo Sobreiro Maciel**, Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Mestre em Economia pela Escola de Pós-graduação em Economia (EPGE) da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

## 1. INTRODUÇÃO<sup>1</sup>

O dia 8 de novembro de 2000 marca os novos rumos do Controle Externo. Nessa data, o Ministro do Tribunal de Contas da União, Humberto Souto, apresentou ao Plenário proposta de ajuste da estrutura organizacional do TCU e de racionalização do rito de exame e julgamento de contas anuais. A proposta decorreu de minucioso estudo elaborado pela pesquisa “Tendência do Controle da Gestão Pública”, iniciada dois anos antes, em novembro de 1998, sob a supervisão daquele mesmo Ministro, que presidiria a Corte de Contas nos anos de 2001 e 2002. O resultado do plano de ajuste culminou na aprovação da Resolução nº 140,<sup>2</sup> de 13 de dezembro de 2000, dispondo sobre estrutura e competências das unidades da Secretaria do Tribunal. O novo normativo teve como fundamento a especialização da atividade de Controle Externo como forma de cumprir com maior eficácia a missão institucional (art. 1º inciso II), e criou secretarias especializadas em matérias ou temas de controle, a exemplo da Secretaria de Fiscalização de Desestatização (Sefid).<sup>3</sup>

A proposta consolidou estratégias e idéias construídas ao longo de toda década de 1990 no âmbito do TCU, que visavam adequar a atuação e funcionamento do Controle Externo à nova Carta Política promulgada em 1988, bem como às reformas administrativas levadas a efeito no âmbito da administração pública federal a partir de então e, mais intensamente, nos dois mandatos consecutivos do governo FHC.

<sup>1</sup> Agradecemos imensamente os valiosos comentários dos colegas da Sefid Maurício de Albuquerque Wanderley e Maria do Amparo Coutinho.

<sup>2</sup> A Resolução 140/2000 revogou a Resolução 133/2000. Essa última norma consolidou mais de cem portarias e resoluções administrativas anteriores, desde 1969, que tratavam de estrutura e competência no âmbito do TCU.

<sup>3</sup> Foram criadas, também, uma secretaria para Fiscalização de Obras e Patrimônio da União (Secob) e outra de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog). Foram mantidas, sob nova denominação, uma Secretaria para Fiscalização de Pessoal (Sefip), uma para Macroavaliação Governamental (Semag), uma para Análise de Recursos interpostos no âmbito do Tribunal (Secretaria de Recursos, Serur).

O presente trabalho busca demonstrar que a decisão estratégica do TCU em adotar modelo organizacional de controle especializado dos entes reguladores de infra-estrutura tem permitido maior foco e efetividade às ações de Controle Externo nessa área. O texto inicialmente resume atuações relevantes do TCU na área de regulação de telecomunicações. Descreve, em seguida, os processos de trabalho realizados e os resultados alcançados em auditoria operacional específica realizada pela Sefid, para identificar causas da paralisação da aplicação dos recursos do Fundo de Universalização de Telecomunicações (Fust), destacando lições extraídas dessa auditoria para a atividade de controle. Finalmente, a partir dessas lições, propomos um quadro de discussão inicial sobre possibilidades mais amplas de especialização no TCU.

Concluimos, assim, que o esforço para especializar o TCU, com vistas a promover maior eficácia à sua atuação, ainda é restrito. Além da regulação de infra-estrutura, outras áreas governamentais – de alta relevância e materialidade econômica e social – deveriam também receber atenção e foco permanentes e ações especializadas do TCU.

## 2. A RELEVÂNCIA DA ATUAÇÃO DA SEFID EM TELECOMUNICAÇÕES

O êxito do controle do TCU exercido nos processos das privatizações, aliado ao acúmulo de conhecimento adquirido nessa fase, fez com que a equipe de técnicos ligados a esses trabalhos notasse que era necessário montar estrutura institucional que desse amparo ao esforço de capacitação de pessoas e ao desenvolvimento de abordagem especializada na atuação, principalmente finalística, dos novos entes reguladores.

Três fatores facilitaram a criação de uma secretaria especializada em regulação de infra-estrutura. Primeiro, a credibilidade adquirida pela equipe no acompanhamento das privatizações. Segundo, a oportunidade decorrente da discussão sobre vertentes do controle, analisadas pela Pesquisa Tendências do TCU, que permitiu a implementação de nova estrutura organizacional. Finalmente, o esforço institucional para o aperfeiçoamento dos métodos e técnicas de controle,<sup>4</sup> em consequência da ampliação das competências do TCU na Constituição de 1988, em razão, principalmente, da possibilidade de realizar auditorias de natureza operacional – além das tradicionais auditorias contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais. A conjunção desses fatores contribuiu decisivamente para o surgimento de uma nova Secretaria especializada no TCU – a Sefid.

Os trabalhos da Sefid consistem, basicamente, do acompanhamento dos atos de outorgas, da fiscalização da boa e regular execução dos contratos de delegação de serviços públicos, bem como da análise e avaliação do desempenho dos entes reguladores e dos agentes formuladores de políticas públicas setoriais de infra-estrutura.

<sup>4</sup> Entre ações desse caráter destacam-se: acordo realizado entre o TCU e a FGV para treinamento, nos Estados Unidos, de diversos especialistas em auditoria de desempenho e avaliação de programas (1996); os trabalhos-pilotos para consolidar conhecimentos em auditoria operacional (1997); e o Acordo de cooperação técnica, nesta área, com o Reino Unido, a partir de 1998.

Na área de Telecomunicações, o TCU, ainda antes da criação da Sefid, visando subsidiar a avaliação de processos de privatização, realizou auditoria operacional no Sistema Telebrás já em 1996 (Decisão TCU Plenário nº 188/97), em que se apresentou amplo diagnóstico do sistema.

Os acompanhamentos concomitantes dos atos de outorga exigem, entre outros, a utilização de conhecimentos adquiridos pela Sefid na área de finanças corporativas, análise de fluxos de caixa e avaliação de investimentos. Além disso, a Sefid vem realizando diversos trabalhos de monitoramento e avaliação do órgão regulador – a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) – nas dimensões de universalização do acesso, regulação social, regulação econômico-financeira, regulação técnica, entre outros. Em um exemplo desses trabalhos, verificou-se a atuação da agência nos mecanismos de atendimento ao usuário de serviços de telecomunicações e na defesa dos interesses dos usuários (Acórdão TCU Plenário nº 1.458/2005). Outro exemplo refere-se à auditoria operacional sobre a atuação da agência no acompanhamento da qualidade dos serviços de telefonia, onde se questiona a adequabilidade dos regulamentos, a efetividade e eficiência dos processos de fiscalização da qualidade e a efetividade de processos sancionatórios.<sup>5</sup>

Em consequência de todo esse histórico de atuação, houve entendimento convergente entre os técnicos da Sefid e o Ministro-relator Ubiratan Aguiar de que o TCU deveria averiguar as razões por que o governo ainda não havia aplicado os recursos do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust), pois, em 2005, já se havia passado mais de cinco anos da edição da lei que instituiu o fundo. A auditoria buscou identificar as causas que estariam impedindo a utilização desses recursos, que se acumulam em mais de 4 bilhões de reais e que continuam a ser arrecadados com destino certo – de forma distinta da sua previsão legal – para reserva de contingência, aumentando o *superávit* primário do governo federal.

### **3. LIÇÕES DA ESPECIALIZAÇÃO NA SEFID PARA A EFETIVIDADE DO CONTROLE EXTERNO – ESTUDO DE CASO DA AUDITORIA NO FUST**

#### **3.1. FOCO NA ÁREA DE ATUAÇÃO E ACÚMULO E APROFUNDAMENTO DE CONHECIMENTOS**

À época do levantamento da auditoria no Fust, foram identificadas diversas causas eventuais para a não aplicação dos recursos do Fundo, as quais eram apontadas por especialistas e pela mídia especializada. Uns diziam que era o Ministério da Fazenda o culpado por contingenciar os recursos; outros responsabilizavam a Anatel, por não apontar uma solução adequada de criação do novo serviço de telecomunicações – o SCD; outros ainda questionavam a atuação do Ministério das Comunicações; e, por fim, diversas vezes no Congresso Nacional defendiam a necessidade de alteração legislativa.

<sup>5</sup> O relatório preliminar desta auditoria já foi apresentado à Anatel e ao Gabinete do Ministro-relator.

Assim, a auditoria no Fust demandou a análise de quatro questões distintas e complexas, com a necessidade de domínio do conhecimento de diferentes temas e que, ainda, envolviam vários atores governamentais, conforme o resumo no quadro a seguir:

Dimensões da auditoria	Atores governamentais envolvidos	Temas e conhecimentos demandados
1. Formulação de políticas, diretrizes e prioridades	Ministério das Comunicações e outros Ministérios (em especial Educação e Casa Civil)	Auditoria Governamental, Direito Administrativo, Ciência Política, Administração Pública, Inclusão Digital e Políticas Públicas
2. Integração de programas governamentais que utilizariam os recursos	Ministério das Comunicações, outros Ministérios (em especial Educação e Casa Civil) e Congresso Nacional	Auditoria Governamental, Ciência Política, Administração Pública e Orçamento Público, Inclusão Digital e Direito Financeiro Público
3. Criação de um novo serviço de telecomunicações (SCD)	Anatel e Ministério das Comunicações	Auditoria Governamental, Regulação técnica, econômica e jurídica aplicadas ao setor de Telecomunicações
4. Necessidade de alteração de Leis (LGT e Lei do Fust)	Ministério das Comunicações e Congresso Nacional	Direito regulatório e Ciência Política

A equipe de auditoria foi composta por três analistas. Foi estabelecido um prazo de cerca de quatro meses – considerado exíguo, mas necessário, em benefício da tempestividade<sup>6</sup> – para a realização das três etapas – planejamento, execução e relatório – da auditoria. O prazo estabelecido foi rigorosamente cumprido e, com o total apoio e interesse do Ministro-Relator Ubiratan Aguiar e seu gabinete, o TCU exarou o Acórdão da auditoria 2148/2005, tempestivamente, em 7/12/2005. Isso só foi possível porque a equipe contou com todo o conhecimento já acumulado pela Sefid.

Considerando somente a terceira questão, relativa à criação de um novo serviço de telecomunicações, já eram desafiadores os conhecimentos – e sua profundidade – necessários para que o problema de auditoria pudesse ser analisado. Nessa questão, era necessário conhecer: as características técnicas dos diversos serviços de telecomunicações; a teoria – e a prática – da regulação econômica aplicada ao setor; e, ainda, as especificidades e a hermenêutica da legislação prescrita pela Lei Geral de Telecomunicações (LGT).

Trabalhos anteriores da Sefid, em especial uma auditoria (Decisão plenária nº 215, de 20/3/2002) e a resposta a uma Consulta do Ministério das Comunicações (Acórdão nº 1.107, de 13/8/2003), foram imprescindíveis para a análise dessa terceira questão, com a profundidade e tempestividade exigidas.

<sup>6</sup> A Equipe e o Ministro-relator entendiam que o relatório deveria ser concluído e julgado até o final daquele ano, visando a possibilidade de previsão de despesas com os recursos do Fust já para o ano seguinte - 2006.

Com a auditoria que levou à Decisão nº 215/2002, a Sefid se aprofundou no tema da regulação econômica do setor, ao analisar, minuciosamente, a necessidade de desagregação de redes (em inglês, *unbundling*) e da justificação técnica para o estabelecimento das tarifas de interconexão entre os serviços de telecomunicação, sob responsabilidade da Anatel. Esses conhecimentos obtidos foram fundamentais na análise da terceira questão, quando pôde ser apontada, como um dos achados relevantes, a necessidade de integração no governo federal para enfrentar a defesa de interesse – ainda que legítima – dos atores envolvidos. A auditoria no Fust, por sua vez, pôde aprofundar – e desmistificar – os conhecimentos sobre o *unbundling*, o que poderá ser útil em futuros trabalhos da Sefid.<sup>7</sup>

Já a resposta à Consulta que gerou o Acórdão nº 1.107/2003, contribuiu para o entendimento das etapas de regulamentação do novo serviço de telecomunicações que suportaria a aplicação dos recursos do Fust. Esse entendimento permitiu distinguir as responsabilidades tanto do Ministério das Comunicações quanto da Anatel, na operacionalização do Fundo.

A despeito do Acórdão da Consulta ter sido aprovado por unanimidade pelo plenário do TCU, merece destaque o intenso debate jurídico travado, trazendo à baila duas visões antagônicas de hermenêutica jurídica possíveis de serem aplicadas:

- uma corrente considerava que as licitações para a aplicação dos recursos do Fust deveriam ser regidas pela Lei Geral de Telecomunicações; outra, defendia a regência pela Lei nº 8.666/1993 – a Lei das Licitações;

- uma defendia o direcionamento dos recursos do Fust somente a Concessionárias, enquanto a outra admitia a participação também de detentores de Autorização.

A especialização – e a realização de trabalhos conexos anteriores – permitiu à Sefid captar as peculiaridades do novo marco regulatório do setor de telecomunicações, para então propor uma interpretação jurídica mais coerente com o arcabouço jurídico do setor.

### 3.2. TEMPESTIVIDADE E OPORTUNIDADE DA AÇÃO DO CONTROLE

A auditoria no Fust não havia sido planejada e incluída no Plano de Fiscalização da Sefid para o ano de 2005. Em vez dela, estava prevista a realização de outra fiscalização que demandaria os mesmos recursos humanos, para um cronograma de trabalho quase equivalente.

A idéia da realização da auditoria no Fust surgiu a partir da convicção de que não havia perspectivas concretas de que os recursos do Fundo viriam a ser aplicados. A Sefid foi formando essa convicção através do acompanhamento constante da mídia especializada e das informações colhidas junto a sua rede de interlocução.<sup>8</sup>

Formada a convicção, o próximo passo foi elaborar uma representação propondo a realização da auditoria no Fust em vez da fiscalização anteriormente programada, proposta essa que teve total concordância do Ministro-Relator Ubiratan Aguiar.

<sup>7</sup> Como mostrado por Faraco (2004), muitas empresas só poderão participar da concorrência pelos recursos do Fust caso possam usar a infra-estrutura existente e controlada pelas concessionárias do serviço de telefonia fixa - STFC e por outras operadoras com redes de telecomunicações já instaladas. Esse uso da infra-estrutura existente, por outras empresas – chamadas de *entrantes* – é denominado acesso a redes, ou o termo em inglês *unbundling*. Com os trabalhos da auditoria, especialmente as entrevistas com Eduardo Tude, presidente do site Teleco, e José Gonçalves Neto e Antônio Carlos Valente, respectivamente gerente-geral e ex-conselheiro da Anatel, as dificuldades na implementação do *unbundling* puderam ser entendidas e desmitificadas.

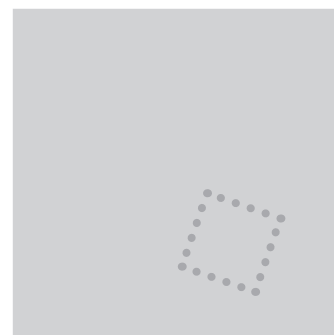
<sup>8</sup> Diversos sites especializados no setor de telecomunicações noticiavam a paralisação do Fust e a indefinição do SCD, como por exemplo o Teletime (<http://www.teletime.com.br>), do qual a Sefid era assinante, o Telecom Online (<http://www.telecomonline.com.br>), e o Alice Ramos (<http://www.aliceramos.com>). Além disso, nos grupos de discussão wirelessbr e celld-group (ambos do site Yahoo), diversas mensagens eram trocadas entre integrantes da indústria de telecomunicações e estudiosos do tema, externando as angústias em relação ao Fust.

### 3.3. REDE DE INTERLOCUÇÃO: CONTRIBUIÇÃO À EXECUÇÃO – E À COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS – DA AÇÃO DE CONTROLE

Na execução da auditoria no Fust, a complexidade e a variedade dos temas exigiu a realização de mais de 30 entrevistas. Além dos contatos com os gestores – à época – no Ministério das Comunicações e na Anatel, foi importante saber a opinião, também, de ex-gestores, em especial a do ex-Superintendente da Anatel, Edmundo Matarazzo, o qual foi entrevistado diversas vezes pela equipe da auditoria.

Outra necessidade, diante dos interesses envolvidos, era ouvir a opinião de segmentos opostos da indústria de telecomunicações. Nesse sentido, foram também entrevistados Mário Dias Ripper, da Concessionária Telemar, e Luiz Cláudio Rosa, da empresa Lucent.

Além dessas, diversas entrevistas permitiram uma maior aproximação e um contato contínuo posterior. Reforçou-se, assim, a rede de interlocução até então estabelecida pela Sefid. Em alguns casos, os atores entrevistados, além de contribuir para a execução da auditoria, contribuíram, ainda, para a melhor comunicação dos resultados, conforme ilustramos no quadro a seguir.<sup>9</sup>



Ator <sup>10</sup>	Contribuição à execução da auditoria no Fust	Contribuição à comunicação dos resultados
Paulo Lima e Carlos Afonso (Rits)	Regulação econômica no SCD; proposta de alteração da Lei do Fust; dispersão das iniciativas de inclusão digital	Divulgou o início da realização – e os resultados da auditoria – em sua newsletter semanal
Eduardo Tude (site Teleco)	Regulação econômica no SCD	Divulgou resultados da auditoria no site Teleco
Gilson Schwartz (Cidade do Conhecimento/USP)	Dispersão das iniciativas de inclusão digital	Escreveu artigo no Jornal Folha de São Paulo, dando destaque à auditoria (15/12/2005)
Venício Lima (Nemp/UnB)	-	Divulgou resultados da auditoria no site do Observatório da Imprensa (13/12/2005)
Márcio Iório (GCOM/UnB)	Regulação econômica no SCD	-

<sup>9</sup> Cabe destacar, ainda, que, em função da aproximação com a rede de interlocução, pôde-se perceber a menção elogiosa aos trabalhos da auditoria, em diversos casos, como por exemplo, na seguinte matéria do caderno de informática do jornal O Globo, de 26/12/2005: "(...) O relatório do TCU é de uma lucidez formidável e faz uma crítica construtiva à atuação do governo federal na questão da inclusão digital - diz Rodrigo Baggio, diretor-executivo e fundador do CDI. (...)".

<sup>10</sup> Gcom - Grupo Interdisciplinar de Políticas, Direito, Economia e Tecnologia das Comunicações. Rits - Rede de Informações para o Terceiro Setor. Nemp - Núcleo de Estudos de Mídia e Política.

### 3.4. A COMPLEXIDADE DOS TEMAS DA ATIVIDADE DE CONTROLE EXIGEM TRABALHOS COMPLEMENTARES

Posteriormente à privatização do sistema, a atuação do TCU se deteve em avaliar e acompanhar a atuação da recém-criada Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), relativamente à execução dos contratos de concessão, permissão e autorização firmados, o alcance das metas traçadas pelo Governo Federal e a fiscalização dos serviços públicos prestados (Decisão nº 215/2002).<sup>11</sup> O Monitoramento do cumprimento das determinações e recomendações exaradas por essa Decisão gerou o Acórdão nº 1.196/2005 o qual resultou no início de um acompanhamento econômico-financeiro mais efetivo das prestadoras de telefonia fixa. Esses dois trabalhos, em conjunto com o Acórdão nº 1.107/2003, em resposta à Consulta do Ministro das Comunicações sobre as possibilidades jurídicas de aplicação dos recursos do Fust, além do Acórdão nº 1.778/2004, resultado de diagnóstico realizado pela Sefid sobre os impactos da privatização na universalização das telecomunicações, foram fundamentais para dar suporte ao trabalho de auditoria no Fust. De fato, essas intervenções anteriores da Sefid embasaram conclusões do relatório a que não se chegariam em tão pouco tempo, caso não houvesse os estudos anteriores. Esse fato demonstra que o acúmulo de conhecimento das ações de controle é fundamental para a continuidade e profundidade de trabalhos subsequentes.

### 3.5. MAIOR IMPACTO DAS AÇÕES DE CONTROLE

A ação do TCU nessa auditoria no Fust poderá ser fundamental para que os recursos venham a ser efetivamente utilizados. Contudo, pretendemos demonstrar que somente por ter tido condições de se especializar na aplicação de métodos e técnicas de auditoria de desempenho operacional, regulação técnica, econômica e jurídica e em temas do setor de telecomunicações, foi possível à Sefid desenvolver questões que fossem ao âmago do problema, respondê-las de forma profunda e tempestiva, divulgar os achados da auditoria de forma efetiva e, ainda, implementar estratégias de monitoramento que possam trazer o impacto esperado pelas políticas públicas de universalização de telecomunicações e de inclusão digital, conforme almejadas pela Lei Geral de Telecomunicações (1997) e pela Lei que instituiu o Fust (2000).

### 3.6. MAIOR LEGITIMIDADE NA INTERLOCUÇÃO COM RESPONSÁVEIS PELA CONDUÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Além da interlocução com os mais diversos atores – governamentais, do meio acadêmico e da sociedade civil organizada – na fase de execução, os resultados da auditoria do Fust foram apresentados, preliminarmente, tanto para os gestores da Anatel, incluindo membros do conselho diretor e superintendentes das áreas afetas ao tema, quanto para o Ministério das Comunicações, incluindo o Secretário-executivo e os gestores da área de formulação de políticas de universalização de telecomunicações, com vistas a colher seus comentários.

Essa interlocução só é possível devido ao fato de a Sefid ter criado um ambiente de credibilidade técnica para propor determinações e recomendações que irão orientar os responsáveis para que desenvolvam ações que levem à consecução de políticas públicas efetivas, muitas vezes por eles próprios definidas, mas não implementadas de forma coerente. No presente caso, o TCU, entre outras orientações, determinou ao Ministério que apresentasse um diagnóstico da necessidade de universalização de telecomunicações no Brasil, de acordo com os objetivos previstos pela Lei do Fust e apontasse políticas, diretrizes e prioridades para sua aplicação, indicando os programas governamentais que receberão os recursos. Determinou, da mesma forma, ações regulatórias pertinentes à Anatel. Por fim, o Ministério também deve enviar documentações ao TCU sobre os resultados parciais dos trabalhos a serem desenvolvidos, além de realizar apresentações eventuais sobre o alcance dos trabalhos.

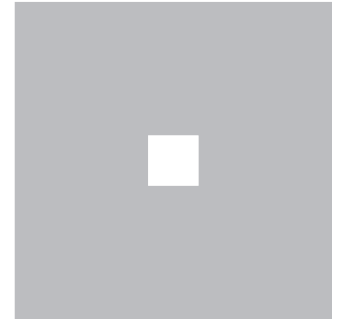
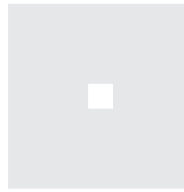
<sup>11</sup> O TCU também analisa processos de outorgas de outros serviços de telecomunicações, além da telefonia móvel e fixa. Como, por exemplo, licitação de espaços orbitais de satélite, licitações de outros espectros de radiofrequência, TV e radiodifusão.

### 3.7. MAIOR CAPACIDADE DE PLANEJAMENTO DAS AÇÕES DE CONTROLE

O acompanhamento constante sobre a questão do Fust pela Sefid, permitiu ao TCU decidir sobre sua forma de atuação nesse caso. A auditoria não estava prevista no plano de fiscalização para aquele ano. Contudo, o ambiente político, notadamente por declarações do Ministro das Comunicações na mídia sobre suas intenções de não aplicar os recursos antes de alteração da Lei, aliada a atuação anterior do TCU em resposta a consulta realizada pelo Ministério, permitiu que se avaliasse a necessidade de intervenção naquele momento. Essa avaliação resultou na publicação de um Acórdão que certamente alterou a discussão sobre os destinos dos recursos, que deveriam obedecer aos ditames legais, os quais previam ações do Ministério das Comunicações no sentido de criar condições de formulação de políticas públicas para viabilizar a aplicação dos recursos. O TCU indicou a omissão do Ministério e solicitou que ações fossem tomadas para mitigá-la.

### 3.8. A MOTIVAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS DECORRE FORTEMENTE DE SUA POSSIBILIDADE DE ESPECIALIZAÇÃO

Por fim, conforme já demonstrado, a auditoria no Fust se beneficiou do conhecimento acumulado em outros trabalhos da Sefid, principalmente na área de telecomunicações. O esforço contínuo para capacitação e desenvolvimento dos recursos humanos da Secretaria contribuiu de forma decisiva para que esses trabalhos fossem de qualidade. Além dos cursos de menor duração sobre regulação econômica, finanças e direito regulatório, diversos servidores lotados na Secretaria tiveram oportunidade de se especializar, em nível de pós-graduação. Além de cursos de mestrado e doutorado, ainda não plenamente incentivados pelo TCU, houve participação de quatro analistas em curso de pós-graduação em regulação de telecomunicações da Universidade de Brasília.<sup>12</sup> Além desse, diversos analistas participaram do Curso de Pós-graduação em Controle Externo (PGCE), na área de regulação, realizado pelo Instituto Serzedello Corrêa nos anos de 2003 e 2004. Entendemos, nesse contexto, que uma lição dessa auditoria é que a política de incentivo à especialização do corpo técnico do TCU deve ser ampliada e reforçada, com vistas a se obter maior efetividade e profundidade nas questões tratadas pelo controle.



## 4. POSSIBILIDADES DE ESPECIALIZAÇÃO NO TCU

Construiremos, a seguir, o argumento de que a especialização é um caminho para se aumentar a efetividade do Controle Externo, trazendo alguns exemplos de temas que podem merecer uma ação mais especializada no TCU. Traremos, essencialmente, questionamentos visando à reflexão, evolução e legitimação do Controle Externo na discussão de políticas públicas relevantes para o país. Um alerta ainda deve ser feito: não estamos cogitando de o TCU formular a política pública ou realizar a regulação, mas sim de ter uma ação de controle de tal modo especializado e aprofundado, a fim de que seja possível verificar a coerência e a efetividade da formulação e implementação dessa política ou dessa gestão regulatória. Tratamos aqui apenas de apresentar um quadro de discussão inicial sobre possibilidades mais amplas de especialização no TCU, a partir da experiência dos trabalhos realizados pela Sefid.

Além disso, não temos o propósito - nem a pretensão - de apresentar uma proposta concreta de reestruturação administrativa no TCU. No entanto, consideramos duas premissas importantes:

- primeiro, é essencial o maior incentivo à especialização, ainda que *lato sensu*, mas principalmente quanto à pós-graduação *strictu sensu*, em nível de Mestrado e de Doutorado. Pois, a ação de Controle Externo, a partir de maior especialização, poderá ser mais efetiva;

<sup>12</sup> Esse curso é desenvolvido para a Anatel que oferece anualmente, sem custos, uma vaga para o TCU.

▪ segundo, há a necessidade de maior foco na área de atuação. Ou seja, para o TCU ter uma ação de controle mais especializada, grupos de analistas devem estar concentrados em temas mais focados, com o objetivo prioritário da fiscalização de desempenho operacional. Isso não nos parece possível atualmente, nos temas ilustrados a seguir, pois, na maioria dos casos, as unidades técnicas cuidam de processos variados, que vão desde a análise das políticas públicas, em uma visão de controle mais operacional e de desempenho, até a gestão de licitações, contratos e pessoal – que muitas vezes resultam em processos de Tomada de Contas Especial –, além da análise dos processos de tomadas e prestações de contas, em uma visão mais de conformidade. Acrescente-se que essa última vertente, de contas e conformidade, consome quase que integralmente o esforço de controle.

#### 4.1. INCLUSÃO DIGITAL E SISTEMA DE TV DIGITAL

A revolução trazida pelo desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação, as TICs, com a conseqüente possibilidade de desenvolvimento econômico e social tem mobilizado os governos de todo o mundo para a importância de incentivar a inclusão digital de suas populações.<sup>13</sup> Nesse sentido, o governo federal brasileiro lançou um ambicioso programa governamental em 2000, denominado *Sociedade da Informação*, que, a despeito de ter tido grande prioridade durante algum momento e ter envolvido recursos públicos relevantes, foi descontinuado e não teve seus objetivos atingidos como esperado inicialmente.<sup>14</sup>

Em relação às iniciativas de inclusão digital do governo federal, a auditoria no Fust identificou que diversas ações foram lançadas nos últimos anos, as quais têm sido conduzidas por diferentes órgãos sem haver, no entanto, uma instância que integrasse todos os projetos.

#### *Descrição dos principais Programas de Inclusão Digital do Governo Federal*

	Ministério coordenador	Descrição resumida dos programas governamentais	Provimento de acesso à internet	Ano de início
GESAC	Comunicações	Oferece conexão à internet, a diversos públicos-alvo, a maioria definida por outros Ministérios (Educação, Defesa, Cultura e Desenvolvimento Social)	GESAC	2002
PROINFO	Educação	Visa promover, nas escolas de educação básica, o uso das TICs como apoio pedagógico	GESAC, Estados, Municípios e ONGs	1997
Casa Brasil	Ciência e Tecnologia e Casa Civil (ITI)	Telecentros para que comunidades carentes tenham acesso à internet	GESAC	2005
Cidadão Conectado – Computador para Todos	Presidência	Subsidia e dá crédito para a compra de microcomputadores, com acesso facilitado à internet	Indefinido	2005
Ponto de Cultura	Cultura	Espaço com acesso à internet que integra diversas iniciativas culturais	GESAC	2004
Telecentro de Informação e Negócios	Desenvolvimento, Indústria e Comércio - MDIC	Telecentros que oferecem acesso à internet a empresas de pequeno porte	Instituições parceiras (prefeituras, ONGs e entidades de classe)	2003

Fonte: Sefid (Acórdão nº 2.148/2005)

<sup>13</sup> Sobre as transformações trazidas pelas TICs, ver a trilogia de Manuel Castells *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura*, em especial o volume 1: *A Sociedade em Rede*, Paz e Terra, 1999.

<sup>14</sup> Sobre o não atingimento dos objetivos do Programa *Sociedade da Informação*, ver Takahashi (2004) e Medeiros (2004).

## "...os custos de transição para os sistema de TV Digital poderão chegar a R\$ 287 Bilhões, em 15 anos."

A auditoria concluiu então que:

- o fato de as iniciativas de inclusão digital persistirem dispersas e sem um orçamento relevante caracteriza falta de prioridade do governo federal para o assunto;
- o acesso à internet, elemento essencial das diversas iniciativas de inclusão digital, ainda não está equacionado de forma satisfatória;
- o Gesac, da forma como está implementado hoje – por meio de satélite –, é uma solução ineficiente para atender às diversas outras iniciativas, as quais exigem flexibilidade na escolha dos locais de atendimento;
- foi constatado um descompasso entre a retórica e a prática do governo federal que, apesar de anunciar há mais de um ano a integração das ações, até o presente momento não apresentou resultados relevantes que demonstrassem uma política integrada de inclusão digital.

Essas constatações, a multidisciplinariedade de temas da inclusão digital – Comunicações, Educação e Cultura, e a importância do tema recomendam uma especial atenção quanto à estrutura de fiscalização a ser exercida pelo TCU.

Um outro tema – intimamente relacionado à inclusão digital – que merece menção é a implantação do sistema de TV Digital.

Levantamento feito pelo Fórum Nacional pela Democratização da Comunicação (FNDC) calcula que os custos de transição para os sistema de TV Digital poderão chegar a R\$ 287 Bilhões, em 15 anos.<sup>15</sup> O modelo de negócios desse novo sistema ainda não está totalmente definido, dificultando uma previsão de partilha dos custos de transição. Entretanto, qualquer que seja a partilha, há a expectativa da participação do Poder Público Federal, seja na concessão de financiamento, seja na renúncia de receitas.

Além disso, a formatação do novo modelo de TV Digital tem sensível importância para a regulação e a democratização das comunicações, as quais, de acordo com a Constituição Federal, devem ser promovidas pela União.<sup>16</sup> Não obstante, especialistas defendem a necessidade da revisão do modelo regulatório brasileiro; e ainda a ausência de cidadania na definição de políticas públicas no setor.<sup>17</sup>

Assim, dadas a complexidade e as especificidades da regulação e da formulação de políticas públicas de Comunicações, é importante a interlocução e a aproximação com os setores atuantes da comunidade acadêmica e de organizações da sociedade civil. Como defendemos na lição 3.3, isso será facilitado caso o TCU conte com um grupo de Analistas especializados no tema – e focado na sua atuação. Dessa forma, o Tribunal acompanhará mais pró-ativamente as discussões, podendo assim cobrar coerência e efetividade das políticas, e ainda contribuir com a evolução institucional do setor de Comunicações.

<sup>15</sup> Fonte: <http://www.fndc.org.br>. Acesso em 11/5/2006.

<sup>16</sup> Arts. 21, XI; e 5º, IX. Sobre a Comunicação como um Direito ver ainda o movimento Cris Brasil: <http://www.crisbrasil.org.br>.

<sup>17</sup> Respectivamente: Suzy dos Santos e Érico da Silveira, *Serviço Público e Interesse Público nas Comunicações*, artigo disponível no site: [www.gepicc.ufba.br](http://www.gepicc.ufba.br), acesso em 7/3/2006; e Venício Lima, *Sobre algumas peculiaridades bem brasileiras*, artigo publicado em 24/4/2006, no site do Observatório da Imprensa (<http://observatorio.ultimosegundo.ig.com.br>).



#### 4.2. EDUCAÇÃO E SAÚDE

A relevância constitucional e a variedade das políticas públicas e dos programas governamentais das áreas de Educação e de Saúde justificam um maior foco na estruturação dos processos de trabalho e na ação de Controle Externo relacionados a esses temas. Diversos estudos acadêmicos atribuem à educação papel relevante no desenvolvimento econômico de um país.<sup>18</sup> É emblemático, ainda, como recorrentemente em períodos de campanha eleitoral, o tema volte à discussão sem que, aparentemente, a efetiva prioridade seja posteriormente manifestada.

Não caberia, assim, ao TCU questionar, de modo mais explícito e concatenado, a efetiva prioridade desse tema nas ações do governo federal? Os limites constitucionais de investimento no orçamento público têm sido respeitados? Qual o custo-benefício dos programas governamentais relacionados ao ensino básico e ao universitário? Qual o custo-benefício das Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs) no ensino público? As políticas estão tendo continuidade?

#### 4.3. RELAÇÕES EXTERIORES

Por fim, um outro tema que tem tido grande destaque na mídia é a política de comércio exterior brasileira. A recente crise do gás na Bolívia despertou paixões que, em aparente retórica ou ainda ingenuidade, clamavam por uma ação diplomática mais enérgica e até uma ameaça mais concreta de ação militar. Outras críticas vêm sendo feitas quanto a um eventual insucesso na diplomacia brasileira em indicações para postos-chave em organismos internacionais. Por fim, critica-se ainda: recursos humanos e materiais da diplomacia; negociações específicas, como por exemplo o Mecanismo de Adaptação Competitiva, entre Brasil e Argentina; e a eventual ausência de prioridade nas negociações comerciais.

Diante da importância e, mais uma vez, da complexidade e especificidades do tema, a questão que colocamos para reflexão é: poderia o TCU contribuir de algum modo mais propositivo com essas discussões, confirmando ou desmistificando as críticas que tanto espaço ocupam na grande mídia?

Várias são as questões que trazemos à reflexão:

- É conveniente que o Ministério das Relações Exteriores formalize e institucionalize a política de comércio exterior, por meio de lei ou de regulamento, com metas e indicadores, de tal modo a permitir o efetivo acompanhamento de prioridades previamente estabelecidas?
- Qual tem sido o custo-benefício das ações de relacionamento diplomático e de comércio exterior? Qual tem sido o custo-benefício das representações diplomáticas em países de menor relevância comercial para o Brasil?
- Está havendo coerência na eleição das prioridades e estratégias de negociações comerciais (acordos bi e multilaterais e relacionamentos com blocos econômicos)? Os recursos humanos e materiais estão sendo alocados de acordo com essas prioridades estabelecidas?
- Há espaço para contribuir pró-ativamente com as Comissões de Relação Exterior do Congresso Nacional?

Parece-nos, também nesse tema, que respostas mais pertinentes e relevantes serão dadas caso haja um grupo de analistas focado no tema, realizando trabalhos complementares e se aproximando de especialistas da área – seja da Academia, seja de organizações da Sociedade Civil.

<sup>18</sup> Sobre a importância da educação no desenvolvimento econômico, a carta do Ibre da revista Conjuntura Econômica, de março de 2006, fez referência aos trabalhos de Ricardo Paes e Barros (*Discussion Paper* n.º 452, IPEA, 1997) e de Rosane Mendonça (Ensaio Econômico EPGE/FGV, n.º 609, 2006).

#### 4.4. OUTROS TEMAS

Não é possível, nem é o propósito neste trabalho, esgotar as possibilidades de temas a serem objeto de especialização do TCU. Os exemplos acima apenas ilustram a necessidade de uma atuação mais focada do TCU.

Outros temas obviamente mereceriam destaque e poderiam estar relacionados a áreas de regulação estatal além da infra-estrutura, como regulação bancária e política econômica, a regulação exercida por outras agências, como Agência Nacional de Vigilância Sanitária, Agência Nacional de Saúde e Agência Nacional de Águas. Além disso o TCU poderia focar análises sistemáticas vinculadas, por exemplo: globalização, dívida pública, questões previdenciárias, eficiência do uso de tecnologias de informações no governo federal, governo eletrônico, trabalho, emprego e renda, questões de efetividade e acesso ao sistema judicial, defesa nacional, entre outros.

Além dessas áreas governamentais, no âmbito do controle mais restrito da legalidade e conformidade dos procedimentos de gestão, a especialização do controle também pode trazer benefícios e maior impacto a suas ações. A área de compras e aquisições governamentais, por exemplo, poderia receber um tratamento mais especializado, seja no conhecimento profundo do estatuto de licitações públicas e da ampla jurisprudência desta Corte, seja em determinados procedimentos licitatórios em áreas específicas, como por exemplo, publicidade, consultorias, tecnologia da informação, terceirização, entre outros serviços especializados, além da análise e acompanhamento da execução dos contratos decorrentes das aquisições. Também se pode pensar em especialização para acompanhamento da gestão financeira e orçamentária, bem como da gestão patrimonial no setor público.

#### 5. CONSIDERAÇÃO FINAL

A necessidade de especialização do TCU foi identificada a partir da Constituição de 1988 e consolidada com nova estrutura organizacional implantada em 2000 no âmbito do Tribunal de Contas da União, com a criação, entre outras, de uma Secretaria de Fiscalização de Desestatização (Sefid). Os resultados alcançados ao longo desses anos pela Sefid parecem confirmar que uma atuação mais especializada pode trazer ganhos significativos para *accountability* governamental e para melhoria da administração pública, conforme preconizado na visão estratégica do TCU.

O Tribunal, contudo, persiste em basear excessivamente seu trabalho na atestação e julgamento das contas de agentes públicos, o que pode levar a instituição a ter um papel menos relevante no ciclo de formulação, implementação e avaliação de políticas em áreas cruciais do serviço público no Brasil, onde há a necessidade premente de melhorias. O TCU tem um papel importante para aprimorar a *accountability* e as melhores práticas na regulação de serviços públicos, tanto quanto o tem em relação a outras políticas e programas governamentais. Nesse contexto, o presente texto buscou contribuir para criar um quadro inicial de discussão em que se possa avaliar estratégias organizacionais, a partir da atuação de uma Secretaria especializada, que visem a expandir a capacidade técnica do TCU para outras áreas, que necessitam de uma ação mais focada e especializada do Controle Externo exercido pelo TCU.

Cabe salientar que – conforme ressaltado no artigo do Ministro Adylson Mota (*in* revista do TCU, 2005), em que destaca a necessidade de mudança do paradigma de prestação de contas – a eficiência e efetividade do controle deve ser calcada na racionalização desses processos de análise *ex-post* que demandam esforços de controle vultosos, sem o retorno esperado para a sociedade. A maior especialização parece ser uma resposta adequada para dar maior efetividade às ações de controle.

A discussão sobre a possibilidade de maior especialização é ainda mais oportuna diante do aumento de quadro de pessoal, que se vislumbra para o TCU nos próximos anos. Um controle com um quadro mais especializado e com o foco correto de atuação, certamente, irá contribuir para o aumento da *accountability* governamental e da melhoria na prestação de serviços públicos, em benefício de toda a sociedade brasileira. Espera-se do controle que exerça esse papel no novo milênio para consolidar a democracia, pela transparência; solidificar as instituições do estado, pela eficiência; e melhorar as intervenções do estado, tornando a excelência e a efetividade uma marca da administração pública brasileira. Esse acreditamos ser o legítimo papel do Controle Externo.

## 6. BIBLIOGRAFIA

BRASIL. *Constituição* (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: 08 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993*. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 08 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997*. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9472.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9472.htm)>. Acesso em: 08 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Plenário. *Acórdão nº 1.107*. Relator Humberto Guimarães Souto. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Acórdão nº 1.196*. Relator Marcos Bemquerer. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Acórdão nº 1.458*. Relator Marcos Bemquerer. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Acórdão nº 1.778*. Relator Augusto Sherman Cavalcanti. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Acórdão nº 2.148*. Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2005. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 28 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Decisão nº 188*. Brasília: TCU, 1997. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Decisão nº 215*. Relator Iram Saraiva. Brasília: TCU, 2002. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Plenário. *Resolução nº 140*. Relator Iram Saraiva. Brasília: TCU, 2000. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 1999. (A era da informação: Economia, sociedade e cultura; v. 1).

FARACO, Alexandre Ditzel. Concorrência e universalização nas telecomunicações: evoluções recentes no direito brasileiro. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, n. 8, p. 9-37, 2004.

LIMA, Venício A. de. Sobre algumas peculiaridades bem brasileiras. *Observatório da Imprensa*, Campinas, abr. 2006. Seção Interesse Público. Disponível em: <<http://observatorio.ultimosegundo.ig.com.br/artigos.asp?cod=378IPB001>>. Acesso em: 30 maio 2006.

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. *Governo eletrônico no Brasil: aspectos institucionais e reflexos na governança*. 2004. 318 f. Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração.

MOTTA, Adylson. A necessidade de mudança do paradigma de prestação de contas. *Revista do TCU*. Brasília, ano 36, n. 103, p. 7-12, jan./mar. 2005.

SANTOS, Suzy dos; SILVEIRA, Érico da. *Serviço público e interesse público nas comunicações*. 25 p. Disponível em: <<http://www.gepicc.ufba.br/enlepicc/pdf/SuzyDosSantos.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2006.

TAKAHASHI, Tadao. A sociedade da informação e a democracia eletrônica: o programa sociedade da informação: um balanço de atividades e perspectivas. In: CHAHIN, Ali et al. *E-gov.br: a próxima revolução brasileira: eficiência, qualidade e democracia: o governo eletrônico no Brasil e no mundo*. São Paulo: Prentice Hall, 2004. p. 85-95.

# Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental

Marcelo de Miranda Quintiere,  
Fábio H. Granja e Barros

## INTRODUÇÃO<sup>1</sup>

O processo de formação dos blocos econômicos é uma realidade observada a partir da segunda metade do século XX, quando os países passaram a buscar uma integração de suas economias de forma a garantir-lhes vantagens competitivas na conquista de novos mercados consumidores. Nesse contexto, a formação do Mercado Comum do Sul (Mercosul) proporcionou a criação de um bloco econômico agregando as duas maiores economias da América do Sul, Brasil e Argentina, o que abrangia uma área de 12 milhões de quilômetros quadrados, um mercado consumidor de aproximadamente 210 milhões de habitantes e um PIB estimado em 880 milhões de dólares.

Embora o Mercosul tenha apresentado, até o momento, uma forte concentração nos interesses comerciais e econômicos, em detrimento das condicionantes associadas à preservação dos recursos ambientais, somos forçados a revisar nossa posição tendo em vista a interdependência existente entre o meio ambiente e os processos de cunho estritamente econômico. Considerando que os recursos ambientais e os processos biológicos são, em essência, a força motriz que garante a perpetuação das espécies e o incremento das atividades econômicas, nada mais lógico do que buscar a sua preservação e uso sustentável, de forma a possibilitar condições de vida satisfatórias às gerações futuras.

Nesse sentido, a água, recurso de importância estratégica no mundo atual, constitui enorme vantagem competitiva do Mercosul frente aos demais países e blocos econômicos, uma vez que os seus países membros detêm grandes bacias hidrográficas como a Bacia Amazônica, a Bacia do Paraguai e a Bacia do Paraná. Além disso, a região é aquinhoadada com a presença do denominado Aquífero Guarani, o maior manancial de água doce subterrânea transfronteiriço do mundo, com capacidade de sustentar o consumo regional por centenas de anos.

Marcelo de Miranda Quintiere, Fábio H. Granja e Barros são Analistas de Controle Externo do Tribunal de Contas da União e mestres em gestão ambiental pela Universidade de Brasília.

Embora o Mercosul detenha uma considerável riqueza natural que pode garantir seu desenvolvimento econômico e social, não devemos desconsiderar a existência de graves problemas ambientais na região, em especial aqueles cujos impactos afetam mais de um país ao mesmo tempo.

<sup>1</sup> Este artigo foi elaborado a partir de trabalho laureado em 2º lugar no Concurso de Monografias de 2005 da Organização Latino Americana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

A existência desses problemas pode comprometer não apenas o ritmo de crescimento de nossas economias, mas a própria sustentabilidade dos processos econômicos. Além disso, os problemas ambientais demandam a urgente adoção de medidas saneadoras por parte dos países envolvidos, dentre as quais a compatibilização da legislação ambiental, sob o risco de fragilizar o processo de integração econômica iniciado no século passado.

Assim, os países membros do Mercosul deverão desenvolver um consenso acerca da relação “economia X ambiente”, possibilitando o uso racional e sustentável dos recursos naturais, bem como aperfeiçoar métodos e técnicas de controle para enfrentar os desafios ambientais regionais.

Dentre os problemas transfronteiriços de maior significância no âmbito do Mercosul temos: i) o combate à chuva ácida na fronteira entre o Brasil e Uruguai; e ii) a preservação e o uso sustentável do Aquífero Guarani.

A chuva ácida é um processo no qual as emissões de dióxido de enxofre e óxidos de nitrogênio, derivadas de atividades industriais, combinam com o vapor d’água presente na atmosfera, ocasionando a precipitação de chuvas com uma maior concentração de ácidos.

Dentre os efeitos danosos da chuva ácida podemos identificar os seguintes:

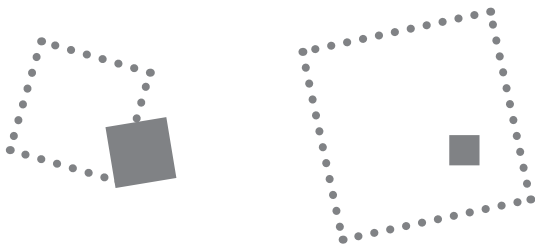
- I. acidificação das águas de rios, lagos e represas, com a destruição da fauna e flora aquáticas;
- II. acidificação dos solos, com o aumento na solubilidade de metais potencialmente nocivos à saúde humana e à agricultura, tais como chumbo, cádmio, alumínio, mercúrio, zinco e cobre;
- III. danos às construções como represas, pontes, edifícios, turbinas de usinas hidrelétricas e redes de canalização de água, bem como às obras arquitetônicas nas áreas afetadas, ocasionando prejuízos com sua reposição/manutenção.

Mais recentemente o fenômeno tem sido observado na fronteira entre o Brasil e o Uruguai. Nesta região fronteiriça temos a instalação do grande complexo termelétrico de Candiota, com o uso de carvão com elevadas concentrações de enxofre em sua composição. Uma vez queimada a matéria prima, temos a liberação do dióxido de enxofre que precipita na forma de ácido com prejuízos econômicos e sociais em território uruguaio.

Dentre os problemas observados, podemos destacar as doenças respiratórias com maior incidência em crianças e idosos, a queima das pastagens, o comprometimento da indústria de peles no Uruguai, os danos à dentição animal com a consequente perda de peso e a introdução de doenças.

Esses problemas constituem um passivo ambiental crescente que precisa ser monitorado e solucionado, sendo a correta identificação da fonte de origem e a posterior valoração econômica, processos vinculados a uma auditoria ambiental conjunta a ser desenvolvida pelas entidades de fiscalização dos dois países envolvidos. Se não for encontrada uma solução racional e tecnicamente aceita, teremos uma ameaça aos interesses econômicos do Mercosul e, inclusive, uma maior dificuldade na implementação política deste bloco econômico.

Após essa breve introdução, apresentaremos a seguir a questão do Aquífero Guarani.



## A QUESTÃO DA ÁGUA DOCE E O SISTEMA AQÜÍFERO GUARANI

Cerca de 70% da superfície da Terra encontra-se coberta pelas águas, sendo que uma parcela equivalente a 97,5% do total constitui-se de água salgada e apenas 2,5% em água doce. Do total do volume de água doce do planeta apenas cerca de 30,2% pode ser utilizada para sustento e manutenção da vida vegetal e animal, uma vez que devemos considerar que os 69,8% restantes encontram-se nas calotas polares, geleiras e solos gelados.

Em outras palavras, de toda a água existente no mundo, a parcela disponível para nosso consumo imediato, a baixo custo, corresponde a menos de 1% do total. Além da carência de água doce, há que se destacar o contínuo processo de degradação dos padrões de qualidade em função de atividades econômicas tais como indústrias, agricultura intensiva em fertilizantes, deposição irregular de lixo urbano, derrames de petróleo e esgoto lançado livremente nos cursos d'água. Assim, a disponibilidade de água em todos os continentes tende a diminuir cada vez mais, demonstrando a real necessidade de se rever o sistema de consumo e a solução do problema de disponibilidade em curto prazo.

A área do Mercosul possui, além dos rios de grande porte, uma extensa área denominada de Aqüífero Guarani que contém um volume expressivo de águas subterrâneas.<sup>2</sup>

Dado o gradiente geotérmico, suas águas podem atingir temperaturas elevadas, em geral de 50°C a 85°C. Este fenômeno faz com que as águas do Aqüífero sejam utilizadas comumente em áreas de recreação e lazer, movimentando pólos turísticos ou estâncias hidrotermais no Brasil, Argentina e Uruguai.

O Aqüífero Guarani é considerado um reservatório econômico com grande impacto social, passível de atender ao consumo humano na região, em razão de uma combinação rara e benéfica de alguns condicionantes, dentre os quais destacamos:

- I. água com nível de qualidade satisfatório, podendo ser consumida, em geral, sem necessidade de ser previamente tratada, tendo em vista os mecanismos de filtração e autodepuração bio-geoquímica que ocorrem no subsolo;
- II. razoável proteção contra os agentes de poluição que afetam rapidamente as águas dos rios e outros mananciais de água de superfície;
- III. possibilidade de captação nos locais onde ocorrem as demandas.

Embora o Sistema Aqüífero Guarani seja um recurso natural estratégico para os quatro países do Mercosul, suas águas estão sob ameaça em razão das pressões antrópicas, seja pela presença dos grandes centros urbanos, das indústrias poluidoras, dos projetos agrícolas intensivos em agrotóxicos, seja pela extração excessiva de água.

Esta combinação de elementos, todos vinculados ao desenvolvimento regional, constitui forte pressão antrópica que poderá comprometer a preservação e o uso racional do Aqüífero Guarani. Em outros termos, o crescimento econômico e social observado nessa imensa região pode ocasionar uma séria limitação à utilização futura daquele manancial. É urgente, portanto, a adoção de medidas para identificar e mapear os riscos potenciais, bem como definir as alternativas que possam garantir a sua proteção e o uso racional dos recursos.

No caso específico do Brasil vemos que o Aqüífero Guarani integra o território de oito Estados (RS, SP, PR, GO, MG, SC, MS e MT). A área contemplada coincide com aqueles estados nos quais temos uma significativa concentração de população, indústrias e atividades de agroindústria, além de extensas áreas de expansão da fronteira agrícola para plantio intensivo de grãos (soja, milho e algodão), atividades associadas a maior demanda de água e aos processos poluidores.

<sup>2</sup> Esta denominação unificadora foi dada pelo geólogo uruguaio Danilo Anton em homenagem à nação Guarani que habitava essa região nos primórdios do período colonial (Araújo et al., 1995).

No Brasil, existem mais de 2000 poços que utilizam as águas do Aquífero, objetivando apoiar ações tais como o abastecimento de populações (70%), atividades industriais (25%), irrigação (2%) e recreação nas diversas estâncias hidrotermais (3%). A combinação desses usos leva, em alguns casos, a uma extração excessiva, fato que deve ser monitorado e controlado.

Há mais de duas décadas se conhece a existência de uma extração excessiva das águas do Aquífero na região de Ribeirão Preto (SP). Em função do intenso bombeamento que vem sendo desenvolvido na região, já é possível detectar o rebaixamento de 15 a 25 metros nos níveis da água em comparação com os níveis originais. Na realidade, o consumo de água daquela região está gerando a formação de um cone de abatimento cujo vértice é coincidente com a região urbana de Ribeirão Preto.

Verifica-se que a participação brasileira no consumo dos recursos é bem superior ao somatório dos outros três países membros do Mercosul. Essa situação ocasiona um desequilíbrio danoso uma vez que os recursos pertencem igualmente aos países e devem ser utilizados de forma sustentável de modo que o consumo excessivo de um não se reflita na impossibilidade de uso pelos demais.

Os estudos técnicos deverão ser aprofundados para definir a real taxa de exploração sustentável das reservas, uma vez que as retiradas somadas às descargas naturais para rios e oceano não poderão ser superiores às taxas de recargas naturais.

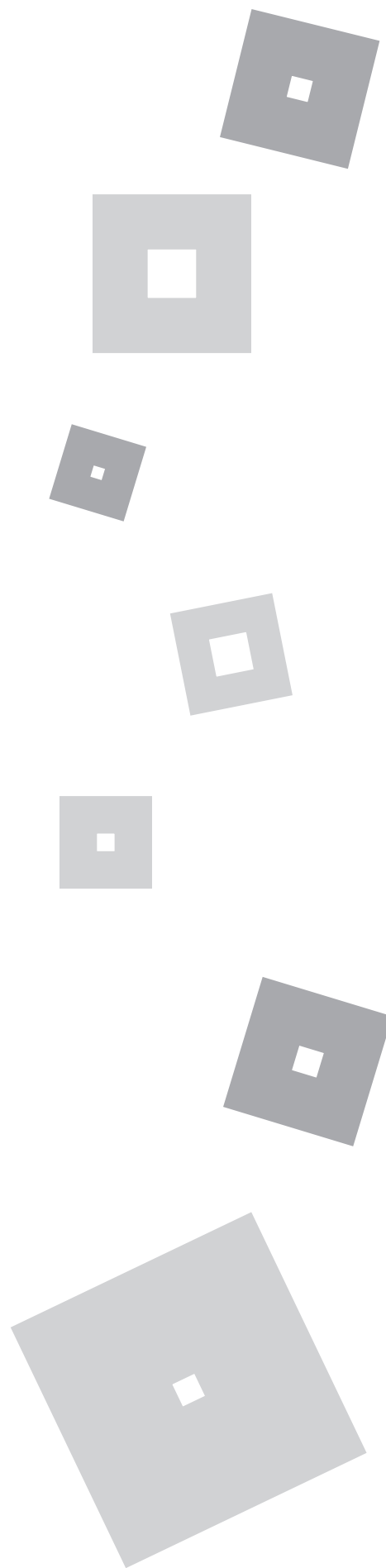
Este trabalho defende a necessidade de realização de uma auditoria ambiental em cooperação, com a participação das instituições de fiscalização dos quatro países membros do Mercosul, voltada à preservação e o uso sustentável do Aquífero Guarani.

## **PROPOSTA DE AUDITORIA AMBIENTAL NO SISTEMA AQÜÍFERO GUARANI (SAG)**

### INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho foi demonstrar a oportunidade e a relevância de utilizar-se a auditoria ambiental como um instrumento de análise vinculado às instituições fiscalizadoras para controlar a gestão ambiental dos recursos naturais transfronteiriços, garantindo o processo de integração do Mercosul e sua sustentabilidade, além de evitar a ocorrência de conflitos entre países membros.

Os conflitos pelo uso dos recursos naturais tendem ao agravamento na medida em que se tornarem mais limitados ou quando o nível de utilização econômica nos países envolvidos exigir maior porcentagem dos recursos disponíveis. Assim, é necessário identificar os conflitos existentes de forma a estabelecer mecanismos que possam garantir o uso harmônico e sustentável das riquezas do Mercosul.



A auditoria ambiental é um instrumento de análise que vem sendo utilizado no âmbito das instituições fiscalizadoras em todos os continentes e poderá contribuir para que os conflitos transfronteiriços, envolvendo o uso dos recursos naturais comuns, sejam solucionados em bases técnicas.

Dada a relevância desse processo de integração no contexto do Comércio Internacional da América Latina e Caribe foram pesquisadas, dentro do MERCOSUL, quais os principais recursos naturais compartilhados e que são estratégicos para a manutenção da produção e do comércio.

Além disso, foram investigadas as áreas que deveriam ser prioritárias para a execução de trabalhos que visem proteger e controlar esses recursos. Dentre os conflitos de uso envolvendo os recursos naturais foi possível destacar as seguintes questões:

- I. a poluição atmosférica causada pelo Complexo Termelétrico de Candiota (Br) o qual vem gerando o fenômeno da chuva ácida que atinge o Uruguai e causa graves prejuízos de âmbito econômico e social;
- II. a preservação e o uso sustentável do Sistema Aquífero Guarani (SAG), um enorme manancial de água subterrânea que atende aos quatro países membros do Mercosul e um bem ambiental de uso comum, impedindo ações que venham a comprometer a qualidade do recurso e sua disponibilidade.

Tendo em vista as dimensões sociais, políticas, econômicas e ambientais associadas ao Aquífero Guarani, bem como a crescente importância estratégica da água no mundo moderno, optou-se por desenvolver esta proposta de auditoria ambiental para o Sistema Aquífero Guarani. Quando um bem é compartilhado, é preciso que haja uma forte regulação, pois todos os titulares desse recurso tendem a explorar demasiadamente o bem e também porque a poluição de um país afeta o outro.



Assim, procurou-se identificar as principais linhas de atuação que poderiam ser desenvolvidas pelas instituições de fiscalização dos países membros do Mercosul no âmbito de uma auditoria ambiental em cooperação para o Sistema Aquífero Guarani.

Este documento utilizou como principais fontes de informação a bibliografia especializada acerca dos processos de integração que vêm sendo desenvolvidos, em especial no que concerne ao Mercosul, bem como os dados e os relatórios do Projeto de Proteção e Desenvolvimento do Aquífero Guarani.

Foi consultado, também, o *site* <[www.environmental-auditing.org](http://www.environmental-auditing.org)> que congrega todas as auditorias ambientais que foram desenvolvidas no âmbito das instituições fiscalizadoras, de forma a verificar as modalidades de auditoria e os temas que estão sendo enfocados prioritariamente no trato da questão ambiental.

Como principal produto deste trabalho chegou-se à formulação de uma proposta para execução de uma auditoria ambiental em cooperação com as instituições fiscalizadoras dos países membros do Mercosul, objetivando a preservação e o uso racional do Sistema Aquífero Guarani. Este modelo de auditoria em cooperação guarda consonância com a estratégia definida pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) no sentido de fortalecer as ações de controle, com maior sinergia e otimização dos recursos disponíveis. A seguir apresentaremos a proposta de auditoria.

#### DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A gestão ambiental dos recursos naturais e o controle dos impactos ambientais transfronteiriços, apesar de terem grande relevância nos processos de integração e, conseqüentemente, no comércio, não estão recebendo a devida atenção das entidades e instituições de controle dos países membros.

Considerando que a água é um recurso de importância estratégica, a presença do SAG representa uma enorme vantagem competitiva do Mercosul. Assim, cumpre a todos os países membros do Mercosul, bem como às suas instituições governamentais e às populações locais, o dever indelegável de promover a gestão racional desses recursos em benefício do processo de crescimento e das futuras gerações.

## ALCANCE DA AUDITORIA

Uma área de 1,2 milhões de Km<sup>2</sup>, como aquela vinculada ao SAG, abrangendo quatro países, milhões de habitantes, grande diversidade de ecossistemas e os maiores centros industriais da América do Sul, torna-se extremamente difícil de ser trabalhada no âmbito de uma auditoria, dadas as limitações de tempo e recursos humanos e financeiros.

Visto essa limitação de cunho operacional, teremos de desenvolver uma metodologia adequada que permita acompanhar os diversos impactos sobre o Aquífero decorrentes das ações humanas. O primeiro passo, portanto, consiste em identificar os pontos onde há realmente uma maior vulnerabilidade e que podem gerar danos irreparáveis para todo o sistema.

## AS ÁREAS DE MAIOR VULNERABILIDADE DO AQUÍFERO GUARANI - OS AFLORAMENTOS

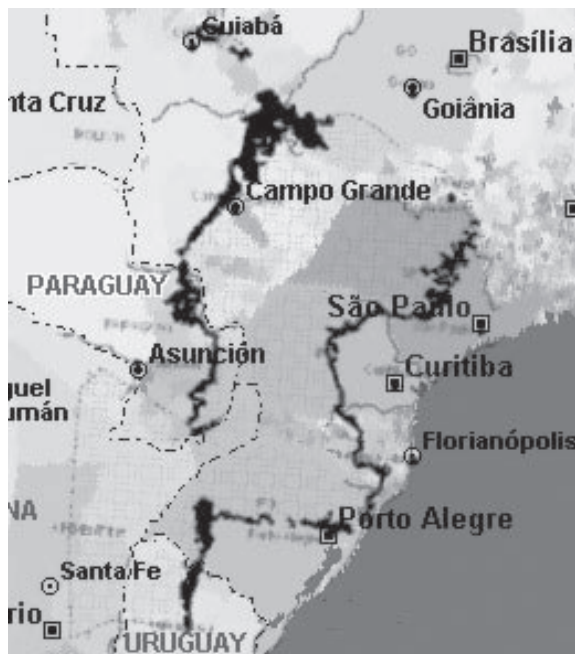
A vulnerabilidade de um aquífero é um conceito qualitativo que está associado ao nível de proteção natural frente às ameaças potenciais de contaminação. Esse nível de proteção natural está vinculado às características das rochas que formam o aquífero e, também, aos gradientes hídricos.

As formações rochosas dos aquíferos estabelecerão o nível de permeabilidade natural, ou seja, se os contaminantes terão maior ou menor dificuldade em alcançar as reservas hídricas. Já os denominados gradientes hídricos definirão o fluxo e o transporte dos contaminantes através dos estratos que formam o aquífero.

O SAG possui, como uma de suas características mais notáveis, o fato de suas águas subterrâneas encontrarem-se confinadas por uma formação geológica de basalto, que, sendo impermeável, minimiza o risco de eventuais processos de contaminação. Entretanto, a área do Aquífero Guarani não é protegida de forma contínua.

Algumas áreas do SAG apresentam os denominados afloramentos, formações litológicas similares a fraturas na rocha, ou verdadeiras “portas de entrada”, que podem vir a facilitar eventuais contaminações. A figura abaixo apresenta a localização geográfica do Sistema Aquífero Guarani (área hachurada) e suas áreas de afloramento (áreas mais escuras), normalmente vinculadas aos processos de recarga do aquífero. O alcance ou foco da auditoria ambiental proposta neste trabalho estará associado a essas áreas de afloramento, uma vez que representam aqueles pontos de maior vulnerabilidade frente a eventuais processos de contaminação decorrentes das ações antrópicas, tais como agricultura intensiva em fertilizantes, assentamentos urbanos e indústrias.

Fig. nº 01: A localização do Sistema Aquífero Guarani e seus afloramentos.



Fonte: OEA – (Calcagno, 2000).

No caso brasileiro, como verificado na figura nº 02, a seguir, as áreas de afloramento coincidem com aquelas de grande concentração populacional, especialmente no que se refere ao Estado de São Paulo, de maior número de indústrias e de uma agricultura intensiva, sem desconsiderar a presença de dezenas de municípios onde o lixo urbano é, ainda, disposto nos denominados “lixões”.



Na realidade essa política, caso viesse a ser realmente implementada, resultaria no surgimento de problemas ambientais, sociais e econômicos nas áreas afetadas do SAG a médio e a longo prazo.

A execução dos trabalhos referentes a essa linha de investigação deverá utilizar como fonte de informações as políticas e os projetos setoriais, afetos à área do SAG, que estiverem sendo desenvolvidos no âmbito de cada um dos quatro países envolvidos, possibilitando a criação de um mapa de processo contendo os desdobramentos dessas políticas públicas.

4.2. ADEQUAÇÃO E UNIFORMIZAÇÃO DAS RESPECTIVAS LEGISLAÇÕES AMBIENTAIS, FAVORECENDO O DESENVOLVIMENTO DE UM CONSENSO ACERCA DOS MECANISMOS NECESSÁRIOS PARA RESGUARDAR O MEIO AMBIENTE REGIONAL E OS INTERESSES DAS GERAÇÕES FUTURAS.

Considerando que as águas do SAG não conhecem as fronteiras geo-políticas, não haveria sentido na presença de tratamentos distintos, em nível nacional, para problemas que afetam o conjunto dos países que compõem o bloco econômico.

No âmbito dos países membros do Mercosul, há uma discrepância no que concerne às normas de proteção e gestão dos recursos naturais, sendo possível verificar a existência de legislações que são menos impositivas e menos restritivas. Esse fato se traduz em dificuldades para a consolidação do Mercosul, sendo necessário harmonizar as normas ambientais para que haja a proteção efetiva do Aquífero Guarani.

Assim, as instituições de fiscalização deveriam buscar a harmonização das normas ambientais no âmbito do Mercosul para o tratamento destes problemas, encaminhando proposta ao respectivo Poder Legislativo com o objetivo de, se for o caso, adequar a legislação.

4.3. FISCALIZAÇÃO DA ATUAÇÃO DAS ENTIDADES AMBIENTAIS NO QUE CONCERNE AOS ASPECTOS DA EFICÁCIA, EFICIÊNCIA E ECONOMICIDADE.

Quando um bem é compartilhado, é preciso que haja uma forte regulação pois todos os titulares desse recurso tendem a explorar demasiadamente o bem e, também, a poluição gerada em um país ocasiona impactos nos demais países do bloco econômico.

Assim, as instituições de fiscalização deverão atuar de forma a garantir o efetivo controle e proteção do Aquífero Guarani, identificando as diversas ações associadas ao planejamento, execução e monitoramento do aquífero pelas entidades ambientais dos países-membros.

Dado que o SAG constitui um recurso natural estratégico para o Mercosul, sustentando atividades econômicas, desenvolvimento social e crescimento do bloco econômico, as entidades ambientais, responsáveis pelo planejamento e execução das políticas ambientais, deverão elaborar um plano específico que possa garantir a integridade do aquífero.

UTILIDADE DA PROPOSTA DE AUDITORIA NO CAMPO DO CONTROLE GOVERNAMENTAL

O presente trabalho identificou que as instituições de fiscalização dos países membros do Mercosul possuem um campo amplo para desempenhar um importante papel na manutenção e na utilização racional dos recursos naturais que são compartilhados.

A realização de uma auditoria ambiental em cooperação no Sistema Aquífero Guarani, envolvendo as instituições de fiscalização do Mercosul, poderá proporcionar os seguintes benefícios para o controle governamental:

- I. identificação de áreas mais vulneráveis do SAG, com o detalhamento das atividades econômicas que estão sendo desenvolvidas (ou mesmo incentivadas em nível governamental) e que podem ocasionar impactos nocivos à qualidade das águas;
- II. identificação de políticas e programas governamentais para a área do Mercosul que sejam conflitantes e/ou que representem uma duplicidade de esforços, implicando em uma alocação irracional dos recursos públicos. A adequação dessas políticas poderá contribuir para a obtenção de ganhos em termos de eficiência, eficácia e efetividade;
- III. harmonização da legislação ambiental no âmbito do Mercosul, possibilitando um tratamento homogêneo para problemas que afetam todos os países integrantes do bloco econômico;

- IV. aperfeiçoamento da gestão ambiental, direcionado ações para aquelas áreas realmente mais vulneráveis e que estejam sujeitas às pressões antrópicas mais intensas;
- V. transparência no sentido de informar à sociedade o verdadeiro custo ambiental vinculado ao processo de crescimento econômico do Mercosul.

## CONCLUSÃO

O Aquífero Guarani representa um recurso estratégico de extrema importância, necessário ao desenvolvimento dos países do Mercosul na medida em que garante a manutenção dos processos econômicos nos países membros.

Sendo o aquífero um recurso natural, as instituições de fiscalização dos países membros do Mercosul deverão desenvolver ações que garantam a sua preservação e o uso racional, impedindo que as atuais pressões antrópicas impeçam sua utilização futura.

Uma questão importante a ser ponderada é que a área do aquífero é compartilhada pelos quatro países membros do Mercosul, ou seja, de nada adiantará a adoção de medidas voltadas à preservação do aquífero se essas não forem tomadas em conjunto pelos países envolvidos.

A atuação das instituições de fiscalização na identificação, mapeamento e análise evolutiva das atividades impactantes sobre o SAG permitirá maior transparência no sentido de informar à sociedade o verdadeiro custo ambiental vinculado ao processo de crescimento econômico que está sendo implementado no âmbito do Mercosul.

A realização de uma auditoria ambiental em cooperação permitirá o desenvolvimento e a disseminação de boas práticas que estejam sendo implementadas isoladamente pelos países, bem como o desenvolvimento de indicadores ambientais que possibilitarão uma análise evolutiva acerca dos diversos impactos associados ao crescimento econômico na área de influência deste aquífero.

## BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, L.M.; FRANCA, A.B.; POTTER, P.E. Aquífero gigante del Mercosur en Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay: mapas hidrogeológicos de las formaciones Botucatú, Piramboia, Rosario del Sur, Buena Vista, Misiones y Tacuarembó. Curitiba: UFPR, Petrobras. 16 p.

BRASIL. Agência Nacional de Águas. Principais sistemas aquíferos do Brasil. Brasília: ANA, 2002.

CALCAGNO, Alberto. Identificación de áreas para la ejecución de programas y acciones piloto y definición de términos de referencia: términos de referencia del contrato por resultado. Secretaría General Proyecto Sistema Aquífero Guaraní, Montevideo, 2000. Proyecto - informes técnicos - fase de preparación. Disponível em: <<http://www.sg-guarani.org/index/site/proyecto/pto006a.php>>. Acesso em: 04 abr. 2006.

# Contratação temporária de pessoal na Administração Pública – Desvirtuamento do uso da exceção prevista no art. 37, IX, da Constituição Federal

Marco Antonio Sevidanes da Matta **1. INTRODUÇÃO**

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5/10/1988, trouxe importante previsão no que tange à exigência rígida de que a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público (art. 37, inciso II). A partir dessa data, houve nítida moralização no serviço público, passando a haver planejamento e programação das contratações de pessoal, pelos diversos órgãos e entidades da Administração Pública, em todas as suas esferas – federal, estadual, municipal e distrital.

Esse novo cenário ganhou força com deliberação do Tribunal de Contas da União no sentido de que, após a Carta Magna de 1988, mesmo as chamadas empresas estatais – empresas públicas e sociedades de economia mista, apesar do regime privatístico que as rege (parágrafos 1º e 2º do art. 173 da Carta Magna), estão submetidas ao requisito de concurso público previsto de forma geral no art. 37, inciso II, da Carta Política. Como regra de transição para as estatais, e considerando os princípios hermenêuticos da razoabilidade e da proporcionalidade, admitiu o TCU que a obrigatoriedade fosse imposta somente a partir de 06/06/1990, data em que publicou deliberação que pacificou definitivamente a matéria (TC 006.658/89-0, Sessão Plenária de 16/5/1990, Ata nº 21/1990; DOU de 6/6/1990, página 10.835 – Ministro-Relator Luciano Brandão).

Fincada a premissa geral inafastável de necessidade de concurso público, os órgãos de fiscalização da Administração Pública, como o Tribunal de Contas da União (TCU), o Ministério Público do Trabalho (MPT) e o Ministério Público Federal (MPF), deparam-se, atualmente, com uma nova “onda”, ou se poderia denominar de técnica, para esquivar-se da mencionada regra constitucional. Trata-se da exceção prevista no inciso IX do art. 37 da Constituição Federal, qual seja a contratação por prazo determinado para atender a “necessidade temporária de excepcional interesse público”, da qual certas entidades e órgãos públicos têm-se valido para deixar de realizar procedimento formal de contratação de servidores, tema que se passa a examinar de forma detida.

**Marco Antonio Sevidanes da Matta** é Analista de Controle Externo do TCU, graduado em Direito e Engenharia e pós-graduado em Direito e Processo do Trabalho.

## 2. POSSIBILIDADES E LIMITES DA CONTRATAÇÃO TEMPORÁRIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O mencionado inciso IX do art. 37 da Constituição Federal estabelece a exceção pela qual pode haver contratação por prazo determinado, mas, para tanto, exige que se encontrem presentes dois requisitos:

- a) a previsão expressa em lei;
- b) a real existência de “necessidade temporária de excepcional interesse público”.

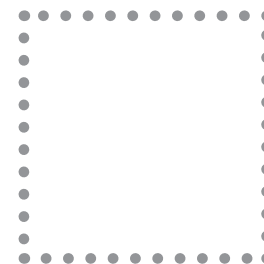
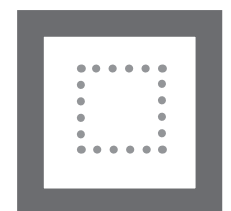
Para uma correta interpretação do alcance do instituto jurídico previsto na referida norma, há que se examinar pormenorizadamente cada uma dessas exigências.

### 2.1 PREVISÃO EXPRESSA EM LEI

Muito já se escreveu a respeito da efetividade das normas constitucionais, sendo que José Afonso da Silva, em duas importantes obras relativas à hermenêutica constitucional (“Aplicabilidade das Normas Constitucionais” e “Direito Constitucional Positivo”), formulou definição, atualmente clássica entre nós, consistente nas espécies de normas de eficácia imediata, contida e limitada. Enquanto dispositivos com eficácia imediata prescindem de lei regulamentadora, aqueles de eficácia contida e limitada necessitam de diploma superveniente para explicar o seu alcance. Distinguem-se essas duas espécies na medida em que as normas de eficácia contida produzem efeitos desde logo, podendo ser restringidas por regulamentação posterior, ao passo que normas de eficácia limitada não promanam efeitos concretos antes da edição de lei regulamentadora.

Ressalte-se que não se deseja negar quaisquer efeitos às normas de eficácia limitada pois, mesmo antes do necessário regramento, já têm o condão de emitir certos efeitos, como o de vincular o legislador ordinário – o denominado efeito paralisante.

Cabe, nesse ponto, breve digressão para ressaltar importante contribuição para a hermenêutica jurídica nacional oferecida pelo juiz gaúcho Ingo Wolfgang Sarlet (*in* Eficácia dos Direitos Fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998). Segundo o magistrado, além da clássica lição de José Afonso da Silva, ao se proceder ao exame da eficácia de determinado dispositivo legal, há que se levar em conta, ainda, aquilo que denomina de “densidade normativa”. Assim, dispositivos com baixa densidade normativa têm naturalmente de ser regulamentados e o seu reconhecimento apenas pode se dar por meio da construção jurisprudencial consistente, em cotejo com os princípios constitucionais. De outro giro, previsões legais com alta densidade normativa dispensam essas fases, irradiando desde a sua edição os efeitos que lhe são próprios.



Quanto à norma prevista no inciso IX do art. 37 da Constituição Federal, não há dúvida de que se trata de norma de eficácia limitada e de baixa normatividade, ou seja, previsão constitucional que necessita de regulamentação para que possa produzir efeitos, sem a qual permanecerá no ordenamento jurídico, de forma latente, mas sem emanação de efeitos concretos. Não é difícil chegar-se a essa conclusão pois, na moderna hermenêutica constitucional, deve-se dar preponderância aos princípios norteadores de determinado ordenamento jurídico, entendimento traduzido contemporaneamente nos estudos da “normatividade dos princípios”, também denominada pós-positivismo, empreendidos por diversos constitucionalistas, podendo-se citar, por todos, Luís Roberto Barroso, em sua obra-marco sobre a matéria (A Nova Interpretação Constitucional – Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pág. 27).

*“... , ao arrepio dessa regulamentação, certas universidades têm se esquivado de realizar concurso público regular para promover contratações temporárias desmotivadas...”*

Nessa quadra, deve-se observar que, no seio da Constituição Brasileira de 1988, o concurso público é verdadeiro princípio constitucional, mesmo porque representa vetor axiológico perfeitamente alinhado com os princípios contidos no *caput* do multicitado art. 37 da Carta Política, quais sejam os da impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, sendo o concurso público regra profundamente delineada no ordenamento brasileiro, sua exceção, a contratação temporária sem concurso, deve ser interpretada restritivamente, sob pena de ferir-se de morte todo o sistema cuidadosamente construído pelo constituinte de 1988.

Força é convir, portanto, que apenas com a superveniência de lei regulamentadora determinado ente da federação poderá implementar a contratação temporária sem concurso público. No caso da União, essa lei já foi editada, qual seja a de nº 8.745/1993, que estabelece precisos critérios para a realização de contratação temporária, exigindo, entre outros requisitos, áreas pré-definidas, período limitativo e necessidade de processo seletivo simplificado.

## 2.2 EXISTÊNCIA REAL DE “NECESSIDADE TEMPORÁRIA DE EXCEPCIONAL INTERESSE PÚBLICO”

Além da edição de lei autorizativa, é preciso, ainda, verificar, no caso concreto da contratação, aquilo que a própria Constituição denomina de necessidade temporária de excepcional interesse público. A expressão é de clareza ofuscante, não deixando dúvidas: eventual contratação temporária obrigatoriamente deve-se dar apenas em casos excepcionais, em que eventual demora cause danos ao interesse público ou, mais especificamente, ao princípio da continuidade do serviço público.



Há, contudo, que se ter em conta que a necessidade excepcional não pode ter sido gerada pela inércia do administrador público. Ou seja, é princípio norteador da Administração o planejamento, estando até mesmo positivado no art. 6º, inciso I, do Decreto-lei nº 200/1967, devendo os órgãos e entidades públicas adequar as suas projeções de contratação de pessoal às necessidades do serviço e à disponibilidade orçamentária.

Assim, mostra-se irregular a atuação do gestor público que, ao longo de anos, não implementa procedimentos de concurso público e, em dado momento, efetua contratação excepcional temporária, sem concurso, sob o argumento de que, caso não a promova, advirão prejuízos à prestação de serviços públicos. Nesse caso de desvirtuamento do sistema, deve ser identificada a gestão irregular do patrimônio público e promovida a apenação do administrador público faltoso. Essa irregularidade, consistente na ausência de planejamento e conseqüente contratação temporária, tem sido verificada em todas as esferas do serviço público, principalmente em pequenos municípios, nos quais praticamente não são realizados concursos públicos, promovendo-se, além de contratação inadequada, com arrimo no art. 37, inciso IX, da Constituição Federal, outras formas de desvirtuamento da regra do concurso público, como a contratação de cooperativas de mão-de-obra e terceirizações fora do permissivo jurisprudencial fixado na Súmula nº 331, item III, do Tribunal Superior do Trabalho - “III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à *atividade-meio do tomador*, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta” (grifo meu).

A conduta reta do administrador público é autêntico corolário dos princípios constitucionais da impessoalidade e da moralidade. Este, conforme sustenta Celso Antônio Bandeira de Mello, impõe à Administração, “segundo cânones de lealdade e boa-fé, proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos”. Segundo o princípio da impessoalidade, o professor ressalta que “nem favoritismos nem perseguições são toleráveis” na Administração Pública brasileira (*In Curso de Direito Administrativo*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995).

### 3. CONTRATAÇÃO DE PROFESSORES NAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

Um exemplo de desvirtuamento nas contratações temporárias que pode ser apontado é o caso dos professores nas universidades públicas. Segundo esclarece Flávio Roberto Ferreira de Lima (*in Breves considerações à contratação no serviço público sem concurso público*, prevista no inciso IX do art. 37 da Constituição Federal. Disponível na internet <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3405>>, acesso em 30/05/2006), a referida seleção é regulamentada pelos §§ 1º e 2º da Lei nº 8.745/1993, com redação dada pela Lei nº 9.849/1999, os quais dispõem que a contratação de professor substituto será realizada exclusivamente para suprir falta de membros docentes da carreira, nas hipóteses decorrentes de exoneração ou demissão, falecimento, aposentadoria, afastamento para capacitação e afastamento ou licença de concessão obrigatória.

Professor substituto é aquele que não mantém vínculo efetivo com a instituição pública de ensino, sendo contratado mediante processo seletivo simplificado. Este processo de seleção exige que a instituição de ensino faça ampla divulgação, inclusive através do Diário Oficial da União (art. 3º da Lei nº 8.745/93). Ocorre, contudo, que, ao arripio dessa regulamentação, certas universidades têm se esquivado de realizar concurso público regular para promover contratações temporárias desmotivadas, apesar de haver previsão de que o professor substituto apenas poderá ser contratado em situações de “falta de docente da carreira”.



A matéria também foi objeto de detido estudo pelo Professor Jair Vanderlei Krewer (*In* Contratação de professores substitutos em inobservância à Constituição Federal e suas conseqüências jurídicas: o caso das universidades federais [obra coletiva]. Disponível na internet <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5679>> acesso em 30/05/2006), que aponta outros malefícios gerados para essas instituições. Uma vez que a remuneração oferecida é baixa, aduz o docente, “os processos seletivos são obrigados a diminuir as exigências quanto à qualificação profissional: se encontrar profissionais que estejam dispostos a trabalhar em troca de salários tão baixos já é difícil, imagine quão pior se torna essa mesma missão em se tratando de profissionais qualificados, com especializações e cursos de pós-graduação! Assim, verifica-se que o resultado desta caça ao tesouro travada pelas universidades federais em busca de seus professores substitutos não tem sido muito proveitosa, os reflexos são percebidos nas constantes manifestações acadêmicas em busca da melhoria na qualidade do ensino público superior”.

As conseqüências diretas desse tipo de política de pessoal, além da inconstitucionalidade manifesta, são o recrutamento de professores iniciantes, sem experiência prática e com pouco conhecimento teórico. E pior: justamente quando o profissional contratado começa a adquirir mais experiência e adequa-se à política da instituição, seu contrato se encerra.

#### **4. ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NA FISCALIZAÇÃO DAS CONTRATAÇÕES DE PESSOAL**

O Tribunal de Contas da União foi incumbido, pelos arts. 71 e 72 da Carta de 1988, conjuntamente com o Congresso Nacional e em auxílio a este, de realizar o Controle Externo da Administração Pública Federal, exercendo, nesse mister, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades que compõem a denominada Administração Pública Indireta. Devem ser examinados, entre outros, os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade.

Essa atribuição é implementada mediante prestações de contas ou por qualquer fiscalização realizada pelo Tribunal, seja por promoção *ex officio*, seja em atendimento a representações ou denúncias ao Tribunal, ou, ainda, por solicitação do Congresso Nacional. Nesses casos, deve a Corte de Contas investigar as contratações de pessoal dos órgãos e entidades federais para averiguar a obediência à regra constitucional do concurso público e, caso existente contratação temporária, averiguar a observância aos requisitos previstos na Constituição Federal e na Lei nº 8.745/1993.

Nesse sentido, pode-se registrar, como exemplo da fiscalização exercida pelo TCU, o Acórdão nº 109/1999, proferido pelo Plenário, mediante o qual foi considerada procedente denúncia encaminhada à Corte de Contas e aplicadas multas aos responsáveis pelo então Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER). Naquela ocasião, houve pronta reprimenda à política de contratação de advogados por aquele órgão a título de “colaboradores eventuais”, em inobservância à regra do concurso público prevista no art. 37, inciso II, da Constituição Federal e sem observar os requisitos específicos da mencionada Lei nº 8.745/1993.

O que ocorria no DNER era claro: os gestores do órgão permaneciam inertes em sua obrigação de promover concursos públicos para contratação de servidores efetivos para o cargo de advogado e, ao depararem-se inevitavelmente com a necessidade dos referidos serviços, lançavam mão da contratação temporária que, por se perpetuarem por várias gestões, transmudavam-se em “permanentes”. Essa irregularidade específica nesse órgão já havia sido objeto de determinação do TCU e, ante tal fato, o Relator do feito, Exmo. Ministro WALTON ALENCAR RODRIGUES, assim se manifestou:

A questão da contratação de advogados, a título de colaboradores eventuais, já foi objeto de anterior determinação à administração central do DNER, por ocasião da apreciação do Relatório da Auditoria, realizada em agosto de 1996, no processo TC-625.413/96-2 (Sessão da 2ª Câmara de 30.10.97, Relação 77/97, Ata 35/97), com expressa determinação no sentido de adotar medidas em relação a tais contratos e promover ‘a apuração da responsabilidade pelas contratações irregulares, inclusive daquelas que infringiram o art. 6º da Lei 8.745/93, na forma que dispõe seu parágrafo único, e pelas prorrogações dos contratos em desacordo com o disposto no ‘caput’ do art. 4º do último diploma legal citado’. Estes dados comprovam que, a despeito da determinação do TCU, os advogados contratados continuaram a atuar em 1996 e 1997, assistindo razão à instrução ao afirmar, no item 41, que o DNER vem ‘preferindo buscar refúgio nas entrelinhas legais a resolver definitivamente seus problemas’ relacionados ao caso das contratações irregulares. É evidente também, a utilização da permissão legal, outorgada pelos dispositivos da Lei 8.745/93, em moldes absolutamente discrepantes com os significados que deles se extraem, o que revela, *data venia*, deletério intuito de fraudar a vontade legal, realizando contratações não autorizadas pelo legislador, com violação a princípios basilares da boa administração.

## 5. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO E ATRIBUIÇÃO CONSTITUCIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO – MPT

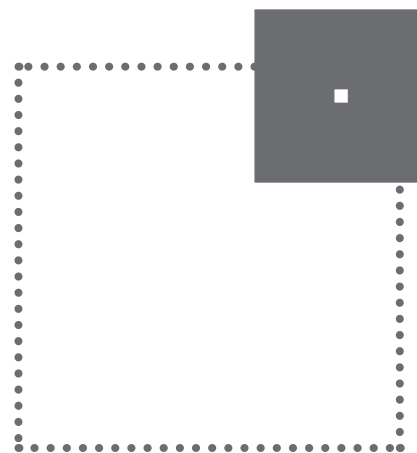
O Poder Judiciário como um todo também tem emitido deliberações contrárias à inobservância dos critérios fixados pelo inciso IX do art. 37 da Carta Política. Nessa seara, substancial jurisprudência vem se formando no âmbito da Justiça do Trabalho. Com o cancelamento da Orientação Jurisprudencial nº 263 da Seção de Dissídios Individuais 1 (SDI-1) do Tribunal Superior do Trabalho, aquela Corte superior abandonou o entendimento anterior, no sentido de que o servidor contratado para exercer funções temporárias era submetido necessariamente a uma relação jurídica de natureza administrativa.

Com a anterior orientação do TST, em todas as hipóteses em que havia contratação temporária, fosse regular ou irregular, o vínculo que se formava entre o servidor público e o ente contratante era administrativo, atraindo, assim, a competência da Justiça Federal, Estadual ou Distrital, de acordo com a esfera da Administração Pública.

A partir de setembro de 2004, com o cancelamento do referido verbete jurisprudencial, as contratações temporárias de órgãos públicos em desvirtuamento ao previsto na legislação devem ser regidas pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. Claro que, a *contrario sensu*, se houver lei autorizativa para essa contratação excepcional e esta se der nos termos e limites fixados, o vínculo do servidor será administrativo ou “celetista” de acordo com a previsão na lei correspondente, do ente público contratante.

Essa modificação interpretativa da Corte Laboral teve o salutar efeito de ensejar a atuação do Ministério Público do Trabalho, que tem ajuizado ações civis públicas em face de entes estatais que se esquivam da obrigatoriedade de realizar concurso público. O cabimento de ações coletivas tem sido possível devido ao fato de que toda a coletividade é atingida quando determinado administrador público abstém-se de promover o constitucional concurso público: seja porque a moralidade pública é atingida, seja porque todos os cidadãos são concorrentes em potencial a um cargo público. Há, assim, o direito subjetivo público de todo cidadão de participar dos certames para provimento dos cargos públicos e, além disso, interesse da sociedade em vê-los providos com o devido respeito às formalidades legais.

As ações coletivas ajuizadas pelo MPT nesses casos atendem ao estabelecido no art. 129, III, da Constituição Federal, que especifica ser atribuição do Ministério Público a promoção da ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos ou coletivos.



É justamente a falta de realização do necessário concurso público que faz nascer a lesão aos direitos difusos da sociedade – direitos esses que são considerados espécies do gênero direitos coletivos *lato sensu* – na perfeita dicção do parágrafo único, inciso I, do art. 81 do CDC. Segundo essa norma, difusos são os interesses transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato.

A respeito, lúcida é a lição de Cândido Rangel Dinamarco (*in* Instituições de Direito Processual Civil. São Paulo: Malheiros, p. 67), valendo-se do estendimento de José Carlos Barbosa Moreira:

O Ministério Público é por definição a instituição estatal predestinada ao zelo do interesse público no processo. O interesse público que o Ministério Público resguarda não é o puro e simples interesse da sociedade no correto exercício da jurisdição como tal – que também é uma função pública – porque dessa atenção estão encarregados os juízes, também agentes estatais eles próprios. O Ministério Público tem o encargo de cuidar para que, mediante o processo e o exercício da jurisdição, recebam o tratamento adequado certos conflitos e certos valores a ele inerentes. Aceitando a premissa de que a Constituição e a lei são autênticos depositários desses valores, proclama aquela que ao MP incumbe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis (art 127). São indisponíveis, antes de todos, os direitos e interesses transindividuais qualificados como difusos, coletivos ou individuais homogêneos, cuja transgressão é capaz de trazer abalos mais ou menos sensíveis ao convívio social, ou impactos de massa (Barbosa Moreira).

Além da competência jurisdicional e das atribuições do Ministério Público, outro importante aspecto deve ser mencionado relativamente à matéria ora tratada: o fato de o administrador público não promover concurso público e contratar servidores temporários de forma diversa do que prevê o ordenamento jurídico brasileiro é causa do instituto que vem sendo denominado de “improbidade administrativa trabalhista”.

A improbidade administrativa é prevista de forma genérica no § 4º do art. 37 e no art. 15, inciso V, da Constituição Federal e regulamentada pela Lei nº 8.429/1992, dando ensejo à suspensão dos direitos políticos, à perda da função pública, à indisponibilidade dos bens e ao ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível.

Será trabalhista a improbidade administrativa quando, além de atentar contra a moralidade e demais princípios e regras constitucionais da Administração Pública, o ato administrativo ofender, ainda, o ordenamento trabalhista que consubstancia, por exemplo, como dito acima, o direito dos cidadãos em ocupar cargos públicos regidos pela CLT. Nessas condições, vale registrar recentíssima decisão paradigma proferida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 14ª Região, de 17/03/2006, que, confirmando sentença proferida por Juiz do Trabalho daquela Região, foi assim ementada:

ACÇÃO CIVIL PÚBLICA. DIREITOS SOCIAIS. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. A Justiça do Trabalho é competente para apreciar e julgar a improbidade administrativa trabalhista, assim como os demais interesses difusos e coletivos decorrentes das relações de trabalho.

Também nesse sentido já se manifestou o Ministro Marco Aurélio, do STF, de forma monocrática, acolhendo a competência da Justiça do Trabalho relativamente a essa matéria (AI nº 298733/AM, DJ de 14/02/2001, p. 29).

Após a Emenda Constitucional nº 45/2004, que ampliou o universo de atuação da Justiça do Trabalho, esse entendimento restou ainda mais nítido, havendo, por exemplo, o Ministro Carlos Brito declarado que “são, agora, da competência da Justiça do Trabalho todas as ações oriundas da relação de trabalho” (*apud* Ministro Cezar Peluso, CC 7204, pub. no DJ de 09/12/2005).



As repercussões da contratação irregular são tão sérias e espraiam-se por ramos tão diversos no tocante à responsabilidade do administrador público que, segundo sustenta a doutrina especializada na matéria, é viável até mesmo a imputação pessoal dos prejuízos ao gestor público. Nesse sentido, vale reproduzir o entendimento da Procuradora do Ministério Público do Trabalho Vivianne Rodrigues Mattos, Vice-Coordenadora Nacional da Coordenadoria Nacional de Combate às Irregularidades Trabalhistas na Administração Pública – CONAP/MPT, em recente obra publicada (*In* A legitimidade passiva do administrador público em ações coletivas trabalhistas. *In* Ação Coletiva na visão de juízes e procuradores do trabalho [obra coletiva]. São Paulo: LTr e ANPT, 2006):

Frise-se que, em relação aos trabalhadores lesados que estavam de boa-fé, admitidos sem concurso público, a reparação do dano pelo agente ímprobo autoriza, também pela via coletiva, o reconhecimento de vínculo trabalhista diretamente com o administrador público, quando a contratação for efetuada em desacordo com a regra do art. 37, *caput*, incisos II e IX, e § 2º, da Constituição Federal, e as verbas decorrentes ainda não tiverem sido arcadas pelo erário. Medida esta, aliás, que encontra consonância com o disposto no art. 37, § 2º, da *Lex Fundamentalis*, c/c o art. 12, inciso II, da Lei nº 8.429/1992.

## 6. DECISÃO DO STF ACERCA DA CONTRATAÇÃO TEMPORÁRIA DE PESSOAL

Apesar de todo o arcabouço doutrinário já existente sobre a matéria e malgrado acórdãos do TCU e de tribunais componentes do Poder Judiciário, como as acima mencionadas, cumpre registrar deliberação do Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF, pela qual aquele Tribunal considerou constitucional, em 25/08/2004, por seis votos a cinco, a Lei nº 10.843/2004, que autorizou contratações temporárias no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). A decisão foi tomada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 3068).

A referida lei autoriza o CADE a empreender contratações por tempo determinado, pelo prazo de 12 (doze) meses, prorrogáveis por igual período, do pessoal técnico imprescindível ao exercício de suas competências institucionais, limitando-se ao número de 30 (trinta). A inconstitucionalidade apontada na ação consistia no fato de a mencionada lei não haver especificado nenhuma situação de necessidade temporária de excepcional interesse público, desvirtuando, dessa forma, as regras preconizadas no inciso IX do art. 37 da Constituição Federal. Esse julgamento foi objeto de peregrino artigo doutrinário do Procurador da República Ronaldo Pinheiro de Queiroz, que considerou perigoso o precedente que dá ensejo a uma ocupação interina nos cargos públicos (*in* A contratação temporária, o Supremo Tribunal Federal e o alcance da expressão “necessidade temporária de excepcional interesse público”. Disponível na internet <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6193>>, acesso em 26/05/2006).

## 7. CONCLUSÃO

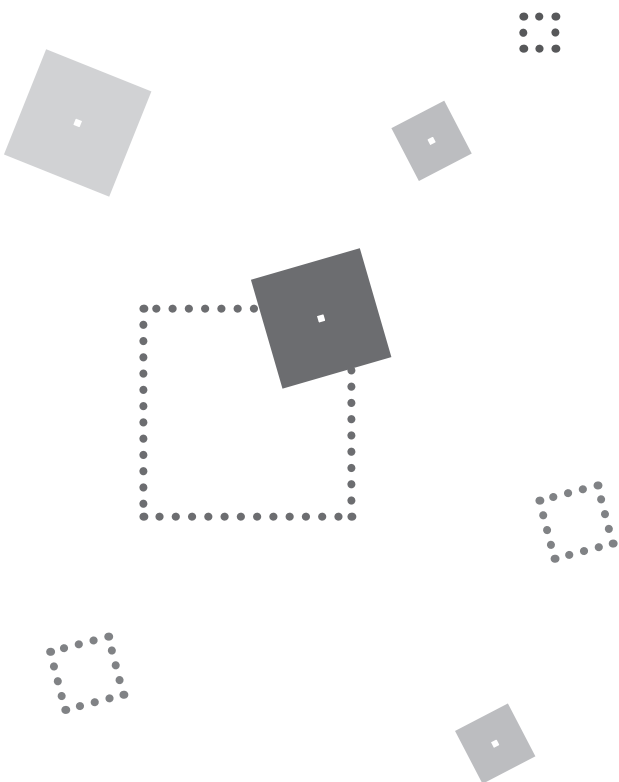
De todo o exposto, considerando os fundamentos jurídicos mencionados e as deliberações acerca da matéria por parte do TCU e do Poder Judiciário, percebe-se a relevância da matéria atinente às contratações temporárias no serviço público.

O concurso público é a forma mais democrática de acesso à Administração Pública. Foi uma conquista da sociedade a regulamentação da matéria de forma rígida na Constituição da República promulgada em 1988. Possibilita, a um só tempo, direitos iguais a todos os cidadãos, a implementação de um sistema meritório no acesso aos cargos públicos e a promoção da observância dos princípios da moralidade e da impessoalidade no trato com a coisa pública.

Nessas condições, cumpre às instituições e aos agentes políticos de nosso país, bem como aos operadores do Direito de um modo geral, implementar a missão de fazer valer as regras formuladas pelo constituinte de 1988 e impedir a admissão de servidores temporários para o exercício de funções permanentes. Se assim não ocorrer, corre-se o perigo de que a contratação temporária e esporádica de servidores públicos torne-se a regra e o regular concurso público, a exceção.

## BIBLIOGRAFIA

- BARROSO, Luís Roberto. A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. São Paulo: Malheiros, 2003.
- LIMA, Flávio Roberto Ferreira de. Breves considerações à contratação no serviço público sem concurso público, prevista no inciso IX do art. 37 da Constituição Federal. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3405>>. Acesso em: 29 ago. 2006.
- MATTOS, Viviann Rodrigues. A legitimidade passiva do administrador público em ações coletivas trabalhistas. In: RIBEIRO JÚNIOR, José Hortêncio et al. Ação Coletiva na visão de juízes e procuradores do trabalho. São Paulo: LTr, 2006. 375 p.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MELO, Raimundo Simão de Melo. Ação Civil Pública na Justiça do Trabalho. 2.ed. São Paulo: LTr, 2004.
- PEREIRA, Jonas Patrezy Camargos et al. Contratação de professores substitutos em inobservância à Constituição Federal e suas conseqüências jurídicas: o caso das universidades federais. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 430, set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5679>>. Acesso em: 28 ago. 2006.
- QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. A contratação temporária, o Supremo Tribunal Federal e o alcance da expressão "necessidade temporária de excepcional interesse público". Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 559, jan. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6193>>. Acesso em: 29 ago. 2006.
- SARLET, Ingo Wolfgang. Eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 3.ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. Direito Constitucional Positivo. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.



## Todas estão irregulares

Relatório do TCU reprovou 100% das obras da Petrobras analisadas neste ano

**Fábio Portela**

Um relatório do Tribunal de Contas da União (TCU) referente ao primeiro semestre deste ano mostra um retrato desolador. O TCU analisou 415 obras. Encontrou indícios de irregularidades graves em 40% delas. No documento, salta à vista o nome de três órgãos públicos. O Departamento Nacional de Infra-Estrutura e Transportes (Dnit) é a repartição na qual foi encontrado o maior número de irregularidades: 75 dos 131 contratos analisados. Os problemas são ainda maiores no Departamento Nacional de Obras contra a Seca (Denocs) e na Petrobras. OTCU afirma ter encontrado irregularidades graves em todas, frise-se, todas as obras analisadas do Denocs e da Petrobras. A diferença entre elas é de valor. Os contratos do Denocs somam 100 milhões de reais. Os da Petrobras chegam a 5 bilhões de reais. O relatório dos auditores reforça as suspeitas levantadas sobre a Petrobras nas investigações do mensalão. A estatal estava na esfera de influência direta do ex-secretário do PT Silvio Pereira e do lobista Fernando Moura. Eles diziam atuar como prepostos do deputado José Dirceu, aquele que afirma que o governo do PT não rouba nem deixa roubar.

A lista de acusações à Petrobras feitas pelo TCU é extensa. Os auditores denunciaram concorrências dirigidas, pagamentos por serviços não realizados, superfaturamento, contratos feitos sem licitação, aditamentos concedidos acima dos limites legais e até obstrução à fiscalização dos auditores. Entre as empresas beneficiadas pelas irregularidades está a empreiteira baiana GDK, que lançou mão dos serviços de Fernando Moura e deu um automóvel Land Rover a Silvio Pereira. O tribunal detectou superfaturamento em pelo menos dois dos contratos firmados pela Petrobras com a construtora. O primeiro, de 31 milhões de reais, foi assinado em abril de 2003 e tinha como objetivo a realização de obras nas unidades da estatal na Bahia.

O segundo é mais gordo. Chega a 119 milhões de reais e foi firmado em novembro do ano passado. O objetivo era a manutenção de instalações industriais e a construção de dutos. É a segunda vez consecutiva que o TCU condena a totalidade das obras fiscalizadas da Petrobras.

“Consideramos o caso da estatal seriíssimo. Ela reincidiu nas irregularidades”, disse o ministro Valmir Campelo, relator do processo. Ouvida por VEJA, a Petrobras alegou que não teve oportunidade de se defender e que está à disposição do tribunal para prestar esclarecimentos.

O TCU apresentou na semana passada outro relatório que também corrobora as investigações do Congresso sobre a corrupção no governo. O tribunal analisou o contrato firmado pela Caixa Econômica Federal com a multinacional do jogo GTech. Concluiu que a operação deu um prejuízo de 433 milhões de reais à Caixa entre 1997 e 2004. No final do governo Fernando Henrique Cardoso, os administradores do banco recorreram à Justiça para encerrar o contrato com a GTech. No início do governo Lula, a briga foi esquecida e a operação foi renovada com vantagens para a multinacional. A CPI dos Bingos apura a influência no caso de Waldomiro Diniz, outro assessor de José Dirceu - de novo o que não rouba nem deixa roubar. O relatório do TCU já está sendo analisado pela CPI, mas ainda será submetido aos ministros do tribunal. Se eles aprovarem o parecer dos técnicos, os diretores da Caixa e da GTech poderão ser responsabilizados pelo prejuízo. Nesse caso, deverão ser processados judicialmente para devolver o dinheiro perdido pelo Erário.

(Revista Veja - 05/10)

# Precaução

Brasília DF - Denise Rothenburg

Sem alarde, o Tribunal de Contas da União (TCU) fez uma auditoria no projeto de transposição do São Francisco. Vasculha aqui, pesquisa de lá e foram constatadas irregularidades graves, tanto no orçamento quanto no edital de contratação da obra. O levantamento do TCU evitou uma perda de R\$ 400 milhões ao erário. O Ministério da Integração foi alertado. Já corrigiu o edital e retificou o orçamento.

(Jornal do Commercio - 05/10)

## TCU realiza auditoria que reduz em R\$ 400 milhões projeto de transposição

O Tribunal de Contas da União (TCU), em levantamento de auditoria feito no Projeto de Integração do Rio São Francisco com as Bacias do Nordeste Setentrional, evitou uma perda de mais de R\$ 400 milhões ao cofres públicos em análise dos orçamentos relativos à supervisão e obras de engenharia. Segundo a equipe de auditores do tribunal, o Ministério da Integração Nacional seguiu as orientações do TCU e adotou, em um dos itens do edital de contratação, a cláusula de aceitabilidade de preços unitário e global (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), na qual foi acrescentado o subitem que desclassifica as propostas comerciais das empresas concorrentes da licitação que apresentarem o preço superior ao valor global orçado pelo Ministério da Integração Nacional para cada lote da obra.

Foi detectado pelo TCU um grande quantitativo de irregularidades graves. Entretanto, de forma notável, o ministério da Integração Nacional procedeu à correção no edital e no orçamento da obra de todos os pontos questionados pela equipe de levantamento de auditoria do tribunal.

Segundo o Ministério da Integração Nacional, o projeto viabiliza o desenvolvimento sustentável em áreas com potencial produtivo e competitividade econômica, buscando a inserção regional da economia. Estima-se que pelo menos 50% dos benefícios serão apropriados pela população de baixa renda, o que propiciará uma retenção estimada de 1 milhão de habitantes no fluxo migratório. O ministro Benjamin Zymler é relator do processo.

(Política Real Online - 06/10)

# TCU identifica falhas da Anatel

O Tribunal de Contas da União (TCU) encontrou deficiências no relacionamento da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) com os usuários. Análises realizadas pelo tribunal indicaram pontos frágeis na atuação da agência, como pouca visibilidade do serviço de atendimento e de suas formas de acesso pelo cidadão, além da falta de utilização estratégica dos dados de reclamações dos usuários para verificação dos indicadores de qualidade dos serviços.

O TCU também constatou falta de priorização da Anatel no que se refere à formulação de políticas de relacionamento e incentivo a conselhos de usuários ou de participação mais efetiva de seus representantes nas decisões da agência. De fato, o Comitê de Defesa de Usuários da Anatel, previsto em lei, nunca funcionou. O tribunal determina não só a reativação desse instrumento como também recomenda o incentivo à criação de conselhos de usuários junto às operadoras.

“É cada vez mais evidente que a Anatel apresenta desvio de conduta. Tornou-se uma agência capturada pelas operadoras”, comenta o presidente da Associação Brasileira dos Consumidores de Telecomunicações (ABCTel), Renier Coelho.

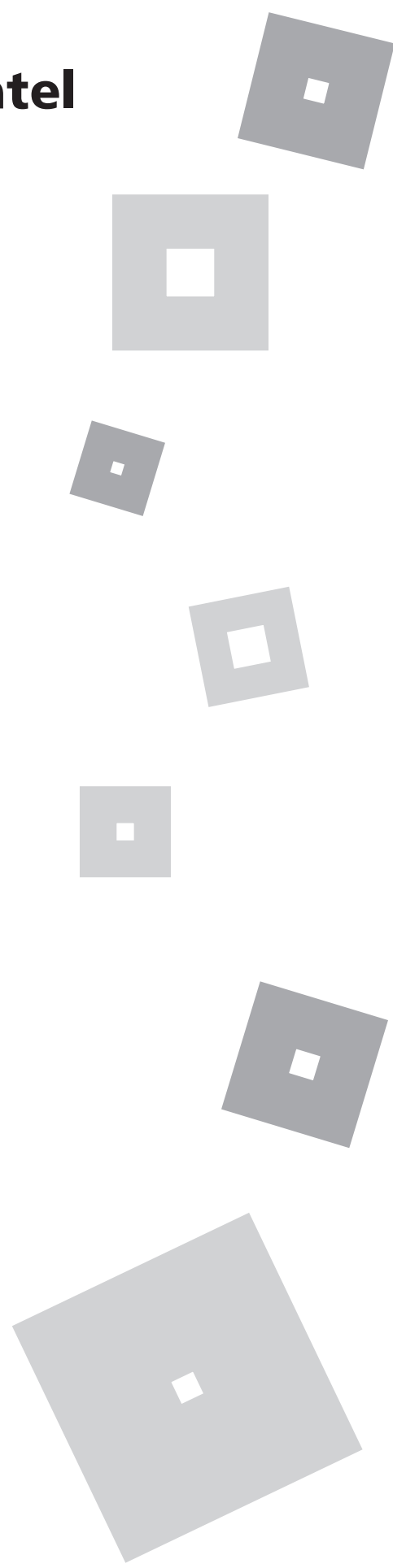
## PARTICIPAÇÃO DE DECISÕES

Na opinião de Renier Coelho, presidente da Associação Brasileira dos Consumidores de Telecomunicações (ABCTel), a situação seria outra se os consumidores participassem das decisões regulatórias, através do Comitê de Usuários. A relação com as prestadoras também poderia melhorar através dos conselhos, com intermédio dos Procons e outros órgãos de defesa do consumidor.

“Há anos recomendamos tanto à Aneel quanto à Telemar a implantação desses mecanismos. Nunca nos deram ouvidos”, reclama Coelho. A Anatel, após a recomendação do TCU, já admite discutir o assunto. Procurada pela reportagem do Diário, a agência informou através de sua assessoria de Imprensa que está disposta a discutir e a atender às determinações do TCU.

O TCU, que fez mais de 15 recomendações, garante que irá monitorar as ações adotadas pela agência para implementação das medidas recomendadas e os resultados alcançados. Realizará, ainda, auditoria específica sobre a atuação da Anatel no acompanhamento da qualidade na prestação dos serviços de telecomunicações.

(Diário de Pernambuco - 16/10)



# TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais

Janaína Leite

O Ministério Público Federal suspeita que grandes fundos de pensão patrocinados por estatais fecharam operações lesivas às suas patrocinadoras entre 1997 e 2004, inclusive a compra excessiva de ações da Coteminas, empresa têxtil pertencente à família do vice-presidente, José Alencar. Por conta da desconfiança, o TCU (Tribunal de Contas da União) aprovou a tomada de informações, em forma de diligências, junto à CVM (Comissão de Valores Mobiliários), à SPC (Secretaria de Previdência Complementar) e ao BC (Banco Central). O TCU é o órgão que audita as contas do governo federal. A Folha apurou que o pedido de diligências foi apresentado pelo procurador-geral do Ministério Público junto ao TCU, Lucas Furtado. A relatoria do processo, que corre em sigilo, coube ao ministro Lincoln Magalhães da Rocha. O objetivo de Furtado era saber se houve leniência do governo na fiscalização dos grandes fundos de pensão ligados a empresas que têm o Tesouro Nacional como sócio. Na lista estão as três maiores entidades de previdência complementar do país: Previ (Banco do Brasil), Petros (Petrobras) e Funcef (Caixa Econômica Federal). O quarto e último fundo de pensão citado por Furtado é o Centrus, dos funcionários do BC. Além de propor as diligências ao TCU, o procurador recomendou que o Ministério Público Federal investigue diretamente “possíveis crimes financeiros por parte de administradores da Previ, decorrentes de financiamento de campanhas eleitorais por meio de aporte de recursos por parte do fundo de pensão”.

GIGANTES

Os fundos de pensão, são, hoje, os maiores investidores institucionais brasileiros. Têm participação nas grandes companhias privadas, em todos os setores, e participam ativamente dos mercados imobiliário e financeiro. No caso dos fundos bancados por empresas governamentais, a disputa política é parte do jogo. Os dirigentes dividem-se entre eleitos pelos funcionários e indicados pela patrocinadora. Isso cria um jogo interno de poder e dá origem a uma série de críticas. Tanto no governo FHC quanto no atual, as indicações políticas prevalecem sobre as técnicas e criam “agendas ocultas” entre os administradores e o governo federal. Segundo números da Abrapp (Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada), até abril os investimentos dos fundos chegava a R\$ 259,2 bilhões. Os ativos somavam R\$ 284,6 bilhões. Os investimentos totais da Previ, em abril, correspondiam a R\$ 70 bilhões. O fundo é seguido pela Petros (R\$ 26 bilhões) e pela Funcef (R\$ 19 bilhões). O Centrus aparece em oitavo lugar na escala da Abrapp, com R\$ 6 bilhões. Pela legislação atual, os fundos de pensão de estatais são pessoas jurídicas de direito privado e não estão submetidos ao TCU. As patrocinadoras, quando empresas públicas, e os órgãos fiscalizadores das entidades de previdência respondem porém ao tribunal. O principal objetivo da diligência do TCU junto à CVM é descobrir se a autarquia fiscalizou supostas manipulação de ações por parte das corretoras que movimentaram os investimentos dos fundos de pensão no mercado de ações. O assunto também tem sido objeto de escrutínio pelas CPIs dos Correios e do Mensalão.

Outra possibilidade que preocupa o TCU é que os quatro fundos de pensão tenham aplicado mais do que o permitido em ações e debêntures de companhias listadas em Bolsas de Valores. O temor é a hipótese de operações casadas e triangulares, que permitiriam a criação de caixa dois. A SPC, braço do Ministério da Previdência que fiscaliza os fundos de pensão, foi o alvo do maior número de pedidos de esclarecimentos do TCU. O tribunal quer saber se a Previ - maior fundo de pensão da América Latina - informou devidamente ao governo decisões estratégicas como a reavaliação de seus investimentos na Companhia Vale do Rio Doce e a aplicação de recursos nas empresas Neoenergia e Paranapanema.

OTCU pediu ainda à SPC dados sobre prejuízos que a Previ teve em complexos imobiliários. Quanto à Petros, o TCU solicitou esclarecimentos sobre possíveis irregularidades na venda de imóveis. No caso da Funcef, terceiro do ranking nacional, o tribunal quer saber se a SPC colocou a lupa sobre supostas irregularidades na compra de ações da Companhia Siderúrgica de Tubarão, da Ferropasa (Feronorte e Novoeste), do Mappin e da Mesbla, do Crefisul e do Blue Tree, além de supostos investimentos irregulares no Hotel Reinassance, em São Paulo. Por fim, em relação ao Centrus o TCU quer a certeza de que a SPC fiscalizou supostas irregularidades na compra a Comgás, da Escelsa e da Iven.

A representação de Furtado faz menção ainda a uma notícia-crime apresentada por um funcionário público, Magno Mello, à 10ª Delegacia de Polícia Civil do Rio de Janeiro. Mello, que é assessor legislativo em Brasília, pediu aos policiais que investiguem se a Previ distribuiu recursos para candidatos e comitês eleitorais.

#### **COTEMINAS CONTESTA AÇÃO LESIVA**

A Coteminas enviou à reportagem esclarecimentos prestados ao Ministério Público Federal em 2000 sobre a oferta pública de ações da empresa. A empresa afirmou à Folha que foram enviadas aos procuradores mais de mil páginas de documentos com explicações que foram consideradas pertinentes e satisfatórias. E desde então, segundo a Coteminas, não houve mais questionamentos. Segundo o documento da empresa recebido pela Folha, as ações foram lançadas em 1997 e serviram para a expansão das atividades industriais e comerciais da companhia. Grandes bancos, escritórios de advocacia e empresas de consultoria estiveram envolvidos na emissão. "A Coteminas e seus controladores não atuam no mercado de ações como especuladores, comprando e vendendo suas ações, para auferir lucro. A única influência que exercem sobre o preço da ação negociada em Bolsa de Valores é o trabalho diuturno na obtenção de lucros para a companhia e, conseqüentemente, para todos os seus acionistas", diz o texto da companhia têxtil. "Não se pode falar que os fundos de pensão (Previ, Petros e Funcef) tomaram prejuízo com a subscrição de ações da Coteminas. Primeiro, ao que sabemos, nenhum fundo vendeu as ações que subscreveu, para que se realizasse prejuízo, e depois porque normalmente os fundos de pensão não compram ações com objetivo de especular com elas no curto e médio prazo", completou a Coteminas. A CVM (Comissão de Valores Mobiliários) informou à Folha, por meio de sua assessoria, que o órgão já atendeu a requisição do próprio TCU (Tribunal de Contas da União). Disse ainda que "em sendo requisitadas novas informações, esta Comissão estará pronta para, respeitados os limites da sua competência legal em relação ao assunto, prestar todas as informações adicionais que se mostrem necessárias".

A SPC (Secretaria de Previdência Complementar) e o Banco Central não se manifestaram. A Folha procurou os fundos de pensão citados pelo processo do TCU na sexta-feira. Previ (do Banco do Brasil), Petros (da Petrobras) e Funcef (Da Caixa Econômica Federal) informaram que também não iriam se manifestar sobre o assunto. Alegaram que não haveria tempo hábil para levantar as informações. Petros e Funcef informaram que pretendem atender a demanda "dentro de um prazo justo". Por meio de sua assessoria, explicaram que, por conta do Dia do Previdenciário, grande parte dos fundos de pensão não teve expediente na sexta-feira, o que dificultava o acesso às informações. A Folha não conseguiu entrar em contato com o Centrus (do BC), tendo enviado a solicitação de entrevista por e-mail.

(Folha de S. Paulo - 16/10)



# TCU manda entidades ligadas ao MST devolverem R\$ 15 milhões

Auditorias apontam irregularidades em convênios fechados entre 1998 e 2003 com ministérios e secretarias do governo federal

**Rosa Costa**

Ligadas ao Movimento dos Trabalhadores Sem-Terra (MST), a Confederação das Cooperativas de Reforma Agrária do Brasil (Concrab) e a Associação Nacional de Cooperação Agrícola (Anca) terão de devolver R\$ 15 milhões aos cofres públicos, em valores corrigidos. A determinação consta no resultado de auditorias feitas nas entidades pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a pedido do presidente da CPI da Terra, senador Álvaro Dias (PSDB-PR).

O tribunal fiscalizou 74 convênios, no valor de R\$ 32 milhões, firmados com 11 ministérios e secretarias do governo federal, de 1998 a 2003. A maior parte das irregularidades ocorreu em convênios assinados no governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, sendo 41% em 2003 e 36% no ano passado.

As entidades funcionam como braços financeiros do MST, uma vez que o movimento nunca quis se registrar como pessoa jurídica. Isso impede que venha a ser penalizado pela Justiça, mas também proíbe que receba dinheiro do governo. “Daí porque ficam confirmadas as acusações contra a Anca, Concrab e outros nomes que terminam repassando recursos para financiar as invasões do MST”, acusou Álvaro Dias. Os documentos mostram ainda 13 casos de desvio de recursos orçamentários no valor de R\$ 9,2 milhões, inicialmente previstos para ser aplicados nas áreas de educação, saúde, pesquisa e reforma agrária. Mas que teriam sido desviados para bancar cartilhas do MST e na realização de cursos, encontros e seminários do movimento.

Sete ministros, entre eles Tarso Genro, que ocupou o Ministério da Educação, e José Fritsch, ministro da Pesca, e o presidente do Incra, Holf Hackbart, terão de se explicar ao TCU. Fritsch, pelo desvio de dinheiro do orçamento destinado a capacitação e treinamento de profissionais em pesca. E Tarso Genro por ter permitido que recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) fossem usados nas comemorações dos 20 anos do MST. Segundo a auditoria, ele assinou a resolução que aprovava o convênio com esta finalidade.

Além da não comprovação de obras contratadas, as auditorias constataram indício de fraudes em documentos que comprovariam despesas, o desvio de finalidade na aplicação de recursos do convênio e indícios de formação de quadrilha. É o caso, por exemplo, do que ocorreu no convênio entre o Ministério da Cultura e a Anca, no qual a União pagou R\$ 43,2 mil por 4.320 CDs comemorativos dos 20 anos do MST.

“Verificou-se que os CDs já estavam prontos antes da assinatura do convênio”, informam os técnicos do tribunal.

As auditorias serão votadas pelos ministros do TCU nos próximos dias. O tribunal pede a instauração de 15 processos de tomadas de contas especial, 14 relacionados a convênios firmados com a Anca, no total de R\$ 13,8 milhões, e um decorrente de convênio com a Concrab, no valor de R\$ 1,19 milhões.

# TCU manda governo repassar verba do Refis 2 a Estados e municípios

Mônica Izaguirre

O governo federal terá de pagar de uma só vez, ainda este ano, toda a dívida que acumulou com Estados e municípios por nunca ter dividido com eles os tributos arrecadados pela Receita Federal no âmbito do Paes - programa de parcelamento de débitos fiscais mais conhecido como Refis 2. A determinação é do Tribunal de Contas da União (TCU), que comunicou o fato à Comissão Mista de Orçamento do Congresso (CMO).

Segundo o relatório que embasou a decisão do tribunal, desde que o Paes começou a gerar receita, em junho de 2003, as empresas que aderiram ao programa já pagaram à Secretaria da Receita Federal (SRF) cerca de R\$ 6,1 bilhões em impostos e contribuições em atraso, só até o fim de agosto de 2005. Como na época da adesão os débitos foram consolidados, o secretário do Tesouro Nacional, Joaquim Levy, disse ontem, em audiência pública na CMO, não saber que parcela disso cabe aos demais entes da Federação. Mas a julgar pela estimativa do deputado federal Júlio Cesar (PFL/PI), membro da CMO, a respeito da participação do IR do IPI total, os governos estaduais e prefeituras já teriam direito a, no mínimo, R\$ 1,6 bilhão, só de atrasados.

“Pelo menos 60% desses R\$ 6,1 bilhões (R\$ 3,66 bilhões) correspondem a IR e IPI”, disse o deputado ao Valor, referindo-se aos impostos compulsoriamente compartilhados pela União. Pela Constituição, lembra ele, de tudo o que o governo arrecada com IPI e IR, 22,5% devem ser repassados a municípios e 21,5% a Estados.

O acórdão do TCU, datado de 5 de outubro, deu ao governo 60 dias de prazo para discriminar por tipo de tributo o que já arrecadou com o Paes desde junho de 2003. Se isso não for possível, o repasse dos atrasados terá de ser feito assim mesmo, “ainda no exercício de 2005”, nem que por estimativa.

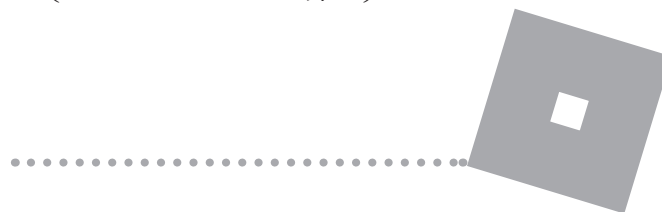
Questionado pelo deputado Júlio Cesar durante a audiência pública na CMO, Joaquim Levy disse que a Receita Federal está estudando um modelo para estimar a participação do IPI e do IR no Paes. Segundo

ele, isso é “complexo”, porque, pelas regras do Paes, as empresas pagam as prestações com base em um percentual de seu faturamento mensal, sem saber e sem ter de discriminar que tributos estão pagando.

Benjamin Zymler, ministro do TCU que relatou o processo sobre o caso, lembra que, pela previsão do próprio governo, o sistema de classificação das receitas do Paes por tributo deveria ter sido concluído em junho desse ano. “Em que pese eventuais limitações de ordem técnica, não me parece razoável a postergação das transferências constitucionais de receita, ainda mais quando tais problemas perduram desde 2003”, escreveu ele em seu relatório, vendo aí “grave infração da norma legal”.

Questionado por outros parlamentares da CMO sobre o excessivo esforço de ajuste fiscal, Levy admitiu que o superávit primário dos setores público em 2005 ultrapassará a meta-piso de 4,25% do Produto Interno Bruto. Segundo ele, entretanto, o excesso ocorrerá muito mais em função das contas de Estados, de municípios e de empresas estatais, do que em função das contas do governo federal. Em São Paulo, o ministro do Planejamento, Paulo Bernardo, informou que o governo não vai mudar a meta de superávit primário de 4,25% do PIB, mas reconheceu que há “uma grande chance” de o saldo final ser maior que esse, em função da execução orçamentária. Nos 12 meses terminados em agosto, a economia para pagar juros atingiu 5,1% do PIB. Bernardo lembrou, no entanto, que algumas despesas obrigatórias terão de ser incorporadas até o fim do ano, citando o caso das sentenças judiciais de pequenos valores, que têm consumido R\$ 350 milhões por mês. (Colaborou Sergio Lamucci)

(Valor Econômico - 19/10)



# TCU quer avaliar resultados

O Tribunal de Contas da União (TCU) determinou que os ministérios preparem uma metodologia para avaliar os resultados dos programas federais baseados em vantagens fiscais e creditícias. Estão na mira do TCU programas como o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), o Pronaf (de apoio à agricultura familiar) e o Programa de Financiamento às Exportações (Proex). Segundo o tribunal, não existem procedimentos para avaliar os resultados obtidos com a aplicação dos incentivos fiscais autorizados pelos programas federais, que representam mais de R\$ 20 bilhões por ano e são administrados pelo Banco do Brasil, Banco da Amazônia, Banco do Nordeste e BNDES. O TCU determinou ainda que o Ministério da Fazenda estabeleça normas para disciplinar a prestação de contas dos incentivos desses programas federais, com a descrição do subsídio, o fundamento legal e a metodologia dos cálculos.

(Correio Braziliense - 05/11)

# TCU: Cide só pode ser usada em programas de transportes

**Patrícia Duarte**

BRASÍLIA. O Tribunal de Contas da União (TCU) determinou ontem, depois de votação em plenário, que o governo deixe de usar os recursos arrecadados com a cobrança da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (Cide-Combustíveis) nos próximos projetos de lei orçamentária anuais, caso não sejam aplicados diretamente em programas de transporte e de meio ambiente. A instituição detectou, sobretudo entre 2002 e 2004, que houve mau uso do dinheiro cobrado pela importação e comercialização de combustíveis no mercado interno.

A decisão vale para o Orçamento de 2006, já encaminhado ao Congresso Nacional. De acordo com o ministro e relator do processo no TCU, Marcos Vilaça, houve desvio de finalidade dos recursos da Cide. Entre 2002 e 2004, segundo o ministro, 41% dos recursos, que somaram R\$ 9 bilhões, não foram usados.

— As sobras de recursos dão a impressão de que o encargo está exagerado. — disse Vilaça.

(O Globo - 17/11)

# Em alta

Agora o poder é maior e oficial. O presidente do Tribunal de Contas da União, Adylson Motta, conseguiu uma reviravolta no Supremo Tribunal Federal e recuperou a competência para fiscalizar as sociedades de economia mista, as empresas públicas e julgar as contas de seus administradores. Desde 2002, o TCU tentava reaver esse direito. Mas o Banco do Brasil e a Chesf entraram com dois mandados de segurança contra o TCU. Os ministros do Supremo decidiram, por unanimidade, rejeitar os mandados. Agora, todo poder ao TCU.

(Revista Isto É Dinheiro - 23/11)

# Sob FHC, teles deixaram dívida de R\$ 1,1 bi

Josias de Souza

Em sucessivas decisões – a primeira é de 1997, e a última, de agosto passado –, o TCU condenou quatro empresas a restituírem ao erário o suposto prejuízo. São elas: BCP, Americel, BSE e Maxitel. As três primeiras são controladas pela operadora Claro. A última pertence à TIM.

O problema nasceu em 1997, ano em que o Ministério das Comunicações, então gerido por Sérgio Motta, morto em 1998, promoveu licitações para escolher as companhias que explorariam o serviço da banda B de telefonia celular.

O edital previa que as empresas vencedoras pagariam 40% de entrada e 60% em três parcelas anuais. Fixou-se como índice de correção o IGP-DI, mais 1% de juros. Ao elaborar os contratos, porém, o governo incluiu uma cláusula permitindo às empresas pagar antecipadamente tudo de uma vez, um ano após a assinatura do contrato. Sem correção.

O TCU acompanhava todo o processo desde o início. Em decisão de 1997, entendeu que as regras do edital não poderiam ter sido alteradas nos contratos. Concluiu que houve benefício indevido às empresas. E, conseqüentemente, prejuízo ao Tesouro Nacional.

Na época em que o tribunal realizou esse primeiro julgamento, só um contrato havia sido assinado, o da Americel. Como o pagamento ainda estava por ser feito, não havia ainda prejuízos ao governo. O TCU determinou que o contrato fosse alterado, incluindo a cobrança da correção. Ordenou também que a regra fosse observada nos contratos futuros.

Em vez de acatar a decisão, o governo recorreu. Em novo julgamento, o TCU negou provimento ao recurso, em 1999. Àquela altura, além do contrato com a Americel, outros três já haviam sido firmados com BCP, BSE e Maxitel. Todos sem correção e juros em caso de pagamento antecipado.

O TCU ordenou novamente a cobrança. Dessa vez, a ordem foi expedida à Anatel (Agência Nacional de

Telecomunicações), que herdara do Ministério das Comunicações a gestão dos negócios de telefonia. A agência cumpriu a ordem, mas só nas concessões acertadas depois de 1999. Alegou que não havia como rever os contratos anteriores, já quitados.

Em novo julgamento, realizado em 2002, o TCU ratificou a ordem. Pior: determinou a abertura de uma tomada de contas especial, para aprofundar as auditorias. O governo recorreu de novo. E o TCU manteve, em acórdão de 2004, as determinações anteriores.

Os débitos das empresas, que somavam na origem do problema R\$ 377 milhões, hoje são de R\$ 1,1 bilhão. Nenhum pagamento foi feito por ora. Em agosto passado, o TCU reiterou a determinação para que o governo efetue a cobrança.

## EMPRESAS DIZEM QUE NÃO HOUVE IRREGULARIDADES

A TIM divulgou ter pago todos os débitos originados nas licitações para escolha das empresas que prestariam o serviço da banda B de telefonia celular promovidas pelo governo em 1997. A empresa afirma ainda ter um recibo da Anatel.

“A TIM quitou todos os valores devidos conforme previam o edital e a legislação vigente, inclusive tendo recebido a quitação da Anatel”, divulgou a assessoria de imprensa da companhia.

Já a Claro, controladora da BCP, Americel e BSE, informou que a questão está em andamento no TCU e que as companhias estão apresentando defesa.

“A Claro informa que a questão das licenças adquiridas por BCP, Americel e BSE para prestação de serviço de banda B está em andamento no TCU. Há um processo administrativo em juízo no tribunal. As operadoras estão apresentando defesa e a questão ainda está em discussão”, afirmou a empresa por meio de sua assessoria de imprensa.

(Folha de S. Paulo - 30/11)

# Infraero: contrato irregular

BRASÍLIA - O Tribunal de Contas da União (TCU) detectou irregularidades que totalizam R\$ 58 milhões em contratos de publicidade e compra de equipamentos de informática para a Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Portuária (Infraero). A estatal tem 5 dias para explicar as irregularidades.

A auditoria do TCU foi realizada no âmbito das investigações da CPI dos Correios para apurar denúncias de corrupção em estatais. As irregularidades foram encontradas em aditivos nos contratos de publicidade e licitação de serviços. O tribunal determinou a realização de audiência com os responsáveis pelos contratos e pela realização de uma inspeção na Infraero para verificar a execução dos contratos.

Por meio de sua assessoria, a Infraero afirmou que prepara uma "defesa sólida" a respeito da auditoria. A estatal nega as irregularidades no contrato de publicidade com a agência Artplan, sobre o qual pesa a suspeição. Segundo a Infraero, a auditoria do TCU foi provocada pelo atraso da agência em apresentar documento na prestação de contas.

(Jornal do Brasil - 02/11)

# Tribunal ordena a aplicação de R\$ 4 bilhões de recursos

Gerusa Marques

O Tribunal de Contas da União (TCU) responsabilizou o Ministério das Comunicações pela não utilização dos recursos do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust), que já somam cerca de R\$ 4 bilhões. O relatório do ministro Ubiratan Aguiar, aprovado na quarta-feira em plenário, dá prazo de 180 dias para que o ministério estabeleça políticas e prioridades para a aplicação dos recursos e elabore, em conjunto com a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), estudos técnicos e de viabilidade econômico-financeira para que se crie um serviço de telecomunicações, prestado em regime público, para a utilização dos recursos.

O Tribunal estabelece ainda prazo de 30 dias para a apresentação de um cronograma de execução dessas ações. "A principal causa da ausência de aplicação desses recursos até o momento foi a incapacidade do governo, principalmente do Ministério das Comunicações, em definir, de forma adequada, as políticas, diretrizes gerais e prioridades para a utilização desses recursos", diz o relatório.

O Tribunal conclui que já se passaram mais de cinco anos desde a edição da lei que institui o Fust sem que o governo tenha criado as condições necessárias para a aplicação do dinheiro, apontando como principal causa "a falta de uma atuação mais eficaz" do Ministério das Comunicações, crítica que engloba as gestões dos ministros Pimenta da Veiga e Juarez Quadros, durante o governo Fernando Henrique, e de Miro Teixeira, Eunício Oliveira e Hélio Costa, já no governo Lula.

O Fust é formado pela contribuição de 1% da receita operacional bruta das empresas de telecomunicações. "Durante cinco anos, vêm sendo retirados recursos da sociedade sem que ela tenha a contrapartida prevista em lei, que é a universalização dos serviços de telecomunicações", afirmou o TCU. O Tribunal relata que, em 2000, o Ministério das Comunicações sinalizou, na exposição de motivos da Lei do Fust, que os recursos seriam aplicados nas áreas de educação, saúde, segurança pública, regiões remotas e de fronteira e assistência a deficientes, mas não detalhou nenhuma meta.

Em 2003, o então ministro Miro Teixeira fez uma consulta ao TCU sobre aspectos jurídicos envolvendo a aplicação dos recursos e o Tribunal afirma que, mesmo com a resposta à consulta, não foram estabelecidas políticas e prioridades para a utilização do dinheiro. O relatório ressalta que em 2003 a Anatel começou a elaborar o Serviço de Comunicações Digitais (SCD), projeto que foi abandonado em 2004, durante a gestão de Eunício Oliveira. “Na atual gestão do ministro Hélio Costa também ainda não há uma definição dos rumos a serem tomados”, diz o relatório.

O TCU chama a atenção para o fato de que a legislação não impede a aplicação dos recursos e ressalta que o próprio Tribunal já sinalizou juridicamente qual é o caminho a ser seguido. Para o próximo ano, está previsto o recolhimento de R\$ 600 milhões para o Fust.

(Jornal do Commercio - 09/12)

## Governo deixa de usar Cide para pagar dívida

Relatório do TCU mostra que total de recursos arrecadados não vai para infra-estrutura

**Juliano Basile**

O governo federal parou de usar os recursos da Cide para pagar juros e amortização da dívida externa brasileira. Mas persistem falhas graves na destinação dos recursos, que não são encaminhados em sua totalidade para investimentos em transporte e infra-estrutura, como determina a Constituição.

A conclusão é de relatório do Tribunal de Contas da União (TCU), que analisou o uso do dinheiro da Cide desde que a contribuição foi criada em 2002. Segundo o TCU, somente a partir de 2004, o governo parou de destinar o dinheiro da Cide para pagar juros e amortizar a dívida externa.

Em 2002, primeiro ano da Cide, o governo usou R\$ 436 milhões para amortizar a dívida, e R\$ 163 milhões para pagar juros. É o equivalente a, respectivamente, 5,8% e 2,1% da arrecadação com a contribuição que, naquele ano, fechou em R\$ 7,4 bilhões. Em 2003, a situação piorou. Foram R\$ 669 milhões para amortização da dívida e R\$ 494 milhões para juros. Isso representou 6,5% e 4,7% da arrecadação com a Cide no ano, de R\$ 10,3 bilhões. Em 2004, e até agosto deste ano, o TCU verificou que o governo não destinou nada da Cide para pagar os serviços da dívida.

A virada na destinação dos recursos teve início em dezembro de 2003, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que os recursos da Cide deveriam ser destinados exclusivamente às áreas de combustíveis, meio ambiente e infra-estrutura de transportes, conforme determina o artigo 177 da Constituição.

A partir do exercício de 2004, o governo parou de usar a Cide para pagar encargos da dívida. Mas, por outro lado, os desvios continuam, conforme apurou o TCU. Segundo o relatório do tribunal, os principais desvios que persistem estão no uso da Cide para “reserva de contingência” e para o pagamento de servidores do Ministério dos Transportes.

A reserva de contingência é um mecanismo pelo qual o governo destina dinheiro ao atendimento de “passivos contingentes, outros riscos e eventos fiscais imprevistos”. Na prática, o dinheiro fica indisponível nos cofres do Tesouro Nacional e do BC. Essa reserva ficou com 39% dos recursos da Cide em 2003, e com 47% em 2004. São R\$ 4 bilhões em 2003, e R\$ 2,8 bilhões no ano seguinte.

A novidade, segundo o relatório do TCU, é que até agosto deste ano, não há a destinação de recursos da Cide para a “reserva de contingência”. A reserva de contingência é um “drible” na decisão do STF, difícil de ser contestado, pois o governo não é obrigado a gastar os recursos da Cide. Ou seja, o governo pode simplesmente alocá-los na reserva. Não gasta e não descumpra a decisão do STF.

O custeio de auxílio-transporte e alimentação e de assistência médica e pré-escolar é outro exemplo de má destinação dos recursos, segundo o TCU. Mas, representam menos na arrecadação - R\$ 78 milhões, em 2003, e R\$ 28 milhões em 2004. O problema aumenta, de acordo com o TCU, no total desviado da Cide para gastos com pessoal. Os “encargos pessoais e sociais” chegaram a R\$ 437 milhões, em 2003, e R\$ 258 milhões, em 2004.

“Não posso concordar com o constante emprego de recursos da Cide-Combustíveis em gastos estranhos aos propósitos definidos constitucionalmente”, advertiu o ministro Marcos Vilaça. Para ele, os erros na destinação podem levar à proliferação de ações na Justiça contra a legitimidade da cobrança. “Esses problemas despertam um receio acerca da validade da cobrança da contribuição e incertezas sobre a legitimidade da exação adicional compelida aos contribuintes”, ressaltou o ministro.

A Cide pesa no bolso dos contribuintes da seguinte forma: são cobrados R\$ 280 por metro cúbico de gasolina, e R\$ 70 pelo diesel na importação e comercialização desses produtos. O custo tributário das distribuidoras de combustíveis é repassado aos consumidores na hora de encher o tanque.

Para solucionar o problema, o TCU sugeriu que a Secretaria de Orçamento Federal desenvolva um sistema de custos para alocar o dinheiro da Cide nas atividades previstas na Constituição: transportes e meio ambiente.

Um técnico do TCU explicou ao Valor que houve evolução na destinação dos recursos em 2004 e 2005, mas está longe do ideal. É preciso, segundo ele, desenvolver um sistema para alocar o dinheiro na atividade-fim. A função caberia aos ministérios do Planejamento e dos Transportes. Eles definiriam investimentos em estradas e obras de infra-estrutura com os Estados.

(Valor Econômico - 12/12)



LICITAÇÃO. PREGÃO ELETRÔNICO. NÃO PARCELAMENTO DO OBJETO LICITADO. CONTROLE PREVENTIVO PELO TCU. SUSPENSÃO CAUTELAR. REVOGAÇÃO. DETERMINAÇÕES.

Apreciação em definitivo de Representação formulada por unidade técnica, resultante de fiscalização concomitante, na qual se noticiou irregularidades em edital de pregão eletrônico, suspenso cautelarmente pelo TCU e posteriormente revogado pelo FNDE, destinado a contratação de empresa para o fornecimento de equipamentos de informática no âmbito do Programa Nacional de Inclusão do Jovem (ProJovem).

Destacou o Ministro Relator que o fortalecimento dessa vertente de fiscalização, o controle preventivo concomitante, é uma das formas de se ajustar o exercício do Controle Externo às novas tendências da Administração Pública, marcadas pela preocupação com a moralidade, com a cidadania e com a aplicação mais produtiva dos recursos do contribuinte. Frisou, na oportunidade, que a adoção, pelo TCU, de procedimentos fiscalizatórios o mais próximo possível dos atos governamentais é uma das condições necessárias para que o Controle Externo responda adequadamente às demandas da sociedade, harmonizando-se, assim, com a atual visão administrativa do Poder Público.

O Tribunal, não obstante tendo considerado prejudicada a Representação, em face da revogação do Pregão pelo FNDE, expediu as seguintes determinações, dada a relevância da matéria apreciada:

“9.2.1. nas licitações cujo objeto seja divisível, inclusive no que se refere ao certame que substituirá o Pregão Eletrônico nº 27/2005, previamente à definição da forma de adjudicação a ser adotada, realize estudos que comprovem as vantagens técnica e econômica da compra em lote único comparativamente à parcelada, a fim de atender ao disposto no art. 23, § 1º, da Lei nº 8.666/93, e ao entendimento do Tribunal sobre o assunto (Enunciado nº 247 da Súmula de Jurisprudência do TCU);

9.2.2. nas futuras licitações, em que seja necessária a aquisição conjunta de itens diversos, avalie a possibilidade de permitir a participação de empresas em consórcio, consoante previsto no art. 33 da Lei nº 8.666/93;

9.2.3. nos instrumentos convocatórios de futuras licitações, limite-se a exigir, na fase de habilitação, a documentação constante dos arts. 27 a 31 da Lei de Licitações e Contratos, abstendo-se de requerer comprovação de que o concorrente é representante autorizado do item ofertado ou declaração de solidariedade do fabricante para com o licitante no tocante à garantia do bem, por se mostrar restritivo à competição;

9.2.4. em futuras licitações, inclua parâmetros objetivos para aferir se as atividades a serem comprovadas por um dado licitante são ou não compatíveis com o objeto da licitação, nos termos do art. 3º, caput, c/c o art. 40, inciso VII, da Lei nº 8.666/93;”

(Acórdão 1676/2005 Plenário - Ata 41, Rel. Min. Valmir Campelo, TC-015.898/2005-7, Sessão 19/10/2005, DOU 27/10/2005.)

PESSOAL. LICENÇA PARA CAPACITAÇÃO. SERVIDOR OCUPANTE DE FUNÇÃO COMISSIONADA. PERCEPÇÃO DA GRATIFICAÇÃO DURANTE O PERÍODO DA LICENÇA. LEGALIDADE.

O Tribunal, ao dar provimento a Recurso de Reconsideração interposto por servidor de sua Secretaria, entendeu que durante o período de usufruto da licença para capacitação é devida a respectiva gratificação ao servidor ocupante de função de chefia, direção e assessoramento, porquanto incluída tal parcela no conceito de remuneração a que alude a Lei 8.112/90.

Ponderou-se que, uma vez que a licença para capacitação se dá no interesse da Administração e é considerada pela lei como efetivo exercício, é devida a remuneração integral do servidor enquanto afastado. Além disso, a vedação à percepção da gratificação correspondente à função comissionada da qual o servidor seja titular, quando da concessão da licença em comento, importaria em um verdadeiro contra-senso, pois, se o objetivo da norma é incentivar os servidores a se capacitarem, o decréscimo remuneratório, na hipótese, seria um forte desestímulo, atuando em desfavor desse objetivo.

(Acórdão 1680/2005 Plenário - Ata 41, Rel. Min. Augusto Nardes, TC-000.013/2004-1, Sessão 19/10/2005, DOU 27/10/2005.)



CONSULTA. PREGÃO. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. PREFERÊNCIA POR PRODUTOS FABRICADOS NO PAÍS. ORIENTAÇÕES.

Em resposta a consulta formulada pelo Presidente da Câmara dos Deputados quanto à possibilidade de se afastar a aplicação da regra de preferência de que trata o § 3º do art. 3º do Regulamento anexo ao Decreto nº 3.555/2000, com a redação do Decreto nº 3.693/2000, nos casos em que as possíveis diferenças técnicas entre os bens ou serviços existentes no mercado não se mostrarem relevantes para a administração, vale dizer, nas situações em que o único critério de competição que atenda ao interesse público seja o preço, firmou o Tribunal entendimento quanto à matéria objeto da consulta e prestou os esclarecimentos pertinentes, nos seguintes termos:

“9.1. (...) não é juridicamente possível afastar a aplicação da regra de preferência, de que trata o § 3º do art. 3º da Lei 8.248/91, alterado pelas Leis 10.176/2001 e 11.077/2004, nos procedimentos licitatórios realizados sob a modalidade Pregão, cujo objeto seja o fornecimento de bens e serviços comuns de informática e automação, assim definidos pelo art. 1º, parágrafo único, da Lei 10.520/2002, estando essas licitações restritas às empresas que cumpram o Processo Produtivo Básico, nos termos desta Lei e da Lei 8.387/1991;

9.2. nos processos licitatórios sob a modalidade Pregão que se destinem ao fornecimento de bens e serviços comuns de informática e automação, a Administração Pública Federal deverá adotar os seguintes procedimentos:

9.2.1. verificado empate entre propostas comerciais, adotar as providências a seguir:

9.2.1.1. primeiro, analisar se algum dos licitantes está ofertando bem ou serviço cuja tecnologia tenha sido desenvolvida no Brasil, a ser devidamente comprovada pelo interessado, conforme dispõe o art. 9º da Lei 10.520/2002, c/c o art. 45, § 2º, da Lei 8.666/93, devendo em tal hipótese ser aplicado o direito de preferência estabelecido no § 3º do art. 3º da Lei 8.248/91, alterado pelas Leis 10.176/2001 e 11.077/2004;

9.2.1.2. persistindo o empate entre os licitantes, proceder ao sorteio previsto no art. 45, § 2º, da Lei 8.666/93, aplicável subsidiariamente ao Pregão por força do art. 9º da Lei 10.520/2002;

9.2.2. exigir dos licitantes, na etapa de habilitação do certame, a comprovação do cumprimento do Processo Produtivo Básico, conforme determina o § 3º do art. 3º da Lei 8.248/91, alterado pelas Leis 10.176/2001 e 11.077/2004, definido nos termos da Lei 8.387/1991;”

(Acórdão 1707/2005 Plenário - Ata 42, Rel. Min. Walton Alencar Rodrigues, TC-012.986/2004-0, Sessão 26/10/2005, DOU 08/11/2005.)



PROCESSUAL. CITAÇÃO RECEBIDA POR PESSOA DIVERSA DO RESPONSÁVEL. ENTREGA NO ENDEREÇO CONSTANTE DOS AUTOS. NULIDADE.

O Tribunal, ao julgar Recurso de Reconsideração, considerou relevante a alegação do responsável, de que o ofício citatório não foi entregue à pessoa do citando e nem no local em que poderia ser encontrado, mitigou a aplicação do inciso II do art. 179 do Regimento Interno (“179. A citação, a audiência ou a notificação, bem como a comunicação de diligência far-se-ão: II - mediante carta registrada, com aviso de recebimento que comprove a entrega no endereço do destinatário;”), entendendo que a norma parte do pressuposto de que o responsável, de algum modo, terá ou deveria ter ciência do chamamento, a não ser que ele mesmo não queira ou que dê causa à revelia, o que não se verificou no caso dos autos.

Frisou o Ministro Relator que, não obstante se trate o responsável de pessoa conhecida, morador de cidade pequena e que, noutra oportunidade, foi notificado em idêntico endereço, isso não é suficiente para afastar, com razoável grau de segurança, a eventualidade de a citação não ter chegado ao domicílio pretendido.

Ponderou o Ministro Relator a relevância do fato de que depois de instaurada esta tomada de contas especial pelo órgão competente, a citação feita pelo Tribunal seria a primeira, e talvez a única, possibilidade de defesa para o responsável. Razão pela qual acolheu-se a arguição de nulidade do ato processual, decretando-se, via de conseqüência, a insubsistência do acórdão recorrido e determinando-se nova citação do responsável, no endereço indicado nos autos e também no endereço profissional do advogado que o representa no processo.

(Acórdão 1759/2005 Plenário - Ata 43, Rel. Min. Marcos Vinícius Vilaça, TC-012.773/2004-0, Sessão 09/11/2005, DOU 22/11/2005.)



AUDITORIA. ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO. PARTICULARIDADES. TERMO DE PARCERIA. NATUREZA JURÍDICA. NORMAS APLICÁVEIS. DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AO CONVÊNIO. CRITÉRIOS PARA ESCOLHA DO PARCEIRO. LIMITE REMUNERATÓRIO DE SEUS EMPREGADOS E DIRIGENTES. SUBMISSÃO À FISCALIZAÇÃO DO TCU. RECOMENDAÇÕES.

Em processo apartado, oriundo de relatório de auditoria realizada em cumprimento à Decisão nº 1.679/2002 Plenário, o Tribunal procedeu a extensa análise prospectiva das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e do instrumento denominado Termo de Parceria, criado pela Lei nº 9.790/99, bem assim suas implicações na Administração Pública, sob a perspectiva do papel do Estado, seu tamanho e relação com a sociedade.

Em seu voto, o Ministro Relator delineou os traços marcantes das principais teorias que explicam o papel e atuação da Administração Pública (primeiro setor) e do mercado (segundo setor) no desenvolvimento econômico e social, e detalhada a emergência recente, no contexto da reforma do Estado, das associações e sociedades civis sem fins lucrativos e das fundações de direito privado, as quais mobilizam recursos privados com objetivos públicos (terceiro setor). Especial atenção se deu, na análise, ao âmbito e escopo de sua atuação, bem como ao reconhecimento institucional de tais entidades, atendidas as prescrições da Lei nº 9.790/99.

Esclareceu o Ministro Relator que, satisfeitas as exigências legais, a entidade devidamente reconhecida pelo Ministério da Justiça qualifica-se para firmar um vínculo de cooperação com o Poder Público, instrumentalizado pelo Termo de Parceria. Prosseguiu a análise, fixando as semelhanças e distinções entre este instrumento e o Convênio, asseverando não haver qualquer submissão dos termos de parceria à legislação sobre convênios. Aclarou, ademais, as semelhanças e distinções existentes entre as Organizações Não Governamentais e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, sendo estas espécies daquelas.

Em conclusão, o Tribunal deliberou pela constituição de grupo interno de trabalho, se possível com a participação da Secretaria Federal de Controle Interno, com o objetivo de, no prazo de 60 (sessenta) dias, propor aperfeiçoamentos no sistema de controle das transferências de recursos públicos a Organizações Não-Governamentais. Ademais, entendeu que:

1º) as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscips, contratadas pela Administração Pública Federal, por intermédio de Termos de Parceria, submetem-se a Regulamento Próprio de contratação de obras e serviços, bem como para compras com emprego de recursos provenientes do Poder Público, observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência, nos termos do art. 14, c/c o art. 4º, inciso I, todos da Lei 9.790/99;

2º) não se aplicam aos Termos de Parceria celebrados entre a Administração Pública Federal e as Oscips as normas relativas aos Convênios, especificamente a IN 01/97-STN;

3º) os valores percebidos pelos dirigentes das Oscips que atuem na gestão executiva e daqueles que prestam serviços específicos, em razão da celebração de Termos de Parceria com a Administração Pública Federal, devem respeitar os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação, conforme o art. 4º, inciso VI, da Lei 9.790/99;

4º) os órgãos e entidades da Administração Pública devem incluir nos Termos de Parceria já celebrados ou a celebrar, cláusula contendo previsão de que a Oscip não poderá utilizar recursos públicos em gastos vedados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias;

5º) previamente à assinatura de Termos de Parceria, deve ser exigida da Oscip interessada em celebrar parceria com o Poder Público, as certidões negativas mencionadas no art. 4º, inciso VII, "b", da Lei nº 9.790/99, tendo em vista o disposto no art. 195, § 3º, da Constituição Federal.

E recomendou:

6º) ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Casa Civil da Presidência da República avaliar a inclusão em normativo próprio de dispositivo que obrigue a aplicação do critério de seleção de Oscip previsto no art. 23 do Decreto nº 3.100/99 em toda e qualquer situação;

7º) ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e ao Ministério da Justiça que estudem a conveniência de incluir em normativo próprio a previsão de que o Poder Público, antes da celebração do Termo de Parceria, deva levar em consideração, quando cabível, os requisitos listados no art. 27 do Decreto nº 3.100/99, entre outros necessários à aferição da capacidade operacional da entidade interessada; e, por fim,

8º) ao Ministério da Justiça que estude a conveniência de incluir em normativo próprio as hipóteses de perda de qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

(Acórdão 1777/2005 Plenário - Ata 43, Redator Min. Walton Alencar Rodrigues, TC-008.011/2003-5, Sessão 09/11/2005, DOU 22/11/2005.)

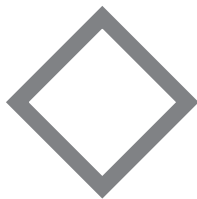


ADMINISTRATIVO. REDAÇÃO DE EMENTAS DOS JULGADOS. NOVA METODOLOGIA. ALTERAÇÃO DA RESOLUÇÃO 164/2003. MATÉRIA REMETIDA A NORMATIZAÇÃO POR MANUAL ESPECÍFICO.

Na sessão de 09.11.2005, aprovou o Tribunal a Resolução nº 180, de 09 de novembro de 2005, que alterou a redação do art. 50 da Resolução nº 164, de 08 de outubro de 2003, e revogou os anexos XIX e XX desta. O dispositivo, em sua nova redação, determina que a elaboração de ementas dos acórdãos prolatados pelos colegiados, para fins de sistematização e divulgação da jurisprudência, deverá observar as orientações constantes de manual específico, a ser elaborado pela Secretaria-Geral das Sessões e aprovado mediante portaria do Presidente do Tribunal de Contas da União.

(Acórdão 1789/2005 Plenário - Ata 43, Rel. Min. Valmir Campelo, TC-015.252/2005-5, Sessão 09/11/2005, DOU 22/11/2005.)





AGRAVO. MEDIDA CAUTELAR. SUSPENSÃO DE CONCURSO PÚBLICO. FIXAÇÃO DE EXIGÊNCIAS POR ATO NORMATIVO PRÓPRIO. POSSIBILIDADE. PROVIMENTO. REVOGAÇÃO DA MEDIDA.

Ao prover agravo interposto pelo Conselho Federal de Contabilidade, revogou o Tribunal medida cautelar que ordenava a suspensão de concurso público promovido pela entidade, e autorizou a continuidade do certame. Na ocasião, o Tribunal entendeu que os conselhos de fiscalização do exercício profissional não se sujeitam à regra constitucional prevista no artigo 48, inciso X, da Constituição Federal, que estabelece a necessidade de que os cargos, empregos e funções públicas sejam criados por lei, podendo tais entidades, portanto, criá-los por ato normativo interno, definindo suas atribuições e requisitos de acesso. Não obstante, esses requisitos, por restringirem a regra da ampla acessibilidade aos cargos públicos prevista na Constituição Federal, devem-se mostrar compatíveis com a natureza e complexidade das atribuições a serem desempenhadas, bem assim com os princípios constitucionais norteadores da atuação da Administração Pública, em especial a isonomia, a moralidade, a impessoalidade e a razoabilidade. Por fim, entendeu o Tribunal que não se mostra desarrazoada a exigência contida em edital de concurso público de experiência profissional mínima como requisito para acesso aos cargos ofertados, mormente se prevista em normativo próprio do Conselho.

(Acórdão 1853/2005 Plenário - Ata 45, Rel. Min. Marcos Bemquerer Costa, TC-018.838/2005-2, Sessão 16/11/2005, DOU 28/11/2005.)

REPRESENTAÇÃO. MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO. EXTENSÃO ILEGAL DA CONCESSÃO DE AUXÍLIO-MORADIA. DETERMINAÇÃO.

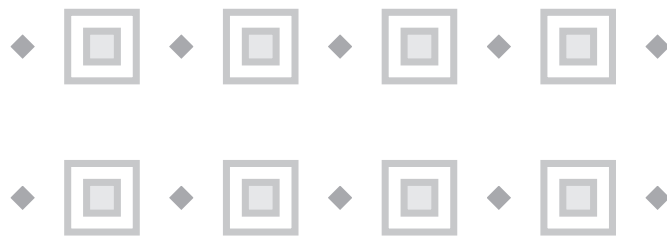
O Tribunal, ao apreciar representação formulada pelo Procurador-Geral do Ministério Público junto ao TCU, considerou ilegal, por extrapolação do disposto no inciso VIII do art. 227 da Lei Complementar nº 73/95, a hipótese de concessão de auxílio-moradia em caso de promoção com deslocamento, prevista na Portaria PGR nº 465, de 19 de setembro de 1995. Em consequência, determinou ao Ministério Público Federal, ao Ministério Público do Trabalho, ao Ministério Público Militar e ao Ministério Público do Distrito Federal e Territórios que suspendam o pagamento de auxílio-moradia aos membros que dele se beneficiam em razão de promoção com deslocamento, concedido com base no dispositivo apontado, ficando dispensada a reposição das parcelas recebidas até a data da publicação do acórdão (1º.12.2005).

(Acórdão 2026/2005 Plenário - Ata 46, Rel. Min. Valmir Campelo, TC-018.128/2002-3, Sessão 23/11/2005, DOU 1º/12/2005.)

CONSULTA. CONTRATO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÍNUOS. AUMENTOS SALARIAIS. DATA-BASE DA CATEGORIA. INOCORRÊNCIA DE DESEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO.

Em resposta a consulta formulada pelo Presidente da Câmara dos Deputados, esclareceu o Tribunal que o aumento salarial, ainda que a título de abono, a que está obrigada a contratada por força de dissídio coletivo, não é fato imprevisível capaz de autorizar o reequilíbrio econômico-financeiro de contrato de prestação de serviços de natureza contínua.

(Acórdão 2255/2005 Plenário - Ata 49, Rel. Min. Lincoln Magalhães da Rocha, TC-011.773/2005-4, Sessão 13/12/2005, DOU 03/01/2006.)



## Índice de Assunto

### A

#### **Ação Rescisória**

*A Organização dos sete Tribunais de Contas Lusófonos. Do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006*  
SOUZA, Luciano Brandão Alves de  
Revista 106/2005, 7

#### **Accountability**

*Auditoria - demandas e possibilidades*  
BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho  
Revista 106/2005, 15

#### **Acordo de cooperação**

*A Organização dos sete Tribunais de Contas Lusófonos. Do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006*  
SOUZA, Luciano Brandão Alves de  
Revista 106/2005, 7

#### **Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL)**

*TCU identifica falhas da Anatel*  
Diário de Pernambuco - 16/10  
Revista 106/2005, 90

#### **Água doce**

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*  
BARROS, Fábio Henrique Granja e  
QUINTIERE, Marcelo de Miranda  
Revista 106/2005, 69

#### **Aquífero Guarani**

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*  
BARROS, Fábio Henrique Granja e  
QUINTIERE, Marcelo de Miranda  
Revista 106/2005, 69

#### **Associação Nacional de Cooperação Agrícola (ANCA)**

*TCU manda entidades ligadas ao MST devolverem R\$ 15 milhões*  
O Estado de São Paulo - 29/10  
COSTA, Rosa  
Revista 106/2005, 93

#### **Ato normativo**

*Acórdão 1853/2005*  
Agravo. Medida Cautelar. Suspensão de Concurso Público. Fixação de exigências por ato normativo próprio. Possibilidade. Provimento. Revogação da medida.  
Revista 106/2005, 104

#### **Auditoria**

*Auditoria - demandas e possibilidades*  
BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho  
Revista 106/2005, 15

#### **Auditoria ambiental**

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*  
BARROS, Fábio Henrique Granja e  
QUINTIERE, Marcelo de Miranda  
Revista 106/2005, 69

#### **Auditoria de conformidade**

*Auditoria - demandas e possibilidades*  
BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho  
Revista 106/2005, 15

#### **Auditoria financeira**

*Auditoria - demandas e possibilidades*  
BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho  
Revista 106/2005, 15

#### **Auditoria operacional**

*Auditoria - demandas e possibilidades*  
BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho  
Revista 106/2005, 15

#### **Aumento salarial**

*Acórdão 2255/2005*  
Consulta. Contrato. Prestação de serviços contínuos. Aumentos salariais. Data-base da categoria. Inocorrência de desequilíbrio econômico-financeiro.  
Revista 106/2005, 104

#### **Auxílio moradia - Concessão**

*Acórdão 2026/2005*  
Representação. Ministério Público da União. Extensão ilegal da concessão de auxílio-moradia. Determinação.  
Revista 106/2005, 104

**Avaliação de programas**

*Notas - TCU quer avaliar resultados*  
Correio Braziliense - 05/11  
Revista 106/2005, 95

**B****Banco Central do Brasil (BACEN)**

*TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*  
Folha de São Paulo - 16/10  
LEITE, Janaína  
Revista 106/2005, 91

**C****Cargos - Criação**

*Acórdão 1853/2005*  
Agrav. Medida Cautelar. Suspensão de Concurso Público. Fixação de exigências por ato normativo próprio. Possibilidade. Provimento. Revogação da medida.  
Revista 106/2005, 104

**Citação**

*Acórdão 1759/2005*  
Processual. Citação recebida por pessoa diversa do responsável. Entrega no endereço constante dos autos. Nulidade.  
Revista 106/2005, 102

**Combustível**

*TCU: Cide só pode ser usada em programas de transportes*  
O Globo - 17/11  
Revista 106/2005, 95  
*Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*  
Valor Econômico - 12/12  
Revista 106/2005, 98

**Comissão de Valores Mobiliários (CVM)**

*TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*  
Folha de São Paulo - 16/10  
LEITE, Janaína  
Revista 106/2005, 91

**Concurso Público**

*Acórdão 1853/2005*  
Agrav. Medida Cautelar. Suspensão de Concurso Público. Fixação de exigências por ato normativo próprio. Possibilidade. Provimento. Revogação da medida.  
Revista 106/2005, 104

**Confederação das Cooperativas de Reforma Agrária do Brasil (CONCRAB)**

*TCU manda entidades ligadas ao MST devolverem R\$ 15 milhões*  
O Estado de São Paulo - 29/10  
COSTA, Rosa  
Revista 106/2005, 93

**Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**

*Acórdão 1853/2005*  
Agrav. Medida Cautelar. Suspensão de Concurso Público. Fixação de exigências por ato normativo próprio. Possibilidade. Provimento. Revogação da medida.  
Revista 106/2005, 104

**Contratação de obras**

*Precaução*  
Jornal do Comércio - 05/10  
ROTHENBURG, Denise  
Revista 106/2005, 89

**Contratação de pessoal**

*Contratação temporária de pessoal na Administração Pública - desvirtuamento do uso da exceção prevista no art. 37, IX, da Constituição Federal*  
MATTA, Marco Antonio Sevidanes da  
Revista 106/2005, 78

**Contratação temporária**

*Contratação temporária de pessoal na Administração Pública - desvirtuamento do uso da exceção prevista no art. 37, IX, da Constituição Federal*  
MATTA, Marco Antonio Sevidanes da  
Revista 106/2005, 78

**Contrato - irregularidade**

*Sob FHC, teles deixaram dívida de R\$ 1,1 bi*  
Folha de S. Paulo - 30/11  
SOUZA, Josias de  
Revista 106/2005, 96  
*Infraero: contrato irregular*  
Jornal do Brasil - 02/11  
Revista 106/2005, 97

**Contribuição de Interação no Domínio Econômico (CIDE)**

*TCU: Cide só pode ser usada em programas de transportes*  
O Globo - 17/11  
Revista 106/2005, 95

*Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*

Valor Econômico - 12/12

Revista 106/2005, 98

### Controle externo

*A utilização de métodos quantitativos no exercício do controle externo*

LIMA, Luiz Henrique

Revista 106/2005, 46

*Lições de especialização do controle externo da regulação de telecomunicações*

GOMES, Marcelo Barros

MACIEL, Marcelo Sobreiro

Revista 106/2005, 56

### Controle social

*Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo*

SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida

Revista 106/2005, 35

### Convênio - Irregularidade

*TCU manda entidades ligadas ao*

*MST devolverem R\$ 15 milhões*

O Estado de São Paulo - 29/10

COSTA, Rosa

Revista 106/2005, 93

### Crédito adicional

*Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos*

FURTADO, José de Ribamar Caldas

Revista 106/2005, 29

## D

### Diligência

*TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*

Folha de São Paulo - 16/10

LEITE, Janaína

Revista 106/2005, 91

### Dívida externa

*Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*

Valor Econômico - 12/12

Revista 106/2005, 98

## E

### Edital

*Precaução*

Jornal do Comércio - 05/10

ROTHENBURG, Denise

Revista 106/2005, 89

### Ementa - Redação

*Acórdão 1789/2005*

Administrativo. Redação de ementas dos julgados. Nova metodologia. Alteração da Resolução 164/2003. Matéria remetida a normatização por manual específico.

Revista 106/2005, 103

### Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (INFRAERO)

*Infraero: contrato irregular*

Jornal do Brasil - 02/11

Revista 106/2005, 97

### Empresa pública

*TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*

Folha de São Paulo - 16/10

LEITE, Janaína

Revista 106/2005, 91

*Em alta*

Revista Isto É Dinheiro - 23/11

Revista 106/2005, 95

### Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa

*A Organização dos sete Tribunais de Contas Lusófonos. Do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006*

SOUZA, Luciano Brandão Alves de

Revista 106/2005, 7

### Especialização

*Lições de especialização do controle externo da regulação de telecomunicações*

GOMES, Marcelo Barros

MACIEL, Marcelo Sobreiro

Revista 106/2005, 56

### Ética

*Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo*

SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida

Revista 106/2005, 35

## F

### Fiscalização Ambiental

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*

BARROS, Fábio Henrique Granja e

QUINTIERE, Marcelo de Miranda

Revista 106/2005, 69

**Função Comissionada***Acórdão 1680/2005*

Pessoal. Licença para capacitação. Servidor ocupante de função comissionada. Percepção da gratificação durante o período da licença. Legalidade.

Revista 106/2005, 101

**Fundo de Pensão***TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*

Folha de São Paulo - 16/10

LEITE, Janaína

Revista 106/2005, 91

**Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST)***Lições de especialização do controle externo da regulação de telecomunicações*

GOMES, Marcelo Barros

MACIEL, Marcelo Sobreiro

Revista 106/2005, 56

*Tribunal ordena a aplicação de**R\$ 4 bilhões de recursos*

Jornal do Commercio - 09/12

MARQUES, Gerusa

Revista 106/2005, 97

**G****Gestão pública***Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo*

SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida

Revista 106/2005, 35

**Gratificação***Acórdão 1680/2005*

Pessoal. Licença para capacitação. Servidor ocupante de função comissionada. Percepção da gratificação durante o período da licença. Legalidade.

Revista 106/2005, 101

**I****Incentivo fiscal***Notas - TCU quer avaliar resultados*

Correio Braziliense - 05/11

Revista 106/2005, 95

**Informática***Acórdão 1676/2005*

Licitação. Pregão eletrônico. Não parcelamento do objeto licitado. Controle preventivo pelo TCU. Suspensão cautelar. Revogação. Determinações.

Revista 106/2005, 100

*Acórdão 1707/2005*

Consulta. Pregão. Fornecimento de bens e serviços de informática. Preferência por produtos fabricados no país. Orientações.

Revista 106/2005, 101

**Infra-estrutura***Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*

Valor Econômico - 12/12

Revista 106/2005, 98

**Interesse público***Contratação temporária de pessoal na Administração Pública - desvirtuamento do uso da exceção prevista no art.**37, IX, da Constituição Federal*

MATTA, Marco Antonio Sevidanes da

Revista 106/2005, 78

**K****Kantismo***Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo*

SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida

Revista 106/2005, 35

**L****Licença para capacitação***Acórdão 1680/2005*

Pessoal. Licença para capacitação. Servidor ocupante de função comissionada. Percepção da gratificação durante o período da licença. Legalidade.

Revista 106/2005, 101

**M****Mercado Comum do Sul (MERCOSUL)***Mercosul e Aqüífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*

BARROS, Fábio Henrique Granja e

QUINTIERE, Marcelo de Miranda

Revista 106/2005, 69

**Métodos quantitativos***A utilização de métodos quantitativos no exercício do controle externo*

LIMA, Luiz Henrique

Revista 106/2005, 46

**Ministério Público da União***Acórdão 2026/2005*

Representação. Ministério Público da União. Extensão ilegal da concessão de auxílio-moradia. Determinação.

Revista 106/2005, 104

**Movimento dos Trabalhadores Rurais sem Terra (MST)**

*TCU manda entidades ligadas ao MST devolverem R\$ 15 milhões*  
O Estado de São Paulo - 29/10  
COSTA, Rosa  
Revista 106/2005, 93

**N****Nulidade (Direito)**

*Acórdão 1759/2005*  
Processual. Citação recebida por pessoa diversa do responsável. Entrega no endereço constante dos autos. Nulidade.  
Revista 106/2005, 102

**O****Obras públicas**

*TCU realiza auditoria que reduz em R\$ 400 milhões projeto de transposição*  
Política Real Online - 06/10  
Revista 106/2005, 89

**Obras públicas - Irregularidade**

*Todas estão irregulares*  
Revista Veja - 05/10  
PORTELA, Fábio  
Revista 106/2005, 88

**Orçamento**

*Precaução*  
Jornal do Comércio - 05/10  
ROTHENBURG, Denise  
Revista 106/2005, 89  
*TCU realiza auditoria que reduz em R\$ 400 milhões projeto de transposição*  
Política Real Online - 06/10  
Revista 106/2005, 89

**Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)**

*Acórdão 1777/2005*  
Auditoria. Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Particularidades. Termo de parceria. Natureza jurídica. Normas aplicáveis. Distinção em relação ao convênio. Critérios para escolha do parceiro. Limite remuneratório de seus empregados e dirigentes. Submissão à fiscalização do TCU. Recomendações.  
Revista 106/2005, 103

**Organização das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa - História (OISC/CPLP)**

*A Organização dos sete Tribunais de Contas Lusófonos. Do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006*  
SOUZA, Luciano Brandão Alves de  
Revista 106/2005, 7

**P****Parceria**

*Acórdão 1777/2005*  
Auditoria. Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Particularidades. Termo de parceria. Natureza jurídica. Normas aplicáveis. Distinção em relação ao convênio. Critérios para escolha do parceiro. Limite remuneratório de seus empregados e dirigentes. Submissão à fiscalização do TCU. Recomendações.  
Revista 106/2005, 103

**Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRAS)**

*Todas estão irregulares*  
Revista Veja - 05/10  
PORTELA, Fábio  
Revista 106/2005, 88

**Pregão**

*Acórdão 1707/2005*  
Consulta. Pregão. Fornecimento de bens e serviços de informática. Preferência por produtos fabricados no país. Orientações.  
Revista 106/2005, 101

**Pregão eletrônico**

*Acórdão 1676/2005*  
Licitação. Pregão eletrônico. Não parcelamento do objeto licitado. Controle preventivo pelo TCU. Suspensão cautelar. Revogação. Determinações.  
Revista 106/2005, 100

**Preservação ambiental**

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*  
BARROS, Fábio Henrique Granja e  
QUINTIERE, Marcelo de Miranda  
Revista 106/2005, 69

**Prestação de serviço - Contrato**

*Acórdão 2255/2005*  
Consulta. Contrato. Prestação de serviços contínuos. Aumentos salariais. Data-base da categoria. Inocorrência de desequilíbrio econômico-financeiro.  
Revista 106/2005, 104

**Prestação de serviços públicos**

*TCU identifica falhas da Anatel*  
Diário de Pernambuco - 16/10  
Revista 106/2005, 90

**Programa de Recuperação Fiscal (REFIS)**

*TCU manda governo repassar verba do Refis 2 a Estados e municípios*  
Valor Econômico - 19/10  
IZAGUIRRE, Mônica  
Revista 106/2005, 94

**R****Recursos orçamentários**

*Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos*  
FURTADO, José de Ribamar Caldas  
Revista 106/2005, 29

**Recursos públicos**

*Tribunal ordena a aplicação de R\$ 4 bilhões de recursos*  
Jornal do Commercio - 09/12  
MARQUES, Gerusa  
Revista 106/2005, 97

**Rio São Francisco**

*TCU realiza auditoria que reduz em R\$ 400 milhões projeto de transposição*  
Política Real Online - 06/10  
Revista 106/2005, 89

**S****Secretaria de Previdência Complementar**

*TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*  
Folha de São Paulo - 16/10  
LEITE, Janaína  
Revista 106/2005, 91

**Sociedade de Economia Mista**

*Em alta*  
Revista Isto É Dinheiro - 23/11  
Revista 106/2005, 95

**Superfaturamento**

*Todas estão irregulares*  
Revista Veja - 05/10  
PORTELA, Fábio  
Revista 106/2005, 88

**T****TCU - Competência**

*Em alta*  
Revista Isto É Dinheiro - 23/11  
Revista 106/2005, 95

**TCU - Fiscalização**

*Em alta*  
Revista Isto É Dinheiro - 23/11  
Revista 106/2005, 95

**Telecomunicação**

*Tribunal ordena a aplicação de R\$ 4 bilhões de recursos*  
Jornal do Commercio - 09/12  
MARQUES, Gerusa  
Revista 106/2005, 97

**Telecomunicações - Regulação**

*Lições de especialização do controle externo da regulação de telecomunicações*  
GOMES, Marcelo Barros  
MACIEL, Marcelo Sobreiro  
Revista 106/2005, 56

**Telefonia móvel - Licitação**

*Sob FHC, teles deixaram dívida de R\$ 1,1 bi*  
Folha de S. Paulo - 30/11  
SOUZA, Josias de  
Revista 106/2005, 96

### **Transferência de recursos**

*Créditos adicionais versus transposição,  
remanejamento ou transferência de recursos*  
FURTADO, José de Ribamar Caldas  
Revista 106/2005, 29

### **Transporte**

*TCU: Cide só pode ser usada em  
programas de transportes*  
O Globo - 17/11  
Revista 106/2005, 95  
*Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*  
Valor Econômico - 12/12  
Revista 106/2005, 98

### **Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa - História**

*A Organização dos sete Tribunais de Contas  
Lusófonos. Do Acordo Multilateral de 1995  
até a IV Assembléia-Geral de 2006*  
SOUZA, Luciano Brandão Alves de  
Revista 106/2005, 7

### **Tributos**

*TCU manda governo repassar verba  
do Refis 2 a Estados e municípios*  
Valor Econômico - 19/10  
IZAGUIRRE, Mônica  
Revista 106/2005, 94

## **U**

---

### **Utilitarismo**

*Uma proposta de instrumento para avaliação  
da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de  
fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo*  
SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida  
Revista 106/2005, 35



## Índice de Autor

**B****BARROS, Fábio Henrique Granja e**

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*  
Revista 106/2005, 69

**BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho**

*Auditoria - demandas e possibilidades*  
Revista 106/2005, 15

**C****COSTA, Rosa**

*TCU manda entidades ligadas ao MST devolverem R\$ 15 milhões*  
O Estado de São Paulo - 29/10  
Revista 106/2005, 93

**F****FURTADO, José de Ribamar Caldas**

*Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos*  
Revista 106/2005, 29

**G****GOMES, Marcelo Barros**

*Lições de especialização do controle externo da regulação de telecomunicações*  
Revista 106/2005, 56

**I****IZAGUIRRE, Mônica**

*TCU manda governo repassar verba do Refis 2 a Estados e municípios*  
Valor Econômico - 19/10  
Revista 106/2005, 94

**L****LEITE, Janaína**

*TCU investiga ação suspeita de grandes fundos de estatais*  
Folha de São Paulo - 16/10  
Revista 106/2005, 91

**LIMA, Luiz Henrique**

*A utilização de métodos quantitativos no exercício do controle externo*  
Revista 106/2005, 46

**M****MACIEL, Marcelo Sobreiro**

*Lições de especialização do controle externo da regulação de telecomunicações*  
Revista 106/2005, 56

**MARQUES, Gerusa**

*Tribunal ordena a aplicação de R\$ 4 bilhões de recursos*  
Jornal do Commercio - 09/12  
Revista 106/2005, 97

**MATTA, Marco Antonio Sevidanes da**

*Contratação temporária de pessoal na Administração Pública - desvirtuamento do uso da exceção prevista no art. 37, IX, da Constituição Federal*  
Revista 106/2005, 78

**P****PORTELA, Fábio**

*Todas estão irregulares*  
Revista Veja - 05/10  
Revista 106/2005, 88



Q

**QUINTIERE, Marcelo de Miranda**

*Mercosul e Aquífero Guarani: uma proposta de fiscalização ambiental*

Revista 106/2005, 69

R

**ROTHENBURG, Denise**

*Precaução*

Jornal do Comércio - 05/10

Revista 106/2005, 89

S

**SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida**

*Uma proposta de instrumento para avaliação da Ética na Gestão Pública, com parâmetros de fundamentação teórica em Kant e no Utilitarismo*

Revista 106/2005, 35

**SOUZA, Josias de**

*Sob FHC, teles deixaram dívida de R\$ 1,1 bi*

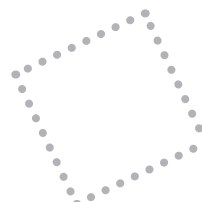
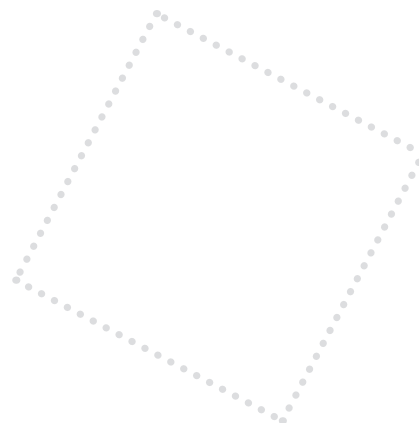
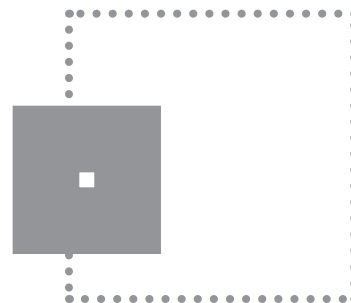
Folha de S. Paulo - 30/11

Revista 106/2005, 96

**SOUZA, Luciano Brandão Alves de**

*A Organização dos sete Tribunais de Contas Lusófonos. Do Acordo Multilateral de 1995 até a IV Assembléia-Geral de 2006*

Revista 106/2005, 7



# Endereços do TCU

## DISTRITO FEDERAL

Telefone: (61) 3316-7202/3316-7203/3316-7206  
Fax: (61) 3316-7502  
E-mail: [sepres@tcu.gov.br](mailto:sepres@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria da Presidência  
Setor de Administração Federal Sul, Quadra 04, Lote 01  
Edifício-Sede, Sala 249  
CEP: 70042-900, Brasília - DF

## ACRE

Telefone: (68) 3224-1052/3224-1053/3224-1071  
Fax: (68) 3224-1052 - Ramal 226  
E-mail: [secex-ac@tcu.gov.br](mailto:secex-ac@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado do Acre  
Rua Coronel José Galdino, 495  
Térreo e Salas 201 a 206 - Bosque  
CEP: 69909-760, Rio Branco - AC

## ALAGOAS

Telefone: (82) 3221-5686  
Fax: (82) 3336-4799/3336-4788  
E-mail: [secex-al@tcu.gov.br](mailto:secex-al@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado de Alagoas  
Avenida Assis Chateaubriand, nº 4.118 - Trapiche da Barra  
CEP: 57010-070, Maceió - AL

## AMAPÁ

Telefone: (96) 3223-7730/3223-7731/3223-7733  
Fax: (96) 3223-0370  
E-mail: [secex-ap@tcu.gov.br](mailto:secex-ap@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado do Amapá  
Rua Cândido Mendes, 501 - Centro  
CEP: 68906-260, Macapá - AP

## AMAZONAS

Telefone: (92) 622-2692/622-8169/622-7578  
Fax: (92) 622-1576  
E-mail: [secex-am@tcu.gov.br](mailto:secex-am@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado do Amazonas  
Avenida Joaquim Nabuco, 1.193 - Centro  
CEP: 69020-030, Manaus - AM

## BAHIA

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

## CEARÁ

Telefone: (85) 4008-8388  
Fax: (85) 4008-8385  
E-mail: [secex-ce@tcu.gov.br](mailto:secex-ce@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado do Ceará  
Avenida Valmir Pontes, nº 900 - Bairro Edson Queiroz  
CEP: 60.812-020, Fortaleza - CE

## ESPÍRITO SANTO

Telefone: (27) 3324-3955  
Fax: (27) 3324-3966  
E-mail: [secex-es@tcu.gov.br](mailto:secex-es@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado do Espírito Santo  
Rua Luiz Gonzalez Alvarado, s/nº - Enseada do Suá  
CEP: 29050-380, Vitória - ES

## GOIÁS

Telefone: (62) 255-9233  
Fax: (62) 255-3922  
E-mail: [secex-go@tcu.gov.br](mailto:secex-go@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado de Goiás  
Avenida Couto Magalhães, nº 277 - Setor Bela Vista  
CEP: 74823-410, Goiânia - GO

## MARANHÃO

Telefone: (98) 3232-9970  
Fax: 3232-9970 ramal 217  
E-mail: [secex-ma@tcu.gov.br](mailto:secex-ma@tcu.gov.br)  
Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
Secretaria de Controle Externo no Estado do Maranhão  
Av. Senador Vitorino Freire, nº 48  
Areinha - Trecho Itaqui/Bacanga  
CEP: 65010-650, São Luís - MA

**MATO GROSSO**

Telefone: (65) 3644-2772/3644-8931/3644-8925  
 Fax: (65) 3644-3164  
 E-mail: secex-mt@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso  
 Rua 2, Esquina com Rua C, Setor A, Quadra 4, Lote 4  
 Centro Político Administrativo (CPA)  
 CEP: 78050-970, Cuiabá - MT

**MATO GROSSO DO SUL**

Telefone: (67) 382-7552/382-3716/383-2968  
 Fax: (67) 321-3489  
 E-mail: secex-ms@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no  
 Estado de Mato Grosso do Sul  
 Rua da Paz, nº 780 - Jardim dos Estados  
 CEP: 79020-250, Campo Grande - MS

**MINAS GERAIS**

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

**PARÁ**

Telefone: (91) 3226-7955/3226-7758/3226-7966  
 Fax: (91) 3226-7499 - Ramal 213  
 E-mail: secex-pa@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Pará  
 Travessa Humaitá, nº 1574 - Bairro do Marco  
 CEP: 66085-220, Belém - PA

**PARAÍBA**

Telefone: (83) 3208-2000/3208-2004  
 Fax: (83) 3208-2006/3208-2016  
 E-mail: secex-pb@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado da Paraíba  
 Praça Barão do Rio Branco, nº 33 - Centro  
 CEP: 58010-760, João Pessoa - PB

**PARANÁ**

Telefone: (41) 362-8282  
 Fax: (41) 362-8645  
 E-mail: secex-pr@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Paraná  
 Rua Dr. Faivre, nº 105 - Centro  
 CEP: 80060-140, Curitiba - PR

**PERNAMBUCO**

Telefone: (81) 3424-8100/3424-8109  
 Fax: (81) 3424-8109 - Ramal 208  
 E-mail: secex-pe@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Pernambuco  
 Rua Major Codeceira, nº 121 - Bairro Santo Amaro  
 CEP: 50100 070, Recife - PE

**PIAUI**

Telefone: (86) 3218-1800/3218-2399  
 Fax: (86) 3218-1918  
 E-mail: secex-pi@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Piauí  
 Avenida Pedro Freitas, 1.904 - Centro Administrativo  
 CEP: 64018-000, Teresina - PI

**RIO DE JANEIRO**

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

**RIO GRANDE DO NORTE**

Telefone: (84) 3211-2743/3211-8754/3211-3349  
 Fax: (84) 3201-6223  
 E-mail: secex-rn@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no  
 Estado do Rio Grande do Norte  
 Avenida Rui Barbosa, 909, Morro Branco  
 CEP: 59075-300, Natal - RN

**RIO GRANDE DO SUL**

Telefone: (51) 3228-0788  
 Fax: (51) 3228-0788 Ramal: 8  
 E-mail: secex-rs@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no  
 Estado do Rio Grande do Sul  
 Rua Caldas Júnior, nº 120 - 2º andar, Ed. Banrisul - Centro  
 CEP: 90018-900, Porto Alegre - RS

**RONDÔNIA**

Telefone: (69) 3223-1649/3223-8101/3224-5703  
 Fax: (69) 3224-5712  
 E-mail: secex-ro@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Rondônia  
 Rua Afonso Pena, nº 345 - Centro  
 CEP: 78900-020, Porto Velho - RO

**RORAIMA**

Telefone: (95) 3623-9411/3623-9412  
 Fax: (95) 3623-9414  
 E-mail: secex-rr@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Roraima  
 Avenida Ville Roy, nº 5.297 - Bairro São Pedro  
 CEP: 69306-000, Boa Vista - RR

**SANTA CATARINA**

Telefone: (48) 222-4622  
 Fax: (48) 224-8954  
 E-mail: secex-sc@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Santa  
 Catarina  
 Rua São Francisco, nº 234 - Centro  
 CEP: 88015-140, Florianópolis - SC

**SÃO PAULO**

Telefone: (11) 3228-2329/3315-2805  
 Fax: (11) 3277-0388  
 E-mail: secex-sp@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de São Paulo  
 Avenida Prestes Maia, nº 733 - Ed. do Ministério da Fazenda 21º  
 andar, Sala 2101 Ala Prestes Maia - Bairro Luz - Centro  
 CEP: 01031-001, São Paulo - SP

**SERGIPE**

Telefone: (79) 3259-2767/3259-2773/3259-3106  
 Fax: (79) 3259-3079  
 E-mail: secex-se@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado de Sergipe  
 Avenida Dr. Carlos Rodrigues da Cruz, nº 1.340  
 Centro Administrativo Augusto Franco - CENAF  
 CEP: 49080-903, Aracaju - SE

**TOCANTINS**

Telefone: (63) 3215-1190  
 Fax: (63) 3225-1362  
 E-mail: secex-to@tcu.gov.br  
 Endereço: Tribunal de Contas da União - TCU  
 Secretaria de Controle Externo no Estado do Tocantins  
 103 Norte - Rua NO-05, Lote 13 - Ed. Ranzi  
 Plano Diretor Norte  
 CEP: 77001-020, Palmas - TO

