

# Simetria

Ano VIII – Nº 12 – 2023

Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo



Encontro Nacional de Auditoria Financeira  
dos Tribunais de Contas do Brasil

**A Aliança Internacional para  
Resíduo Zero e a Política  
Resíduo Zero**

**Hiperconcentração  
da Renda e da  
Riqueza**



## **ISO 9001**

<b>Presidente</b>	Eduardo Tuma
<b>Vice-presidente</b>	Roberto Braguim
<b>Conselheiro-corregedor</b>	João Antonio da Silva Filho
<b>Conselheiro</b>	Domingos Dissei
<b>Conselheiro</b>	Ricardo Torres

## Expediente

### Conselheiro-presidente

Eduardo Tuma

### Conselheiro-supervisor

João Antonio da Silva Filho

### Diretor-presidente

Ricardo Epaminondas L. O. Panato

### Diretor Pedagógico

Gilson Piqueras Garcia

### Chefe de Gabinete

Marcos Barreto

### Conselho Editorial

Eduardo Tuma, João Antonio da Silva Filho,  
Newton de Lucca, João Henrique Storópoli,  
Angélica Fernandes, Moacir Marques da Silva

### Equipe Editorial

Adriana Manolio, Denise Mancera Salgado,  
Djair Galvão Freire, Fulvio Giannella Jr., Gilson  
Piqueras Garcia, Nelson G. Nascimento, Rosane  
Segantin Keppke

### Projeto Gráfico, Produção e Editoração

Partners Comunicação Integrada LTDA

### Foto da capa

iStock

### ISSN

2526-9887 (on-line)

2526-4486 (impresa)

### Submissão de Artigos e Edições Anteriores

<https://revista.tcm.sp.gov.br/simetria/index>

### Escola Superior de Gestão e Contas Públicas

Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Av. Prof. Ascendino Reis, 1130

Vila Clementino — CEP: 04027-000

São Paulo — SP

Tel.: 11 5080-1387

[escoladecontas@tcm.sp.gov.br](mailto:escoladecontas@tcm.sp.gov.br)

## Sumário

*Simetria* é uma publicação organizada pela Escola de Gestão e Contas Públicas do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP), que veicula artigos nas áreas de controle externo, controle social, políticas públicas, direito constitucional e administrativo, administração pública, contabilidade e finanças públicas, auditoria do setor público e obras públicas. A missão desse informativo é aprimorar a administração pública em benefício da sociedade, por meio do controle externo.

### 4 Carta à leitora e ao leitor

### 6 Avaliadores da 12ª edição

## Caderno Especial

### 9 1º Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil Jorge de Carvalho

## Artigos

### 11 Limitações internas dos tribunais de contas do Brasil para realização de auditorias financeiras com asseguração razoável Jorge de Carvalho

### 35 Auditoria financeira é assunto da auditoria interna? Janilson Antonio da Silva Suzart

### 54 Auditoria financeira como catalisadora do processo de controle externo dos tribunais de contas brasileiros José Ricardo Paniagua Justino, Henri Philippe Rocha Forti, Luísa Meinberg Cheade

### 59 A Aliança Internacional para Resíduo Zero e a Política Resíduo Zero Lívio Mário Fornazieri

### 70 O sistema de controle interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo Jeferson Castro de Almeida, Mariana Jerusa de Oliveira, Robson Pires de Moraes, Sidneia Evangelista Ferreira

### 93 Ensaio sobre transparência, participação e mecanismos de controle social das obras públicas e serviços de engenharia com base em pesquisa de informações e dados abertos da capital florianópolis (sc) Laura Elizandra Machado Carneiro, Aline Antonia Araújo da Silva, Claudio Alvim Zanini Pinter, Fabio Rodrigo da Costa, Lenice Santana dos Santos

### 107 O direito à informação como pressuposto de potencialização da participação política, da cidadania e do controle social Marcelo Gonçalves da Silva, Lindamir Magalhães Carneiro de Almeida

### 124 Nudge como estratégia para o incremento da arrecadação fiscal do IPTU Érica Marcia Rabelo Silva Araújo, Lidyanne Aparecida Cruz Franco, Nádia Naira Maciel Costa, Quintiliano Augusto Campomori do Valle

### 144 As Startups e o Estado: reflexões sobre a relação entre os entes privado e público em uma nova economia baseada em inovação e tecnologia Fabio Vinicius de Macedo Bergamo

### 155 Hiperconcentração da Renda e da Riqueza: Como Medir E Por Que é Importante Ampliar a Discussão Além do Aspecto Econômico Pedro Grigoul de Mattos, Fernando Augusto Mansor de Mattos

# **Carta à leitora e ao leitor**

## C arta à leitora e ao leitor

A 12ª edição da Revista Simetria traz importantes análises técnico-científicas sobre temas afetos às políticas públicas, à gestão pública, ao controle social e ao controle externo. No campo das políticas públicas, Fornazieri apresenta os princípios e a política de “Resíduo Zero”, a qual pode contribuir expressivamente para o alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável 11 – cidades e comunidades sustentáveis, ODS 12 – consumo e produção responsáveis e ODS 13 – ação contra a mudança global do clima, esta contribuição resultou de uma visita técnica realizada por auditores de controle externo do TCMSP a algumas cidades europeias que implantaram este modelo.

Griguol de Mattos e Mattos discutem a hiperconcentração de riqueza, seus rebatimentos na disputa em torno dos espaços das cidades e do orçamento público, e o quanto as desigualdades dificultam o atendimento à Agenda 2030, em especial o ODS 10 – redução das desigualdades. Este artigo vem ao encontro do Observatório de Políticas Públicas do TCMSP, cujos indicadores são orientados por este tema central.

No âmbito da gestão pública, Bergamo traz considerações relevantes sobre o marco legal das startups, na parte em que fomenta a “contratação de soluções inovadoras pela administração pública”, com vistas a alcançar, portanto, o ODS 16 – paz, justiça e instituições eficazes e o ODS 17 – parcerias e meios de implementação.

Quatro dos dez artigos selecionados são contribuições de jovens pesquisadores na direção dos ODS 16 e 17. Almeida et al. analisaram o controle interno do TCMSP em caráter de trabalho de conclusão de curso de pós-graduação junto à Escola de Gestão e Contas. Para a mesma finalidade Silva e Almeida pesquisaram sobre direito a informação e controle social. Machado et al., motivados por uma disciplina do curso, avaliaram um estudo de caso sobre controle social de obras públicas. Araújo et al. é um grupo de servidores públicos de Minas Gerais que discutiu a possibilidade de incrementar a arrecadação de IPTU por meio de estratégias de economia comportamental.

O destaque maior cabe aos artigos apresentados para o 1º Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado por iniciativa do TCMSP com o objetivo de difundir este instrumento que está na origem da criação dos órgãos de controle externo. Com entusiasmo o Caderno Especial desta edição fica dedicado a este evento.

**Boa leitura!**

**Avaliadores  
da 12<sup>a</sup> edição**

**Adriana Portugal**

<http://lattes.cnpq.br/6871712734909802>

**Ana Estrella Libertad Rickli Vargas**

<http://lattes.cnpq.br/1416364662388215>

**Daniel dos Santos**

<http://lattes.cnpq.br/7906432917353704>

**Djonathan Gomes Ribeiro**

<http://lattes.cnpq.br/2805904571660438>

**Edleuza Ferreira da Silva**

<http://lattes.cnpq.br/4238639375059406>

**Eliana Verdade**

<http://lattes.cnpq.br/8016815785844537>

**Flavia Collaço**

<http://lattes.cnpq.br/0337493313205988>

**Harmi Takiya**

<http://lattes.cnpq.br/2031741523824936>

**Helen Cristina Steffen**

<http://lattes.cnpq.br/0130061291138742>

**Ivan Carlos Maglio**

<http://lattes.cnpq.br/2158393020193266>

**Jamile Sabatini Marques**

<http://lattes.cnpq.br/7035025735649435>

**Jorge Pinto de Carvalho Jr.**

<http://lattes.cnpq.br/8535168724555781>

**José Carlos Riechelmann**

<http://lattes.cnpq.br/0768909543248481>

**José Frederico Meier Neto**

<http://lattes.cnpq.br/3024913809812693>

**Katia Saisi**

<http://lattes.cnpq.br/9703286974285404>

**Luis Eduardo Morimatsu Lourenço**

<http://lattes.cnpq.br/6546548409394881>

**Maria Cristina Martins**

<http://lattes.cnpq.br/2975366899553065>

**Mariana Cavalcanti Pessoa**

<http://lattes.cnpq.br/6026271940765575>

**Moacir Marques da Silva**

<http://lattes.cnpq.br/5045980092534608>

**Ricardo Ferreira Santos**

<http://lattes.cnpq.br/5590385677398845>

**Richard Sanches**

<http://lattes.cnpq.br/2439230024784309>

**Silvio Gabriel Serrano Nunes**

<http://lattes.cnpq.br/4377811572164758>

**Wilson Levy Braga da Silva Neto**

<http://lattes.cnpq.br/9164867295710218>

# Caderno Especial

# 1º Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil

*Sobre o 1º ENAF-TC e os artigos do Caderno Especial desta edição*

Rui Barbosa, considerado grande patrono dos tribunais de contas no Brasil, ao expor os motivos pelos quais defendia a criação de um órgão de tal natureza em território nacional, elencou como primeira competência da idealizada corte o julgamento das contas dos responsáveis pela gestão de recursos públicos.

Não é por acaso que a palavra “contas” está incrustada na denominação dos órgãos designados para o exercício do controle externo em nosso país. O acompanhamento e a avaliação dos resultados financeiros dos governos por uma terceira parte independente na relação entre o poder público e a sociedade é missão de elevada significância, visando reduzir a assimetria informacional e contribuir para a geração de dados contábeis não maculados por distorções relevantes, as quais poderiam prejudicar as decisões governamentais, repercutindo negativamente na sustentabilidade financeira de importantes políticas públicas ou, ainda, resultando no descumprimento do ordenamento contábil-fiscal vigente.

Para cumprir esse desiderato, os tribunais de contas se valem, sobretudo, das auditorias financeiras, as quais têm como objetivo fornecer asseguração razoável aos usuários das demonstrações contábeis sobre se os referidos relatórios ou outras formas de reportes da informação financeira são justos e/ou se foram apresentados, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e o marco regulatório vigente.

Embora de incontestável valia, a auditoria financeira conduzida pelo controle externo nacional carece de aprimoramentos. Esse diagnóstico, inicialmente vislumbrado no Tribunal de Contas da União em decorrência da avaliação empreendida no âmbito do programa internacional Public Expenditure and Financial Accountability (Pefá), é extensível também às demais 32 cortes de contas do Brasil, conforme resultados do ciclo de 2022 do Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas (MMDTC), iniciativa patrocinada pela Associação Nacional dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

O cenário hodierno tem motivado os auditores dos tribunais de contas a trabalhar arduamente para reverter esse quadro. Entre as diversas ações empreendidas, destaca-se a fixação, no calendário anual, do “Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil”, o ENAF-TC, cuja primeira edição foi capitaneada pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP) e realizada nos dias 25 e 26 de maio de 2023, contando com a participação de todos os 33 órgãos de controle externo do país.

Sete palestras e duas mesas de discussão integraram a programação dos dois dias do 1o ENAF-TC, mas o conhecimento propiciado não se esgotou com o encerramento da primeira edição do evento. Como desdobramentos adicionais, foram submetidos três artigos ao TCMSP com a temática da auditoria financeira, os quais são ora publicados na Revista Simetria.

Um deles, escrito por mim, trata das limitações internas dos tribunais de contas do Brasil para realização de auditorias financeiras com asseguarção razoável. Por meio de pesquisa realizada com aproximadamente 70% dos órgãos de controle externo do país, é possível constatar que a insuficiência de auditores ante o volume de entidades fiscalizadas, a ausência de conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira por esses profissionais, a incompreensão de outras áreas dos órgãos de controle sobre o assunto, a inexistência de manuais que tratem de forma prática as nuances da fiscalização, bem como de sistemas informatizados e suporte logístico, são causas comuns que dificultam a implementação da técnica de auditoria em questão com o rigor normativamente exigido.

Já no artigo “Auditoria financeira como catalisadora do processo de controle externo dos Tribunais de Contas Brasileiros”, os auditores José Ricardo Paniagua, Henri Forti e Luísa Cheade, do TCE-MS, propõem um modelo que visa potencializar a efetividade das funções finalísticas dos órgãos de controle externo por meio da realização de auditorias financeiras.

Por fim, no artigo “Auditoria financeira é assunto da auditoria interna?”, o auditor da Controladoria-Geral da União, Janilson Suzart, propõe uma reflexão sobre a temática para além do controle externo, trazendo as unidades governamentais de auditoria interna para o bojo da discussão. Sua pesquisa, sustentada em diversos outros artigos, possibilita inferir que a auditoria financeira também é passível de aplicação na área em questão, o que, na minha visão, sugere excelentes oportunidades de integração entre controles externos e internos para maior alcance da auditoria financeira em nosso país.

Boa leitura!

Jorge de Carvalho  
Auditor de Controle Externo do TCM-SP  
Organizador do 1o ENAF-TC

# Limitações internas dos tribunais de contas do Brasil para realização de auditorias financeiras com asseguuração razoável<sup>1</sup>

## *Internal Limitations of the Brazilian Audit Courts to Carry Out Financial Audits with Reasonable Assurance*

### **Jorge de Carvalho**

Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP). Contador graduado pela Universidade do Estado da Bahia (Uneb). Pós-graduado em Gestão Pública Municipal (Uneb), Contabilidade Governamental (Fundação Visconde de Cairú) e Direito Público e Controle Municipal (Unibahia). Assessor Técnico da CTCONF-STN, indicado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e ex-membro do Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CP Casp), instituído pelo CFC. Coautor dos livros Entendendo a contabilidade orçamentária aplicada ao setor público (2015); Entendendo a contabilidade patrimonial aplicada ao setor público: do ativo ao patrimônio líquido (2017); Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público (2.ed., 2017); Auditoria no setor público com ênfase no controle externo: teoria e prática (2019).

E-mail: profjcarvalho@hotmail.com

**Resumo:** A auditoria financeira, quando realizada em ambiente governamental, tem como principal objetivo aperfeiçoar a capacidade das demonstrações contábeis e demais relatórios financeiros gerados com base na contabilidade aplicada ao setor público, aprimorando a accountability e elevando a sua utilidade para fins gerenciais e de tomada de decisão. A ISSAI 200 define as auditorias financeiras no setor público como processos de asseguuração razoável, o que significa que tais trabalhos devem ser dotados de alto nível de confiança quanto à emissão da opinião do auditor, ou seja, com baixo risco de equívoco na avaliação do objeto examinado. No setor público brasileiro, a certificação da fidedignidade dos números apresentados pelos gestores públicos se dá, por força constitucional, com o indispensável auxílio de uma terceira parte independente na relação governo-sociedade: os tribunais de contas. Entretanto, ainda não são frequentes as auditorias financeiras realizadas por tais órgãos com o nível de segurança normativamente requerido, o que restou nitidamente comprovado com os resultados dos últimos MMDTCs, promovidos pela Atricon. Este

<sup>1</sup> Recebido em 06/07/2023, aceito para publicação em 24/10/2023.

artigo busca explorar as possíveis causas desse cenário, por meio de pesquisa contemplando aproximadamente 70% da totalidade dos tribunais de contas brasileiros. Os resultados consolidados revelam que apenas 21,7% destes realizam auditorias financeiras fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos. As principais razões disso residem na insuficiência de auditores frente ao volume de entidades fiscalizadas, na ausência de conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira por esses profissionais, na incompreensão de outras áreas dos órgãos de controle sobre o assunto, na inexistência de manuais que tratem de forma prática das nuances da fiscalização, bem como de sistemas informatizados e suporte logístico. Ademais, 82,6% dos tribunais de contas pesquisados não possuem estratégia de médio ou longo prazo para implementação da auditoria financeira, o que torna o seu desenvolvimento ainda mais desafiador, ante a baixa maturidade institucional em tal perspectiva.

**Palavras-chave:** Auditoria financeira. Asseguração razoável. Risco de auditoria. Tribunais de contas. Limitações.

**Abstract:** Financial audits, when carried out in the governmental environment, have as their main objective to improve the capacity of financial statements and other financial reports based on accounting applied to the public sector, improving accountability and increasing its usefulness for management and decision-making purposes. ISSAI 200 defines financial audits in the public sector as reasonable assurance processes, which means that such work must be endowed with a high level of confidence regarding the issuance of the auditor's opinion, that is, with low risk of misunderstanding in the assessment of the object examined. In the Brazilian public sector, reliability's certification of the numbers presented by public managers takes place, by constitutional force, with the indispensable help of an independent third party in the government-society relationship: the Audit Courts. However, financial audits carried out by such bodies with the normatively required level of security are still not frequent, which was clearly proven with the results of the last MMD-TCs, promoted by Atricon. This article aims to explore the possible causes of this scenario, through research covering approximately 70% of all Brazilian Audit Courts. The consolidated results reveal that only 21.7% of these carry out financial audits, providing a high level of confidence to the intended users. The main reasons for this lie in the lack of auditors compared to the volume of audited entities, in the absence of adequate knowledge in norms and methodology of financial auditing by these professionals, in the lack of understanding on the subject by other areas within the Court, in the lack of manuals that handle in a practical way the details of inspection, as well as computerized systems and logistical support. Furthermore, 82.6% of the Audit Courts surveyed do not have a medium or long-term strategy for implementing financial auditing, which makes its development even more challenging, given the low institutional maturity in such a perspective.

**Keywords:** Financial audit. Reasonable assurance. Audit risk. Audit Courts. Limitations.

## 1 Introdução

A Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da Organização Internacional das Entidades Superiores de Auditoria (IFPP/Intosai, siglas em inglês) segregava as auditorias realizadas pelas instituições de controle em três tipos: operacional, de conformidade e financeira <sup>2</sup>.

A auditoria financeira é aquela que objetiva fornecer razoável segurança aos usuários das demonstrações financeiras e dos demais relatórios gerados com base na contabilidade aplicada ao setor público (Casp) sobre as informações deles integrantes serem justas e/ou apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Isso se dá por meio de uma opinião emitida pelo auditor, consubstanciada por evidências apropriadas e suficientes <sup>3</sup>.

Esse tipo de trabalho constitui iniciativa vital ao combate à assimetria de informações financeiras governamentais, servindo ainda como importante técnica para aferição do cumprimento de exigências normativas no contexto nacional, a exemplo de limites, sejam os mínimos constitucionalmente determinados ou os máximos, estipulados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras.

Ademais, auditorias financeiras consistentemente planejadas, executadas e com resultados tempestivamente comunicados detêm o condão de aperfeiçoar a capacidade das demonstrações contábeis e demais relatórios financeiros gerados com base na Casp, elevando a sua utilidade também para fins gerenciais e de tomada de decisão.

Para cumprir seus objetivos, a auditoria financeira deve ser realizada de forma a propiciar alto nível de confiança aos seus usuários. No linguajar técnico, esse elevado grau fiduciário é denominado “asseguarção razoável”, não se revelando como uma fiscalização absoluta, já que os procedimentos executados em auditorias usualmente não cobrem a integridade das operações sujeitas ao exame do auditor<sup>4</sup>.

2 ISSAI 100, item 22. The three main types of public-sector audit are defined as follows:

Financial audit focuses on determining whether an entity's financial information is presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework. This is accomplished by obtaining sufficient and appropriate audit evidence to enable the auditor to express an opinion as to whether the financial information is free from material misstatement due to fraud or error. Performance audit focuses on whether interventions, programmes and institutions are performing in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement.

Performance is examined against suitable criteria, and the causes of deviations from those criteria or other problems are analysed. The aim is to answer key audit questions and to provide recommendations for improvement.

Compliance audit focuses on whether a particular subject matter is in compliance with authorities identified as criteria. Compliance auditing is performed by assessing whether activities, financial transactions and information are, in all material respects, in compliance with the authorities which govern the audited entity. These authorities may include rules, laws and regulations, budgetary resolutions, policy, established codes, agreed terms or the general principles governing sound public-sector financial management and the conduct of public officials (INTOSAI, 2019a, p.11).

3 ISSAI 200, 8. The objective of financial audit is, through the collection of sufficient appropriate evidence, to provide reasonable assurance to the users, in the form of an audit opinion and/or report, as to whether the financial statements or other forms of presentation of financial information are fairly and/or in all material respects presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework (INTOSAI, 2020, p.8).

4 ISSAI 100, 31: “Due to inherent limitations, however, audits can never provide absolute assurance. 33. Assurance can be either reasonable or limited. Reasonable assurance is high but not absolute. The audit conclusion is expressed positively, conveying that, in the auditor's opinion, the subject matter is or is not compliant in all material respects, or, where relevant, that the subject matter information provides a true and fair view, in accordance with the applicable criteria” (Intosai, 2019a, p.16).

Nesse sentido, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.2) lecionam que, em auditorias financeiras, “uma decisão deve ser expressamente tomada a respeito da autenticidade das demonstrações financeiras de uma organização”, e que o “auditor deve tomar uma decisão com risco muito baixo de estar errado”.

Como as auditorias não abarcam a totalidade das operações das entidades examinadas, há sempre algum risco de que os procedimentos planejados e executados possam não detectar distorções relevantes. Esse risco deve ser ativamente gerenciado pelo auditor ao longo de todo o trabalho de fiscalização, de forma a mantê-lo em um patamar aceitável, reduzindo a possibilidade de que o auditor opine positivamente sobre a confiabilidade e conformidade das transações e demonstrações financeiras quando, em verdade, elas estejam materialmente distorcidas. Citando novamente Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.111 e 117):

No processo de controle do risco de auditoria, o profissional deve reconhecer que nunca é possível eliminar completamente essa ameaça, mas é possível reduzi-la com trabalho adicional. [...]

Espera-se que o profissional projete e conduza uma auditoria que forneça garantia razoável de que afirmações materiais incorretas sejam detectadas.

Assim, não há dúvidas quanto à necessidade deste tipo de trabalho ser realizado com alto rigor técnico e reduzido risco, independentemente de quem o executa (auditores independentes no setor privado ou instituições de controle em âmbito governamental).

Apesar disso, ainda são raras, no Brasil, as abordagens procedidas pelos tribunais de contas sobre o objeto maior de sua existência (as contas dos governos), proporcionando segurança razoável aos diversos usuários das respectivas informações financeiras, nos moldes preconizados pelas normas emanadas da Intosai (principalmente no que tange às contas de prefeituras e governos estaduais). Na atualidade, grande parte dos trabalhos empreendidos pelos órgãos de controle externo sobre as contas dos seus jurisdicionados fornece apenas segurança limitada<sup>5</sup>, caracterizando-se como trabalhos de revisão, e não como auditorias financeiras propriamente ditas.

Tal cenário é explicado, em parte, pela preterição das auditorias financeiras no panorama do controle externo pátrio. Na contramão do que se verifica em outros continentes, a exemplo do europeu, no qual as auditorias financeiras são amplamente executadas pelas entidades responsáveis pela fiscalização dos recursos públicos (ROSSI; BRUSCA; CONDOR, 2020), parcela significativa dos tribunais de contas do Brasil concentra seus esforços nos outros dois tipos de auditoria, com maior ênfase na de conformidade. Os resultados dos últimos dois MMDTC<sup>6</sup> atestam o subdesenvolvimento da auditoria financeira em contexto nacional (Macedo, 2022).

A falta de um enforcement adequado sobre as prestações de contas e demais relatórios gerados com base na Casp foi um dos fatores que contribuiu para a deterioração da situação fiscal de

5 Nos termos do item 17 da NBC TR 2.400, do CFC, assecuração limitada é fornecida quando o nível de segurança obtido é limitado, ou seja, o risco do trabalho é reduzido a um patamar aceitável nas circunstâncias do trabalho, permitindo ao auditor expressar uma conclusão de acordo com essa norma. Esse risco, porém, é maior do que no trabalho de assecuração razoável. A combinação da natureza, da época e da extensão de procedimentos de coleta de evidências é, pelo menos, suficiente para o auditor obter um nível significativo de segurança. Para ser significativo, é provável que o nível de segurança obtido pelo auditor aumente o nível de confiança dos usuários previstos das demonstrações contábeis (Conselho Federal de Contabilidade, 2013).

6 Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas, conduzido pela Atricon

diversos entes subnacionais no país. Alguns, inclusive, chegaram a apresentar propostas orçamentárias desequilibradas (mais despesas fixadas do que receitas previstas)<sup>7</sup>, e a União atuou como garantidora de empréstimos por eles contraídos em não raras ocasiões<sup>8</sup> (Rio de Janeiro..., 2018; Brasil, 2022; Brasil, 2023).

Portanto, é fundamental escrutinar as causas que atravancam a plena realização de auditorias financeiras pelo sistema de tribunais de contas do Brasil nos padrões normativamente exigidos. Este artigo visa a contribuir em tal perspectiva, ao expor os resultados de pesquisa realizada com auditores integrantes dos quadros dos órgãos de controle externo do país, atuantes na fiscalização financeira dos governos por eles auditados.

## 2 Fundamentação teórica

A Constituição Federal brasileira determina a obrigatoriedade de prestação de contas por todos aqueles que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem recursos públicos<sup>9</sup>. O comando constitucional visa garantir a *accountability* por parte dos gestores governamentais, incumbidos da responsabilidade de aplicar as disponibilidades estatais em prol da sociedade, razão maior da organização do Estado Democrático, tal como concebido na Carta Magna nacional.

A materialização da prestação de contas dos gestores públicos se dá, principalmente, por meio do levantamento e da divulgação periódica de informações financeiras, conforme padrão definido pelo órgão central de contabilidade da União, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). De acordo com os dispositivos constantes do marco regulatório vigente, as prestações de contas abrangem, sobretudo, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Todos devem ser elaborados segundo o padrão disciplinado pela STN.

Com a divulgação dos resultados financeiros dos governos, tem-se, em parte, o cumprimento da exigência constitucional já citada. Todavia, para sua completa legitimação, é imprescindível a certificação da fidedignidade dos números apresentados pelos gestores públicos, o que se dá pela atuação de uma terceira parte independente na relação governo-sociedade: os tribunais de contas.

A participação dos tribunais de contas como asseguradores da exatidão e da adequada apresentação dos dados financeiros dos governos deriva, substancialmente, da assimetria de informação característica do modelo estatal vigente, no qual, de um lado, aqueles que administram os recursos da coletividade desejam apresentar resultados que os legitimem na condição de gestores e, do outro, os provedores dos recursos que financiam o Estado (a sociedade) desejam saber de fato como o erário foi utilizado e os reais resultados obtidos com tal aplicação.

Entre os mecanismos empregados tecnicamente pelos tribunais de contas para propiciar a referida assecuração esperada pela coletividade (sem prejuízo de outros usuários das informações

7 Caso do estado do Rio de Janeiro, conforme lei orçamentária anual de 2019.

8 Fonte: Relatório de garantias honradas pela União em operações de crédito e recuperação de contragarantias (fev. 2023).

9 Constituição Federal de 1988, art. 70: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária” (Brasil, 1988).

financeiras do setor público), se encontra a auditoria financeira.

De acordo com as normas inerentes a este tipo de fiscalização, em especial a International Standard of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 200, de autoria da International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), o processo de auditoria financeira envolve determinar, por meio da coleta de evidências apropriadas e suficientes, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas nas suas demonstrações de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis<sup>10</sup>.

A reunião das evidências, desde que dotadas dos atributos referendados, possibilitará a externalização de uma opinião, pelo auditor, acerca da confiabilidade e da conformidade das demonstrações financeiras auditadas. A quantidade e a qualidade das evidências variarão conforme a significância dos riscos de distorção relevante a que está exposta a entidade examinada. A Norma Brasileira de Auditoria de Informação Contábil Histórica (NBC TA) 315 assim dispõe acerca do assunto:

A184. Os riscos de distorção relevante são identificados e avaliados pelo auditor para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essa evidência possibilita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria (Conselho Federal de Contabilidade, 2021, p.50).

A193. O auditor identifica os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis para determinar se os riscos têm efeito generalizado sobre as demonstrações contábeis e se, portanto, precisariam de resposta geral, de acordo com a NBC TA 330, item 5.

A194. Além disso, os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis também podem afetar as afirmações individuais, e a identificação desses riscos pode auxiliar o auditor a avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e a planejar procedimentos adicionais de auditoria para tratar os riscos identificados (Conselho Federal de Contabilidade, 2021, p.52).

Como se percebe da leitura dos trechos destacados da NBC TA 315, a estratégia do auditor para reunir evidências no nível requerido nas circunstâncias se fundamenta em uma abordagem baseada, inicialmente, nos riscos da entidade auditada, visando, em última instância, a gerenciar adequadamente o risco do auditor em emitir uma opinião equivocada.

Isso deriva da própria característica da auditoria financeira, enquanto processo de assecuração razoável, nos termos preconizados pelo item 8 da ISSAI 200 (INTOSAI, 2020). Tal expressão significa que há sempre algum risco de opinião equivocada envolvido no trabalho do auditor (ou seja, um risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante), mas ele deve ser baixo<sup>11</sup>. Esse risco, denominado “risco de auditoria”, é uma função dos riscos de distorção relevante (os riscos da entidade, conforme mencionado anteriormente) e do risco de detecção (o risco do auditor propriamente dito) (Conselho

10 ISSAI 200, 7: “Financial audit involves determining, through the collection of audit evidence, whether an entity’s financial information is presented in its financial statements in accordance with the financial reporting and regulatory framework applicable. In the case of fair presentation frameworks, the auditor assesses whether the information is fairly presented. In the case of compliance frameworks the auditor assesses the extent to which compliance is achieved” (Intosai, 2020, p.8).

11 NBC TA 200, item 13, “c” e “m”.

Federal de Contabilidade, 2016).

Logo, a emissão de uma opinião pelo auditor sobre as demonstrações financeiras de um órgão ou entidade, com elevado nível de confiança, se fundamenta em uma modelagem de risco. Parafraseando Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.120):

O risco de auditoria é um julgamento de planejamento fixado pelo auditor. O auditor mede o risco intrínseco e de controle (de haver informações incorretas nos registros contábeis) para cada componente importante das demonstrações financeiras. A partir dessas aferições, o auditor determina o nível de risco de detecção necessário para controlar a possibilidade de informação incorreta de cada componente importante das demonstrações financeiras.

Avalos (2009) assevera que o auditor deve obter o maior patamar de certeza possível, almejando restringir o risco de auditoria ao seu menor nível relativo, observando que um risco de auditoria fixado em 5% constitui o patamar considerado com regularidade como suficientemente baixo para se emitir uma opinião.

Segundo Stuart (2014), como o risco de auditoria é um valor ou referencial fixo, o auditor avalia o risco de distorção relevante (que corresponde ao produto do risco inerente e do risco de controle) e, então, altera o risco de detecção, de modo a manter o risco de auditoria no patamar aceitável para que o trabalho possa fornecer o nível de assecuração estabelecido. Todos esses termos são conceituados na NBC TA 200 (Conselho Federal de Contabilidade, 2016):

#### Quadro 1 – Conceitos associados à modelagem de risco em auditorias financeiras

Sigla	Significado	Conceito	Referência Normativa
RA	Risco de Auditoria	É o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.	NBC TA 200, 13 “c”
RD	Risco de Detecção	É o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.	NBC TA 200, 13 “e”
RDR	Risco de Distorção Relevante	É o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, no nível das afirmações: risco inerente e risco de controle.	NBC TA 200, 13 “n”
RI	Risco Inerente	É a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados.	NBC TA 200, 13 “n / i”

RC	Risco de Controle	É o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.	NBC TA 200, 13 “n / ii”
----	-------------------	---	-------------------------

Fonte: NBC TA 200.

Ao calibrar adequadamente o risco de auditoria, o auditor estará apto a estabelecer o foco do trabalho nos aspectos mais relevantes, considerando os riscos significativos do objeto e a eficácia com que são gerenciados pela administração. Controlará de modo objetivo o risco de emitir um relatório de auditoria inadequado, mediante o risco calculado de detecção aceitável, conferindo, assim, mais segurança ao trabalho. Ganhará eficiência na execução da auditoria, pela redução dos testes substantivos (os mais trabalhosos em uma auditoria), sem aumentar o risco de auditoria. Atenderá às expectativas dos usuários dos relatórios de auditoria, no que diz respeito à confiabilidade e à relevância das informações que lhes são transmitidas, entre outros (Brasil, 2018).

Toda essa modelagem, concebida originalmente pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)<sup>12</sup> e referendada pela ISSAI 400<sup>13</sup>, se destina a manter elevado o nível de confiança do trabalho realizado pelo auditor em fiscalizações financeiras, nos termos normativamente exigidos, possibilitando a emissão de uma opinião com segurança razoável para os usuários previstos (AICPA, 2007; Intosai, 2019b).

Por óbvio, o fornecimento desse alto grau de confiabilidade afeta a maneira como as auditorias financeiras são realizadas. Como o modelo de risco envolve variáveis que não estão sob controle do auditor (associadas aos riscos inerentes e de controle), quanto maior a suscetibilidade da entidade a distorções relevantes em suas informações financeiras, menor será a tolerância do auditor em não as detectar e, portanto, maior será o seu esforço para manter o risco de auditoria no patamar aceitável.

No setor público ainda se percebem, em termos gerais, singelos padrões de governança, culminando, entre outros fatores, na inexistência ou em deficiências significativas de controles internos, notadamente nos entes de menor porte estrutural, aí se destacando os municípios com diminuto número de habitantes. Nesses casos – que, frise-se, não constituem minoria –, o esforço do auditor para viabilizar razoável segurança na opinião por ele externada em um trabalho sobre contas é, via de regra, desafiador, já que seus procedimentos consistirão basicamente em testes de detalhes<sup>14</sup>. Por conseguinte, o auditor de controle externo incumbido de tal mister deverá possuir os recursos necessários para a consecução do seu trabalho na forma exigida pelo arcabouço

<sup>12</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2007).

<sup>13</sup> ISSAI 400, 46: “Auditors should... consider audit risk throughout the audit process. [...] The auditor should consider three different dimensions of audit risk – inherent risk, control risk and detection risk – in relation to the subject matter and the reporting format, i.e. whether the subject matter is quantitative or qualitative and whether the audit report is to include an opinion or a conclusion. The relative significance of these dimensions of audit risk depends on the nature of the subject matter, whether the audit is to provide reasonable or limited assurance and whether it is a direct reporting or an attestation engagement” (INTOSAI, 2019b, p.19).

<sup>14</sup> Testes de detalhe representam uma subdivisão dos testes substantivos e se destinam a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente acerca de informações, afirmações, registros, lançamentos e saldos relacionados a transações, tais como: efetiva ocorrência, existência, exatidão, integridade, conformidade com leis e regulamentos.

regulatório vigente.

Embora o elevado nível de confiança da opinião do auditor seja normativamente exigido no que tange às auditorias voltadas às informações financeiras do setor público, os trabalhos realizados pelos tribunais de contas do Brasil, na atualidade, ainda não fornecem a desejada assecuração neste patamar. É o que revela o recente diagnóstico efetuado pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

Em 18 de novembro de 2022, durante o VIII Encontro Nacional dos Tribunais de Contas (ENTC), a Atricon divulgou os resultados do ciclo de 2022 do Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas (MMDTC). O MMDTC corresponde a um instrumento de avaliação dos tribunais de contas do Brasil, cuja metodologia é inspirada na ferramenta SAI-PMF (Supreme Audit Institutions – Performance Measurement Framework), da Intosai, e integra o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC) (Macedo, 2022).

Dos instrumentos de fiscalização aferidos, destacam-se os resultados relacionados à auditoria financeira, que obteve, na média geral, a pior performance entre os três tipos de auditoria previstos nas normas internacionais de auditoria da Intosai (financeira, de conformidade e operacional).

Na avaliação do MMDTC envolvendo a auditoria financeira, foram abordadas quatro “dimensões”, contemplando uma escala que varia de 0 (zero) a 4 (quatro), em que a menor nota reflete a inexistência prática do objeto avaliado, e a nota 4, o nível de excelência. Na dimensão “abrangência da auditoria financeira”, a nota foi 0,36. Nas “normas e requisitos de auditoria financeira”, a nota foi 1,85. No “processo de auditoria financeira”, 0,73, e na “apreciação da auditoria financeira”, 1,18.

O diagnóstico é de que as práticas de auditoria financeira no âmbito dos tribunais de contas do Brasil ainda são insatisfatórias, encontrando-se no nível de base. Há, portanto, um longo caminho a trilhar no tocante ao aprimoramento de tal atividade de fiscalização, que é crucial para a assecuração da regularidade das prestações de contas, da accountability e do aprimoramento informacional-financeiro para fins de tomada de decisões no setor público.

O subdesenvolvimento da auditoria financeira no âmbito dos tribunais de contas brasileiros tem reflexos negativos na condução econômica nacional, com destaque para a recente crise fiscal dos estados brasileiros, motivada, entre outros fatores, pelas más gestões fiscais e financeiras dos governantes, culminando na deterioração das finanças públicas e no crescente acúmulo de passivos.

Um estudo realizado pela Instituição Fiscal Independente (IFI) do Senado Federal, em 2020<sup>15</sup>, reforça o exposto e comprova que a falta de atuação efetiva dos tribunais de contas mediante execução de trabalhos de auditorias financeiras consistentes reduz a capacidade das informações geradas pelos próprios governos para fins de controle e tomada de decisões:

As despesas de pessoal são o principal problema fiscal dos estados. Representam uma parcela elevada da despesa e receita primárias e não são facilmente controláveis, especialmente as despesas previdenciárias. Entre 2011 e 2019, vinte e um estados tiveram aumento real médio do gasto com pessoal acima de 2%, onze dos quais com percentual igual ou superior a 4%.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê limites para a despesa de pessoal, aferidos em relação à receita corrente líquida. Quando o limite prudencial de 57% é ultrapassado, o estado fica impedido de conceder reajustes remuneratórios, reestruturação de carreiras, entre outras medidas. Já o descumprimento do limite de 60% requer o ajuste em dois trimestres. Se o prazo não for atendido, suspende-se transferências voluntárias e garantias em operações de crédito. Recorrendo-se aos dados do Tesouro Nacional relativos a 2019, quinze estados ultrapassaram

15 IFI/Senado: Análise da situação fiscal dos estados.

o limite prudencial de 57%, nove dos quais com percentuais acima de 60%. A média do país estava em 57,9%. Cinco encontram-se com percentual igual ou superior a 65%, entre os quais Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. Esses três estados são os que recebem a pior avaliação de capacidade de pagamento (Capag), o que mostra a importância da despesa de pessoal para explicar a delicada situação fiscal desses estados.

A aferição do gasto de pessoal não é feita pelo Tesouro Nacional, mas, sim, pelos próprios estados, com aval dos respectivos tribunais de contas. Em vinte sete estados a despesa apurada fica abaixo do montante calculado pelo Tesouro Nacional. O número de estados com percentual acima de 57% cai de quinze para seis. Em quatro casos, a diferença entre as apurações ultrapassa dez pontos percentuais da receita corrente líquida. A discrepância é um sério problema, pois atrasa o diagnóstico do problema e a adoção tempestiva de providências. (Pellegrini, 2020, p.5, grifo nosso)

As deficiências de atuação dos tribunais de contas nesse particular são confirmadas pelos próprios conselheiros dos referidos órgãos, segundo revela pesquisa divulgada em 2019 pela Atricon e denominada “Quem são e o que pensam os conselheiros/ministros dos tribunais de contas e seus substitutos”<sup>16</sup>. Um dos itens da pesquisa tratou sobre o reconhecimento dos conselheiros quanto à responsabilidade dos tribunais de contas diante da crise fiscal dos estados:

Essa questão pressupõe a necessidade de um balanço histórico a respeito das atitudes tomadas pelos Tribunais de Contas quanto às decisões que foram comprometendo as finanças públicas nos estados. 78% dos respondentes concordam, em alguma medida, com a afirmação segundo a qual é preciso reconhecer que os Tribunais de Contas não tomaram, como regra, as medidas que se impunham para garantir que os governadores cumprissem a LRF [...]. (Atricon, 2019, p.51)

Logo, resta evidente a necessidade de aprimoramento das auditorias financeiras no âmbito dos tribunais de contas do Brasil, visando a, em última instância, contribuir para a melhoria da gestão financeira e fiscal nacional. Assim, é oportuno identificar os desafios hodiernamente existentes para que a técnica de fiscalização alcance seu pleno potencial no contexto do controle externo governamental.

### 3 Metodologia

No que tange à taxonomia da pesquisa, o estudo caracteriza-se como descritivo, fundamentando-se em coleta de dados qualitativos para fins de exposição, com as suas respectivas reproduções de maneira imparcial.

Andrade (2002) pontua que, em tal abordagem, a preocupação do pesquisador consiste em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem interferência. Triviños (1987), por sua vez, assevera que o estudo descritivo impõe ao pesquisador uma delimitação adequada de técnicas, métodos, modelos e teorias voltados à obtenção e análise dos dados, de forma a conferir validade científica à pesquisa. Nesse sentido, a população e a amostra também devem ser delimitadas, assim como os outros elementos inerentes à pesquisa.

Nos termos metodológicos, então, foi elaborado um questionário com perguntas de múltipla escolha e, em algumas delas, opções com respostas abertas, com o propósito de identificar as

16 Atricon – Quem são e o que pensam os conselheiros/ministros dos tribunais de contas e seus substitutos.

principais limitações atualmente existentes nos tribunais de contas do Brasil para a realização de auditorias financeiras com segurança razoável, nos termos exigidos pela ISSAI 200 (Intosai, 2020), considerando as estruturas ora existentes nos respectivos órgãos de controle externo nacionais.

O questionário foi segregado em quatro eixos: normas de auditoria financeira; recursos logísticos (métodos e suporte operacional); recursos humanos; e aspectos institucionais. Ao todo, foram formuladas vinte questões nestes eixos. Além destas, outras três perguntas de caráter geral compuseram a pesquisa. As questões são apresentadas em sua integralidade no tópico “Resultados e discussão” deste artigo.

A divisão em tais eixos teve por base a experiência prática do autor deste artigo com a execução de auditorias financeiras na instituição na qual ele trabalha (o Tribunal de Contas do Município de São Paulo – TCMSP) e o seu conhecimento empírico da realidade de algumas outras cortes de contas, oriundo de interações com colegas militantes em fiscalizações do tipo, durante sua participação em eventos com tal temática.

Assim, a premissa para a divisão proposta tem por alicerce, de acordo com o conhecimento do autor, o fato de que a plena efetividade das auditorias financeiras desenvolvidas pelos tribunais de contas depende, inicialmente, da adoção do arcabouço normativo aplicável: a ISSAI 200 (convergida no Brasil pelo Instituto Rui Barbosa, com a edição da NBASP 200<sup>17</sup>) e as International Standards on Auditing (ISAs), publicadas em território nacional pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e estendidas para aplicação no setor público por meio da Resolução CFC 1.601/20 (com plena eficácia a partir de 2024).

Em segundo lugar, apesar da quantidade e extensão das normas aplicáveis às auditorias financeiras, as peculiaridades de cada um dos 33 tribunais de contas do Brasil demandam análises e orientações específicas para operacionalização, culminando na necessidade de manualização em nível local e no adequado suporte metodológico. Por isso, foram elaboradas questões voltadas à identificação de aspectos associados a recursos logísticos.

Mesmo sendo essenciais, as normas por si só não produzem os efeitos esperados se não houver pessoas para aplicá-las. Logo, a apuração da realidade dos órgãos de controle externo quanto aos recursos humanos disponíveis para o desempenho da função fiscalizatória financeira foi concentrada no eixo com essa descrição.

Por fim, foram levantadas informações sobre aspectos institucionais no último eixo, já que o alcance da auditoria financeira a cargo dos tribunais de contas não depende somente do desempenho dos auditores, responsáveis pela instrução processual. As demais instâncias desses órgãos também devem compreender as nuances da fiscalização, com ênfase nos gabinetes de conselheiros, responsáveis por apreciar os resultados das auditorias financeiras.

O universo da pesquisa contemplou todos os 33 tribunais de contas do Brasil, enfatizando a percepção dos responsáveis diretos pelo planejamento, execução e relato das auditorias financeiras, ou seja, os auditores de controle externo propriamente ditos que atuam em tais trabalhos de fiscalização no controle externo. Tal direcionamento se alinha aos propósitos da pesquisa, já que os executores das auditorias são aqueles com maior domínio acerca dos desafios encontrados na consecução das suas tarefas institucionais.

Os questionários foram direcionados a esses profissionais por compartilhamento de link da

17 Quando da elaboração deste artigo, a NBASP 200 se encontrava em processo de revisão pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), uma vez que a ISSAI 200 foi completamente repaginada pela Intosai. Ou seja, a versão da NBASP 200 não estava alinhada à atual ISSAI 200.

ferramenta tecnológica Google Forms, com a recomendação de discussão conjunta pelas equipes técnicas de cada Tribunal e a apresentação de uma única resposta por órgão.

Foram recebidas 23 respostas, representando aproximadamente 70% da totalidade dos tribunais de contas do país, o que corresponde a significativa parcela do universo investigado.

#### 4 Resultados e discussão

A questão inicial se circunscreveu à identificação dos órgãos. Os tribunais de contas que responderam à pesquisa sobre as limitações atualmente existentes para a realização de auditorias financeiras com segurança razoável, nos termos exigidos pela ISSAI 200, foram os seguintes:

**Quadro 2 – Tribunais de contas que responderam ao questionário da**

Ordem	Sigla	Descrição	Data da Resposta
1	TCMSP	Tribunal de Contas do Município de São Paulo	03.06.23
2	TCE-PI	Tribunal de Contas do Estado do Piauí	05.06.23
3	TCE-GO	Tribunal de Contas do Estado de Goiás	05.06.23
4	TCMRio	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro	05.06.23
5	TCMBA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia	06.06.23
6	TCE-MS	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul	07.06.23
7	TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	13.06.23
8	TCE-RO	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	13.06.23
9	TCE-ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo	13.06.23
10	TCU	Tribunal de Contas da União	13.06.23
11	TCE-CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará	13.06.23
12	TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal	13.06.23
13	TCE-PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná	14.06.23
14	TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	14.06.23
15	TCE-RR	Tribunal de Contas do Estado de Roraima	14.06.23
16	TCE-BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia	15.06.23
17	TCE-PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	15.06.23
18	TCMGO	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás	15.06.23
19	TCE-RN	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte	15.06.23
20	TCE-SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	15.06.23
21	TCE-PA	Tribunal de Contas do Estado do Pará	15.06.23
22	TCE-AL	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	15.06.23
23	TCE-SP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	19.06.23

**Fonte:** consolidação do Google Forms elaborada pelo autor do artigo.

Imediatamente após a identificação, foi formulada uma das principais questões da pesquisa, com o propósito de averiguar se o tribunal de contas realiza auditorias financeiras nos termos normativamente exigidos, ou seja, propiciando segurança razoável aos usuários previstos quanto à opinião de auditoria emitida.

Apenas 21,7% dos tribunais de contas respondentes informaram realizar auditorias financeiras em plena consonância aos requisitos normativos aplicáveis, fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos nas opiniões de auditoria externalizadas.

Dos respondentes, 8,7% afirmaram que as fiscalizações financeiras até então procedidas propiciam apenas segurança limitada, constituindo-se como trabalhos de revisão<sup>18</sup>. Outros 17,3% informaram realizar, tão-somente, captura automatizada de dados e validações básicas nos referidos sistemas captadores, posteriormente examinadas pelos auditores dos Tribunais.

Parcela expressiva (43,4%) dos tribunais de contas que responderam ao questionário desenvolve auditorias financeiras somente nos chamados “projetos financiados”, ou seja, nos recursos repassados por instituições financeiras nacionais ou internacionais aos entes governamentais, com celebração de ajuste junto ao órgão de controle externo para acompanhar a aplicação dos valores pelos beneficiados, além de outras cláusulas contratualmente acordadas. Logo, trata-se de alcance não abrangente da auditoria financeira, uma vez que todos os demais itens relevantes, integrantes das demonstrações financeiras dos órgãos e entidades jurisdicionados aos tribunais de contas, não são examinados sob tal perspectiva.

Por fim, nos 8,9% restantes, metade informou não ter atendido todas as normas aplicáveis às auditorias financeiras e a outra parte simplesmente relatou que o respectivo tribunal de contas não realiza auditorias desse tipo.

Os resultados possibilitam concluir que a maior parte dos tribunais de contas Brasileiros não realiza, de forma ampla, auditorias financeiras com alto nível de segurança sobre as contas dos entes a eles jurisdicionados, e que uma parcela significativa executa esse tipo de fiscalização de maneira restrita, sob demanda de instituições financeiras no tocante aos projetos por elas financiados.

Esse cenário suscita a investigação pormenorizada das suas causas, o que fora previsto com o desdobramento de questões adicionais categorizadas por eixos, na forma a seguir apresentada.

#### 4.1 Eixo I – Normas de auditoria financeira

A ISSAI 100, convergida pelo IRB no Brasil (NBASP 100), aduz no item 1 que

Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). (Instituto Rui Barbosa, 2021, p.7)

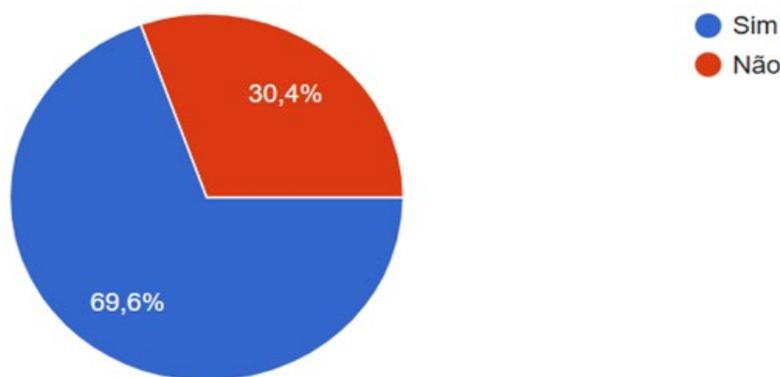
Diante disso, foram formuladas quatro questões no eixo “normas de auditoria financeira”, com o fito de identificar se os tribunais de contas recepcionaram formalmente os padrões metodológicos específicos aplicáveis à auditoria financeira no setor público e se há orientações práticas internas para a sua implementação nos trabalhos realizados.

A primeira questão desse eixo buscou levantar dados quanto à recepção formal das Normas

<sup>18</sup> De acordo com os itens 5 e 6 da NBC TR 2.400 do CFC, a revisão das demonstrações contábeis históricas é um serviço de assecuração limitada, como descrito na NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Assecuração. Na revisão de demonstrações contábeis, o auditor expressa uma conclusão que tem como objetivo aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a elaboração das demonstrações contábeis da entidade, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A conclusão do auditor é baseada na obtenção de segurança limitada. O relatório do auditor inclui uma descrição da natureza do trabalho de revisão, para que os leitores do relatório sejam capazes de entender a conclusão (Conselho Federal de Contabilidade, 2013).

Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), nas quais está incluída a NBASP 200, a qual dispõe sobre os princípios de auditoria financeira. Nesse ponto, 69,6% dos órgãos de controle externo pesquisados responderam positivamente.

**Gráfico 1 – Seu TC recepcionou formalmente as NBASP, nas quais está incluída a NBASP 200 (princípios de auditoria financeira)?**

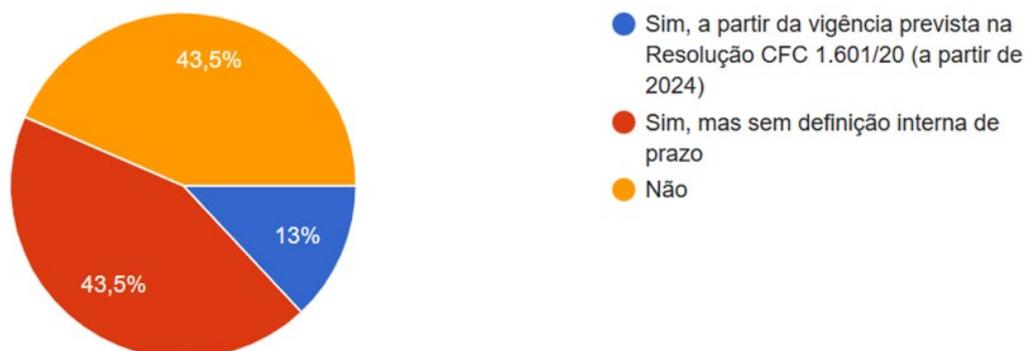


**Fonte:** respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

Em seguida, questionou-se acerca da previsão de adoção das Normas Brasileiras de Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP). Em verdade, as NBC TASP nada mais são do que as próprias NBC TA, ou seja, as International Standards on Auditing (ISA), emitidas pela Intosai, convergidas no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nos termos da Resolução CFC 1.601/20 (Conselho Federal de Contabilidade, 2020).

As NBC TA constituem o principal arcabouço normativo a ser utilizado pelos auditores dos tribunais de contas para respaldar o trabalho por eles realizado quando do desenvolvimento das auditorias financeiras. São precisamente 38 normas, que tratam desde aspectos gerais (a estrutura conceitual para trabalhos de assecuração) até os mais específicos (documentação de auditoria, comunicação, planejamento, materialidade, identificação e avaliação de riscos, avaliação das distorções, evidência de auditoria, procedimentos analíticos, amostragem, eventos subsequentes, continuidade operacional, representações formais, trabalhos de especialistas, formação de opinião e emissão de relatório, entre outros).

**Gráfico 2 – Há previsão para utilização das NBC TASP (emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – Resolução CFC 1.601/20) nas auditorias financeiras realizadas pelo seu TC?**

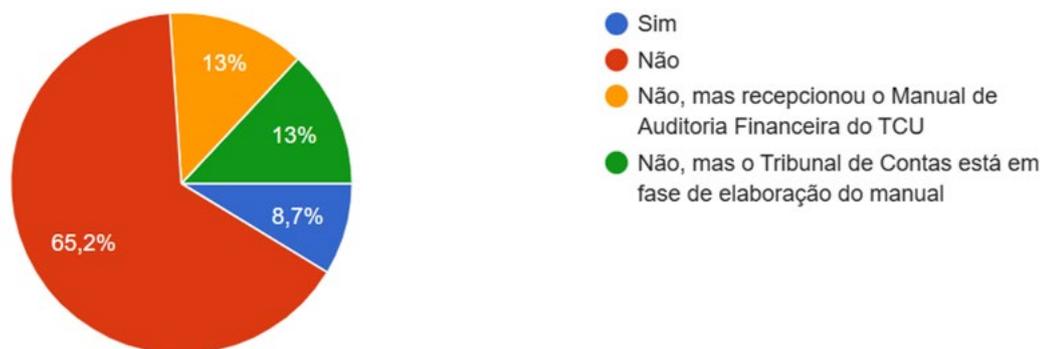


Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

Somente 13% dos respondentes afirmaram haver previsão para utilização de tais normas de acordo com a vigência prevista na Resolução CFC 1.601/20, ou seja, a partir de 2024. Complementarmente, 43,5% aduziram que há expectativa de utilização desse arcabouço normativo, contudo sem definição interna de prazo. Outros 43,5% relataram não haver previsão de utilização das NBC TA.

Outra questão importante inclusa neste eixo se referiu à existência de manual próprio de auditoria financeira no Tribunal de Contas.

### Gráfico 3 – Seu TC possui Manual de Auditoria Financeira próprio?



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

A maior parte dos órgãos de controle externo pesquisados (65,2%) não possui manual próprio sobre auditoria financeira. Em 13% dos casos, o manual encontra-se em fase de elaboração; o mesmo percentual recebeu o manual do Tribunal de Contas da União (TCU)<sup>19</sup>; e 8,7% contam com orientação própria.

Para os tribunais de contas que informaram possuir manual de auditoria financeira próprio, foi questionado adicionalmente se constavam dele orientações práticas e anexos (parâmetros de materialidade, padrões de matrizes de avaliação de riscos, de planejamento, de plano de auditoria, planilhas de amostragem, exemplos práticos de aplicação de técnicas em auditorias financeiras, matriz de achados, modelos de representações formais e de relatório curto e longo) orientativos para a realização da auditoria.

Em nenhum caso os manuais existentes abarcam todas essas orientações. Já 9,5% dos pesquisados relataram haver somente parte desses elementos nos seus manuais, e 4,8% esclareceram que seus manuais são teóricos, não adentrando em aspectos práticos da auditoria financeira.

Os resultados obtidos demonstram, quanto ao eixo normativo, que apesar da recepção formal das NBASP pela maioria dos tribunais de contas que responderam à pesquisa, significativa parcela ainda não possui previsão de adoção das NBC TASP e a maioria não contempla manuais orientativos da aplicação das normas de forma a efetivamente auxiliar, em termos práticos, o trabalho do auditor.

19 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira: 2016. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 24 jun. 2023.

O diagnóstico é preocupante, pois a existência de padrões de auditoria é um componente vital para o êxito das fiscalizações. Trata-se de iniciativa basilar na conduta dos trabalhos. Nesse sentido, assevera Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.46 e 49):

Os padrões de auditoria são fixados por diversas autoridades com um objetivo comum – dar garantias ao público de que os trabalhos são realizados de maneira profissional, que são evitadas declarações incorretas e os resultados financeiros são comunicados com clareza. [...]

Os padrões gerais orientam a área na seleção e no treinamento dos profissionais para que se tenha a confiança do público. Estes modelos representam os conceitos amplos subjacentes ao treinamento técnico e à proficiência, à independência em relação ao cliente e ao exercício do devido cuidado profissional.

Como se percebe, a carência normativa tem reflexos diretos com a (in)capacidade profissional, tratada logo mais, no eixo III da pesquisa.

#### 4.2 Eixo II – Recursos logísticos (métodos e suporte operacional)

Ainda que todo o arcabouço normativo vigente afeto à temática da auditoria financeira tivesse sido recepcionado pelos tribunais de contas do Brasil, com a produção de orientações e disponibilização de modelos de documentos para aplicação prática nos respectivos manuais, não seriam raras as dúvidas sobre nuances do processo auditorial, quando do planejamento, execução e elaboração do relatório, pelos auditores designados para as fiscalizações.

A complexidade em torno das auditorias financeiras se revela em diversas etapas do trabalho e muitas vezes está associada ao uso de julgamentos profissionais. É o que se observa no tocante à definição de materialidade<sup>20</sup>, no uso ou não de amostragem estatística<sup>21</sup>, na avaliação de distorções<sup>22</sup> de divulgação<sup>23</sup>, nas decisões sobre compensações entre distorções, bem como em diversos outros momentos da fiscalização.

Assim, é importante existirem estruturas no âmbito dos tribunais de contas que possam dar suporte logístico aos auditores em assuntos de maior complexidade, sendo fortemente recomendável também o emprego da tecnologia nesse sentido, dada a disrupção tecnológica hodiernamente constatada.

Nesse eixo, então, foram formuladas três questões, cujos resultados são a seguir apresentados.

#### **Gráfico 4 – Há no seu TC estrutura de suporte/apoio para auxílio ao desenvolvimento de etapas da auditoria financeira, a exemplo de núcleo de inteligência para tratamento**

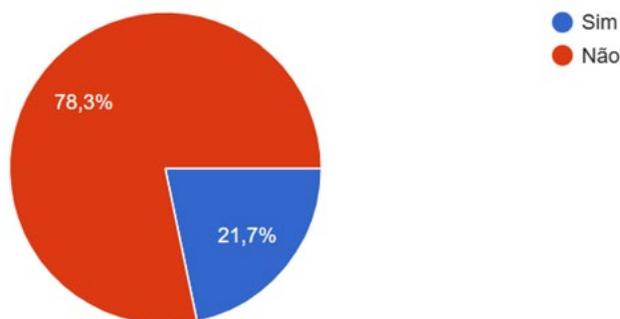
20 NBC TA 320, item 4: “A determinação de materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis”.

21 NBC TA 530, item A9: “A decisão quanto ao uso de abordagem de amostragem estatística ou não estatística é uma questão de julgamento do auditor, entretanto, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas”.

22 NBC TA 450, item A19. Pode ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo contábil ou da mesma classe de transações; entretanto, antes de concluir que a compensação é apropriada, mesmo entre distorções não relevantes, é considerado o risco de que podem existir distorções não detectadas adicionais.

23 NBC TA 450, item A17. A determinação de se a distorção em divulgação qualitativa é relevante, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e das circunstâncias específicas da entidade, é questão que envolve o exercício de julgamento profissional.

automatizado de comportamentos de saldos de contas (revisões analíticas prévias à auditoria) ou área de métodos quantitativos (para auxílio na aplicação de amostragem estatística)?



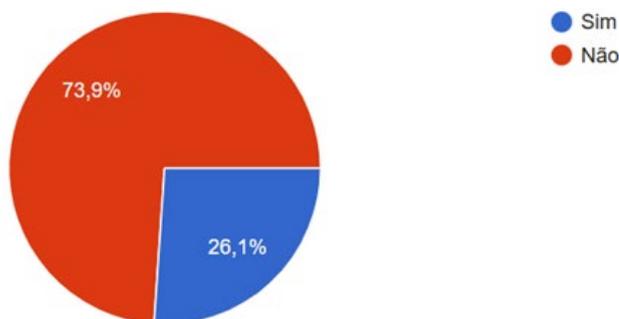
Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

As respostas à primeira pergunta do eixo deixaram claro que a existência de setores de suporte logístico para auditorias financeiras não é uma realidade na maioria dos tribunais de contas. Nesse particular, há de se destacar o modelo do TCU, que pode servir como benchmarking para os demais órgãos de controle externo do país.

A instituição superior de controle federal conta, em sua estrutura administrativa, com uma Secretaria de Orientação, Métodos, Informações e Inteligência para o Controle Externo e o Combate à Corrupção<sup>24</sup>, a qual possui, entre outras atribuições, a função de apoiar as unidades vinculadas no que concerne ao emprego de métodos e técnicas para o controle externo, identificar, obter, tratar, analisar, produzir, sistematizar, gerir e disponibilizar dados, informações e conhecimentos necessários às ações do TCU (Brasil, 2020).

A segunda questão deste eixo abordou a existência de software de auditoria. Nesse ponto, 73,9% dos tribunais de contas respondentes não contam com tal ferramenta.

**Gráfico 5 – Há sistema informatizado de auditoria no seu TC, contemplando as fases de planejamento, execução, relatório e monitoramento da auditoria financeira?**



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

24 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução – TCU nº 325, de 30 de dezembro de 2020. Altera a Resolução-TCU nº 154, de 4 de dezembro de 2002, que dispõe sobre as atribuições dos cargos e das funções de confiança do quadro de pessoal do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF: TCU, 2021. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/13/00/E8/9A/4BDC67106D09B867F18818A8/BTCU\\_01\\_de\\_04\\_01\\_2021\\_Especial%20-%20Cargos,%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20de%20Confian%C3%A7a,%20Estrutura%20e%20Compet%C3%Ancias%20das%20Unidades%20do%20TCU.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/13/00/E8/9A/4BDC67106D09B867F18818A8/BTCU_01_de_04_01_2021_Especial%20-%20Cargos,%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20de%20Confian%C3%A7a,%20Estrutura%20e%20Compet%C3%Ancias%20das%20Unidades%20do%20TCU.pdf). Acesso em: 17 jun. 2023.

Em uma pergunta adicional foi questionado se o software, caso existente, possui funcionalidade para cálculo automatizado do risco de detecção (RD), a partir dos inputs informados manualmente pelos auditores (avaliação do risco inerente e do risco de controle). Nesse quesito, 8,7% informou que sim; 13%, que não; e para 78,3% a questão não era aplicável, dada a inexistência de sistema informatizado.

A pergunta final do eixo tratou da documentação de auditoria, com a seguinte pergunta: “Há no seu TC modelos de documentação de auditoria (papéis de trabalho estruturados) para aplicação de técnicas de auditoria de acordo com as contas / transações examinadas (exemplo: roteiro para aplicação da técnica de confirmação externa junto a fornecedores ou de conferência de cálculo para exame da incidência de encargos sobre a dívida pública)?”. Nesse âmbito, 82,6% dos tribunais de contas respondentes informaram que não.

Os números levantados permitem concluir que há, na atualidade, incipiente suporte operacional nos tribunais de contas brasileiros para apoio logístico às auditorias financeiras.

#### 4.3 Eixo III – Recursos humanos

Os recursos humanos são essenciais para a consecução das atividades fiscalizatórias dos tribunais de contas. Esse eixo se concentrou, então, em dois estratos bastante envolvidos no processo de auditoria financeira: os Auditores de Controle Externo (ou nomenclaturas similares, responsáveis pela instrução processual) e os demais servidores atuantes em gabinetes de conselheiros (os quais atuam na comunicação dos resultados dos trabalhos junto à instância opinativa/julgadora e produzem os votos).

Na primeira questão do eixo (há auditores em quantidade suficiente no seu TC alocados para realização de auditorias financeiras com asseguarção razoável, de acordo com as necessidades do órgão frente ao número de contas apresentadas ou selecionadas conforme critérios específicos anualmente), a quase totalidade (91,3%) dos tribunais de contas pesquisados respondeu “não”.

A segunda tratou das competências técnicas dos auditores, ao indagar se os profissionais alocados às fiscalizações financeiras possuem conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira, contabilidade aplicada ao setor público e lei de responsabilidade fiscal, para exercício satisfatório das suas funções. A maior parte (52,2%) respondeu “não”, e os 47,8% restantes, “sim”.

Sobre esse ponto, é imperioso relembrar os ensinamentos de Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.19):

É necessário conhecimento considerável para corresponder às expectativas de diversos grupos. [...]

A complexidade do ambiente moderno de negócios exige que o auditor esteja integralmente familiarizado com os pronunciamentos técnicos de contabilidade e auditoria. Além disso, o profissional precisa ter uma compreensão conceitual sólida dos elementos básicos de divulgação financeira. [...] Por fim, o auditor precisa compreender completamente os conceitos fundamentais de auditoria.

Na terceira pergunta (“Caso haja necessidade de participação de especialistas na auditoria financeira com outras formações que não a de contabilidade – exemplo: atuários, tributaristas,

estatísticos, engenheiros, profissionais do direito -, sua alocação ao trabalho se dá de forma temporária e sem óbices administrativos?”), 34,8% informaram que não, e 17,4%, que sim. Diversas outras respostas foram apresentadas nessa questão, tais como “ainda não houve precedente”, “nunca foi praticado”, “não houve caso concreto” e “não aplicável até o momento”.

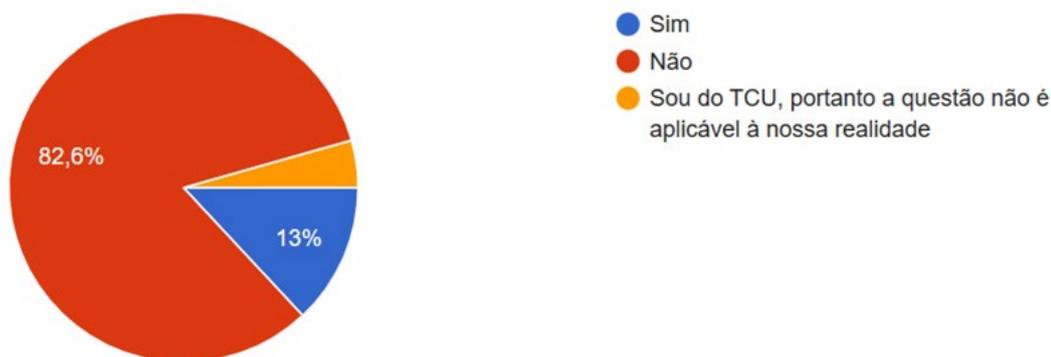
A última pergunta foi: “Os assessores alocados aos gabinetes de conselheiros no seu TC possuem plena compreensão dos objetivos e detalhes técnicos das auditorias financeiras, de forma a contribuir para sua salutar tramitação e conclusão célere, propiciando o alcance das suas finalidades?”, para a qual 95,7% das respostas foram “não”.

Com isso, é possível concluir que há expressivas carências no que diz respeito tanto à quantidade de profissionais alocados na instrução dos trabalhos de auditoria financeira nos tribunais de contas quanto à capacitação desses e de outros servidores envolvidos nos respectivos processos.

#### 4.4 Eixo IV – Aspectos institucionais

No eixo voltado aos aspectos institucionais, foram abordados os seguintes pontos: existência de estratégia de médio/longo prazo para implementação da auditoria financeira; critérios de seletividade de contas para fiscalização; criação de área específica para condução das auditorias financeiras; fluxos processuais e prazos; e divulgação dos trabalhos.

**Gráfico 6 – Seu TC elaborou alguma estratégia de médio/longo prazo para implementação da auditoria financeira, tal como procedido pelo TCU (acórdão 3.608/2014)?**



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

A maior parte dos tribunais não possui uma estratégia delineada para implantação da auditoria financeira no médio ou no longo prazo, tal como procedido pelo TCU, considerado o benchmarking da área para os demais órgãos de controle subnacionais. Destaca-se que o TCU estabeleceu a sua estratégia por meio do acórdão 3.608/14 com produção de efeitos a partir de 2015, fixando a meta de convergência integral das auditorias financeiras por ele realizadas em 2026, ou seja, num período de doze anos. Sobre isso, Ferreira e Aragão (2022, p.22) concluíram, em sua pesquisa, que

Na investigação das auditorias do TCU realizadas em conformidade com a própria estratégia de fortalecimento, dada pelo Acórdão nº 3.608/2014, constatou-se que o TCU, principalmente

por ter trabalhos analisados em sua totalidade de assecuração limitada, ainda não faz auditorias totalmente aderentes aos padrões internacionais. O compromisso firmado a partir da estratégia de fortalecimento é de um aprimoramento de esforços contínuos até 2026. Logo apesar de a presente avaliação mostrar a não aderência do TCU aos padrões internacionais, os objetivos são de continuidade e êxito com a implementação de uma cultura de auditorias financeiras de qualidade e de constante melhora com o passar do tempo [...].

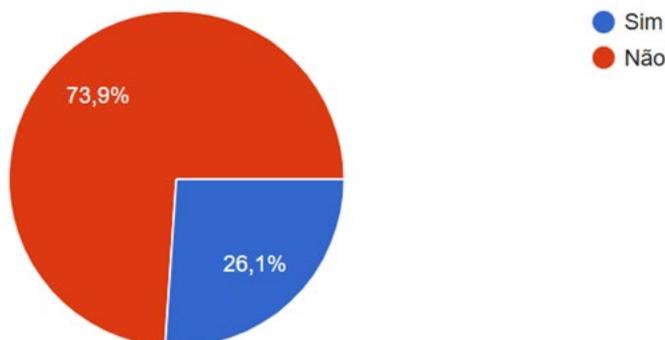
A pergunta seguinte do eixo de aspectos institucionais abordou a existência de critérios de seletividade definidos e formalizados para escolha das contas a serem auditadas sob a perspectiva financeira em cada exercício financeiro. Aqui, 82,6% dos tribunais respondentes informaram não adotar tal prática, o que torna ainda mais desafiadora a missão de realizar auditorias financeiras com razoável segurança, considerando a ampla gama de jurisdicionados em alguns dos órgãos de controle externo, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Na questão que se seguiu, foi indagado se há no tribunal de contas um setor específico para realização de todas as auditorias financeiras, ou se qualquer área na estrutura administrativa da Secretaria/Subsecretaria de Fiscalização/Controle Externo (ou denominação similar) pode realizar esse tipo de trabalho. Ao que 43,5% informaram haver um setor específico para o propósito aventado. Outros 47,7% aduziram que qualquer área dentro da unidade de instrução processual pode realizar auditorias financeiras, desde que possua jurisdicionado a ela vinculado com a obrigação de prestar contas anualmente. Os 8,8% restantes alegaram não realizar auditorias financeiras.

A concentração das auditorias financeiras em uma área específica do Tribunal de Contas induz a especialização e uniformização interna de procedimentos, podendo constituir um fator relevante para o aprimoramento ao longo do tempo.

A quarta questão do eixo de aspectos institucionais tratou de fluxos e prazos:

**Gráfico 7 – Há fluxos processuais e prazos definidos para tramitação dos autos atinentes a auditorias financeiras no seu TC, inclusive no tocante aos momentos e formas de comunicação com a entidade auditada (exemplo: quando os achados preliminares devem ser comunicados ao auditado para correções de distorções, de que forma ocorre essa comunicação – por intermédio dos gabinetes de conselheiros ou pela própria equipe de auditoria – quando as representações formais devem ser obtidas etc.)?**



Fonte: respostas de 23 tribunais de contas à pesquisa realizada durante o período de 3 jun. 2023 a 19 jun. 2023.

Poucos tribunais de contas possuem fluxos e prazos internos bem definidos no tocante à auditoria financeira (somente 26,1% dos pesquisados). A ausência de fluxos pode prejudicar um dos principais objetivos da auditoria financeira, que é possibilitar à parte responsável a correções de distorções. Sem fluxos adequados, a comunicação entre auditor e preparador das demonstrações

contábeis pode não se dar de maneira efetiva. Ademais, há riscos de morosidade na tramitação processual interna do Tribunal de Contas sem fluxos e prazos efetivos.

Por fim, foi indagado se os resultados das auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal de Contas são claramente comunicados à sociedade, por meio de divulgação tempestiva na internet da Corte (ou outro formato), em linguagem acessível e compreensível (conforme NBASP 20, itens 35 e 39). A essa questão, 69,6% responderam “não”, e 30,4%, “sim”.

## 5 Considerações finais

A realização de auditorias financeiras com razoável segurança, nos termos delineados pela ISSAI 200, ainda não é uma realidade no contexto dos tribunais de contas do Brasil. Pesquisa abrangendo 70% das 33 cortes do país revelou que apenas 21,7% promovem auditorias financeiras em plena consonância aos requisitos normativos aplicáveis, fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos nas opiniões de auditoria externalizadas.

A baixa performance dos órgãos de controle externo nessa seara potencializa a ocorrência de desequilíbrios financeiros e desajustes fiscais nos entes sujeitos à sua fiscalização, já que a diminuta qualidade dos números produzidos pelos governos induz a decisões equivocadas e reduz a compreensão, principalmente pela sociedade, sobre onde e como os recursos públicos foram empregados.

Auditorias financeiras consistentemente planejadas, executadas e com resultados satisfatoriamente apresentados detêm o condão de aperfeiçoar a capacidade das prestações de contas governamentais, ao detectar distorções relevantes de valor, classificação ou divulgação e submetê-las tempestivamente ao crivo do preparador das demonstrações contábeis, para a sua devida correção.

Assim, dada a importância de tal atividade no que tange à gestão das finanças públicas nacionais, é imperioso identificar as razões que atravancam o desenvolvimento das auditorias financeiras no âmbito dos tribunais de contas, o que foi concebido neste artigo, que reproduziu os resultados da supracitada pesquisa.

Os números obtidos e consolidados revelaram que o baixo estágio de desenvolvimento da auditoria financeira deriva, principalmente, da insuficiência de auditores frente ao volume de entidades fiscalizadas, da ausência de conhecimentos adequados em normas e metodologia de auditoria financeira por estes profissionais, da incompreensão de outras áreas das instituições sobre o assunto, da inexistência de manuais que tratem de forma prática as nuances da fiscalização em comento, bem como de sistemas informatizados e suporte logístico.

Ademais, 82,6% dos tribunais de contas pesquisados não possuem estratégia de médio ou longo prazo para implementação da auditoria financeira, o que torna o seu desenvolvimento ainda mais desafiador, face à baixa maturidade institucional em tal perspectiva.

Com os resultados ora divulgados, espera-se que seja esmiuçado o status quo de cada uma das 33 cortes de contas do país e, após isso, materializadas ações efetivas direcionadas às causas-raízes da problemática exposta, para que a emissão de opinião com alto nível de confiança em auditorias financeiras conduzidas pelos órgãos de controle externo constitua regra, e não exceção.

## Referências

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Statements on Auditing Standards (SASs) n°. 104-111: Risk Assessment Standards: Overview of the Standards.

[S.l.]: AICPA, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). Quem são e o que pensam os conselheiros/ministros dos tribunais de contas e seus substitutos. Brasília, DF: ATRICON, 2019. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020/01/Relat%C3%B3rio-Pesquisa-Atricon-Quem-s%C3%A3o-e-o-que-pensam-os-conselheiros-ministros-dos-Tribunais-de-Contas-do-Brasil-e-seus-substitutos.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2023.

AVALOS, José Miguel Aguilera. Auditoria e gestão de riscos. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório de garantias honradas pela União em operações de crédito e recuperação de contragarantias. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:46384](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46384). Acesso em: 3 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria Baseada em Riscos (Etapas I e II). 2018. Disponível em: [https://contas.tcu.gov.br/ords/f?p=706144:106:7612841336975::NO:106:P106\\_COD:202161](https://contas.tcu.gov.br/ords/f?p=706144:106:7612841336975::NO:106:P106_COD:202161). Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira: 2016. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução – TCU nº 325, de 30 de dezembro de 2020. Altera a Resolução-TCU nº 154, de 4 de dezembro de 2002, que dispõe sobre as atribuições dos cargos e das funções de confiança do quadro de pessoal do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF: TCU, 2021. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/13/00/E8/9A/4BDC67106D09B867F18818A8/BTCU\\_01\\_de\\_04\\_01\\_2021\\_Especial%20%20-%20Cargos,%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20de%20Confian%C3%A7a,%20Estrutura%20e%20Compet%C3%Aancias%20das%20Unidades%20do%20TCU.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/13/00/E8/9A/4BDC67106D09B867F18818A8/BTCU_01_de_04_01_2021_Especial%20%20-%20Cargos,%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20de%20Confian%C3%A7a,%20Estrutura%20e%20Compet%C3%Aancias%20das%20Unidades%20do%20TCU.pdf). Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 171, p.1-24, 5 set. 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC-TA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC-TA200(R1).pdf). Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 315 (R2), de 19 de agosto de 2021. Dá nova redação à NBC TA 315 (R1), que dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, n. 167, p.1-93, 2 set. 2021. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf). Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 320 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 320 que dispõe sobre a materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 171, p.104, 5 set. 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA320(R1).pdf). Acesso em: 24 jun. 23.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 450, de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 320 que dispõe sobre a materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 171, p.104, 5 set. 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA450(R1).pdf). Acesso em: 24 jun. 23.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.221, de 27 de novembro de 2009, de 19 de agosto de 2016. Aprova a NBC TA 530 – amostragem em auditoria. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 232, p.254, 4 dez. 2009. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1222.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf). Acesso em: 24 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TR 2.400, de 25 de outubro de 2013. Dispõe sobre trabalhos de revisão de demonstrações contábeis. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 211, p.165, de 30 de outubro de 2013. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTR2400.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.601, de 24 de setembro de 2020. Altera o inciso IX do Art. 4º da Resolução CFC nº 1.328/2011, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público – NBC TASP. Brasília, DF: CFC, 2020. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1601.pdf?\\_ga=2.84864217.1986138420.1688390481-1152383827.1688390480](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1601.pdf?_ga=2.84864217.1986138420.1688390481-1152383827.1688390480). Acesso em: 17 jun. 2023.

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes; ARAGÃO, Priscila da Costa Mesquita. Aderência das auditorias financeiras das instituições superiores de controle: um estudo comparativo das metodologias entre Brasil, Estados Unidos, Reino Unido e Austrália. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.1, n. 150, p.59-84,2022. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU>. Acesso em: 24 jun. 2023.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry; JOHNSTONE, Karla M. Auditoria. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

INSTITUTO RUI BARBOSA (Brasil). NBASP 100: princípios fundamentais de auditoria do setor público. [S.l.]: Instituto Rui Barbosa, 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 100: fundamental principles of public sector auditing. IFPP. Luxemburgo, 2019a. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 200: financial audit principles. IFPP. Luxemburgo, 2020. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 400: compliance audit principles. IFPP. Luxemburgo, 2019b. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/>. Acesso em: 17 jun. 2023.

MACEDO, Sebastião Carlos Ranna de. Avaliação dos tribunais de contas do Brasil MMD-TC 2022. In: ENCONTRO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS, 8., 2022, Rio de Janeiro. Anais [...] Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas, 2022. p.1-49. Disponível em: [http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/05/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-MMD-TC\\_2022.pdf](http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/05/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-MMD-TC_2022.pdf). Acesso em: 3 jun. 2023.

PELLEGRINI, Josué. Análise da situação fiscal dos estados. Brasília: IFI, n. 14, nov. 2020. Estudo especial.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. Lei nº 8.271: Lei Orçamentária Anual – 2019 volume 1. Rio de Janeiro: SEFAZ, 2018. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2\\_ppa\\_ldo\\_loa/loa/loa\\_2019\\_vol1.pdf?lve](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_ldo_loa/loa/loa_2019_vol1.pdf?lve). Acesso em: 24 jun. 2023.

ROSSI, Francesca Manes; BRUSCA, Isabel; CONDOR, Vicente. In the pursuit of harmonization: comparing the audit systems of European local governments. *Public Money & Management*, [s.l.], v. 41, n. 8, p.604-614, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1772549> 18-08-2020. Acesso em: 17 jun. 2023.

STUART, Iris C. *Serviços de auditoria e asseguarção na prática*. Porto Alegre: AMGH, 2014.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.

# Auditoria financeira é assunto da auditoria interna ?<sup>1</sup>

## *Is Financial Audit a Matter of Internal Audit?*

**Janilson Antonio da Silva Suzart**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP. Auditor Federal de Finanças e Controle. Instituto de Contabilidade Pública e Democracia (ICPD).

E-mail: [suzart@suzart.cnt.br](mailto:suzart@suzart.cnt.br)

**Resumo:** A auditoria interna desempenha um papel importante para as organizações tanto no setor privado quanto no setor público. A avaliação dos controles internos se destina a agregar valor e melhorar as operações de uma entidade. No setor público, a auditoria governamental, dividida em duas áreas (auditoria externa e auditoria interna), vem passando por diversas mudanças nas últimas décadas, o que impacta a sua forma de atuação. As reformas gerenciais ocorridas no setor público, influenciadas pelas ideias oriundas da New Public Management, também afetaram a auditoria governamental, ampliando a discussão sobre diversos temas relacionados à área, tais como mensuração do desempenho, escopo de auditoria e tipos de abordagem. No caso brasileiro, ainda há alguns temas que precisam ser discutidos pela literatura – por exemplo, o uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna. A partir desse contexto, o presente artigo traz uma discussão sobre o uso da auditoria financeira pelas auditorias internas, por meio de uma análise de conteúdo que abrangeu 19 artigos científicos publicados em língua inglesa, entre 2001 e 2023 (até o mês de julho). As análises indicaram que há evidências em cerca de 20 países do uso da técnica pelas unidades governamentais de auditoria interna. Verificou-se, também, que o papel da auditoria interna definido pelos órgãos normatizadores foi semelhante à proposta pela literatura analisada. As limitações da pesquisa demonstram que há outras evidências de uso em outros países, mas essas não são tratadas no presente artigo. Assim, a pesquisa apresenta uma lista não exaustiva de evidências do uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna, limitada às pesquisas originais.

**Palavras-chave:** Auditoria financeira. Asseguração razoável. Risco de auditoria. Tribunais de contas. Limitações.

**Abstract:** Internal audit plays an important role for organizations in both the private and public sectors. The evaluation of internal controls is intended to add value and enhance the operations of an entity. In the public sector, governmental audit, divided into two areas (external audit and internal audit), has undergone various changes in recent decades, impacting its mode of operation. The public sector managerial reforms, influenced by ideas stemming from the New Public Management, have also affected governmental audit, expanding the discussion on various topics related to the field, such as performance measurement, audit scope, and approaches. In the

<sup>1</sup> Recebido em 14/08/2023. Aceito para publicação em 15/09/2023.26/05/2023.

Brazilian case, there are still some issues that need to be discussed in the literature, such as the use of financial audit techniques by government internal audit units. Having this context as a background, this article presents a discussion on the use of financial audit by internal audits, through a content analysis that covered 19 scientific articles published in English between 2001 and 2023 (up to July). The analyses indicated that there is evidence in around 20 countries of the use of the technique by government internal audit units. It was also observed that the role of internal audit as defined by regulatory bodies was similar to the one proposed by the analyzed literature. The research limitations demonstrate that there is additional evidence of usage in other countries, however not covered in the current paper. Therefore, the research provides a non-exhaustive list of evidence of the use of financial audit techniques by government internal audit units, limited to original researches.

Government audit. Financial audit. Internal audit. Internal control. International experience.

## 1 Introdução

No começo da atual década, os desafios para a gestão pública continuaram em alta. Pandemias, guerras, desastres naturais etc. são exemplos de fatores que complicaram ainda mais a situação. Por um lado, o acesso a recursos vem se tornando escasso. Por outro, as demandas sociais continuam a crescer. No meio de tudo isso, encontra-se a gestão pública, que continua se financiando com a sociedade (diretamente, por meio de tributos, e indiretamente, com a obtenção de empréstimos e financiamentos, que implicarão em pagamentos futuros de juros) e tem a missão de, em tese, gerir o erário para buscar maximizar o bem-estar social.

O uso dos recursos públicos pode ser avaliado de diversas formas e por variadas áreas do conhecimento. Um campo em particular é o da auditoria governamental, que, com técnicas específicas, procura avaliar a atuação estatal e emitir opiniões e recomendações para melhorar essa atuação. A avaliação oriunda da auditoria precisa ser independente e objetiva, de modo a agregar valor à gestão pública e à sociedade.

De igual modo ao ocorrido com a gestão pública, a auditoria governamental também possui seus desafios. As reformas gerenciais inspiradas na New Public Management (NPM), iniciadas na década de 1980 (e que ainda influenciam, com maior ou menor intensidade, as práticas governamentais), também afetaram (e seguem afetando) a auditoria governamental. A necessidade de medir o desempenho da gestão, a ampliação do escopo das auditorias e a necessidade de adoção de abordagens mais holísticas alteraram o papel e as técnicas da auditoria governamental nas últimas décadas e em diversos países.

Além dessas mudanças na auditoria governamental, é importante destacar que o movimento para o estabelecimento de padrões ditos internacionais em diversas áreas, também fruto das reformas inspiradas pela NPM, tem afetado as normas de auditoria. O movimento de aproximação das normas contábeis do setor público àquelas do setor privado, estabelecendo-se um padrão contábil internacionalmente reconhecido, vem influenciando as normas da área de auditoria, que buscam igual aproximação e internacionalização.

Ante esse contexto de mudanças e desafios estão os profissionais de auditoria, que devem buscar aperfeiçoar a sua atuação para auxiliar a gestão a ser mais eficiente, eficaz e econômica, tornando as políticas públicas mais efetivas e garantindo melhorias na oferta de bens e serviços à população.

A auditoria governamental pode ser dividida em duas grandes áreas: auditoria interna e

auditoria externa. Essa é a mesma divisão que pode ser feita para a auditoria do setor privado, em que o auditor externo, mais conhecido como auditor independente, é comumente associado a um só tipo de auditoria: a auditoria financeira. O auditor externo do setor privado é um profissional sem vínculo trabalhista com a entidade auditada, geralmente contratado para emitir opinião sobre as demonstrações contábeis (contudo, também pode ser contratado para realizar outros tipos de auditoria).

No setor público, mais especificamente no caso brasileiro, o auditor externo é um servidor público que atua nos tribunais de contas e que possui maior grau de autonomia em relação às unidades auditadas, quando comparado com o auditor interno, que é um servidor ou empregado público, mas que atua em unidades subordinadas ao poder controlador. Do mesmo modo que ocorre com o setor privado, no campo governamental brasileiro, a auditoria financeira é associada à auditoria externa. Diante dessa afirmação, surge a questão que norteará a presente pesquisa: a auditoria financeira é assunto da auditoria interna?

Para entender melhor esse fenômeno, o possível uso da técnica de auditoria financeira pela auditoria interna, no setor público, a presente pesquisa buscará na literatura em língua inglesa (visto que não foram localizados artigos científicos na literatura nacional que tratem dessa lacuna) análises e exemplos desse fenômeno. A pesquisa possui os seguintes objetivos, para auxiliar a responder à questão anteriormente apresentada: (i) identificar o papel da auditoria interna no setor público e (ii) evidenciar os tipos de auditoria realizadas por unidades de auditoria interna em outros países.

O presente artigo é composto de mais cinco partes, além desta introdução. A segunda destina-se à apresentação das discussões sobre a NPM, a auditoria governamental e a auditoria interna. Na terceira, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na realização da pesquisa. A quarta e a quinta partes destinam-se à apresentação dos principais resultados e das considerações finais da pesquisa, respectivamente.

## 2 Fundamentação teórica

### 2.1 New Public Management

Nas últimas décadas, o avanço das tecnologias, as mudanças socioambientais e a redução dos recursos disponíveis são fatores que conduziram as entidades governamentais a promoverem reformas gerenciais, alterando o seu modelo de atuação. A sociedade passou a exigir mais e/ou melhores serviços ofertados pelo Estado, em várias partes do mundo, levando as entidades governamentais a promover reformas gerenciais. Uma das formas para explicar essas mudanças são as discussões oriundas da denominada *New Public Management* (NPM).

Segundo Hood (1991), na década de 1980, a NPM representou o movimento de reformas gerenciais no setor público, realizadas por alguns países (Reino Unido, por exemplo), com o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento estatal. A meta era modificar a atuação governamental, em especial a oferta de serviços públicos, em algo parecido com a maneira de operar do setor privado, de modo a aumentar a eficiência, a eficácia e a economicidade das entidades governamentais.

Hood (1991) ainda destaca que, durante aquela década, a NPM se tornou uma tendência entre as entidades governamentais e foi seguida de quatro outras tendências:

- reduzir ou evitar o crescimento dos gastos governamentais, em especial, a redução dos gastos com pessoal;
- privatizar, total ou parcialmente, as atividades estatais, inclusive aquelas essenciais para o setor público e relacionadas com o fornecimento de serviços públicos;

- automatizar a produção e a distribuição de serviços públicos, por intermédio do uso da tecnologia da informação e
- desenvolver uma agenda mais internacionalizada, focada em temas gerenciais da administração pública e concepção de políticas públicas.

O paradigma da NPM tornou-se, inicialmente, uma tendência nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Hood, 1995). Como paradigma ou campo de conhecimento, a NPM estimula o uso de técnicas gerenciais já implementadas e testadas pelo setor privado, como forma de aperfeiçoamento da gestão pública.

Frederickson (1996) afirma que a NPM se desenvolveu sob a ótica de um movimento de “reinvenção” do setor público, contrapondo-se à visão burocrática até então dominante. De acordo com esse autor, a NPM busca, principalmente, a mudança das seguintes visões: (i) pouco questionamento sobre as formas e os processos burocráticos adotados pelas entidades públicas; (ii) flexibilidade das rotinas apenas em função de turbulências; (iii) ausência de preocupação com as necessidades e as demandas dos cidadãos e (iv) excesso de otimismo sobre o que uma entidade governamental pode ou deve fazer.

Partindo de questões clássicas da gestão pública, a NPM, segundo Frederickson (1996), busca otimizar a atuação governamental para fornecer mais e/ou melhores serviços com os recursos disponíveis (eficiência), gastando menos recursos (economicidade) e promovendo a justiça social (equidade). Hood (1995) afirma que para a consecução de melhorias na gestão governamental, a NPM procura diminuir ou eliminar as diferenças entre as práticas do setor público e as do setor privado, deslocando a ênfase dos processos para os resultados alcançados pelos entes públicos.

A NPM introduz o gerencialismo estatal, modificando a atuação das entidades governamentais do modelo tradicional (excesso de hierarquia burocrática, centralização e controle direto) para um modelo empresarial da gestão estatal (Ayee, 2005). Os cidadãos passam a ser vistos como clientes e as entidades governamentais precisam ser mais eficientes e efetivas na prestação dos serviços públicos, tendo como ênfase o resultado final e não apenas o processo.

De acordo com Hood (1995), a NPM está assentada sobre sete componentes, descritos a seguir:

- descentralização: torna as unidades governamentais mais gerenciáveis e a administração central do governo pode se dedicar em controlá-las;
- estímulo à competição: as contratações governamentais devem estimular a competição entre fornecedores, de modo a obter redução de custos e melhorias dos bens e/ou serviços adquiridos;
- ênfase nas práticas gerenciais do setor privado: a entidade governamental precisa implementar/utilizar ferramentas gerenciais, cuja eficiência já foi comprovada pelo setor privado;
- ênfase na disciplina e na parcimônia no uso de recursos: é imprescindível que a entidade governamental consiga fazer mais utilizando menos recursos, ou seja, cortando custos e racionalizando as atividades;
- maior ênfase no papel da alta administração: o processo de prestação de contas e de responsabilização dos gastos públicos requerem uma clara atribuição de responsabilidades do que uma simples divisão do poder;
- padrões mensuráveis e medidas de desempenho e de sucesso: o processo de prestação de contas e de responsabilização dos gestores públicos prescindem de objetivos claramente explícitos e de medidas capazes de confrontar o desempenho e o sucesso de tais gestores em relação às metas do ente público e

- maior ênfase no controle dos resultados: mudança da ênfase dos processos para maior ênfase nos resultados.

A implementação da NPM pode ocorrer com a aplicação de muitas técnicas gerenciais. Osborne e Gaebler (1992) e Gow e Dufour (2000) citam que as seguintes técnicas são as mais aplicadas: (i) privatização; (ii) terceirização; (iii) remuneração variável; (iv) gestão por resultados e (v) orientação ao cliente.

Gow e Dufour (2000) ressaltam que a NPM é mais do que um simples conjunto de técnicas gerenciais. A implementação exitosa da NPM dependerá de mudanças na cultura organizacional da gestão pública. A NPM compreende um sistema de pensamento gerencial que busca implementar, no setor público, as ferramentas gerenciais já em uso pelo setor privado (Hood, 1995; Aye, 2005).

A implementação de uma reforma gerencial considerando as premissas da NPM pode não ser uma tarefa simples. Algumas técnicas gerenciais, mesmo que já tenham sido testadas no setor privado, podem não ser aplicáveis para o setor público, dadas as especificidades deste último. Além de perseguirem objetivos distintos, diversos fatores organizacionais das entidades de ambos os setores podem ser completamente divergentes.

Após algumas décadas sendo uma relevante tendência do setor público, a NPM parece ter perdido força. Dunleavy, Margetts, Bastow e Tinkler (2005) afirmam que as reformas gerenciais promovidas tendo como pano de fundo a NPM se tornaram um processo minoritário em países desenvolvidos – por exemplo, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Austrália, Nova Zelândia e Holanda. Porém, ainda segundo os autores, algumas reformas não foram bem-sucedidas (sendo consideradas até mesmo politicamente desastrosas), ao passo que outras foram simplesmente paralisadas.

Dunleavy e outros (2005) descrevem que Japão e Índia são exemplos de países nos quais as ideias da NPM ainda possuem influência significativa. Hood e Peters (2004) afirmam que a mudança no nível de influência da NPM é natural, para um campo do conhecimento de “meia-idade”.

Hood e Peters (2004) informam ainda que é inevitável que qualquer programa de reforma gerencial apresente efeitos colaterais inesperados. Além dos limites do conhecimento humano, a alta complexidade das entidades públicas restringe a capacidade dos reformadores de evitar surpresas durante a reforma gerencial de uma área estatal (Hood & Peters, 2004).

Pollitt e Bouckaert (2000) destacam que a NPM pode ampliar algumas contradições que não auxiliarão no aperfeiçoamento da gestão pública. São elas (Pollitt & Bouckaert, 2000):

- aumento do controle político da burocracia versus liberdade para gerir versus empoderamento dos usuários dos serviços;
- dar prioridade à realização de poupanças versus dar prioridade à melhoria do desempenho do setor público;
- motivar os funcionários e promover a mudança cultural versus enfraquecer a estabilidade do emprego e fazer a redução da estrutura e
- criar mais agências com propósitos únicos versus melhorar a coordenação horizontal.

De acordo com Denhardt e Denhardt (2003), o Estado não pode ser gerido como se fosse uma empresa, sendo necessário reconhecer e aceitar os desafios. Devem-se criar soluções, nas quais, muitas vezes, os servidores públicos e cidadãos trabalharão juntos de forma cooperativa e mutuamente benéfica. Denhardt e Denhardt (2003) acrescentam que a aplicação da NPM pode conduzir a uma franquia monopolística e ineficaz de agências e servidores públicos.

Nota-se que a NPM desempenhou e ainda desempenha um importante papel nas reformas

realizadas por alguns entes públicos. As práticas gerenciais oriundas da NPM, inspiradas no setor privado, visam melhorar a eficiência, a eficácia e a economicidade do ente público, além de promover a equidade entre seus cidadãos, que passam a ser o centro das atenções das entidades públicas.

Em tese, a NPM busca promover uma gestão pública mais democrática, voltada para a responsabilização dos gestores, o fortalecimento das instituições e o estímulo da meritocracia. Segundo Frederickson (1996), a NPM propicia uma gestão pública mais humanizada e preocupada com questões políticas e de justiça social.

Na prática, como qualquer técnica gerencial, a NPM possui vantagens e desvantagens, conforme apresentado anteriormente. Na continuação, passa-se à discussão sobre a influência da NPM na expansão da prática de auditoria financeira.

## 2.2 A auditoria governamental e a NPM

A auditoria governamental representa a avaliação objetiva e organizada dos processos financeiros, dos atos administrativos ou de outros aspectos de uma entidade governamental com a finalidade de emitir uma opinião sobre o objeto avaliado e recomendar melhorias nas ações futuras; avaliação essa que deve ser conduzida por profissionais independentes.

De igual modo ao ocorrido em outras áreas do setor governamental, a auditoria também foi influenciada pelas reformas da NPM. Dentre alguns exemplos da ocorrência dessa influência, podem ser citados: (i) Alemanha (Azuma, 2005; Johnsen, 2019); (ii) Austrália (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Johnsen, 2019); (iii) Canadá (Johnsen, 2019); (iv) Estados Unidos (Johnsen, 2019); (v) França (Azuma, 2005); (vi) Holanda (Azuma, 2005; Johnsen, 2019); (vii) Inglaterra (Lapsley, 2008; Greenwood, 2017; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018); (viii) Nova Zelândia (Lapsley, 2008; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018); (ix) Suécia (Johnsen, 2019) e (x) Tribunal de Contas Europeu (Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023).

As principais mudanças ocorridas na auditoria governamental, causadas pelas reformas gerenciais inspiradas na NPM, foram (Azuma, 2005; Lapsley, 2008; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023):

- medição do desempenho;
- ampliação do escopo de auditoria e
- adoção da abordagem integrada.

De acordo com Azuma (2005), em razão de uma abordagem orientada para o desempenho e o cliente e da adoção de princípios de mercado (setor privado), oriundas da influência da NPM nas reformas gerenciais, a auditoria governamental teve de direcionar sua atuação para a medição de desempenho dos gestores. A auditoria governamental mudou suas formas de análise e de relatoria, para utilizar e apresentar informações sobre o desempenho da atuação estatal. O uso de indicadores, a análise comparativa e a utilização de técnicas estatísticas pelos auditores governamentais são exemplos dessa mudança.

A medição do desempenho levou a auditoria governamental a discutir mecanismos de governança e de responsabilização no setor público (Greenwood, 2017). Tendo como foco o desempenho alcançado pelos gestores na implementação das políticas públicas, a auditoria governamental ampliou a discussão sobre mecanismos de governança que permitissem tanto a correção de problemas que afetassem o desempenho quanto o estímulo para a obtenção de um melhor desempenho. Também se mostrou necessário o debate sobre as formas de responsabilização no setor público, para garantir que o processo auditorial fosse capaz de identificar os responsáveis pelo baixo desempenho das entidades governamentais, de maneira adequada.

Com a adoção de novas técnicas gerenciais e da gestão baseada em resultados, a terceirização dos serviços públicos e a introdução das parceiras público-privadas (PPP), houve aumento dos objetos auditáveis, conduzindo a auditoria governamental a novos temas e desafios (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018). Em muitos países, antes das reformas gerenciais inspiradas na NPM, não havia uma maior interação entre os setores público e privado para a prestação de serviços à população.

O uso da terceirização, por exemplo, modificou não somente a forma de prestação de tais serviços, mas também o modelo de aquisição de recursos e de gestão de pessoas, tornando, assim, a terceirização um assunto relevante para a auditoria governamental. Outro exemplo, a adoção dos modelos de PPP, também transformou a discussão sobre a definição de tarifas públicas em um tema significativo para os órgãos governamentais de controle. Quando os serviços eram prestados diretamente pelo Estado, não era relevante a discussão dos subsídios que reduziam as tarifas públicas. Quando da adoção do modelo de uma PPP, os subsídios passaram a ser evidenciados e, quando mantidos, pagos diretamente pelo Estado ao parceiro privado ou, quando não, implicando em aumento da tarifa paga pelos usuários finais.

Além da ampliação do escopo, Lapsley (2008) destaca que a nova organização da auditoria governamental levou a gestão a tornar suas ações mais auditáveis e verificáveis. De modo natural ou induzido pela própria auditoria, os gestores buscaram ajustar as suas ações, melhorando a auditabilidade destas e permitindo a evolução dos processos de avaliação. Contudo, essa transformação pode ter como consequência negativa a adoção de um comportamento mais defensivo dos gestores, para alcançar os resultados esperados na lógica das auditorias e não escolhendo a melhor opção possível, justamente por ser menos auditável.

Para se adequar aos desafios oriundos das reformas gerenciais, a abordagem de auditoria precisa ser multidisciplinar, abrangendo questões financeiras e não financeiras (Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023). Além de atuar como guardiã das finanças públicas, a auditoria governamental precisa abordar outras preocupações públicas: (i) mudanças climáticas, (ii) Estado de direito e (iii) sustentabilidade do sistema de bem-estar social. Assim, a atuação da auditoria governamental precisa abranger trabalhos mais integrados, combinando os diversos tipos de auditoria (financeira, operacional e de conformidade), em uma visão mais integrada.

Objetos e temas complexos exigem o desenvolvimento de novas habilidades e competências para os órgãos de controle governamentais (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018). A crescente complexidade do Estado e a diversidade na prestação de serviços públicos, juntamente com o surgimento de modelos de governança, apresentam desafios específicos para a auditoria governamental (Greenwood, 2017). Nota-se que, somente com a adoção de novas abordagens e integração das técnicas disponíveis, a auditoria governamental conseguirá se adaptar a tais mudanças.

Além das mudanças anteriormente discutidas, Azuma (2005) descreve que outra reforma oriunda da NPM também influenciou as mudanças na auditoria governamental. As mudanças no modelo contábil governamental com a adoção, direta ou indireta, de padrões internacionais de contabilidade levou os órgãos de controle governamentais a discutir também a adoção dos padrões internacionais em seus procedimentos.

As normas internacionais de auditoria (*International Standards on Auditing – ISA*) fizeram a auditoria governamental discutir assuntos novos para a maioria dos órgãos de controle, tais como planejamento baseado em risco, revisão de pares, extensiva documentação dos procedimentos, tipos de assecuração, materialidade etc. Em alguns órgãos de controle, houve a ampliação do uso dos diversos tipos de auditoria, pois, muitas vezes, essas entidades focavam quase exclusivamente em apenas um tipo. Ademais, o avanço da adoção das normas internacionais de contabilidade para o

setor público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), além de aproximar as práticas contábeis do setor público para aquelas do setor privado, trouxe novos temas a serem explorados pela auditoria governamental, tais como partes relacionadas, informações por segmento, contratos de concessão, propriedades para investimento, divulgação das informações sobre riscos, benefícios a empregados, benefícios sociais, consolidação das demonstrações contábeis etc.

Johnsen (2019) afirma que a NPM afetou o desenvolvimento das atividades de auditoria governamental em muitos países, a partir da década de 1980, em um movimento conhecido como a “sociedade de auditoria”. De acordo com esta visão, a auditoria governamental é vista como um mecanismo para garantir a transparência, a responsabilização e a eficiência das entidades do setor público. A auditoria se converteu em um mecanismo de governança em si mesma, causando impactos positivos e negativos na gestão e no desempenho das entidades governamentais.

As mudanças no modelo de auditoria governamental apresentam as seguintes vantagens (Leeuw, 1996; Azuma, 2005; Greenwood, 2017; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Parker, Jacobs, & Schmitz, 2019; Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023):

- garantir que os recursos públicos sejam usados de maneira eficiente e eficaz;
  - melhorar a transparência e a responsabilização dos governos, propiciando uma visão mais clara das finanças públicas;
  - permitir um equilíbrio entre questões financeiras e não financeiras nos trabalhos de auditoria governamental e
  - possibilitar a identificação e correção de problemas e ineficiências no setor público.
- Por sua vez, as seguintes desvantagens são atribuídas a essas mudanças (Leeuw, 1996; Azuma, 2005; Greenwood, 2017; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Parker, Jacobs, & Schmitz, 2019; Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023):
- as mudanças são complexas e desafiadoras e poderá haver resistência a elas;
  - perda de controle e transparência na gestão pública pela falta de responsabilização adequada e a possibilidade de corrupção e má gestão;
  - risco, em longo prazo, para a qualidade da auditoria, levando à apresentação de informações incorretas;
  - foco excessivo na medição do desempenho pode levar a uma paralisia da gestão, tornando a legitimação mais importante do que a inovação e
  - risco de a auditoria ser utilizada como ferramenta política, com o objetivo de atacar adversários ou promover agendas específicas.

De igual modo ao ocorrido com outras áreas de atuação, a auditoria governamental foi afetada pelas reformas gerenciais, apresentando avanços em relação ao modelo anterior, mais protocolar e legalista. Os desafios das mudanças ainda estão em discussão em muitos órgãos de controle e há espaço para mais debates acerca do tema.

### 2.3 A auditoria interna na visão dos normatizadores

De igual modo ao que ocorre no setor privado, na área governamental, a auditoria também pode ser dividida em duas grandes áreas: auditoria interna e auditoria externa. No setor privado, o auditor externo, mais conhecido como auditor independente, não possui vínculo trabalhista com a entidade auditada; é um prestador de serviços, mais conhecido por realizar auditorias financeiras, apesar de realizar outros tipos de auditoria. O auditor interno pode ser um empregado da entidade privada ou um prestador de serviço contratado para realizar tal atividade.

No caso brasileiro, no setor público, tanto o auditor interno quanto o externo são comumente

servidores públicos (nas empresas públicas, os auditores internos podem ser empregados públicos), sendo sua posição definida apenas pela autonomia que esses possuem em relação à entidade auditada. Os auditores externos atuam nos tribunais de contas, possuem maior grau de autonomia em relação às unidades auditadas. Os auditores internos atuam diretamente nas unidades auditadas ou em entidades específicas (controladorias, auditorias gerais, secretarias etc.), mas controladas pelo chefe do mesmo Poder. Apesar de os tribunais de contas integrarem a estrutura do Poder Legislativo, possuem, em tese, maior autonomia em relação àquele Poder do que as unidades de auditoria interna em relação ao seu respectivo poder controlador.

Na área governamental brasileira, apesar de algumas atividades serem exclusivas dos tribunais de contas, como o julgamento das contas, por exemplo, tanto a auditoria externa quanto a interna compartilham temas e técnicas comuns em suas auditorias. Inclusive, a Constituição Federal de 1988 indica que cabe à auditoria interna o apoio à externa “no exercício da sua missão institucional” (Brasil, 1988), sem que isso signifique submissão do controle interno ao controle externo. Assim, por possuírem temas comuns e por terem independência entre si, pode ocorrer algumas vezes ausência de clareza quanto aos papéis desempenhados por essas modalidades de controle.

Considerando que o objetivo do presente artigo não é discussão das diferenças de papéis entre a auditoria externa e a interna, muito menos do caso brasileiro especificamente, passa-se à discussão do papel da auditoria interna na visão dos normatizadores: (i) *Institute of Internal Auditors* (IIA); e (ii) *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai).

De acordo com o IIA (2023), a auditoria interna é: “Uma atividade objetiva e independente de avaliação e assessoria, destinada a agregar valor e melhorar as operações de uma organização.”. A auditoria interna, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada, busca auxiliar uma entidade a alcançar seus objetivos avaliando e aperfeiçoando a eficácia “dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle” (Institute of Internal Auditors, 2023).

Para a Intosai (2004), a auditoria interna é o conjunto de atividades por meio das quais a gestão obtém assecuração, por fontes internas, de que os seus processos estão operando de modo a minimizar a ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes ou antieconômicas. A auditoria interna tem muitas das características da auditoria externa, sendo que a sua atuação pode ser direcionada pelas diretrizes da entidade auditada (o que não deve ser o caso da auditoria externa) (International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004).

Nota-se que, para ambos os normatizadores, a auditoria interna é um conjunto de atividades organizado para avaliar os processos de uma entidade e permitir o alcance dos objetivos dessa entidade e o correto uso de seus recursos. No setor público, a situação é a mesma, pois não é a ausência de busca pelo lucro que afeta o objetivo da auditoria interna, que continua sendo evitar desperdícios de recursos.

Segundo o IIA (2023), as atividades da auditoria interna envolvem a avaliação e a assessoria. A avaliação compreende o fornecimento de opiniões sobre as condições encontradas em comparação com os critérios definidos em uma auditoria. As avaliações são feitas sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles de uma entidade e compreendem trabalhos financeiros, avaliação do desempenho, análise de conformidade etc. A assessoria abrange os trabalhos de consultoria e treinamento pactuados com a entidade auditada (definição de natureza e escopo). Geralmente, estão relacionados com o auxílio para o desenho e/ou a implantação de controles internos.

Essa separação das atividades de auditoria interna é importante do ponto de vista do usuário das informações geradas. A avaliação e a assessoria possuem requisitos normativos diferentes

(geralmente, há mais exigências para as avaliações) e os objetivos e o escopo de trabalho podem apresentar diferenças significativas. De acordo com o IIA (2023), nas avaliações, “os objetivos e escopo são determinados principalmente pelos auditores internos”, enquanto nas assessorias “os objetivos são geralmente determinados pela parte que solicita os trabalhos”.

Outro destaque importante dessa separação é que (Institute of Internal Auditors, 2023):

Os auditores internos não devem prestar avaliação sobre uma atividade para a qual, no ano anterior, prestaram assessoria, tiveram responsabilidade significativa ou sobre a qual foram capazes de exercer influência significativa. Dadas as mesmas circunstâncias, os auditores internos podem realizar um trabalho de assessoria apenas se divulgarem as circunstâncias ao solicitante dos serviços de assessoria antes de aceitar o trabalho. Depois de fornecer tal divulgação, os auditores internos podem aceitar o trabalho de assessoria.

Sobre os trabalhos de avaliação, nota-se que, na visão do IIA, não há restrição sobre tipos de trabalho que uma auditoria interna deve utilizar. Os tipos citados, a título exemplificativo, estão alinhados com a visão da Intosai para a auditoria governamental (2019): (i) auditoria financeira; (ii) auditoria operacional e (iii) auditoria de conformidade. É importante ressaltar que, dentro do contexto do setor público, a combinação de mais um tipo de auditoria pode propiciar uma melhor avaliação do objeto auditado (Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023).

O IIA (2023) destaca que a auditoria interna será mais eficaz quando for realizada por auditores qualificados e conhecedores das normas da área, quando a unidade de auditoria possuir independência de atuação e quando os trabalhos forem isentos de viés e influências indevidas.

### 3 Metodologia

A presente pesquisa pode ser classificada como exploratória, do ponto de vista de estratégia, pois buscou-se a obtenção de evidências sobre o fenômeno em análise, de modo a identificar as principais características. O fenômeno em análise é o uso da técnica de auditoria financeira por entidades governamentais do controle interno.

A obtenção das informações se deu mediante pesquisa no sítio eletrônico do Google Scholar sobre literatura em língua inglesa que tratasse do fenômeno estudado. A opção pela língua estrangeira decorreu do fato de não terem sido localizados artigos científicos na literatura nacional que tratassem dessa temática. Para as buscas realizadas, foram empregados os termos “internal audit”, “financial audit” e “public sector” (ou “government sector”).

Após a leitura dos artigos encontrados, foram selecionados 19 artigos que tratavam diretamente do tema, publicados entre 2001 e 2023 (até o mês de julho, mais precisamente). Esses artigos compreenderam a amostra em análise na presente pesquisa.

Para realizar a análise dos dados foi escolhida a técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), a análise compreende um conjunto de técnicas de análises aplicadas a diversos tipos de comunicações. Nesta pesquisa, a técnica realizada abrange a análise léxica (análise dos significantes) e análise temática (análise dos significados) dos textos que compuseram a amostra. Foi realizada a abordagem da análise categorias que se destina à codificação das comunicações em categoriais de elementos de significação.

De acordo com Wanlin (2007), a análise de conteúdo se organiza em três fases sequenciais: (i) pré-análise; (ii) exploração dos dados e (iii) inferência e interpretação. A pré-análise é a sistematização de um esquema ou plano de análise e objetivo: (i) a escolha dos documentos a serem analisados; (ii) a elaboração dos objetivos e (iii) a elaboração dos indicadores. A exploração dos dados,



Os demais termos em destaque (“controle”, “riscos” e “governança”) são apontados como objetos de atuação da auditoria interna. O sistema de controle interno é citado, pois a auditoria interna deve avaliar a qualidade desses controles, se existentes, ou recomendar a implementação de controles internos, quando não (Turlea & Ștefănescu, 2009). O gerenciamento de riscos deve permitir que a entidade seja capaz de identificar e monitorar os riscos, evitando fraudes e irregularidades (Mihret & Yismaw, 2007; Hailemariam, 2014; Madawaki, Ahmi, & Ahmad, 2017; Antoniuk, Koval, Mulyk, Savitska, Kuzyk, & Koshchynets, 2021). A auditoria interna é um meio para melhorar a governança institucional (Mihret & Yismaw, 2007; Spanhove, Gils, Sarens, & Verhoest, 2008; Alzeban & Sawan, 2013; Madawaki, Ahmi, & Ahmad, 2017).

O papel da auditoria interna apontada pela amostra em análise é compatível com a visão apresentada pelo IIA e pela Intosai, conforme discutido anteriormente. Contudo, nota-se que a literatura tem focado mais nas atividades de avaliação, sendo as atividades de consultorias citadas apenas em dois artigos: Spanhove e colegas (2008) e Skoczylas e Nowak (2012).

A segunda análise se relaciona com a visão dos autores sobre o uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna. No Quadro 2, a seguir, são apresentadas as palavras mais utilizadas na amostra em análise, já traduzidas para a língua portuguesa, no formato de um diagrama de nuvens de palavras.

#### Quadro 2 – Diagrama de nuvens de palavras – uso da técnica de auditoria financeira



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Excetuando-se as palavras “auditoria”, “interna” e “financeira”, que naturalmente apareceriam nas respostas para o questionamento feito, os autores empregaram com mais ênfase as seguintes palavras, em ordem decrescente: (i) avaliar; (ii) eficácia; (iii) organização; (iv) áreas; (v) conformidade; (vi) controle e (vii) riscos.

Segundo a amostra analisada, a auditoria interna pode fazer uso da técnica de auditoria financeira para avaliar a eficácia dos controles internos e a adequabilidade das transações financeiras de uma entidade (Brierley, El-Nafabi, & Gwilliam, 2001; Alzeban & Sawan, 2013; Antoniuk, Koval, Mulyk, Savitska, Kuzyk, & Koshchynets, 2021). Em oito artigos, os autores foram incisivos quanto ao dever de uso da técnica pela auditoria interna, enquanto que, nos demais casos, o uso é visto como uma possibilidade.

A descrição do uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades de auditoria interna, extraída da amostra, está associada aos termos “avaliar”, “eficácia” e “organização”.

Com relação aos artigos que falam da possibilidade de uso, os autores são unânimes ao ressaltar que a auditoria financeira não deve ser a única técnica a ser empregada pela auditoria interna. A

auditoria interna deve utilizar outras técnicas (auditoria operacional e auditoria de conformidade) dependendo das necessidades e objetivos da organização (Brierley, El-Nafabi, & Gwilliam, 2001; Mihret & Yismaw, 2007; Turlea & Stefanescu, 2009; Ciak, 2016). A auditoria interna deve utilizar uma abordagem mais ampla e holística, apesar da utilidade da auditoria financeira (Goodwin, 2004; Drozd, 2012).

Verifica-se que essa posição é similar às mudanças causadas pelas reformas gerenciais no modelo de auditoria governamental. Com o aumento da complexidade dos objetos avaliados, a auditoria interna também precisa buscar aperfeiçoar os seus procedimentos operacionais, permitindo que questões financeiras e não financeiras sejam abordadas em um mesmo trabalho.

Quanto ao termo “áreas”, foi empregado de diversas formas pelos autores. Skoczylas e Nowak (2012), por exemplo, descrevem que a auditoria financeira, quando empregada pela auditoria interna, deve ser utilizada conjuntamente com a auditoria de conformidade para avaliar a eficiência e economia das atividades realizadas por uma entidade. Alzeban e Sawan (2013) destacam que a auditoria financeira é uma das principais áreas de atuação da auditoria interna e que os auditores internos devem ter habilidades técnicas analíticas para realizar essa tarefa. Shuwaili, Hesarzadeh e Velashani (2023) ressaltam que a avaliação da eficácia e eficiência da alocação e do uso dos recursos públicos em todas as áreas organizacionais não deve ser limitada apenas à técnica de auditoria financeira.

Já o termo “conformidade” foi empregado pela maioria dos artigos para destacar outro tipo de auditoria, de igual nome, que pode ser utilizada pela auditoria interna. Ciak (2016) e Yusof, Haron e Ismail (2017) afirmam que a auditoria interna deve avaliar a conformidade das operações de uma entidade em relação às leis, aos regulamentos e às políticas organizacionais. Hailemariam (2014) relembra que a auditoria interna também pode se concentrar em outros temas, como a conformidade regulatória.

Os termos “controle” e “riscos” são apontados como objetos das auditorias financeiras que podem ser realizadas pela auditoria interna. A auditoria financeira é uma das ferramentas da auditoria interna para avaliar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança (Mihret & Yismaw, 2007; Spanhove, Gils, Sarens, & Verhoest, 2008; Turlea & Stefanescu, 2009; Drozd, 2012; Ciak, 2016). Madawaki, Ahmi e Ahmad (2017) chamam a atenção para o fato de que a avaliação de riscos e dos controles internos não deve se limitar apenas à auditoria financeira, por parte da auditoria interna.

No setor público, a auditoria interna deve se ocupar de avaliações que envolvam os principais sistemas gerenciais, a confiabilidade das demonstrações contábeis e os relatórios orçamentários, com o objetivo de melhorar a eficiência e a economia das atividades organizacionais (Skoczylas & Nowak, 2012). O uso da auditoria financeira pela auditoria interna governamental deve buscar reduzir riscos e melhorar a eficácia e eficiência das atividades daquelas entidades (Ciak, 2016). A auditoria interna governamental deve garantir a integridade e a qualidade das informações financeiras de uma organização (Madawaki, Ahmi, & Ahmad, 2017). A auditoria interna governamental deve utilizar a auditoria financeira como ferramenta para avaliar a eficácia dos processos financeiros e contábeis da organização (Jovanova & Josheski, 2012).

Corroborando a visão dos normatizadores, a literatura analisada demonstra que não há restrições quanto ao uso da auditoria financeira por parte dos órgãos governamentais de controle interno. Primeiro, por não haver restrição nas normas técnicas para tal uso. Segundo, porque a diferença entre as auditorias governamentais externa e interna está mais relacionada às competências



A maioria dos artigos analisou o setor público como um todo. Em alguns casos, os artigos focaram apenas nos governos subnacionais (Mihret & Yismaw, 2007; Ahmad, Othman, Othman, & Jusoff, 2009; Ciak, 2016; Yao, Yusheng, & Bah, 2017; Yusof, Haron, & Ismail, 2017).

Os demais focaram em casos específicos. Jovanova e Josheski (2012) trataram do setor bancário da Macedônia (incluindo o respectivo banco central). Kosteva e colaboradores (2020) analisaram uma universidade federal da Rússia.

Dentre os casos citados, a Malásia é um exemplo das mudanças causadas pelas reformas gerenciais influenciadas pela NPM. Ahmad e colegas (2009) citam que, no final da década de 1970, o governo nacional malaio determinou a criação de unidades de auditoria interna para os ministérios e órgãos. Além de recomendar a criação das unidades, houve o reconhecimento da necessidade de ampliar o escopo e de técnicas, passando as unidades de auditoria interna a realizarem auditorias financeiras e operacionais. Yusof, Haron e Ismail (2017) apresentam um caso de uma unidade de auditoria interna de um governo subnacional que é responsável por avaliar a gestão dos recursos com destaque para os investimentos, o que demonstra que as mudanças já atingem os governos subnacionais daquele país.

Outro exemplo é a Ucrânia, cujas mudanças se iniciaram na década de 2010. Drozd (2012) descreve que a reforma das finanças públicas naquele país levou a auditoria interna a adotar o modelo da comunidade europeia, orientado a riscos, e passar a avaliar a utilização efetiva e racional dos ativos do governo ucraniano, uma abordagem clara de auditoria financeira. Antoniuk e colaboradores (2021) apresentam a aplicação dessa mudança, demonstrando os resultados das atividades da auditoria interna, tanto no governo central quanto nos governos subnacionais, por meio das distorções encontradas entre os anos de 2017 a 2020, bem como por meio dos prejuízos identificados em igual período.

Nos países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia), Jóhannesdóttir e colegas (2018) afirmam que as auditorias internas estão trabalhando consideravelmente com a auditoria financeira. Destacam, também, que nos últimos anos tem sido percebida a crescente importância da auditoria interna como parte do sistema de gestão e controle das organizações governamentais, por auxiliar a gestão em melhorias na transparência e no uso eficiente dos recursos públicos.

Na Nigéria, onde predomina a terceirização dos serviços de auditoria interna, nos setores público e privado, segundo a amostra analisada por Madawaki, Ahmi e Ahmad (2017), verifica-se que a auditoria financeira é a mais demandada (70% no caso do setor público e 46% no caso do setor privado), seguida da auditoria de conformidade (22%, setor público e 42%, setor privado) e da auditoria operacional (8%, setor público e 12%, setor privado).

Na Polônia, Skoczylas e Nowak (2012) destacam as alterações que a auditoria interna governamental passou ao longo da década de 2000. Em 2002, foram intensificadas as auditorias financeiras com avaliações das transações e procedimentos financeiros visando à revisão das informações contábeis, ao encontro de distorções e à conformidade com regulamentos internos. Em 2005, foram intensificadas as auditorias de conformidade, com o objetivo de verificar se as organizações estão cumprindo as leis, os regulamentos e outras diretrizes de controle. Em 2006, foram intensificadas as auditorias operacionais para avaliar as funções gerenciais (planejamento, organização, controle e monitoramento), identificando os problemas e as suas respectivas causas.

Corroborando o artigo anterior, Ciak (2016) destaca a participação de cada tipo de auditoria nos trabalhos realizados pelas auditorias internas na Polônia: (i) 37%, auditorias financeiras; (ii) 32%, auditorias de conformidade e (iii) 31%, auditorias operacionais.

## 5 Considerações finais

Nesta pesquisa, considerando a visão de que a auditoria financeira seria uma questão exclusiva da auditoria externa governamental, muito comum no cenário brasileiro, buscou-se apoio na literatura de língua inglesa para a obtenção de evidências sobre o uso possível da técnica pelos órgãos de controle interno.

Após a análise dos 19 artigos encontrados que trataram do tema, é possível afirmar que a técnica de auditoria financeira vem sendo utilizada pelas unidades de auditoria interna em diversos países (20 países no caso da amostra analisada). Os autores dos artigos analisados demonstraram evidências desse uso nos seguintes países: (i) Arábia Saudita; (ii) Austrália; (iii) Bélgica; (iv) Dinamarca; (v) Etiópia; (vi) Finlândia; (vii) Gana; (viii) Iraque; (ix) Islândia; (x) Macedônia; (xi) Malásia; (xii) Nigéria; (xiii) Noruega; (xiv) Nova Zelândia; (xv) Polônia; (xvi) Romênia; (xvii) Rússia; (xviii) Sudão; (xix) Suécia e (xx) Ucrânia.

De acordo com a técnica de análise de conteúdo, foi possível identificar os principais elementos de significação mais utilizados pelos autores, auxiliando no alcance dos objetivos da presente pesquisa. Com relação à auditoria interna governamental, foi identificado que seu papel é avaliar objetivamente e independentemente os controles internos para melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento, controle e governança de uma entidade. O papel sintetizado dos artigos analisados possui alinhamento com a visão normativa do IIA e da Intosai.

No que diz respeito ao uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna, todos os artigos analisados trazem como possível esse uso, sendo que em oito deles o discurso foi mais incisivo, tratando não apenas de uma possibilidade, mas de uma obrigação. Também houve unanimidade dos autores ao alertarem que a auditoria interna deve utilizar outras técnicas (auditoria operacional e auditoria de conformidade), considerando as necessidades e os objetivos das organizações. Além disso, foi destacado o uso de abordagens mais holísticas, como a auditoria integrada.

Os exemplos de uso pelo setor público foram bastante diversos, não sendo possível a identificação de um padrão em relação à adoção ou ao uso da técnica de auditoria financeira pelas auditorias internas governamentais. Em alguns casos, as auditorias internas apenas usavam a auditoria financeira, passando ao uso de outras técnicas ao longo do tempo. Em outros, o emprego da auditoria financeira ocorreu posteriormente a outras técnicas, geralmente motivadas pelas reformas gerenciais associadas à NPM. Foram demonstradas evidências de uso tanto em governos nacionais quanto em subnacionais.

Essa ausência de padrão está alinhada ao que descreve Diamond (2002), pois existem diferentes modelos organizacionais de auditoria interna em todo o mundo e pode ser necessário levar em consideração diferentes tradições de auditoria e de capacidades institucionais ao introduzir medidas para fortalecer a auditoria interna em países, em especial naqueles em desenvolvimento.

Uma das limitações da presente pesquisa é que as evidências aqui apresentadas foram obtidas mediante consulta exclusiva aos textos dos artigos publicados e à técnica empregada para análise, não sendo realizadas “circularizações” em documentos oficiais. Assim, tais evidências possuem as mesmas limitações das pesquisas originais.

Outra limitação se refere ao uso de artigos em língua inglesa. Considerando a ausência de literatura nacional sobre o tema, optou-se pelos artigos publicados em língua inglesa, o que propiciaria uma amostra razoável para a análise. Como a análise de conteúdo exige que os textos analisados estejam no mesmo idioma, não foi possível incluir as evidências sobre o uso da técnica de auditoria financeira pela auditoria interna governamental em textos escritos em outros idiomas, como o caso das autarquias portuguesas (Oliveira, 2023).

## Referências

- AHMAD, H. N.; OTHMAN, R.; OTHMAN, R.; JUSOFF, K. The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, v. 5, n. 9, p. 53-62, 2009.
- ALZEBAN, A.; SAWAN, N. The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, n. 6, p. 443-454, 2013.
- ANTONIUK, O.; KOVAL, N.; MULYK, Y.; SAVITSKA, S.; KUZYK, N.; KOSHCHYNETS, M. Development of internal control and audit in Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, v. 12, n. 6, p. 376-390, 2021.
- AYEE, J. R. Public Sector Management in Africa. African Development Bank - Economic Research Working Paper Series, n. 82, p. 1-56, 2005.
- AZUMA, N. The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM) : the Trend of Continental Countries. *Government Auditing Review*, n. 12, p. 69-84, 2005.
- BARDIN, L. *L'analyse de contenu*. Paris: Presses Universitaires de France, 1977.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Congresso Nacional, 1988.
- BRIERLEY, J. A.; EL-NAFABI, H. M.; GWILLIAM, D. R. The problems of establishing internal audit in the Sudanese Public Sector. *International Journal of Auditing*, n. 5, p. 73-87, 2001.
- BUNN, M.; PILCHER, R.; GILCHRIST, D. Public sector audit history in Britain and Australia. *Financial Accountability and Management*, n. 34, p. 64-76, 2018.
- CIAK, J. Internal audit as an instrument of support for the public and private sector. *Torun Business Review*, v. 15, n. 4, p. 17-29, (2016).
- DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. *The New Public Service: Serving, Not Steering*. Armonk: M. E. Sharpe, 2003.
- DIAMOND, J. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. *IMF Working Papers*(WP/02/94), p. 1-35, 2002.
- DROZD, I. K. Internal audit of enterprises in the public sector. *Незалежний аудитор*, v. 1, n. 111, p. 6-9, 2012.
- DUNLEAVY, P.; MARGETTS, H.; BASTOW, S.; TINKLER, J. New public management is dead-long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 16, n. 3, p. 467-494, 2005.
- FREDERICKSON, H. G. Comparing the Reinventing Government Movement with the New Public Administration. *Public Administration Review*, v. 56, n. 3, p. 263-270, 1996.
- GOODWIN, J. A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, v. 19, n. 5, p. 640-650, 2004.
- GOW, J. I., & DUFOUR, C. Is the new public management a paradigm? Does it matter? *International Review of Administrative Sciences*, v. 66, n. 4, p. 573-597, 2000.
- GREENWOOD, M. Austerity, Audit, and Accountability : New Public Management and the Privatisation of Local Audit in England. *Observatoire de la société britannique*, n. 19, p. 159-177, 2017.
- GROSSI, G.; HANCU-BUDUI, A.; ZORIO-GRIMA, A. New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, v. 43, n. 4, p. 378-381, 2023.

- HAILEMARIAM, S. Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. Dissertação de Mestrado, Jimma University, Department of Accounting and Finance, 2014.
- HOOD, C. A public management for all seasons? *Public Administration*, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.
- HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.
- HOOD, C.; PETERS, G. The middle aging of New Public Management: into the age of paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 14, n. 3, p. 267-282, 2004.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Global Internal Audit Standards - 2023 Draft for Public Comment. Lake Mary: IIA, 2023.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Budapeste: Intosai, 2004.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Viena: Intosai, 2019.
- JÓHANNESDÓTTIR, A. M.; KRISTIANSSON, S. N.; SIPILÄINEN, N.; KOIVUNEN, R. Internal audit in the public sector - comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Icelandic Review of Politics and Administration*, v. 14, n. 2, p. 19-44, 2018.
- JOHNSEN, Å. Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability and Management*, n. 35, p. 121-127, 2019.
- JOVANOVA, B.; JOSHESKI, D. External audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia. MPRA Paper 39754. Munich: University Library of Munich, 2012.
- KOSTEVA, N. N.; KOPYTINA, M. K.; PAVLIUCHENKO, T. N.; BUNINA, E.; SHAMRINA, I. Improvement of Internal Audit System in the Institutions of the Public Sector in Russia. *Advances in Economics, Business and Management Research*, n. 147, p. 170-174, 2020.
- LAPSLEY, I. The NPM agenda: back to the future. *Financial Accountability and Management*, v. 24, n. 1, p. 77-96, 2008.
- LEEUW, F. L. Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 9, n. 2, p. 92-102, 1996.
- MADAWAKI, A., AHMI, A., & AHMAD, H. N. Internal audit function: a comparison between private and public sector in Nigeria. *SHS Web of Conferences*, n. 34, p. 1-7, 2017.
- MIHRET, D. G., & YISMAW, A. W. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, v. 22, n. 5, p. 470-484, 2007.
- OLIVEIRA, J. Â. A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal. Dissertação (Mestrado) - Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, 2023.
- OSBORNE, D. E.; GAEBLER, T. Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector. New York: Plume, 1992.
- PARKER, L. D., JACOBS, K., & SCHMITZ, J. New public management and the rise of public sector performance audit: evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 32, n. 1, p. 280-306, 2019.
- POLLITT, C., & BOUCKAERT, G. Public Management Reform: A Comparative Analysis. Oxford:

Oxford University Press, 2000.

SHUWAILI, A. M., HESARZADEH, R., & VELASHANI, M. A. Designing an internal audit effectiveness model for public sector: qualitative and quantitative evidence from a developing country. *Journal of Facilities Management*, 2023.

SKOCZYLAS, A.; NOWAK, W. A. The Era of Internal Audit in the Public Finance Sector in Poland. *Journal of US-China Public Administration*, v. 9, n. 1, p. 8-25, 2012.

SPANHOVE, J.; GILS, D. V.; SARENS, G.; VERHOEST, K. Internal audit as a new instrument of 'Government Governance': An analysis of internal audit activities and the independent position within the Belgian public sector. In: *INTERNATIONAL CONFERENCE ON ACCOUNTING, AUDITING & MANAGEMENT IN PUBLIC SECTOR REFORMS*, 5, 2008, Amsterdam. *Anais [...]*. Amsterdam: EIASM, 2008, p. 1-25.

TURLEA, E.; ȘTEFĂNESCU, A. Internal Audit and Risk Management in Public Sector Entities, between tradition and actuality. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, v. 11, n. 1, p. 210-217, 2009.

WANLIN, P. L'analyse de contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens: une comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation de logiciels. *Recherches Qualitatives*, n. 3, p. 243-272, 2007.

YAO, P. L.; YUSHENG, K.; BAH, F. B. A Critical Examination of Internal Control Systems in the Public Sector, A Tool for Alleviating Financial Irregularities: Evidence from Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*, v. 8, n. 22, p. 94-110, 2017.

Yusof, N. A.; Haron, H.; Ismail, I. Internal Audit capability level: preliminary study of Federal and State statutory body in Malaysian public sector organizations. *FGIC Conference on Governance & Integrity*, 1st., 2017, Yayasan Pahang. *Anais [...]*. Yayasan Pahang: FGIC, 2017, p. 107-126.

# Auditoria financeira como catalisadora do processo de controle externo dos tribunais de contas brasileiros<sup>1</sup>

*Financial Audit as a Catalyst for the External Control Process of the Brazilian Supreme Audit Courts*

## **José Ricardo Paniagua Justino**

Especialista em Direito Tributário. Auditor estadual do controle externo do TCE/MS.  
E-mail: ricardojustino@tce.ms.gov.br

## **Henri Philippe Rocha Forti**

Especialista em auditoria do setor público. Advogado e auditor estadual do controle externo do TCE/MS.  
E-mail: henriforti@tce.ms.gov.br

## **Luísa Meinberg Cheade**

Mestranda em Administração Pública. Advogada e auditora estadual do controle externo do TCE/MS.  
E-mail: luisacheade@tce.ms.gov.br

**Resumo:** A Constituição Federal de 1988 traz no rol de competências dos tribunais de contas a realização de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas entidades jurisdicionadas. Para essas atribuições, legislações infralegais (por exemplo, as leis orgânicas) reafirmam que, para julgar as contas como regulares, é necessária a avaliação da exatidão dos demonstrativos contábeis. Este artigo propõe um modelo que visa potencializar a efetividade das funções finalísticas dessas instituições superiores de auditoria por meio da realização de auditorias financeiras. Nessa sugestão é compartilhado um desenho do alinhamento das atividades desempenhadas no controle externo com um objetivo comum e alinhado às técnicas de auditoria financeira internacionais, buscando a prática e a uniformização de procedimentos já consagrados em substituição da subjetividade e de técnicas despadronizadas. A reflexão ora compartilhada apresenta, em alinhamento com as normas internacionais de auditoria, a auditoria financeira como fator preponderante de planejamento e execução dos trabalhos de controle externo ao nível institucional,

<sup>1</sup> Recebido em 15/08/2023; Aceito em 13/11/2023.

orientando a elaboração dos planos anuais de fiscalização e como a ferramenta mais apropriada ao cumprimento das atribuições privativas dos tribunais de contas.

**Palavras-chave:** Auditoria financeira. Efetividade. Tribunal de contas.

**Abstract:** The Brazilian Constitution (1988) states among the competencies of the Audit Courts working in accounting, financial, budgetary and patrimonial audits in the jurisdictional entities. For these attributions, local legislations (for example, the Organic Laws) reaffirm that, in order to judge the accounts as regular, it is necessary to evaluate the accuracy of the accounting statements. This article proposes a model that aims to enhance the effectiveness of financial audits in these audit institutions (Audit Courts). Within this suggestion, we share a sketch of the alignment of activities performed in external control with a common goal and aligned with international financial auditing techniques, always seeking the technique to replace subjectivity. The reflection now shared presents, in alignment with international auditing standards, the financial audit as a preponderant factor in planning and implementation of external control work at the institutional level, guiding the preparation of Annual Supervision Plans, and as the most appropriate tool for the fulfillment of the private duties of the Supreme Audit Institution.

**Keywords:** Financial audit. Effectiveness. Audit institutions.

## 1 Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 70 a 75, trata, na seção IX, da fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União e das entidades da administração direta e indireta. Indica que essa fiscalização será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo controle interno de cada Poder. O controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) (BRASIL, 1988). Essas atividades de controle externo são, portanto, privativas dos tribunais de contas

As competências do TCU são expressadas no artigo 71 do texto constitucional e podem ser resumidas em: i) apreciar as contas prestadas anualmente pelo chefe do Poder Executivo (parecer prévio sobre as contas de governo para julgamento da respectiva casa legislativa); ii) julgar as contas dos responsáveis pelos bens e valores públicos da administração direta e indireta (julgamento das contas de gestão); iii) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal; iv) realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas entidades jurisdicionadas. Essas normas constitucionais são estabelecidas para o TCU e aplicadas, em simetria, aos tribunais de contas estaduais, municipais e do Distrito Federal, conforme preceitua a própria norma constitucional em seu artigo 75 (BRASIL, 1988). Corroborando com essas competências constitucionais, as leis orgânicas dos tribunais de contas, especialmente a do TCU, que é replicada em diversos tribunais de contas do país, em seu artigo 16 traz que as contas serão julgadas “regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável” (BRASIL, 1992, p. 4, grifo nosso).

Essas dimensões, descritas nestes ordenamentos superiores do TC, trazem em primeira ordem a necessidade de aferir quanto à exatidão das demonstrações financeiras (DFs), estabelecendo, assim, uma das principais obrigações dessas instituições superiores de auditoria. Portanto, não haveria como cumprir tal mandamento legal sem a auditoria financeira. Esse tipo de auditoria é consagrado no continente europeu, que difere do Brasil, onde existe preponderância de auditorias de conformidade, além do forte estímulo às auditorias operacionais pelos tribunais de contas (CARVALHO JUNIOR, 2020).

Nesse raciocínio, o presente artigo tem como objetivo geral propor um modelo de trabalho para as instituições superiores de auditoria, utilizando, como instrumento principal para instrução processual, a realização de auditoria financeira, a fim de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis, cujos usuários diretos seriam o Poder Legislativo e a sociedade local. A proposta visa potencializar a efetividade da fiscalização realizada pelos tribunais de contas, bem como uniformizar procedimentos entre esses órgãos de auditoria dos entes federativos, promovendo maior transparência e melhores condições de avaliação de políticas públicas.

## 2 Proposta de fluxo de trabalho para auditoria financeira nos tribunais de contas brasileiros

As atribuições dos tribunais de contas são exercidas pelo processo de controle externo (VIANA, 2019). Para cumprimento de tais atribuições privativas, por força do art. 73, cumulado com o artigo 96, inciso I, “a”, da Constituição Federal, os tribunais de contas do Brasil devem observar as normas de processo e das garantias processuais das partes (BRASIL, 1988). Não há dúvidas, portanto, de que a aplicação do devido processo legal não está adstrito aos processos judiciais, sendo que também no processo de controle externo se deve observar a independência das funções (fiscalizar, instruir e julgar) (VIANA, 2019).

Ressalta-se que essa proposta de trabalho, com a realização principalmente de auditoria financeira no âmbito do controle externo, não substituiria os trabalhos de auditoria de conformidade e/ou de desempenho. Pelo contrário, seria um elemento agregador com o objetivo de consolidar as conclusões de diversos trabalhos à prestação de contas respectiva, de forma oportuna e sintetizada por meio da opinião da auditoria financeira.

A auditoria financeira também seria o instrumento apropriado para promover a coesão de outros trabalhos que não são classificados como auditoria, geralmente instrumentalizados por meio de análise processual de atos de gestão (contratações), atos de pessoal e análise de contas que não consideram possíveis distorções no nível das afirmações.

Os procedimentos de auditoria financeira de identificação e avaliação de riscos, paralelamente ao entendimento da entidade auditada, garantem objetividade para seleção de objetos a serem analisados e racionalização da força de trabalho (TCU, 2016).

O principal fator para o direcionamento das análises processuais seria o risco de detecção e, consequentemente, o nível de confiança dos procedimentos substantivos, fruto da aplicação do modelo conceitual proposto pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), qual seja  $RA = RI \times RC \times RD$ , para manutenção do Risco de Auditoria a um nível razoavelmente baixo (DOHRER, 2019).

Ou seja, o auditor de controle externo, a quem for atribuída a responsabilidade para analisar algum processo, tem consciência de que (a) aquele objeto foi selecionado considerando a conta significativa potencialmente afetada por aquela transação financeira; de que (b) se trata de um teste de detalhe oportuno; e de que (c) eventual distorção e/ou desvio de conformidade identificado será tratado num contexto maior, considerando a materialidade das demonstrações contábeis como um todo.

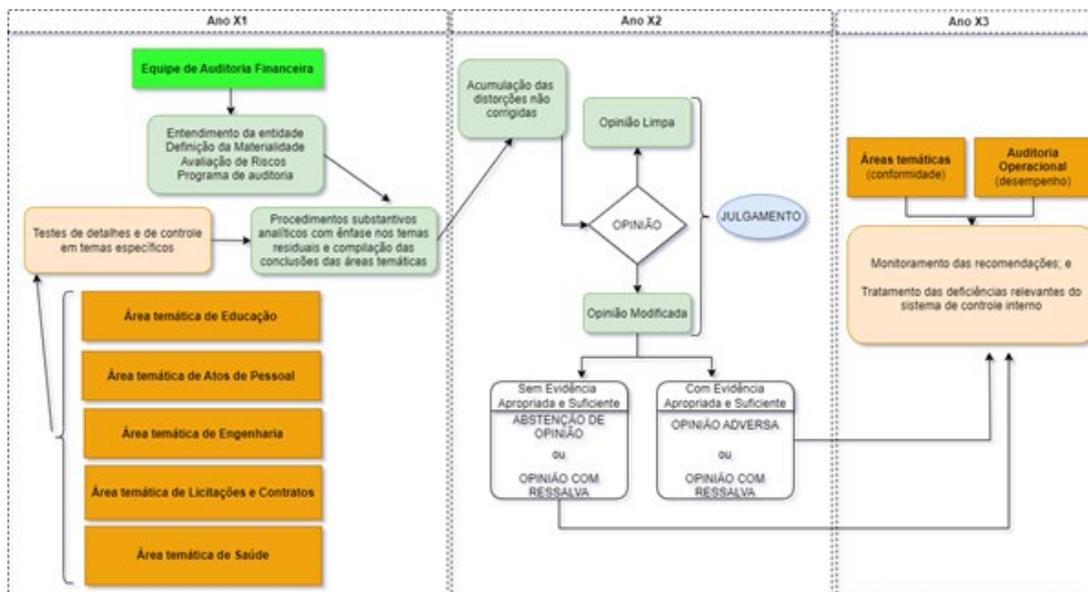
Para que a opinião da auditoria financeira seja oportunamente emitida, o fluxo de trabalho proposto seria iniciado durante o período a que se refere, no modelo descrito abaixo e na Figura 1.

- Período Auditado X1 / Procedimentos de auditoria realizados durante X1:

° entendimento da entidade, identificação e avaliação de riscos (ISA 315); definição da

- materialidade (ISA 320); definição da natureza; época e extensão dos procedimentos (ISA 330);
- distribuição dos objetos a serem analisados (testes de detalhe e controle), principalmente via inspeção documental, para áreas temáticas, se houver (considerando que as rotinas de trabalho estabelecidas geralmente são desconexas das contas de gestão e de governo respectivas);
  - realização de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos que as rotinas de trabalho já estabelecidas de Tribunal de Contas não contemplam;
  - acumulação e avaliação dos desvios e distorções evidenciadas (ISA 450);
  - comunicação com a entidade auditada para corrigir os desvios e distorções,
  - auditoria de conformidade para os casos de desvios relevantes de conformidade, se houver.
- Período Auditado X1 / Procedimentos de auditoria e demais atividades do processo de controle externo realizadas durante X2:
    - avaliação dos desvios e distorções não corrigidas;
    - formação da opinião e emissão do relatório preliminar;
    - recebimento da manifestação do auditado; emissão do relatório final e encerramento da instrução processual;
    - emissão do parecer do Procurador de Contas,
    - emissão do parecer prévio das Contas de Governo ou julgamento das Contas de Gestão.
  - Período Auditado X1 / Procedimentos de auditoria realizados durante X3:
    - monitoramento das recomendações, se houver,
    - auditoria de desempenho para os casos de deficiências relevantes no sistema de controle interno, se houver.

**Figura 1 – Fluxo de trabalho proposto para auditoria financeira**



Fonte: elaborado pelos autores.

A partir desse ciclo de trabalho proposto, o entendimento da entidade vai se acumulando e se aprimorando, mesmo com a rotatividade dos auditores de controle externo responsáveis pela

auditoria financeira, pois toda documentação é salvaguardada e a continuidade dos trabalhos se mantém aderentes às práticas das normas internacionais de auditoria.

Potenciais danos ao erário podem ser mitigados de forma oportuna, uma vez que a gestão da entidade é acompanhada concomitante e permanentemente.

### **3 Considerações finais**

O modelo oferecido neste artigo propõe que a auditoria financeira atue como catalisadora dos trabalhos praticados pelos tribunais de contas, o que, pela própria presença, já se constitui como uma boa prática nas atividades finalísticas dos tribunais.

A partir da realização desses trabalhos, com o modelo proposto, será possível trazer um histórico objetivo do desempenho da gestão da entidade ao longo dos anos, especificamente sobre a confiabilidade de seus demonstrativos contábeis, o que favorece o julgamento de eventual irregularidade por reincidência de infrações.

Assim, a auditoria financeira apresenta-se como o elemento mais apropriado para planejamento e execução dos trabalhos de controle externo ao nível institucional, orientando a elaboração dos planos anuais de fiscalização e servindo de ferramenta adequada ao cumprimento das atribuições privativas dos tribunais de contas, instituição cuja solidez dos trabalhos de controle externo deve ser o alicerce indispensável à alternância da gestão da administração.

### **Referências**

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 07 jun. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Financeira. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm> Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. 1992. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm) Acesso em 15 jul. 2023.

CARVALHO JUNIOR, Jorge Pinto de. Benefícios Advindos de Auditorias Financeiras realizadas com fulcro na ISSAI 200 e demais normas aplicáveis, recepcionadas pela Intosai: a experiência do TCMSP. Instituto Rui Barbosa. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigos/beneficios-advindos-de-auditorias-financeiras-realizadas-com-fulcro-na-issai-200-e-demais-normas-aplicaveis-recepcionadas-pela-intosai-a-experiencia-do-tcmsp/>. Acesso em: 30 mai. 2023.

DOHRER, Bob. The audit risk model: your first step in risk assessment. AICPA. American Institute of Certified Public Accountants. 2019. Disponível em: <https://www.aicpa-cima.com/news/article/the-audit-risk-model-your-first-step-in-risk-assessment>. Acesso em: 22 jun. 2023.

VIANA, Ismar. Fundamentos do processo de controle externo: uma interpretação sistematizada do texto constitucional aplicada à processualização das competências dos tribunais de contas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

# A aliança Internacional para Resíduo Zero e a Política Resíduo Zero<sup>1</sup>

*Zero Waste International Alliance and its  
Zero Waste Policy*

**Zero Waste International Alliance**

<https://zwia.org/>

Tradução: Lívio Mário Fornazieri

Auditor de Controle Externo

Escola Superior de Gestão e Contas Públicas

Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Livio.fornazieri@tcm.sp.gov.br

**Resumo:** A Aliança Internacional Resíduo Zero foi formada para promover melhores alternativas ao aterro e à incineração e para aumentar a conscientização da comunidade sobre os benefícios sociais e econômicos a serem obtidos no sentido de que materiais desperdiçados são considerados recursos que podem criar empregos e oportunidades de negócios. Um dos principais objetivos da organização da Aliança Internacional Resíduo Zero em 2002 foi estabelecer padrões para orientar o desenvolvimento do Resíduo Zero no mundo. Nesse artigo apresentamos a Aliança Internacional para Resíduo Zero, a Definição de Resíduo Zero, a Declaração de Resíduo Zero e a Hierarquia Resíduo Zero.

**Palavras-Chave:** resíduo zero; produção responsável; consumo responsável; reciclagem; compostagem de orgânicos.

**Abstract:** The Zero Waste International Alliance was formed to promote positive alternatives to landfill and incineration and to raise community awareness of the social and economic benefits to be gained when wasted materials are regarded as resources which can create both employment and business opportunities. One of the primary goals of organizing the Zero Waste International Alliance in 2002 was to establish standards to guide the development of Zero Waste in the world. In this article we present the Zero Waste Definition, the Zero Waste Declaration and the Zero Waste Hierarchy.

**Key-words:** zero waste; responsible production; responsible consumption; recycling; organics composting.

<sup>1</sup> Recebido em 24/05/2023. Aceito para publicação em 24/07/2023.

## A Aliança Internacional para Resíduo Zero

A Aliança Internacional Resíduo Zero (ZWIA<sup>2</sup>) trabalha para um mundo sem desperdício por meio da educação pública e da aplicação prática dos princípios do Resíduo Zero.

A Aliança Internacional Resíduo Zero foi formada em 2003 para promover melhores alternativas ao aterro e à incineração e para aumentar a conscientização da comunidade sobre os benefícios sociais e econômicos a serem obtidos no sentido de que materiais desperdiçados são considerados recursos que podem criar empregos e oportunidades de negócios.

A tecnologia simples e os métodos necessários para atingir o Resíduo Zero existem em todas as comunidades do mundo. A Aliança Internacional Resíduo Zero pode conectar os interessados a líderes no campo que podem fornecer à comunidade os modelos, os projetos, as pessoas e os meios para ajudá-los a desenvolver a filosofia Resíduo Zero como seu objetivo final.

### A Aliança Internacional Resíduo Zero:

- inicia e facilita a pesquisa e o compartilhamento de informações para a promoção do Resíduo Zero;
- desenvolve capacidade para implementar efetivamente o Resíduo Zero;
- define padrões para avaliar a conquista do Resíduo Zero,
- A Aliança Internacional Resíduo Zero atua em nível internacional, nacional e local e envolve todos os setores da sociedade.

**Visão:** Um mundo justo de comunidades responsáveis, resilientes e Zero Resíduos, em harmonia com a natureza.

**Missão:** Trabalhar em conjunto, como uma comunidade global para promover mudanças sistêmicas em direção ao Resíduo Zero, usando princípios de justiça social e ambiental.

### Princípios da Carta ZWIA

Converter o desperdício em gestão de recursos para os benefícios da produção local e a criação de uma sociedade sustentável.

Redesenhar produtos e métodos de produção para eliminar o desperdício, imitando processos naturais e circulares.

Resistir à incineração e ao aterro para promover a inovação na conservação de recursos e métodos de produção.

Colaborar com outras pessoas com interesses comuns em todo o mundo.

### Definição de Resíduo Zero

Um dos principais objetivos da organização da Aliança Internacional Resíduo Zero em 2002 foi estabelecer padrões para orientar o desenvolvimento do Resíduo Zero no mundo. O Grupo de Planejamento da Aliança Internacional Resíduo Zero adotou a primeira definição internacionalmente aceita de Resíduo Zero, revisada por pares, em 29 de novembro de 2004.

Uma definição atualizada de Resíduo Zero foi adotada pelo conselho da ZWIA em dezembro de 2018. Essa reestruturação da definição a alinha a definição aos princípios orientadores da Hierarquia do Resíduo Zero para criar uma declaração de significado acessível globalmente.

<sup>2</sup> (ZWIA) *Zero Waste International Alliance*

**Resíduo Zero:** Conservação de todos os recursos por meio da produção, consumo, reutilização e recuperação responsáveis de todos os produtos, embalagens e materiais, sem queimá-los e sem descargas na terra, água ou ar que ameacem o meio ambiente ou a saúde humana. Versão 8.0 Última atualização em 19 de maio de 2022

## Declaração de Resíduo Zero

A celebração do primeiro Dia da Terra ocorreu há mais de 50 anos. A reciclagem, cuja parcela de responsabilidade é do setor industrial, foi pensada para completar o círculo virtuoso de salvar a natureza, gerar empregos e construir a base ou principal componente do Produto Interno Bruto. Tudo ao mesmo tempo.

A Terra chama todos e cada um de nós para avançar rapidamente em direção ao Resíduo Zero.

Esse Mundo Resíduo Zero será baseado em princípios de justiça social e ambiental que ajudarão a criar comunidades responsáveis em harmonia com a natureza:

**Equidade:** somos solidários e apoiamos os esforços das comunidades da linha de frente, independentemente de raça ou status social. Vislumbramos um sistema justo e inclusivo que impulsiona um futuro sustentável e regenerativo, ao mesmo tempo em que defendemos políticas e práticas que garantam a segurança humana, o acesso equitativo a recursos e oportunidades e a remoção de toxinas e poluição que impactam negativamente a saúde ambiental.

**Redesenho:** insistimos que os fabricantes minimizem e eliminem materiais perigosos (contaminantes) e redesenhem seus produtos visando à alta qualidade, com melhores materiais e maior (melhor) eficiência energética, para que serviços e produtos incorporem durabilidade, reparabilidade, reutilização e, como opção final, reciclagem e/ou compostagem, nessa ordem.

**Proibição de Produtos:** baniremos produtos que comprovadamente poluem por design ou que poluem os programas de reciclagem ou compostagem ou são sejam problemáticos para o meio ambiente.

**Responsabilidade dos Produtores:** insistimos que as empresas minimizem e eliminem os perigos que seus produtos representam para o meio ambiente e a saúde humana durante todo o ciclo de vida do produto, desde a extração de recursos até a disposição final. Além disso, os produtores devem ser responsabilizados financeiramente pela remediação dos impactos de seus produtos – incluindo custos com assistência médica, gerenciamento de resíduos e limpeza ambiental.

**Separação na Fonte:** após o redesenho, coletaremos todos os materiais e produtos descartados separados na fonte e os classificaremos em frações de maior qualidade para reutilização, reciclagem ou compostagem, sem deixar nada de fora e nada sobrando.

**Resgate de Alimentos e Compostagem Orgânica:** estabeleceremos e apoiaremos programas para resgatar alimentos para pessoas e animais, e para recuperar materiais orgânicos para fazer e usar composto e cobertura vegetal para reduzir e sequestrar gases de efeito estufa.

**Apoio e Expansão do Reparo e Reuso:** apoiaremos as organizações e infraestrutura existentes de reparo e reuso e expandiremos as oportunidades de reuso e reparo por meio de divulgação e educação, promoção e investimento.

**Construção da Infraestrutura Resíduo Zero:** investiremos na infraestrutura Resíduo Zero, incluindo parques de recuperação de recursos, para resgatar com segurança itens e peças aproveitáveis e gerenciar todos os resíduos como recursos a serem reaproveitados.

Acabar com o Desperdício: acabaremos com os subsídios para extração de recursos e apoiaremos a escolha primária de materiais recuperados para fabricação.

**Defender e Adaptar Conforme Necessário:** usaremos nosso poder como defensores e profissionais para mostrar o que é possível ajudar os legisladores a evitar erros no cumprimento das metas que ajudamos a construir. As respostas a novos desafios como pandemias, desastres naturais e emergências relacionadas ao clima não devem criar barreiras para caminharmos rumo a sociedades mais sustentáveis e resilientes, com comunidades Resíduo Zero em harmonia com a natureza.

Portanto: para alcançar uma cultura mundial que sustente a perpetuação do planeta, estamos todos unidos!

## **Hierarquia Resíduo Zero de Maior e Melhor Uso 8.0**

**Versão 8.0 — Última atualização em 19 de maio de 2022**

### **Contexto**

Em todo o mundo, de uma forma ou de outra, uma hierarquia de prevenção da poluição é incorporada aos regulamentos de reciclagem, planos de gerenciamento de resíduos sólidos e programas de conservação de recursos que incluem a recuperação de resíduos antes do aterro. Muitas organizações se concentraram neste 4ºR em vez de focar no topo da hierarquia, resultando em sistemas caros projetados para destruir materiais ao invés de sistemas projetados para reduzir o impacto ambiental e gerenciar recursos adequadamente. Por causa disso, e de outros sistemas de destruição de recursos que surgiram nas últimas décadas, a Aliança Internacional Resíduo Zero adotou a única Hierarquia de Resíduos Zero revisada internacionalmente por pares que se concentra nos primeiros 3 Rs: Reduzir, Reutilizar e Reciclar (incluindo Compostagem).

### **Finalidade da Hierarquia**

A Hierarquia Desperdício Zero descreve um conjunto progressivo de políticas e estratégias para apoiar o sistema Resíduo Zero, do maior e melhor ao menor uso de materiais. Ele é projetado para ser aplicável a todos os públicos, desde os formuladores de políticas até a indústria e o indivíduo. Visa aprofundar os 3Rs reconhecidos internacionalmente (Reduzir, Reutilizar, Reciclar); encorajar políticas, atividades e investimentos no topo da hierarquia e fornecer um guia para aqueles que desejam desenvolver sistemas ou produtos que nos aproximem do Resíduo Zero. Ele aprimora a definição de Resíduo Zero, fornecendo orientação para o planejamento e uma forma de avaliar as soluções propostas. Os usuários são incentivados a desenvolver políticas e ações começando no topo da hierarquia.



### **Repensar / Redesenhar**

Mudança sistêmica para avançar para um modelo circular\*; redesenho de sistemas para evitar consumo desnecessário e/ou desperdício. Ações que abordam as causas profundas do atual uso linear de materiais.

1. Considerar se uma compra é necessária e rejeitar itens desnecessários e não solicitados;
2. Projetar e comprar produtos de materiais renováveis, não tóxicos, reutilizados, reciclados ou colhidos de forma sustentável para serem duráveis, reparáveis, reutilizáveis, totalmente recicláveis ou compostáveis e facilmente desmontáveis;
3. Transferir fundos e incentivos financeiros para apoiar uma Economia Circular\* ao invés da colheita e uso de recursos naturais virgens;
4. Promulgar leis com novos incentivos para o uso cíclico de materiais e desincentivos para o desperdício;
5. Facilitar a mudança na forma de como as necessidades dos usuários finais são atendidas por meio da “propriedade” de bens para bens “compartilhados” e prestação de serviços;
6. Apoiar e expandir sistemas em que a fabricação de produtos considere o ciclo de vida completo de seus produtos de uma maneira que sigam a Hierarquia de Resíduo Zero e avancem em direção a produtos e processos mais sustentáveis. Os produtores retomam seus produtos e embalagens em um sistema que segue a Hierarquia de Desperdício Zero;
7. Identificar e eliminar gradualmente os materiais que causam problemas para os sistemas de circulares\*;
8. Facilitar e implementar políticas e sistemas para incentivar e apoiar as economias locais\*;
9. Reconsiderar as necessidades de compra e procurar alternativas à propriedade do produto;
10. Fornecer informações para permitir uma tomada de decisão consciente,
11. Eliminar ou evitar sistemas que impulsionam o consumo desnecessário.

\* Ver Tabela de Definições

### **Reduzir**

Medidas tomadas para reduzir a quantidade e a toxicidade dos recursos, produtos, embalagens e materiais, bem como os impactos adversos no ambiente e na saúde humana (embora a

redução seja notada aqui, reconhece-se que as necessidades básicas das pessoas devem ser satisfeitas; assim nem todos precisam reduzir).

12. Planejar o consumo e a compra de perecíveis para eliminar ou evitar resíduos por deterioração e não consumo;

13. Implantar Compras Sustentáveis\* que apoiem os objetivos sociais e ambientais, bem como os mercados locais;

14. Minimizar a quantidade e a toxicidade dos materiais usados;

15. Minimizar a pegada ecológica necessária para produtos, uso de produtos e prestação de serviços;

16. Escolher produtos que maximizem sua vida útil e as oportunidades de reuso contínuo;

17. Escolher produtos que são feitos de materiais que são facilmente e continuamente reciclados;

18. Priorizar o uso de alimentos comestíveis para as pessoas;

19. Priorizar o uso de alimentos comestíveis para animais.

\* Ver Tabela de Definições

### **Reutilizar**

Ações pelas quais produtos ou componentes são usados novamente para o mesmo fim ou propósito semelhante para o qual foram concebidos. Ações que apoiam o uso contínuo de produtos de forma a reter o valor, a utilidade e a função.

20. Maximizar a reutilização de materiais e produtos;

21. Manter, reparar ou restaurar para manter valor\*, utilidade e função;

22. Remanufaturar com peças desmontadas; desmontar e conservar peças “sobressalentes” para reparação e manutenção de produtos ainda em uso,

23. Adaptar produtos para usos alternativos.

\* Ver Tabela de Definições

### **Reciclar / Fazer Compostagem**

Ações pelas quais os resíduos são reprocessados mecanicamente em produtos ou materiais ou processados biologicamente para retornar ao solo.

24. Apoiar e expandir os sistemas para manter os materiais em seu ciclo de produto original e para proteger a utilidade total dos materiais;

25. Manter sistemas de desvio que permitam o maior e melhor aproveitamento de materiais, incluindo orgânicos;

26. Reciclar e usar materiais para propósitos tão elevados quanto possível;

27. Desenvolver mercados locais resilientes e usos para materiais coletados sempre que possível;

28. Fornecer incentivos para criar fluxos limpos de composto e reciclagem de matéria-prima;

29. Apoiar e expandir a compostagem o mais próximo possível do gerador (priorizando a compostagem doméstica ou no local de geração ou local apropriado),

30. Considerar a compostagem industrial sempre que a compostagem doméstica/descentralizada não for possível ou se as condições locais exigirem/permitirem a digestão anaeróbia.

### **Recuperar Materiais**

Qualquer operação para recuperar materiais adicionais após as ações anteriores. Não inclui a recuperação de energia e o reprocessamento em materiais que serão utilizados como combustíveis ou outros meios de geração de energia, que são práticas inaceitáveis.

31. Maximizar a recuperação de materiais de resíduos misturados após extensa separação por tipos de materiais;

32. Considerar o processamento químico na forma de repolimerização (por exemplo, P2P – plástico para plástico) apenas para materiais que não são adequados para reciclagem mecânica,

33. Preenchimento\*.

\* Ver Tabela de Definições

### **Gerenciar Resíduos**

Manejo de resíduos que foram desperdiçados de forma que não ameacem o meio ambiente ou a saúde humana. Analisar o que foi desperdiçado e por quê.

34. Examinar os materiais que restarem e usar essas informações para refinar os sistemas para repensar, reduzir, reutilizar e reciclar, a fim de evitar novos resíduos;

35. Garantir a minimização de impactos por meio da estabilização biológica de materiais fermentáveis. Recuperar energia utilizando apenas sistemas que operam em Temperatura e Pressão Biológica\*;

36. Incentivar a preservação dos recursos e desencorajar a sua dispersão e eliminação destrutiva\*;

37. Planejar sistemas e infraestrutura ajustáveis, à medida que os resíduos sejam reduzidos e sua composição mudar;

38. Minimizar a produção e liberação de gás\* e maximizar a coleta de gás;

39. Utilizar a capacidade de aterro existente e maximizar a sua vida útil. Certificar-se de que é gerido de forma responsável\*,

40. Conter e controlar, para uma gestão responsável, os resíduos que ameacem o meio ambiente ou a saúde humana.

\*Ver Tabela de Definições

### **Inaceitável**

Sistemas e políticas que incentivem o desperdício ou ameacem o ambiente e a saúde humana.

41. Não permitir políticas e sistemas que incentivem o descarte destrutivo e/ou a destruição de resíduos;

42. Não permitir sistemas de geração de energia ou de destruição de resíduos que dependam da produção contínua de resíduos;

43. Não permitir a incineração\* de resíduos;

44. Não permitir o uso de resíduos em produtos ou materiais que coloquem em risco ou causem impactos adversos ao meio ambiente ou à saúde humana;

45. Não permitir o processamento químico de resíduos para gerar combustível\* (ou seja, processamento químico de plásticos para combustível),

46. Não permitir o uso de resíduos em fornos de cimento.

\*Ver Tabela de Definições

## QUESTÕES NORTEADORAS

7Rs	Questões Norteadoras
Repensar / Redesenhar	O que nos levou ao uso linear atual de materiais e, portanto, o que precisa evoluir para avançar para um modelo de uso circular?  Como redesenhar sistemas para evitar o consumo desnecessário e/ou evitar desperdício?
Reduzir	O que dá suporte ao uso de menos material e de menos material tóxico?
Reutilizar	O que dá suporte ao melhor uso dos produtos que já temos, de forma a manter o valor, a utilidade e a função?
Reciclar / Fazer Compostagem	Como garantir que os materiais sejam recolocados no ciclo dos materiais?
Recuperar Materiais	O que foi recuperado dos resíduos misturados?
Gerenciar Resíduos	O que ainda resta e por quê?  Como gerir o que resta de uma forma flexível que continue a incentivar o movimento para o Resíduo Zero?  Como gerir o que resta de uma forma flexível que continue a incentivar o movimento para o Resíduo Zero?
Inaceitável	Quais sistemas e políticas encorajam o desperdício e não deveriam existir?

## PRINCÍPIOS NORTEADORES

Princípio	Definição
Sistemas Circulares	Projetar sistemas para serem circulares em vez de lineares no uso de recursos.
Perto da Fonte	Processos devem ocorrer o mais próximo possível da fonte.
Conservar Energia	Mais energia pode ser economizada, e os impactos do aquecimento global podem ser diminuídos, por meio da redução de resíduos, do reuso de produtos, da reciclagem e da compostagem do que a energia que pode ser produzida a partir da queima de resíduos ou da recuperação de gases de aterros.
Não exportar danos	Evitar a exportação de resíduos ou de materiais tóxicos ou potencialmente tóxicos, bem como de materiais com mercados de reciclagem limitados ou indefinidos que serão depositados em aterros ou incinerados em outras regiões.

Engajar a Comunidade	Promover mudanças e sistemas que trabalhem com as comunidades para facilitar a participação significativa e sustentada, aumentar a compreensão e influenciar a mudança de comportamento e de percepções.
Maior e Melhor Valor	Criar e manter materiais e produtos para um uso o mais alto possível na hierarquia e mantê-los no ciclo útil o maior tempo possível. Impedir que os materiais sejam reciclados nas situações em que o número de usos ou opções futuras sejam limitados. Separar os materiais na fonte na medida do necessário para garantir produtos e materiais limpos e comercializáveis para os fluxos de reutilização, reciclagem e compostagem.
Informação e Melhoria	Coletar informações sobre sistemas e usar como feedback para melhoria contínua.
Economias Locais	Apoiar o crescimento e a expansão das economias locais (produção, reparo e processamento) para reduzir os gases de efeito estufa gerados no transporte; melhorar a responsabilidade e a resiliência e aumentar as oportunidades de reparos e peças (componentes).
Materiais são Recursos	Preservar materiais para uso contínuo e usar materiais existentes antes de colher recursos naturais virgens.
Minimizar descargas	Minimizar todas as descargas para a terra, água ou ar que ameacem o meio ambiente ou a saúde humana, incluindo gases que mudam o clima.
Custos de Oportunidade	Considerar os custos de oportunidade dos investimentos e garantir que os investimentos ocorram o mais alto possível na hierarquia.
Princípio da Precaução	Garantir que uma substância ou atividade que represente uma ameaça para o meio ambiente seja impedida de afetá-lo negativamente, mesmo que não haja prova científica conclusiva ligando essa substância ou atividade específica a danos ambientais.
Poluidor paga	Quem causa degradação ambiental ou esgotamento de recursos deve arcar com o "custo total" para incentivar as indústrias a internalizar os custos ambientais e refleti-los nos preços dos produtos.
Sistemas Sustentáveis	Desenvolver sistemas para serem adaptáveis, flexíveis, escaláveis, resilientes e adequados aos limites do ecossistema local e global.

#### \* DEFINIÇÕES

Termo	Definição
Temperatura e Pressão biológica	A temperatura ambiente e pressão que ocorre naturalmente sem o uso de energia adicionada, ou em qualquer caso, não acima de 100 graus Celsius ou 212 graus Fahrenheit <sup>3</sup> .

<sup>3</sup> A menos que temperaturas mais altas sejam necessárias como pré-tratamento, que não deve exceder 150 graus Celsius (por exemplo, para controlar doenças ou reduzir patógenos), para ser então submetido a compostagem ou digestão anaeróbica. O pré-tratamento nunca deve ser usado para destruir materiais.

Preenchimento	Qualquer operação em que material inerte adequado, não perigoso e não contaminado, tal como pedra, solo, argila, areia, tijolo, porcelana, cerâmica ou vidro, é usado para fins de recuperação em áreas escavadas ou para fins de engenharia. As devoluções utilizadas para preenchimento devem ser adequadas aos fins acima referidos e ser limitadas à quantidade estritamente necessária para atingir esses fins.
Economia Circular	Uma economia industrial que é, por projeto ou intenção, restauradora e na qual os fluxos de materiais são de dois tipos, nutrientes biológicos, projetados para reentrar na biosfera com segurança, e nutrientes técnicos, que são projetados para circular em alta qualidade sem entrar na biosfera. Os materiais são consistentemente reutilizados em vez de desperdiçados. Todas as opções que causem vazamentos ou perdas de material a partir da sua gestão circular (como incineração, coincineração, produção de combustível, utilização de combustível e similares) não fazem parte de um sistema de Economia Circular. A economia circular deve ser claramente definida para seguir a Hierarquia de Resíduos Zero e não se valer da recuperação de energia como um processo anterior à deposição em aterro.
Processamento Químico para Reciclagem	Processamento de materiais à base de carbono, como a repolimerização de plásticos (Plastic-to-Plastic – P2P). Ou seja, recuperação como novos polímeros não destinados a combustíveis. Isso pode incluir solvólise, purificação à base de solvente e afins. A recuperação de material para reciclagem deve ser superior a 90%.
Processamento Químico para Combustível	Qualquer tipo de processo (por exemplo, Plastics-to-Fuel – P2F) que converte – normalmente através de craqueamento térmico – a maior parte do carbono incluído nos plásticos, em um gás de síntese e/ou outro combustível. Também pode ser descrito inadequadamente como "reciclagem química" ou "reciclagem avançada".
Sistema circular	Um sistema que não depende da troca de matéria fora do sistema, em oposição ao circuito aberto onde o material pode fluir para dentro e para fora do sistema.
Eliminação Destrutiva	Resíduos colocados em aterro sanitário ou em instalação de Incineração*
Resíduos	Materiais que são descartados, porque não são mais úteis ou desejáveis para seu atual proprietário. Isso inclui, mas não se limita a materiais enviados para reutilização, compostagem, reciclagem, aterro sanitário ou incineração.
Incineração	A incineração é uma forma de eliminação destrutiva através da combustão ou conversão térmica/tratamento de resíduos em cinzas/escória, gás de síntese, gás de combustão, combustível ou calor. A incineração inclui instalações e processos que podem ser fixos ou móveis, podem recuperar energia do calor ou da energia e podem usar estágios únicos ou múltiplos. Algumas formas de incineração podem ser descritas como recuperação de recursos, recuperação de energia, lixo para vapor, resíduos para energia, energia de resíduos, leiteo fluidizado, craqueamento catalítico, biomassa, usina de energia elétrica a vapor (queima de resíduos), pirólise, termólise, gaseificação, arco de plasma, despolimerização térmica, combustível derivado de resíduos ou processamento químico de plásticos para combustível.

Minimizar a produção e liberação de gás	Não depositar os orgânicos separados na fonte e estabilizar biologicamente os materiais que vão para o aterro. Para as células de aterro existentes que já contêm matéria orgânica não estabilizada, a produção de gás deve ser minimizada, evitando a penetração da água da chuva e não recirculando lixiviado. Minimizar a liberação de gás metano tampando permanentemente as células fechadas com tampas permanentes e instalando sistemas de coleta de gás meses após o fechamento (e não após anos). Manter alta sucção nos poços de coleta e não abafar os poços ou rodiziá-los para estimular a produção de metano. Filtrar as toxinas do gás em um meio sólido que é colocado em um contêiner e armazenado no local. Note que esta não é considerada uma energia renovável.
Problemático para um Sistema Circular	Materiais que dificultam a reciclagem ou compostagem dos próprios materiais ou de outros materiais. Estes podem ser contaminantes de um material (como algumas formas de plásticos biodegradáveis ou adesivos em frutas e vegetais) ou materiais que obstruem os sistemas de processamento (como sacos plásticos).
Aterros Sanitários Gerenciados de forma Responsável	Gerenciar aterros sanitários para minimizar as descargas em terra, água ou ar que ameaçam o meio ambiente e a saúde humana. Isso deve incluir planos de fechamento e responsabilidade financeira.
Compras Sustentáveis	Aquisição de bens e serviços que levem em conta o valor econômico (preço, qualidade, disponibilidade e funcionalidade) e os impactos ambientais e sociais relacionados a esses bens e serviços em níveis local, regional e global.
Valor	A importância, o valor ou a utilidade de algo que pode ser de ordem econômica, social, ambiental, cultural ou sentimental.

A Hierarquia Resíduo Zero é originalmente baseada na Environmental Hierarchy of Waste Management & Energy Production Methods / Fuels / Technologies, Energy Justice Network, Mike Ewall.

### Referências

- ZERO WASTE INTERNATIONAL ALLIANCE. Zero Waste Definition. San Diego, CA: ZWIA, 2023. Disponível em: <https://zwia.org/zero-waste-definition/>. Acesso em: 14 maio 2023.
- ZERO WASTE INTERNATIONAL ALLIANCE. Zero Waste Declaration. San Diego, CA: ZWIA, 2023. Disponível em <https://zwia.org/zero-waste-declaration/>. Acesso em: 14 maio 2023.
- ZERO WASTE INTERNATIONAL ALLIANCE. Zero Waste Hierarchy of Highest and Best Use 8.0. San Diego, CA: ZWIA, 2023. Disponível em <https://zwia.org/zwh/>. Acesso em: 14 maio 2023.

# O sistema de controle interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo

*The Internal Control System of the Audit Court of the City of São Paulo*<sup>1</sup>

## **Jeferson Castro de Almeida**

Licenciado em Letras – UNICID, Pedagogia – UNICSUL e História – UNINTER. Bacharel em Biblioteconomia e Arquivologia – Uniasselvi. Especialista em Controle Externo – EGC do TCMSP.

E-mail: jefersoncastroalmeida@yahoo.com.br

## **Robson Pires de Moraes**

Bacharel em Direito pela Universidade Cruzeiro do Sul e especialista em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCMSP.

E-mail: robsonpmoraes1@gmail.com

## **Mariana Jerusa de Oliveira Pacheco**

Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Cruzeiro do Sul, especialista em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas pela EGC do TCMSP e em Gestão Pública pela UNIFESP.

E-mail: maryjopacheco@hotmail.com

## **Sidneia Evangelista Ferreira**

Bacharela em Administração Hospitalar pelo centro Universitário UniSant'Anna e especialista em Gestão e Controle Externo das Contas Públicas pela EGC do TCMSP.

E-mail: sidevangelista@hotmail.com

## **Professor Orientador**

Me. Moacir Marques da Silva

**Resumo:** Este artigo tem por objetivo abordar a importância do controle interno para o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e propor recomendações de melhorias da gestão pública na corte de contas paulistana. Para abordar essa questão, operaram-se primeiramente uma abordagem dos aspectos conceituais e a fundamentação legal acerca do sistema de controle interno. Posteriormente, analisaram-se as diretrizes da temática tratada, com sua aplicabilidade especificamente no setor público, em especial nos municípios, e também as recomendações para sua aplicação nos tribunais de contas, sobretudo no Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Em seguida, foram examinados a legislação e o funcionamento efetivo do controle interno nas seguintes instituições: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro e Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Então, foram feitas análises comparativas entre o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e os demais tribunais de contas para verificar qual o nível de aderência e efetividade das cortes de contas,

<sup>1</sup> Recebido em 01/08/2022. Aceito para publicação em 24/07/2023

principalmente a da cidade de São Paulo, com o que preceitua a literatura e a legislação. Com base nessas análises, verificou-se que o sistema de controle interno no Tribunal de Contas do Município de São Paulo, formalmente instituído por meio de resolução no ano de 2015, foi efetivamente implantado por meio da Resolução nº 02/2019.

**Palavras-chave:** Controle interno. Sistema de controle interno. Tribunais de contas. Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

**Abstract:** This article aims to address the importance of the internal control for the Audit Court of the City of São Paulo and to propose recommendations for better practices on public management in this court. To address this issue, we first approached the conceptual aspects and the legal basis of the internal control system. Thereafter, the guidelines on the subject were analyzed with its applicability to the public sector, specifically in the cities, as well as the recommendations for its application in the Audit Courts, especially in the Audit Court of the city of São Paulo. Next, the legislation and the effective functioning of internal control were examined in the following institutions: Federal Audit Court, Audit Court of the State of São Paulo, Audit Court of the City of Rio de Janeiro and Audit Court of the City of São Paulo. Subsequently, comparative analyzes were carried out between the Audit Court of the City of São Paulo and those other institutions to verify the level of adherence and effectiveness of these Courts, mainly that of the city of São Paulo, regarding the legislation and the literature. Based on these analyses, it was observed that the internal control system at the Audit Court of the City of São Paulo, formally established through a resolution in the year 2015, was effectively implemented through Resolution No. 02/2019.

**Keywords:** Internal control. Internal control system. Audit courts. Audit Court of the City of São Paulo.

## 1 Introdução

Conforme estabelece a Constituição Federal (CF) de 1988, em seu artigo 31, a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. No §1º do mesmo artigo existe a previsão de que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos tribunais de contas dos estados ou do município ou dos conselhos ou tribunais de contas dos municípios, onde houver (BRASIL, 1988).

Reforçando esse mandamento constitucional, a Lei Orgânica do Município de São Paulo (LOMSP, 1990) preceitua, em seu artigo 47, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município e das entidades da administração direta e indireta, no que diz respeito à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno dos Poderes Executivo e Legislativo. Já no artigo 48 da LOMSP, existe a previsão de que o controle externo, a cargo da Câmara Municipal de São Paulo (CMSP), será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP).

Como base legal para a implementação do controle interno na administração pública, temos ainda o disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o

sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23; IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar (BRASIL, 2000, grifos nossos).

Analisando os postulados legais acima expostos, observa-se a importância da implantação do sistema de controle interno em todos os poderes, órgãos e entidades que compõem a administração pública, com a finalidade de gerir de forma mais eficaz e eficiente os recursos públicos a eles destinados. Nesse diapasão, vê-se que a concreta missão dos tribunais de contas (TCs) é auxiliar o Legislativo a exercer o controle externo; entretanto, não há destaque para as atividades de controle interno que essas cortes de contas devem submeter a si mesmas.

Nesse cenário, focando nossa ótica no âmbito municipal, mais precisamente na cidade de São Paulo, voltamos nossa atenção para o TCMSP e como se dá o desenvolvimento e a implantação do controle interno nesse tribunal.

## 2 Metodologia

A questão problema norteadora refere-se aos mecanismos de controle interno existentes no TCMSP e se eles são suficientes para assegurar a melhoria constante dos processos de trabalho da corte de contas.

O presente estudo foi realizado como uma pesquisa descritiva, com abordagens qualitativas e quantitativas, com a utilização de pesquisa bibliográfica e documental. O acervo documental estudado que serviu de base para o desenvolvimento desse trabalho foram a CF de 1988 e os diversos manuais e legislações que tratam do controle interno, abrangendo também reflexões teóricas sobre o tema.

Para o estudo, buscamos enfatizar as características do TCMSP, dos processos de trabalho, analisando as bases para um sistema de controle interno eficaz, como o ambiente de controle, os procedimentos de controle e monitoramento e os sistemas de informação e comunicação. Além do TCMSP, foram também analisados os sistemas de controle interno do Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. Com base nessas análises, será verificado se os TCs, sobretudo o TCMSP, estão adotando mecanismos de controle interno, considerando as sugestões e orientações legais e da literatura acerca da temática tratada.

## 3 Conceito de controle

Primeiramente, é importante conhecermos a raiz etimológica da palavra “controle”, para que se estabeleça o enfoque que será dado a este trabalho, conquanto existam controvérsias acerca da origem do termo. Ainda assim, Castro afirma:

O vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes. Era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. Incorporado em definitivo pelos diversos idiomas, o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação) (CASTRO, 2015, p.337).

Podemos observar, por meio das lições do ilustre autor Castro (2015), que a palavra “Controle” esteve sempre ligada às finanças, desde a sua origem na língua latina, e relacionada com os contribuintes, até seu registro na língua francesa (*controler*), significando registrar, examinar e inspecionar. O autor relata ainda que a Declaração do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu artigo 15, estipula que “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”.

Na mesma acepção, Hely Lopes Meirelles (1999) afirma que “controle, na Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. A palavra “controle” foi traduzida para o direito no Brasil por Seabra Fagundes, em 1941, em sua monografia “O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário” (FAGUNDES, 2005).

Segundo Fayol (1990), um conhecido escritor na área da administração científica, o controle serve para verificar se tudo está ocorrendo de acordo com o planejado, seguindo as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo principal seria apontar falhas e erros para evitar que aconteçam, aplicando-se a coisas, pessoas e atos.

O controle se caracteriza como um componente essencial das funções administrativas de uma instituição, pois possibilita a avaliação contínua dos objetivos estratégicos e operacionais. Quando implantado, tem a capacidade de amenizar ou eliminar gargalos que impeçam o alcance desses objetivos. Os controles podem assumir formas dependentes ou independentes, a partir de processos manuais ou computadorizados (IMONIANA; NOHARA, 2005).

Após analisarmos as descrições de diversos autores, observamos que a palavra “controle” pode assumir diferentes significados, como: controlar, conferir, fiscalizar, inspecionar, verificar, entre outros. Podemos afirmar que o controle retrata um monitoramento e uma apreciação de uma instituição para se certificar de que as metas estabelecidas estão sendo alcançadas. Assim, o controle monitora as atividades de forma sistemática e contínua, devendo ocorrer em todos os níveis e setores, propondo ações de melhoria e indicando medidas corretivas, quando for o caso.

### 3.1 Conceito de controle interno

De forma geral, conforme preceitua o CRCRS (2016), o controle interno define-se como um processo que é conduzido pela administração de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Cook e Winkle (1983, p.131, apud CRCRS, 2017, p.11) destacavam que

O controle interno é um sistema da empresa, constituído de seu plano de organização, atribuição de deveres e responsabilidades, projeto de contas e relatórios e todas as medidas e métodos empregados 1) para proteger seu ativo, 2) aumentar a exatidão e a fidedignidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais, 3) promover e avaliar a eficácia operacional de todos os aspectos das atividades da empresa e 4) comunicar as diretrizes administrativas e estimular e avaliar a observância das mesmas.

A CGU (1991), por meio da Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, conceituou controle interno como o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a garantir que os objetivos das entidades e órgãos da administração pública

sejam atingidos, de forma confiável e concreta, demonstrando eventuais desvios ao longo da gestão, até o alcance dos objetivos fixados pela administração pública.

Segundo Fernandes (2003), o controle interno pode ser vislumbrado em qualquer organização, seja ela pública ou privada. Tradicionalmente, o controle interno é realizado pelo próprio órgão sobre suas atividades e seu pessoal. Comentando sobre essa função, o ministro Adhemar Paladini Ghisi esclarece que

O Controle Interno abarca todas as formas de controle, preventivo ou detectivo, existentes em determinada organização – pública ou privada – sejam de natureza financeira, contábil, técnica ou mesmo operacional. Os controles internos são implantados pela própria gerência de cada área no curso de suas rotinas e atividades buscando evitar que sejam cometidos. [...] Não é demais assinalar que nenhuma organização subsiste sem a existência de mínimos controles internos (FERNANDES, 2003, p.52).

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) (2007), o controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de accountability; cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Ou seja, nas palavras da referida organização, o controle interno representa um processo dinâmico e integrado que se adapta às frequentes mudanças enfrentadas pelas organizações. Todos os níveis da organização, desde o corpo diretivo até o pessoal operacional, devem ser envolvidos nesse processo, enfrentando riscos e oferecendo relativa segurança para a realização dos objetivos da instituição.

Segundo André Feliciano Lino (2015), o controle interno é o controle que cada um dos poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes, situado, portanto, dentro da estrutura administrativa controlada. Assim, como características do controle interno, temos que este tende a ser menos autônomo e a adotar uma postura de assessoramento ao chefe do poder a que está subordinado (RIBEIRO, BLIACHERIENE; 2014; ARAÚJO, 2010).

Castro (2008) define a noção de controle interno como um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência para realizar a legalidade da atuação administrativa de forma plena.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) é a mais difundida até hoje (AICPA, 1949, p.131 apud CASTRO, 2015, p.371):

o controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Antunes (1998) corrobora com o entendimento de Castro (2015) ao afirmar que o controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

a) controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente, englobam controles tais como: os sistemas de autorização e aprovação, separação entre as tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou à custódia do ativo, aos controles físicos sobre o ativo e à auditoria interna;

b) controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. “Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados e controles de qualidade” (ANTUNES, 1998, p.63).

Essa divisão dos controles em administrativos e contábeis realçou o foco principal de cada um. O administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor curso e da melhor forma. Os contábeis visam certificar os números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis. Todo mecanismo de controle que dá sustentação aos números dos balanços são controles contábeis. Todos os controles que sustentam os atos praticados ou se relacionam a metas são administrativos.

### 3.2 Conceito de sistema de controle interno

Podemos conceituar sistema como um conjunto formado por várias partes individuais que têm um objetivo comum, sendo que cada elo da corrente é peça essencial para o todo.

A Intosai (2007) define assim o sistema de controle interno:

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas, promovendo a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (INTOSAI, 2007, p.9)

Na mesma linha, o CRCRS (2007) descreve desta forma o sistema de controle interno:

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais). Os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns. (CRCRS, 2007, p.30)

Portanto, o sistema de controle interno passa a ter sua existência, seu aprimoramento, seu desenvolvimento e sua continuidade junto com a instituição. Nessa acepção, os sistemas de controle objetivam trabalhar os conceitos de forma eficaz e eficiente.

Segundo Baltaci Yilmar (2007), um sistema de controle interno efetivo deve ser composto por controles financeiros e não financeiros aplicados a cada etapa do processo decisório. Esse sistema é composto por três partes: (I) identificação de riscos; (II) desenvolvimento de processos internos para conter os riscos identificados; (III) estabelecimento de uma auditoria interna para chegar à eficiência dos controles internos (ALLEN; TOMMAS, 2001).

Ainda, pelo artigo 74 da CF, os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Segundo o TCE-MG (2012), os objetivos do sistema de controle interno devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização, além de: assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se conhecer as receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos; acompanhar a programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais [PPA], Lei de Diretrizes Orçamentárias [LDO], Leis Orçamentárias Anuais [LOA], Metas Bimestrais de Arrecadação [MBA] e Cronogramas Mensais de Desembolso [CMD]); buscar o equilíbrio nas contas públicas e a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos; examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais; prevenir a ocorrência de fraudes, desvios, desperdícios e erros cometidos por gestores e servidores em geral; buscar o atingimento de metas estabelecidas e prestar contas à sociedade, de forma transparente, condição imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela guarda de dinheiro ou bens públicos.

Portanto, o sistema de controle interno inclui o plano de organização e o conjunto das medidas e métodos adotados pela instituição para proteger seu patrimônio, verificar a veracidade das informações contábeis e promover eficácia operacional.

### 3.3 Controle interno na Constituição

Carvalho Filho (2007), citado pelo CRCRS (2017, p.23), afirma que “controle interno é aquele realizado por órgãos de um poder sobre condutas administrativas produzidas dentro de sua própria esfera”.

O sistema de controle interno estabelecido pela CF de 1988 tem por propósito fiscalizar, por meio de procedimentos próprios, a atividade administrativa, levando aos responsáveis as irregularidades detectadas para que medidas sejam adotadas para a devida correção.

No corpo da Carta Magna estão expressos os princípios que regem toda a administração pública, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Sob a perspectiva da legalidade, o dever da instituição do controle interno na administração pública foi estabelecido a partir das seguintes normas constitucionais: artigos 70 e 74 da Carta Cidadã de 1988. O artigo 70 define as bases para a estruturação dos controles sobre a administração pública:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Depreende-se do postulado constitucional exposto que o controle externo é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio dos tribunais de contas. Já o controle interno é atribuição de cada Poder. Em ambos os controles, externo ou interno, ocorrerá a fiscalização financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da União, administração direta e indireta quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

O princípio da hierarquia da administração pública, pertinente às funções administrativas, refere-se às relações de coordenação e de subordinação que se criam entre as pessoas jurídicas, todas com suas atribuições expressamente contidas nos diplomas legislativos. Cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistêmico estabelecido. Nesse sentido, criam-se os controles internos próprios de cada órgão dessa rede para reduzir os riscos, tornando o gerenciamento de processos mais seguro.

Outro artigo que trata acerca do Controle na Administração Pública é o 74 da Constituição Federal de 1988:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

O artigo em questão remete-se aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Essas três entidades devem manter, de maneira integrada, um sistema de controle interno (SCI). O SCI tem muitas tarefas a executar (incisos I a IV do referido art. 74) para cumprir sua função, que é desempenhada pelos servidores que atuam nas auditorias, controladorias ou núcleos de controle interno.

É atribuição dos sistemas de controle interno dos três Poderes, por analogia, incluído também o Ministério Público e tribunais de contas, tanto no nível federal quanto no estadual e no municipal, efetivar as próprias ações de controle, como fiscalizações, auditorias, acompanhamentos ou quaisquer outras medidas de controle que sejam necessárias. Mesmo que haja um controle externo responsável por essa competência, o controle interno de cada instituição deve executar as tarefas descritas no artigo 74 da CF.

No Brasil, a CF de 1988 deixa claro que o controle interno se relaciona, no sentido de cooperação, com o controle externo, no intuito de antever-se ao controle externo e assim diminuir a demanda dos TCs, que não controlam apenas um único ente, mas centenas deles (CASTRO, 2008).

Além dessas atribuições, caso os responsáveis pelo controle interno encontrem alguma irregularidade ou ilegalidade, de pronto deverão comunicar o fato ao TCU, sob pena de responsabilização solidária. No parágrafo 2º do art. 74, há também a previsão de que cidadãos, partidos políticos, associações ou sindicatos, por meio do controle social, também podem denunciar atos irregulares ou ilegais ao Tribunal de Contas.

### 3.4 Controle interno

Bliacheriene (2016) ensina que os mecanismos de controle interno governamental são o conjunto de atividades de auditoria e fiscalização da gestão pública que visa não apenas garantir a conformidade legal dos atos da administração pública, mas também prover o gestor de um instrumento de monitoramento da eficiência, da economicidade e da eficácia das ações, com o objetivo de evitar perdas, melhorar a gestão e garantir a prestação pública de contas.

O controle interno deve atuar de forma integrada, produzindo informações relevantes para a gestão com relação ao cumprimento das normas e a aplicação dos recursos públicos, além de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle da execução orçamentária compreenderá: I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964, grifos nossos)

Conforme estabelecido no artigo 75 da Lei 4.320/1964, o controle da execução orçamentária refere-se à legalidade dos atos, à fidelidade institucional dos agentes da administração e ao cumprimento do programa de trabalho.

Os três tipos de controles orçamentários estabelecidos são:

- legalidade: no inciso I, existe a previsão de se observar a legalidade nos atos de arrecadação ou despesa;
- fidelidade funcional: nesse aspecto, há a previsão da norma de que os servidores devem ser fiéis às instituições a que servirem,
- programa de trabalho: existe a determinação de que os programas de trabalho devem ser divulgados em forma monetária e de realização de serviços.

Os artigos 76 a 80 da Lei 4.320/64 disciplinam o controle interno. A atribuição de exercer os controles a que se refere o artigo 75 é de responsabilidade do Poder Executivo: acompanhar a verificação da legalidade dos atos na execução orçamentária prévia, concomitante e subsequente; a prestação de contas anual ou em qualquer tempo; o cumprimento dos planos de trabalho e a verificação dos limites de cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária.

A Lei Complementar nº 101/2000, nos artigos 19 e 20, define os limites da despesa total com pessoal, referindo-se ao Poder Legislativo, incluídos aí os tribunais de contas. Nos artigos 54 e 59, determina a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal, ao final de cada quadrimestre, para fins de verificação: do atingimento de metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, quando este for excedido; providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites, quando este for excedido; destinação de recursos obtidos com alienação de ativos e cumprimento de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. De acordo com Silva (2012, p.29), a Lei de Responsabilidade Fiscal tem como objetivo promover e manter o equilíbrio das contas públicas.

A Lei 8.666/93, conhecida como Lei das Licitações, em seu artigo 113 e em seus parágrafos, também traz importante contribuição para o controle interno:

O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta

Lei será feita pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 1º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao Tribunal de Contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas. (BRASIL, 1993, grifos nossos)

Observa-se que o sistema de controle interno pode acompanhar o controle das despesas decorrentes dos contratos estabelecidos, sem prejuízo da atuação do Tribunal de Contas competente. Além disso, o SCI pode receber as representações dos licitantes e solicitar aos órgãos a adoção de medidas corretivas pertinentes referentes aos editais de licitações publicados.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em específico na NBCT 16.8, que trata do controle interno, compreende-se este como

“suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade no setor público”. Traz o Controle Interno sob o enfoque contábil, compreendendo este como “um ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento”.

Um dos principais objetivos do controle interno, quiçá o maior deles, é combater a corrupção que atinge as entranhas do Estado brasileiro. Diante disso, não basta simplesmente a aplicação estritamente normativa, mas, principalmente, uma aplicação prática da norma anticorrupção difundida por meio da gestão estratégica de informações e programas governamentais que visam dismantelar estruturas corruptoras corporativas.

Nessa seara, os programas de compliance são materializados através dos códigos de ética ou de conduta, por meio dos quais a organização se comunica com a sociedade, explicitando seus valores e os comportamentos esperados ou proibidos de seus colaboradores, promovendo a cultura da boa governança.

Acompanhando a comunidade internacional, o Brasil, por meio da Lei 12.846/2013 – Lei Anticorrupção –, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública nacional ou estrangeira, estabelecendo, no Decreto 8.420/2015, a obrigatoriedade legal de as empresas privadas adotarem o denominado “programa de integridade”, a saber:

Art. 41. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Parágrafo Único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual por

sua vez deve garantir o constante aprimoramento e adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade. (BRASIL, 2015, grifos nossos)

Observa-se que há imposição para que qualquer empresa privada que deseje, por exemplo, concorrer em uma licitação pública deva ter um programa de compliance em funcionamento que ateste os riscos de sua gestão. Entretanto, apesar de haver essa obrigatoriedade para as organizações privadas, a legislação silencia sobre a aplicação e a obrigatoriedade do referido programa no âmbito da administração pública.

Dessa forma, fica claro o desafio que se desvenda, atualmente, à administração pública, que é o desenvolvimento e a implantação de programas de compliance na seara pública. Ainda no Decreto 8.420/2015, existe a previsão de que o programa de integridade será avaliado, entre outros parâmetros, pelos controles internos que assegurem a pronta elaboração de confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica.

Destaca-se que, apesar das notáveis diferenças existentes entre o setor privado e o público, isso não se torna um empecilho para a implantação de programas internos de controle e integridade. Não é por acaso que Convenção das Nações Unidas, contra a Corrupção, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, em 31 de outubro de 2003, e incorporada ao conjunto normativo brasileiro através do Decreto 5.687/2006, traz em seu texto, no artigo 5º, que cada Estado Parte formulará e aplicará ou manterá em vigor políticas coordenadas e eficazes contra a corrupção que promovam a participação da sociedade e reflitam os princípios do Estado de direito, a devida gestão dos assuntos e bens públicos, a integridade, a transparência e a obrigação de prestar contas. Ainda no artigo 8º do referido Decreto, há menção sobre o estabelecimento de um código de conduta para os funcionários públicos, com o objetivo de combater a corrupção e promover a integridade, a honestidade e a responsabilidade dos servidores públicos.

Nessa seara, o Decreto 3.678/2000, que ratifica a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, estabelece os delitos de corrupção, a responsabilidade das pessoas jurídicas, a jurisdição e as sanções penais e administrativas que devem ser aplicadas aos agentes públicos em caso de prática da corrupção no âmbito internacional.

Por fim, todo esse sistema internacional representa o mandamento de que a administração pública crie mecanismos eficazes de controle interno. Nesta senda, foi editado o Decreto 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal. Em seu artigo 3º, aparecem como princípios da governança pública, entre outros, a integridade, a prestação de contas e a transparência. Já no artigo 4º, são apresentadas diretrizes da governança pública, tais como fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos e implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores.

### 3.5 Princípios de controle interno

Princípios são o conjunto de proposições diretoras às quais todos os desenvolvimentos seguintes devem ficar subordinados. Premissas, regras fundamentais ou linhas norteadoras que disciplinam o processo utilizado para se fazer alguma coisa, que balizam o entendimento a ser dado a uma determinada matéria ou procedimento, ou que delimitam os comportamentos aceitáveis diante de determinadas situações (SANCHES, 1997, p.203 apud SILVA, 2012, p.29).

Segundo Lima e Castro (2003, p.66), citados por Silva (2012, p.30), são princípios para o controle interno: relação custo-benefício; qualificação adequada; treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controle sobre as transações; aderência às diretrizes e normas legais; utilização do processamento eletrônico.

Para Attie (2010, p.155), citado por Corbari e Macedo (2012, p.83), para que as atividades sejam conduzidas dentro dos padrões, minimizando a possibilidade de perdas e riscos, devem ser observados os meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses da administração, sendo eles: segregação de funções; sistema de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; rotação de funcionários; carta de fiança; manutenção de contas de controle; seguro; legislação; diminuição de erros e desperdícios; contagens físicas independentes; alçadas progressivas. Ainda segundo Attie, ao observar essas medidas, a entidade busca proteger e minimizar eventos que possam colocar em risco os bens e os direitos da organização.

### 3.6 Finalidade do controle interno

Segundo Castro (2008, p.64), citado por Silva (2012, p.29), “a preocupação com o controle interno está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade”. Para Castro (2015), dentre as principais finalidades da existência de um controle interno, destacam-se as cinco mais importantes:

1. segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada: todo gestor deve ter cuidado, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam resguardados por controles prévios confiáveis, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade definida. As informações sustentadas pelo controle interno dizem respeito tanto aos atos praticados como ao impacto nos resultados;

2. promover a eficiência operacional da entidade: o estímulo à eficiência operacional significa os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho operacional satisfatório da entidade;

3. estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas: o processo de aderência às políticas constitui-se muito mais em um fator psicológico do que em um fator objetivo. O objetivo do estímulo à obediência das políticas existentes é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam devidamente seguidos pelos servidores;

4. proteger os ativos: os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável, sendo que na área privada, isso constitui uma das ações primordiais da administração;

5. inibir a corrupção: no setor público, há uma preocupação frequente de se criarem controles como forma de inibição da corrupção ou mesmo de apuração mais rápida de desvios, tornando mais efetivas as ações dos tribunais, do Ministério Público ou da polícia.

Em nossa pesquisa, foi possível fazer o levantamento de algumas ferramentas de controle social existentes no TCMSP que passam a ser objeto de análise em seguida.

### 3.7 Foco, tipos e técnicas de controle interno

A Lei 4.320/64, ao estabelecer as normas gerais de direito financeiro para o controle dos balanços e orçamentos e balanços da União, extensivo aos estados, municípios e Distrito Federal, direcionou o foco do controle em três dimensões: o processo administrativo; a conduta do agente; a ação da entidade.

Independentemente do foco a que se decida dar prioridade, é essencial que as áreas responsáveis pelas técnicas que embasam o controle interno (orçamento, contabilidade e auditoria) tenham clareza dos objetivos a serem alcançados.

De acordo com Castro (2015), os controles podem atuar em tempos e formas diversas, mas sempre voltados para resultados comuns. Os controles foram divididos no tempo em:

- controle prévio: têm atuação preventiva, antecedendo a conclusão ou operatividade do ato. Esse tipo de controle é anterior ao ato administrativo e visa garantir que os requisitos à boa gestão estejam presentes. Tem como objetivo final dar segurança àquele que pratica o ato ou por ele se responsabiliza. A técnica utilizada nessa situação é a contabilidade;

- controle concomitante: é aquele que tem a função de acompanhamento das atividades, verificando a regularidade da formação do ato. Tem como objetivo final garantir a execução da ação. A técnica utilizada nesse caso é a fiscalização;

- controle subsequente ou posterior: é realizado após executada uma tarefa ou atividade, visa corrigir eventuais desvios. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas. A técnica utilizada nessa perspectiva é a auditoria.

Em síntese, independentemente da forma, do tipo e do tempo, uma gestão deve possuir um controle interno para ter capacidade de garantir o resultado de sua missão, diminuindo riscos e preservando a responsabilidade dos dirigentes.

#### 4 Objetivo do controle interno na área pública

Conforme visto anteriormente, a validade da aplicação do controle interno na administração pública deriva do próprio texto constitucional. Contudo, muitos acreditavam que o assunto não havia sido devidamente regulamentado, o que aconteceu com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que exige, por exemplo, a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal, consolidando assim o conceito como instrumento fundamental de toda a administração pública.

Nesse sentido, Botelho (2009, p.31), citado pelo CRCRS (2017, p.25), destaca que:

O Controle Interno na Administração Pública objetiva a descoberta de possíveis desacertos, de descompasso administrativo, do mau cumprimento ou emperramento das rotinas, de inconformidade aos princípios administrativos, processados pelos próprios servidores de diversas áreas da administração. O Controle Interno irá nortear as ações do Poder Executivo no seu aspecto de economicidade, fazendo que todos os atos da Administração Pública sejam previamente analisados. Segundo Chaves (2009, p.33), além de o controle interno atender ao previsto na CF/1988, Lei nº 4.320-1964, LRF/2000 e outras normativas, possui ainda a finalidade de “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”. Ainda define que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão dar ciência tempestivamente ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”. (BOTELHO, 2009, p.31 apud CRCRS, 2017 p.25)

Dessa forma, nota-se que o objetivo do controle interno é funcionar, conjuntamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle busca garantir que os objetivos da instituição pública serão alcançados e que todas as ações serão conduzidas de maneira econômica, eficiente e eficaz. O resultado disso é uma real proteção dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Consoante com Castro (2015), as formas e os métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal. Para serem efetivos, devem atender a alguns critérios básicos: controle certo, no lugar e tempo certos; exercido junto com o ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; funcionando de forma consistente e permanente; com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes; como instrumento auxiliar do dirigente para a tomada de decisão; e com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados.

O papel da auditoria interna, idealmente independente das atividades administrativas, é prover dados sobre a eficácia da organização pública em prover os serviços para os cidadãos (BALTA-CI; YILMAZ, 2007). Em 2012, todos os estados brasileiros já contavam com controladorias (ou órgãos com competências semelhantes, apesar da nomenclatura diversa) segundo o Conaci (2014).

Para Oliveira (2013), apesar dos avanços, o controle interno ainda é incipiente nos estados brasileiros, com baixa capacidade para realizar a avaliação da regularidade e a eficiência da gestão.

#### 4.1 Controle interno nos municípios

O controle interno municipal é aquele exercido pelos poderes Executivo e Legislativo, em razão dos mandamentos contidos nos artigos 31, 70, 71 e 74 da CF de 1988. Na CF, o controle interno do município surge no artigo 31:

A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Nesse sentido, o art. 31 diz que a fiscalização do município será exercida pelo poder Legislativo Municipal (exercido com o auxílio dos TCS, § 1º), mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Dentro dessa temática, a Lei Orgânica do Município de São Paulo apresenta o seguinte conceito de controle interno em seu artigo 53:

Os Poderes Executivo e Legislativo manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de: I - avaliar o adequado cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, bem como de aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (SÃO PAULO, 1990, grifos nossos).

Já em seu artigo 81, a Lei Orgânica do Município de São Paulo traz a referida previsão:

A administração pública direta e indireta obedecerá aos princípios e diretrizes da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, unidade, indivisibilidade e indisponibilidade do interesse público, descentralização, democratização, participação popular, transparência e valorização dos servidores públicos. (SÃO PAULO, 1990, grifos nossos)

Respeitadas as devidas especificidades, notamos que o artigo 53 da LOMSP citado acima é bem similar ao artigo 74 da CF de 1988, ao passo que o artigo 81 da Lei Orgânica também se assemelha ao artigo 37 da Carta Maior, devido ao princípio da simetria federativa aplicado no sistema jurídico brasileiro. Naquilo que for compatível para o município, também deve ser aplicado o artigo 70 da Magna Carta. Como no município não existe Poder Judiciário, não cabe exigir um sistema de controle interno para esse poder. Todavia, seus poderes Executivo e Legislativo deverão prever a existência de um SCI.

Na cidade de São Paulo, a Lei Municipal nº 15.764, de 27 de maio de 2013, definiu a forma do SCI e criou a Controladoria Geral do Município de São Paulo. No âmbito municipal, a controladoria é o órgão que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, servindo como instrumento para capacitar decisões de gestão (SLOMSKI, 2001).

#### **4.2 Estrutura mínima recomendada para implementação do controle interno nos tribunais de contas**

A diversidade dos TCs brasileiros é observável desde a sua jurisdição. Existem tribunais de contas especializados no controle das contas dos municípios e outros focados nas contas estaduais.

Analisemos o que preceitua o artigo 75 da CF de 1988:

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

O excerto constitucional citado acima se encontra na seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária) da CF de 1988. Nessa seção, estão inseridos os artigos 70 e 74, preceituando que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...]. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Interpretando os dispositivos citados, é possível depreender que, apesar de os tribunais de contas não serem mencionados explicitamente nos artigos 70 e 74 da CF, nem serem caracterizados como um Poder da República, são considerados órgãos autônomos e independentes, pois não fazem parte nem são subordinados a nenhum dos Poderes; entretanto, têm vinculação ao Poder Legislativo, conforme é possível verificar no excerto constitucional descrito a seguir:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...]. (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Nesse sentido, é essencial que essa corte de contas fomente, estimule e facilite a participação da sociedade civil em suas ações de fiscalização como curadora dos recursos públicos municipais. Faz-se necessário dar ainda mais visibilidade e transparência a tudo o que é de interesse público, garantindo, assim, à coletividade o direito de participação.

Nesse diapasão, Buzaid (1967) afirma que a CF, ao estatuir que o tribunal de contas opere como órgão auxiliar do Poder Legislativo, o subordinou como um todo orgânico do Congresso Nacional, do qual é preposto. Segundo o autor, o legislador constituinte, ao incluir as competências do TCU no capítulo da Magna Carta reservado ao Poder Legislativo, deixou claro que pretendeu individualizá-lo como parte integrante do Parlamento.

Por outro lado, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Ayres Britto (2005) defende que, além de não ser órgão do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas da União não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional. O TCU se posta como órgão da pessoa jurídica da União, diretamente, sem pertencer a nenhum dos três Poderes da República, da mesma forma como ocorre com o Ministério Público.

A vinculação do TCU a um dos Poderes da República não é um tema pacífico na seara jurídica. Existem, na doutrina, posicionamentos diferentes. Alguns juristas e doutrinadores entendem que o art. 71 da CF de 1988 coloca o tribunal de contas como órgão integrante do Poder Legislativo, já que a atribuição de fiscalizar faz parte das responsabilidades típicas do Parlamento Federal. Outra parte da doutrina afirma que o TCU não pertence a nenhum dos Poderes e entende que ele é um órgão autônomo e independente, similar ao Ministério Público, e que, ao auxiliar o Legislativo, não ocorre a subordinação. Conquanto as várias interpretações constitucionais, o entendimento predominante é no sentido de ser o Tribunal de Contas da União um órgão de extração constitucional, independente e autônomo, que auxilia o Congresso Nacional no exercício do controle externo.

Dessa forma, notamos que, historicamente, houve uma mudança de entendimento acerca da posição constitucional da corte de contas. Contudo, hodiernamente, embasados na Lei Maior, podemos afirmar categoricamente que os tribunais de contas, conforme indicado no art. 75 da CF, devem manter um sistema de controle interno dentro de sua própria estrutura.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) estabeleceu, por meio da Resolução 4/2014, diretrizes de controle interno visando à eficiência dos tribunais de contas. Tendo em vista a ausência dessa temática na teoria e na literatura especializada, tomaremos por base a referida resolução para estabelecer um modelo ideal de implantação do sistema de controle interno na estrutura dos TCS.

A efetivação do SCI não é apenas uma exigência das Constituições, mas também um ensejo para guarnecer a administração pública de ferramentas que proporcionem o implemento das exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a melhoria na aplicação dos recursos públicos, garantindo maior confiança aos gestores e melhores resultados à sociedade.

Dessa forma, a eficácia e a eficiência do sistema de controle interno dos TCS proporcionam a correção de não conformidades e erros, o que leva a uma atuação mais concreta do controle externo.

As diretrizes estipuladas pela Atricon objetivam orientar a atuação dos TCS na implantação dos respectivos sistemas de controle interno, considerando os postulados da prevenção de riscos e da governança para o aperfeiçoamento da qualidade na gestão pública. A resolução traz ainda como

objetivos: estabelecer diretrizes para implantação do sistema de controle interno nos tribunais de contas e definir normas de referência para estruturação e funcionamento do sistema de controle interno dos tribunais de contas.

Essas diretrizes foram embasadas nos princípios legais e constitucionais que regem a administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, economicidade e dever de prestação de contas.

## 5 Controle interno no TCU

Os princípios gerais de controle interno que devem ser observados são os seguintes: relação custo-benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes; definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controles sobre as transações; aderência a diretrizes e normas legais.

O controle interno, no âmbito do Tribunal de Contas da União, é previsto na Resolução-TCU nº 284, de 30 de dezembro de 2016, que define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da secretaria do Tribunal de Contas da União.

A Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), anteriormente denominada Secretaria de Controle Interno (Secoi), compõe a unidade básica da estrutura da secretaria do TCU. A independência da Seaud está caracterizada pela sua vinculação direta à Presidência do tribunal e tem por finalidade o cumprimento das competências previstas no artigo 74 da CF.

A Seaud é dirigida pelo secretário de auditoria interna Wagner Martins de Moraes e conta com as funções de confiança indicadas no anexo da Resolução-TCU nº 284/2016, não possuindo unidades ou subunidades descentralizadas. O TCU, por sua vez, tem sede em Brasília e unidades em todos os estados da federação. As unidades auditadas são selecionadas com base na avaliação de risco realizada durante a elaboração do plano de auditoria interna.

A partir de 2 de janeiro de 2017, ocorreu modificação do nome da unidade, de Secretaria de Controle Interno (Secoi) para Secretaria de Auditoria Interna (Seaud), bem como alteração nas suas competências, conforme artigos 71 e 72 da Resolução-TCU nº 284/2016, adequando-as às normas internacionais de auditoria interna, especialmente as normas do Instituto dos Auditores Internos (IAI).

A Secretaria de Auditoria Interna ficou incumbida de promover o acompanhamento periódico dos resultados alcançados e da execução das ações previstas no Plano Diretor por meio de reuniões trimestrais, sendo possível reajustá-lo a qualquer tempo, caso haja superveniência de fato que justifique a necessidade de readequações.

### 5.1 Controle Interno no TCESP

O controle interno no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) é previsto no ato nº 11/95 da Presidência, publicado no Diário Oficial do Estado de 20 de setembro de 1995, e institui a instalação da Seção de Acompanhamento, Controle e Revisão dos Atos de Despesas e Reflexos, junto ao Departamento Geral de Administração (DGA), regulamentado pela Ordem de Serviço do Secretário Diretor Geral 2/95, que, no uso de suas atribuições, e considerando a assunção de competências para acompanhamento e revisão permanente dos atos de natureza orçamentária, contábil, financeira e patrimonial praticados pelas áreas competentes desse tribunal, determinou que ao DGA-1, vinculado ao Departamento Geral de Administração, cabe o acompanhamento como controle interno e revisão permanente das rotinas administrativas e atos de despesa no âmbito do DGA.

No exercício de suas funções de acompanhamento e revisão orçamentária, contábil, financeira, operacional e patrimonial, o DGA-1, por meio de inspeções e verificações, acompanhará a execução orçamentária e patrimonial, inclusive a aplicação de adiantamentos quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade.

### **5.2 Controle Interno no TCMRJ**

O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ) ainda não possui em sua estrutura um órgão de controle interno formalmente constituído; porém, existe uma comissão designada anualmente pelo presidente do tribunal com a finalidade de examinar os processos de prestação e tomada de contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis dessa corte de contas, bem como emitir os respectivos certificados de auditoria.

Vale ressaltar que, no site do TCMRJ, na aba “Transparência”, os munícipes podem encontrar as seguintes informações: licitações do TCMRJ; contratos do TCMRJ; gestão de pessoas; execução orçamentária; quadro demonstrativo de execução de despesas; demonstrações contábeis; relatório de gestão fiscal.

### **5.3 Controle Interno no TCMSP**

Disciplinado na Resolução nº 6, de 20 de junho de 2015, considerando a exigência constitucional de manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno nas diversas esferas de governo, a corte de contas paulistana, por meio da referida resolução, criou o sistema de controle interno no TCMSP.

No artigo 3º da resolução supracitada, existe a determinação de que o sistema de controle interno estará a cargo de uma equipe composta por cinco servidores do quadro de pessoal do tribunal, designados pelo presidente, por portaria. Também há a previsão de que os trabalhos relativos ao SCI serão dirigidos pelo presidente do TCMSP ou por servidor por ele designado, que poderá solicitar quaisquer informações para subsídio dos trabalhos de auditoria e fiscalização.

O artigo 4º designa que o conselheiro presidente transmitirá aos responsáveis pelos trabalhos atinentes ao controle interno as metas e o planejamento a serem executados no período de sua gestão, objetivando a avaliação dos resultados no final do período.

A previsão dos artigos 5º e 6º da citada resolução preceitua que os trabalhos produzidos serão encaminhados ao conselheiro presidente, e/ou, a seu critério, ao colegiado, que decidirá sobre as ações a serem adotadas para correção de eventuais falhas e irregularidades constatadas. Outrossim, os integrantes do sistema de controle interno produzirão ainda relatórios sobre a atuação das diversas áreas do tribunal, indicando as ações necessárias para melhoria do desempenho das atividades do órgão. Apesar de o TCMSP ainda não dispor de um sistema de controle interno formalmente estabelecido, é possível localizar quaisquer informações referentes às receitas e despesas do órgão no site do tribunal, na aba “Acesso à Informação”.

Por meio da Ordem Interna SG/GAB nº 02/2020, foi regulamentado o sistema de controle interno, instituindo a controladoria interna, vinculada ao Gabinete da Presidência como Unidade de Controle Interno no âmbito do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

As atividades da controladoria interna serão exercidas por servidores efetivos pertencentes à carreira específica de auditoria do tribunal, designados pelo presidente, mediante equipe composta pelo controlador interno, dois auditores em caráter permanente e outros dois em caráter temporário. Dentre as atribuições da controladoria interna estão a comprovação da legalidade e a avaliação

dos resultados, quanto à economicidade, à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão; a avaliação do cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual; o apoio ao controle externo e o zelo pela qualidade e pela independência do sistema de controle interno.

Existe ainda a previsão de que a controladoria interna elaborará os Planos Anuais de Auditoria (PAI) para cada ano civil. Além disso, visando à padronização dos procedimentos, seguirá as disposições contidas nas normas de controle interno adotadas nos demais entes da federação, em especial o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e as Normas Brasileiras de Contabilidade e de Auditoria aplicadas ao setor público.

A Portaria nº 219/2020 designou membros para a composição da controladoria interna do TCMSP, incluindo a função de controlador interno, dois auditores internos em caráter permanente e dois auditores internos em caráter temporário, totalizando cinco servidores do quadro do tribunal.

A Subsecretaria de Fiscalização e Controle (SFC) é a área técnica do TCMSP responsável pelo exercício da atividade de fiscalização. A SFC tem por objetivo realizar o processo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional das entidades da administração direta e indireta do município de São Paulo, incluindo o próprio TCMSP. A SFC é constituída por oito coordenadorias e dezesseis supervisões, sendo as coordenadorias responsáveis por realizar as auditorias e demais procedimentos de fiscalização. A coordenadoria I é responsável pela fiscalização das contas e administração financeira, dentre outros órgãos municipais, do TCMSP.

Atendendo ao princípio constitucional da transparência, encontramos ainda, no site do TCMSP, referente à própria corte de contas: Relatório Mensal de Execução Orçamentária, incluindo as dotações destinadas, valores reservados, empenhados, liquidados, não liquidados, pagos e a pagar, atendendo o disposto na Lei Municipal 13.949/2005; execução orçamentária e financeira demonstrada por meio de Boletim da Receita e Relatório de Compras Efetuadas e Serviços Contratados, divulgados mensalmente, atendendo ao mandamento do artigo 48-A, inciso I, da LRF; Relatório de Gestão Fiscal, divulgado quadrimestralmente com informações referentes à despesa com pessoal, conforme preceituado pelo artigo 55, inciso I, alínea “a”, da LRF.

Além disso, podemos encontrar no site do TCMSP um link denominado “Fale com a Ouvidoria”, que estabelece um canal de comunicação entre os cidadãos e o tribunal, com a finalidade de receber manifestações como sugestões, reclamações, denúncias ou elogios.

É importante destacar que o TCMSP foi o primeiro órgão público brasileiro a obter a certificação ISO 9001 (*International Organization for Standardization*). A política de qualidade do tribunal consiste em exercer a fiscalização da administração pública do município de São Paulo com efetividade, atendendo aos requisitos estabelecidos e melhorando continuamente seu sistema de gestão.

Grupos de melhorias foram formados para avaliar, estudar e implementar oportunidades de melhorias para os processos/produtos do TCMSP. Já como mecanismos do sistema de gestão da qualidade do TCMSP, destacam-se o planejamento, a documentação, as reuniões de análise crítica, as auditorias internas e externas, as ações corretivas e preventivas de eliminação de causas de não conformidades e a melhoria contínua.

Por fim, o TCMSP lançou, em abril de 2018, o sistema de Informações e Relatórios de Interesse Social (Iris), ferramenta digital desenvolvida pelo tribunal para pesquisa de despesas, licitações

e contratações municipais. Essa nova ferramenta faz parte do projeto de fomento à transparência implantado pelo TCMSP e tem por objetivo mostrar aos cidadãos informações detalhadas dos gastos da administração, incluindo a corte de contas municipal.

## 6 Considerações finais

Este artigo abordou a importância do sistema de controle interno nas instituições públicas, inclusive para os tribunais de contas, sobretudo o TCMSP. Por conta disso, o trabalho objetivou identificar e sistematizar os componentes dos sistemas de controle interno. Objetivou, ainda, identificar como os princípios de controle podem ser utilizados para uma melhor gestão dos recursos e otimização dos resultados. Ao longo do trabalho, apresentamos diversas características e elementos obrigatórios para o devido controle interno, bem como as legislações que os impõe a eles obrigatoriedade.

Como foi possível observar, o controle interno evoluiu e passou por um progresso no campo legal, sofrendo transformações em sua execução acompanhadas pelas atualizações na legislação. Atualmente, ele atua com base na lei, seguindo normas, apurando a execução de programas de trabalho. Quando se baseia no mérito, ele visa alcançar a eficiência, eficácia e efetividade do ato.

Após pesquisa de todo o contexto do “controle interno no TCMSP”, levantamos que, conforme previsto na Resolução nº 06/201, que disciplina, no âmbito do TCMSP, o sistema de controle interno, consoante prescrito do artigo 74 da CF de 1988, foi efetivamente implantado na corte de contas paulistana, sendo regulamentado pela Ordem Interna SG/GAB nº 02/2020, que traz em seu bojo a transparência como norte da prática dos atos de gestão no TCMSP.

A controladoria interna do TCMSP teve seus membros nomeados por meio da Portaria 2019/2020, integrando o sistema de controle interno ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança para a consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais.

Foram localizados relatórios contábeis produzidos pela corte devidamente publicados no Diário Oficial do Município de São Paulo. A controladoria interna foi regulamentada sob uma nova estrutura em 2020, operando diretamente na atuação administrativa do TCMSP.

Além disso, foram encontrados no Portal do TCM diversos relatórios de execução orçamentária e financeira, Relatório de Gestão Fiscal e informações sobre contratos e licitações da corte de contas.

Diante do problema proposto para este estudo, concluímos que a implantação do sistema de controle interno no TCMSP ocorreu de forma satisfatória, tendo em vista que ele possui, como as outras entidades da administração pública, obrigações acerca da utilização de recursos públicos e deve prestar contas como todos os demais entes públicos municipais.

Tal iniciativa já é realizada, cada qual ao seu modo, por TCU, TCESP e TCMRJ, e, principalmente, pelo TCMSP, no qual houve a implantação efetiva de controles, programas de integridade e aplicação dos conceitos de maneira a auxiliar o gestor, o tomador de decisões, pois este possui uma visão holística, podendo atuar com maior segurança, devido à fidedignidade verificada, tomando as melhores decisões, com o menor impacto, objetivando alcance de resultados positivos.

Os benefícios provenientes de um sistema de controle interno integrado e atuando com esmero são incontáveis. Por essa razão, o controle não deve ser visto apenas pela perspectiva do custo, mas, sim, como forma de propiciar a melhor utilização dos recursos, prevenir ou restringir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do TCMSP, que é

fiscalizar a gestão dos recursos públicos do município de São Paulo de modo a assegurar que sejam arrecadados e aplicados em conformidade com os princípios da legalidade, da legitimidade e da economicidade, tendo em vista a plena satisfação do interesse público. Diante do cenário apresentado, da relevância e da exigência de diversos institutos e legislações apresentados, ficou demonstrado neste trabalho que o sistema de controle interno visa, além de proteger o patrimônio da entidade, verificar a veracidade das informações contábeis e promover eficácia operacional, minimizando a possibilidade de perdas e riscos, resultados que são relevantes para a corte de contas Municipal.

Por fim, é por intermédio de um controle interno bem organizado e eficaz que se dá evidência sobre a eficiência do TCMSP e se evitam as falhas, a corrupção, o embuste e os desperdícios, maximizando assim a qualidade do serviço prestado.

## Referências

ANTUNES, J. Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade- Departamento de Contabilidade e Atuária – Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

ARAÚJO, J.C.M. Controle de atividade administrativa pelo tribunal de contas na Constituição de 1988. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

ATTIE, William. Auditoria, conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2011.

ATRICON. Diretrizes para o aprimoramento dos tribunais de contas do Brasil: resoluções da ATRICON. Disponível em [http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/02/Diretrizes\\_Atricon.pdf](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/02/Diretrizes_Atricon.pdf). Acesso em: 15 ago. 2018.

BALTACI, M.; YILMAZ, S. Internal Control and AUDIT at Local Public Financial Management. Washington DC, Word Bank, 2007.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Controladoria no setor público. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 16 dez. 2017.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 01 ago. 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 26 jul. 2018.

BRASIL. Decreto nº. 3.678, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm). Acesso em: 05 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 4.410, de 7 de outubro de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4410.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4410.htm). Acesso em: 03 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm). Acesso em: 08 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 8.420, de 18 de março de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm). Acesso em: 21 jan. 2019.

BRASIL. Decreto nº. 9.203, de 22 de novembro de 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm). Acesso em: 22 jan. 2019.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 05 jan. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 06 jan. 2018.

BRASIL. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm). Acesso em: 03 set. 2018.

BRASIL. Lei 12.846, de 1º de agosto de 2013. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm). Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 16, de 20/12/1991. Controle Interno. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.Pdf>. Acesso em: 20 dez. 2017.

BRASIL. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 3, de 09/06/2017. Controle Interno. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf). Acesso em: 02 set. 2018.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução-TCU nº 284, de dezembro de 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId>. Acesso em: 13 set. 2018.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. Fórum Administrativo: Direito Público, Belo Horizonte, v. 5, n. 47, jan. 2005. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/22287>. Acesso em: 05 jan. 2019.

BUZAID, A. O tribunal de contas do Brasil. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v.62, n. 2, 1967. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66514>. Acesso em: 07 jan. 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. A auditoria e controle interno na administração pública. São Paulo: Atlas, 2008.

CONACI. Panorama do controle interno no Brasil, 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das normas de contabilidade e auditoria. Porto Alegre: CRC/RS, 2016. Disponível em: [http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_governanca\\_corporativa2.pdf?3e9f43](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_governanca_corporativa2.pdf?3e9f43). Acesso em: 23 jan. 2018.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. A estruturação, organização e atuação dos controles internos municipais segundo a norma contábil. Porto Alegre: CRC/RS, 2017. Disponível em: [http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_controle\\_interno.pdf?8d8876](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controle_interno.pdf?8d8876). Acesso em: 23 jan. 2018.

CORBARI, E. C.; MACEDO, J. J. Controle interno e externo na administração pública. 1. ed. Paraná: Inersaberes, 2012.

FAGUNDES, M. Seabra. O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- FAYOL, J.H. Administração industrial e geral. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.
- IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 2, n. 1, p.37-46, 2005.
- INTOSAI. Diretrizes para as normas de controle interno do setor público. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 24. ed. atual. por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Cartilha de orientações sobre controle interno. 4. ed. Belo Horizonte, 2012.
- SÃO PAULO. Lei Orgânica do Município de São Paulo. Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/educacao/cme/LOM.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2017.
- SÃO PAULO. Lei nº 15.764, de 27 de maio de 2013. Disponível em: [http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios\\_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=28052013L%20157640000](http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=28052013L%20157640000). Acesso em: 03 set. 2018.
- SÃO PAULO. Lei nº 13.949, de 21 de janeiro de 2005. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/2005/1394/13949/lei-ordinaria-n-13949-2005-dispoe-sobre-a-apresentacao-de-relatorios-de-elaboracao-e-de-execucao-orcamentarias-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 20 jan. 2019.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Resolução nº 6, de 17 de junho de 2015. Disponível em: [http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res\\_0600.htm](http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res_0600.htm). Acesso em: 03 set. 2018.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Resolução nº 2, de 21 de fevereiro de 2019. Disponível em: [http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res\\_0600.htm](http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/resol/res_0600.htm). Acesso em: 03 set. 2018.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Ordem Interna SG/GAB nº 2, de 11 de março de 2020. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Pagina/8768>. Acesso em: 17 nov. 2022.
- SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Portaria nº 219, de 05 de junho de 2020. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Publicacoes/index/56>. Acesso em: 17 nov. 2022.
- SILVA, MOACIR MARQUES. Curso de auditoria governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

# Ensaio sobre transparência, participação e mecanismos de controle social das obras públicas e serviços de engenharia com base em pesquisa de informações e dados abertos da capital Florianópolis (SC) <sup>1</sup>

*Essay on transparency, participation and social control mechanisms of public works and engineering services based on information research and open data of capital Florianópolis (SC)*

## **Laura Elizandra Machado Carneiro**

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Advogada. Procuradora Legislativa da Câmara Municipal de Diadema. Mestra em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário, Direito Processual Civil, Direito Público e Direito Material e Processual Trabalhista. Pós-graduanda em Gestão e Controle Social das Políticas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCM/SP. E-mail: lauraemcarneiro@yahoo.com.br.

## **Aline Antonia Araújo da Silva**

Graduada em Serviço Social pela FMU. Servidora pública da Secretaria de Saúde do Estado de São Paulo. Especialista em Saúde Coletiva pela UNICSUL. Pós-graduanda em Gestão e Controle Social das Políticas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCM/SP. E-mail: line.araujo@hotmail.com.br.

## **Claudio Alvim Zanini Pinter**

Graduado em Administração pela UNISUL

(Tubarão-SC). Doutor em História pela Universidade de León – Espanha. Pós-graduado em Economia Empresarial pela Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL). Pós-graduando em Gestão e Controle Social das Políticas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCM/SP. E-mail: cazp1603@gmail.com.

## **Fabio Rodrigo da Costa**

Graduado em Psicologia pela UNIB (Universidade Ibirapuera). Servidor público da GCM – Guarda Civil Municipal de Santo André/SP. Especialista em Política Pública Municipal pela UNIFESP. Pós-graduando em Gestão e Controle Social das Políticas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCM/SP. E-mail: fabiocosta403@hotmail.com.

## **Lenice Santana dos Santos**

Graduada em Letras pela UNICASTELO. Servidora pública da Secretaria de Educação do Município de São Paulo. Pós-graduada em Letramento pela Faculdade de Conchas (FACON). Pós-graduanda em Gestão e Controle Social das Políticas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do TCM/SP. E-mail: lenicessant@yahoo.com.br

<sup>1</sup> Recebido em 09/05/2023. Aceito para publicação em 26/05/2023.

**Resumo:** O ensaio baseia-se na pesquisa de informações e dados abertos coletados no sítio oficial eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis, Capital de Santa Catarina, com o objetivo de avaliar o grau de transparência, participação e mecanismos de controle social quanto às Obras Públicas e Serviços de Engenharia e o acesso ao Plano Diretor, ao Plano Plurianual, à Lei de Diretrizes Orçamentárias e à Lei Orçamentária Anual. Como metodologia, foram pesquisadas informações e dados abertos no Portal da Transparência, em especial nos campos Obras Públicas, Licitações e Contratos, Editais, acesso à Legislação Municipal, página relativa ao Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano, dentre outros dados abertos. Além disso, para complementar a avaliação, foram pesquisadas informações em sítios eletrônicos sobre rankings de transparência, notícias relacionadas às obras públicas e licitações de Florianópolis e à participação social na revisão do Plano Diretor Municipal. Como resultados, avalia-se que a transparência ativa apresenta falhas, principalmente em relação à disponibilização de leis em formato pdf escaneado (não pesquisável), ausência de acesso a contratos e licitações recentes, notadamente em relação às obras e serviços de Engenharia, iniciados em 2021, na área de Educação Infantil, dentre outros aspectos do Portal de Transparência que indicam a necessidade de melhoramento do acesso à informação. Na conclusão, apontam-se aspectos importantes da transparência ativa e passiva e como podemos aprimorar a transparência, a participação e os mecanismos de controle social previstos na legislação de Florianópolis para efetivação do monitoramento de editais de licitações e da execução de obras públicas.

**Palavras-Chave:** Ddados abertos.; Florianópolis.; Ttransparência.; Ccontrole Ssocial.; Oobras Ppúblicas.

**Abstract:** The essay is based on the research of information and open data collected on the official website of the Municipality of Florianópolis, Capital of Santa Catarina, with the objective of evaluating the degree of transparency, participation and mechanisms of social control regarding Public Works and Services. of Engineering and access to the Master Plan, the Pluriannual Plan, the Budget Guidelines Law and the Annual Budget Law. As a methodology, information and open data were searched on the Transparency Portal, especially in the fields of Public Works, Tenders and Contracts, Public Notices, access to Municipal Legislation, page related to the Institute of Research and Urban Planning, among other open data. In addition, to complement the assessment, information was searched on electronic sites on transparency rankings, news related to public works and public tenders in Florianópolis, and social participation in the revision of the Municipal Master Plan. As a result, it is evaluated that active transparency has flaws, mainly in relation to the availability of laws in scanned pdf format (not searchable), lack of access to recent contracts and bids, notably in relation to engineering works and services, initiated in 2021, in the area of Early Childhood Education, among other aspects of the Transparency Portal that indicate the need to improve access to information. In conclusion, important aspects of active and passive transparency are pointed out and how we can improve transparency, participation and the mechanisms of social control provided for in the legislation of Florianópolis to effectively monitor public bidding notices and the execution of public works.

**Keywords:** Oopen data.; Florianopolis;. tTransparency;. soSocial Ccontrol.; Ppublic works.

## 1 Introdução

O objetivo geral do presente ensaio é avaliar o grau de transparência, participação e mecanismos de controle social baseado nos dados abertos sobre a produção da infraestrutura pública do Município de Florianópolis, Capital do Estado de Santa Catarina.

Os objetivos específicos são pesquisar informações e dados abertos do sítio oficial eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis, em especial dos dados constantes do Portal da Transparência, nos campos Obras Públicas, Licitações e Contratos, Editais, acesso à Legislação Municipal e na página relativa ao Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano; avaliar os instrumentos previstos nas Leis Municipais, em especial, no Plano Diretor, que possibilitam o controle social das políticas públicas em geral e aqueles dispositivos que se referem às Obras Públicas e Serviços de Engenharia; e destacar dispositivos e considerações sobre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, sob o aspecto da facilidade ou não do acesso à informação. (Florianópolis, Plano Plurianual 2018-2021, Lei de Diretrizes Orçamentárias 2021, Lei Orçamentária Anual 2021/2017, 2020a, 2020b).

O Município de Florianópolis possui população de 516.524 habitantes, de acordo com estimativas para 2021 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). É o segundo Município mais populoso do Estado de Santa Catarina (após Joinville) e 48º mais populoso do Brasil. Florianópolis possui área total de 674,844 km<sup>2</sup> e densidade demográfica (2010) de 623,68 hab./km<sup>2</sup>.

No tocante à metodologia, foram pesquisadas informações e dados abertos no Portal da Transparência, em especial nos campos Obras Públicas, Licitações e Contratos, Editais, acesso à Legislação Municipal, página relativa ao Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano, dentre outros dados abertos. Além disso, para complementar a avaliação, foram pesquisadas informações em sítios eletrônicos sobre rankings de transparência, notícias relacionadas às obras públicas e licitações de Florianópolis e à participação social na revisão do Plano Diretor Municipal. (Florianópolis, Plano Diretor, 2014).

Quanto aos resultados, avalia-se que a transparência ativa apresenta falhas, principalmente em relação à disponibilização de leis em formato pdf escaneado (não pesquisável), ausência de acesso a contratos e licitações recentes, notadamente em relação às obras e serviços de Engenharia, iniciados em 2021, na área de Educação Infantil, dentre outros aspectos do Portal de Transparência que indicam a necessidade melhoramento do acesso ativo à informação.

Por fim, na conclusão do ensaio, apontam-se aspectos importantes da transparência ativa e passiva e como podem ser aprimoradas a transparência, a participação e os mecanismos de controle social previstos na legislação de Florianópolis para efetivação do monitoramento de editais de licitações e da execução de obras públicas e serviços de Engenharia.

## 2 Metodologia

Trata-se de um ensaio acerca da Cidade de Florianópolis, que avalia o grau de transparência ativa dos dados abertos a respeito do sistema de financiamento e produção da infraestrutura pública. Para tanto, foram examinados o Portal da Transparência, os dados abertos, os dados sobre licitações e contratos de obras e serviços de Engenharia, os dados orçamentários, o sistema de planejamento orçamentário e de planejamento urbano, os mecanismos e as instâncias de participação popular e de controle social desses processos.

Além dos dados abertos disponíveis no sítio oficial eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis (<https://www.pmf.sc.gov.br/transparencia/index.php>), fez-se um estudo da participação popular quanto à revisão do Plano Diretor, notícias sobre fraudes em licitações e contratos, rankings de avaliação dos Portais de Transparência de Municípios e sobre reportagens relativas à participação popular nas políticas públicas, sobretudo naquelas voltadas às obras públicas e aos serviços de Engenharia.

Primeiramente, cabe salientar que Gil (2012, p. 26) define pesquisa como “o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico”; sendo assim, entende-se pesquisa como um acervo de práticas com o objetivo de expor novos estudos no meio científico, possibilitando a associação entre a teoria e a prática na área estudada. Desta forma, o estudo teve o objetivo de avaliar o grau de transparência, participação e mecanismos de controle social da capital Florianópolis (SC). A pesquisa é, portanto, descritiva.

Para Selltiz (1974), a fase de análise de informações contempla: a) busca pelos dados semelhantes; b) variações entre os dados encontrados; c) divergências do número de informações disponíveis de cada grupo investigado; d) mostrar a relação entre as variáveis. Tais fases foram realizadas neste Ensaio.

Com base nos aspectos de avaliação dos dados abertos levantados, procura-se avaliar o grau de transparência do Município de Florianópolis para fins de controle social das obras públicas e serviços de Engenharia.

### 3 Resultados

Primeiramente, é importante ressaltar que o Portal da Transparência do Município de Florianópolis foi lançado em abril de 2013, com 15 sessões agrupadas por assuntos de interesses que levam o visitante para conhecer o Portal, os dados institucionais, a folha de pagamento, diárias e passagens, quadro funcional, licitações, contratos, convênios, consultas de processos, ouvidoria e publicações, dentre outros.

No referido Portal, foi consultada a Lei Complementar Municipal nº 482, de 17 de janeiro de 2014, que dispõe sobre a Política de Desenvolvimento Urbano, institui o Plano de Uso e Ocupação, os Instrumentos Urbanísticos e o Sistema de Gestão, denominada simplesmente de Plano Diretor do Município de Florianópolis, ajustado às políticas, diretrizes e instrumentos de desenvolvimento territorial e urbanístico instituídos pela Lei Federal nº 10.257, de 2001 – Estatuto da Cidade, pela Constituição do Estado de Santa Catarina e pela Lei Orgânica do Município de Florianópolis.

Em conformidade com este marco legal, o Plano Diretor do Município de Florianópolis prevê a adoção de instrumentos urbanísticos para ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, e para o planejamento, controle, gestão e promoção do desenvolvimento urbano. O referido Plano Diretor, em seu artigo 253, traz como instrumentos urbanísticos, parcelamento, edificação ou utilização compulsórios; imposto predial e territorial urbano progressivo no tempo; desapropriação com pagamento em títulos da dívida pública; usucapião especial de imóvel urbano; direito de superfície; direito de preempção; outorga onerosa do direito de construir; transferência do direito de construir; operações urbanas consorciadas; estudo de impacto de vizinhança; projetos especiais; e detalhamento de normas, incluindo planos setoriais e planos específicos de urbanização; sem prejuízo de outros instrumentos jurídicos, tributários, políticos, administrativos ou financeiros de política urbana.

Por sua vez, o Plano Diretor traz uma série de estudos e propostas, na forma de Planos planos Setoriais complementares, que podem ser temáticos ou territoriais.

Há onze Planos Setoriais, a saber: Plano Setorial de Áreas Verdes, Lazer e Recreação; Plano Setorial de Equipamentos de Educação; Plano Setorial de Equipamentos de Saúde; Plano Setorial de Mobilidade Urbana; Plano Setorial Cicloviário; Plano Setorial de Habitação de Interesse Social; Plano Municipal Integrado de Saneamento Básico; Plano Setorial de Regularização Fundiária; Plano Setorial de Distribuição de Energia Elétrica; Plano Setorial de Arborização; e Plano Setorial de Equipamentos para o Turismo. De acordo com o artigo 285 do referido Plano Diretor, o desenvolvimento dos Planos Setoriais será sempre acompanhado pelo Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano de Florianópolis IPUF (IPUF Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano de Florianópolis) para as adequações necessárias no uso e ocupação do território. Importante também destacar que os Planos Setoriais serão sempre apresentados em Audiência Pública, o que possibilita a participação popular no planejamento urbano municipal.

Já o artigo 296 do Plano Diretor cria o Sistema Municipal de Gestão da Política Urbana (SMGPU), com o objetivo de garantir um processo dinâmico, integrado, permanente e participativo de implementação, acompanhamento e avaliação do Plano Diretor, bem como das políticas, programas, projetos, obras e atividades dele decorrentes. O referido Sistema Municipal é um espaço de cidadania e gestão participativa da cidade, onde são discutidos e avaliados o planejamento do Município e suas prioridades, políticas, programas, diretrizes e projetos do Plano Diretor, que se orienta por diversos princípios, expressos no artigo 297 do Plano. No tocante ao controle social de obras públicas e serviços de Engenharia, é importante destacar alguns princípios que favorecem a participação popular, quais sejam, a transparência na elaboração e amplo acesso às informações pertinentes ao Plano Diretor e a suas avaliações; a criação de canais de participação e parcerias entre o Poder Público e os diversos segmentos da sociedade civil e a viabilidade técnica e econômica das proposições, avaliada a partir de sua eficiência, equidade social e benefícios à qualidade de vida.

Conforme o artigo 304 do Plano Diretor, o Sistema Municipal de Gestão da Política Urbana (SMGPU) é integrado pelo Fundo Municipal de Desenvolvimento Urbano, pelo Sistema de Avaliação de Desempenho Urbano, pelo Sistema de Informações Urbanas Municipais e pelo Sistema de Acompanhamento e Controle do Plano Diretor de Florianópolis. Por sua vez, o artigo 305 do Plano Diretor versa sobre o Conselho da Cidade, órgão superior do Sistema Municipal de Gestão da Política Urbana, que atua como colegiado representativo do Poder Público e dos vários segmentos sociais, de natureza consultiva, com a finalidade de implementar o Plano Diretor, acompanhar a elaboração dos projetos setoriais, estudar e propor as diretrizes para a formulação e implementação da Política Municipal de Desenvolvimento Urbano, bem como acompanhar e avaliar a sua execução, conforme o Estatuto da Cidade.

Em pesquisa ao Plano Plurianual, referente ao quadriênio 2018 a 2021, estabelecido pela Lei Municipal nº 10.229, de 19 de junho de 2017, observou-se que o mesmo traz diretrizes estratégicas, as quais são estruturadas em Programas, a saber, plano diretor, desenvolvimento econômico, educação pública, patrimônio cultural, saúde pública, políticas sociais, segurança pública, mobilidade urbana, gestão pública, esporte e lazer e estímulo ao crescimento da economia de geração de renda e oportunidades. O artigo 6º da referida Lei fixa que os Programas constantes do PPA 2018 a 2021 estarão expressos na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual.

Também foi pesquisada a Lei de Diretrizes Orçamentárias do Exercício de 2021, disponível no sítio oficial eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis, instituída pela Lei Municipal nº

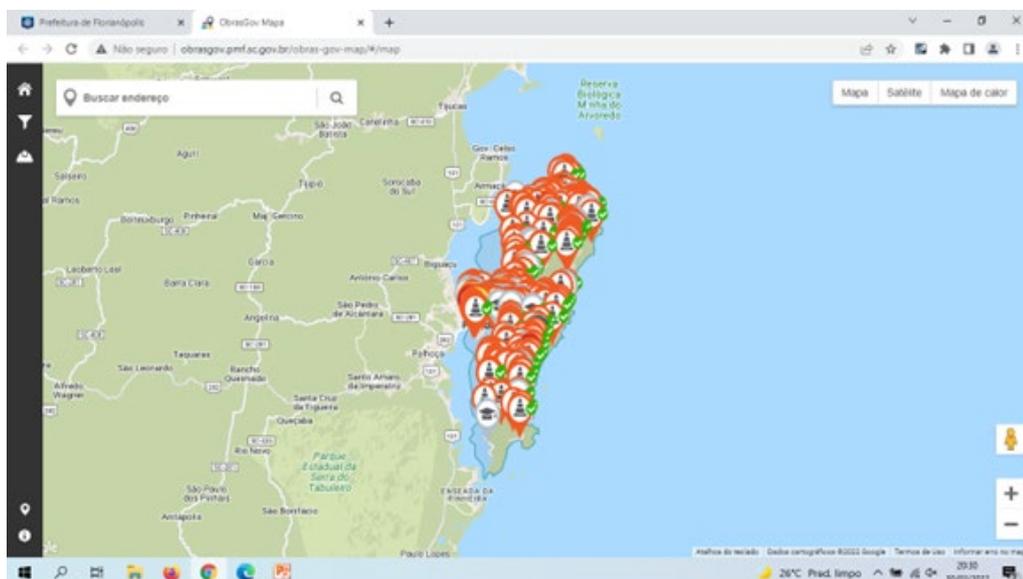
10.734, de 28 de julho de 2020. Em seu artigo 2º, a referida Lei dispõe que a elaboração e a aprovação do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021 e a execução da respectiva Lei deverão ser compatíveis com as Metas Fiscais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante da Lei. Seguindo na análise da referida Lei, seu artigo 30 fixa que o Poder Executivo Municipal poderá alterar as metas e prioridades definidas na Lei, bem como seus Anexos.

Em pesquisa à Lei Orçamentária Anual do Exercício de 2021, estabelecida pela Lei Municipal nº 10.760, de 22 de dezembro de 2020, foi verificado o demonstrativo de despesas referentes aos Programas de Governo relacionados à Educação na LOA 2021. Fez-se esse recorte para analisar as obras públicas e serviços de engenharia na área de Educação Infantil iniciados em 2021, na cidade de Florianópolis. Constataram-se projetos, atividades e operações especiais como aquisição de terrenos para expansão da rede de Educação Infantil, manutenção predial das UES – Educação Infantil, projeto de expansão e aperfeiçoamento da rede de Ensino Infantil BID e contratação de projetos arquitetônicos e complementares de Educação Infantil.

Em consulta ao Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis, na aba “Obras Públicas”, é possível ter acesso a informações gerais sobre as obras públicas e serviços de Engenharia, inclusive por meio de geomapeamento/geolocalização (dados cartográficos). Os filtros da pesquisa permitem consultar obras por período, tipo de obra, bairro, situação, bem público e contratado, bem como selecionar se pretende filtrar a pesquisa por Secretaria responsável (Educação, Esporte, Habitação, Infraestrutura, Saneamento, Saúde e Segurança).

As imagens a seguir demonstram o acesso às Obras Públicas por meio do Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis:

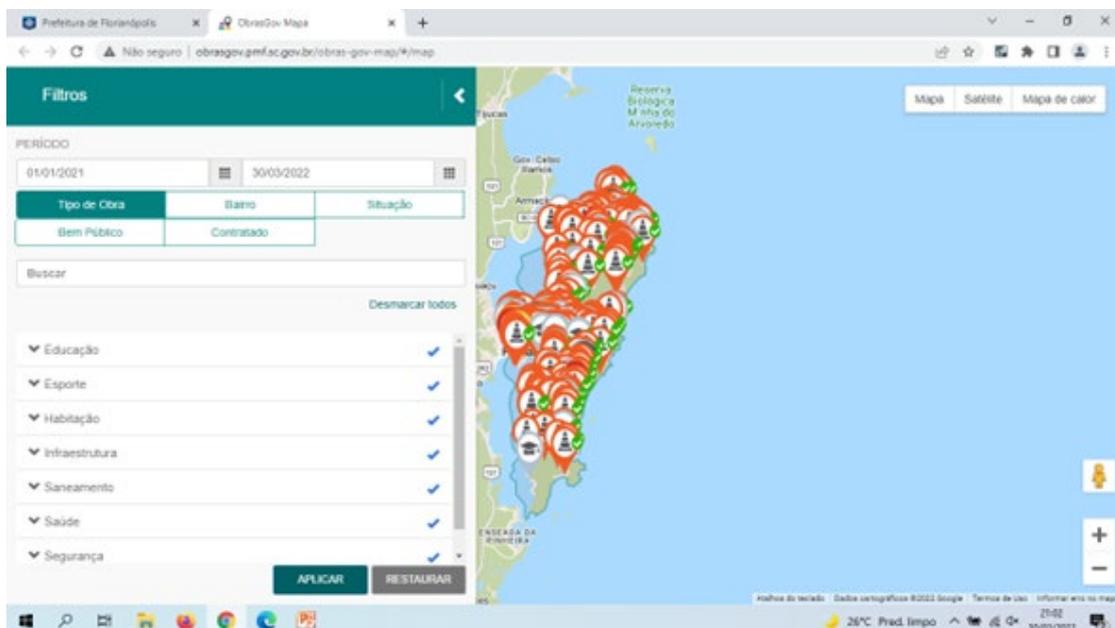
**Figura 1 - Portal da Transparência: Obras Públicas**



**Fonte:** Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis - Obras Públicas (<http://obrasgov.pmf.sc.gov.br/obras-gov-map/#/map>), 2022.

Ao acessar o Portal da Transparência: Obras Públicas tem-se acesso à imagem da figura 1, contemplando as obras de uma maneira geral.

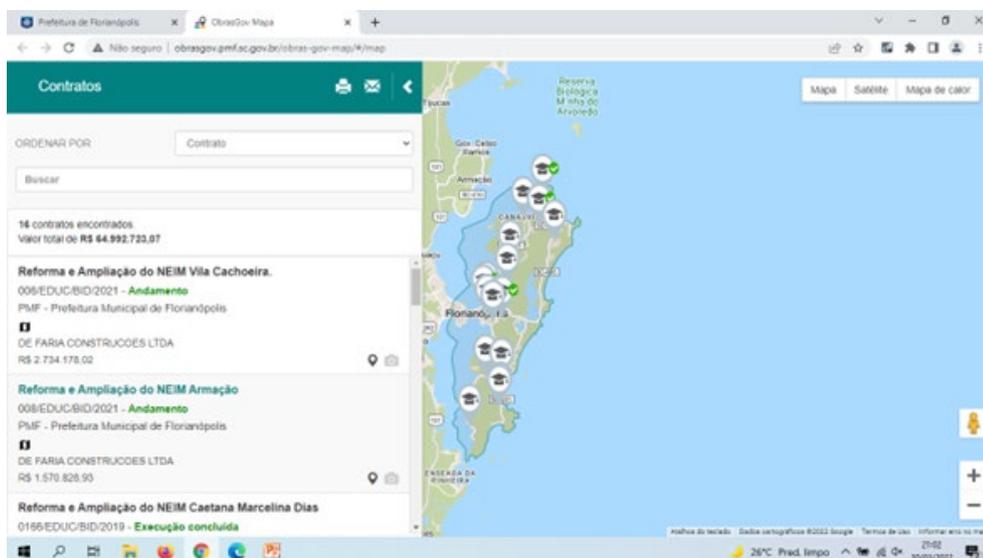
**Figura 2 - Portal da Transparência: Detalhamento parcial de dados**



Fonte: Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis - Obras Públicas (<http://obrasgov.pmf.sc.gov.br/obras-gov-map/#/map>), 2022.

Ao clicar em um dos ícones da figura 1, tem-se o valor total do contrato. O mesmo ocorre para os outros ícones. A imagem também apresenta a possibilidade de filtrar informações pertinentes à Secretaria responsável pela obra pública ou serviço de Engenharia (Educação, Esporte, Habitação, Infraestrutura, Saneamento, Saúde e Segurança).

**Figura 3 - Portal da Transparência: Detalhamento de dados dos contratos**



Fonte: Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis - Obras Públicas (<http://obrasgov.pmf.sc.gov.br/obras-gov-map/#/map>), 2022.

O site permite emitir um relatório de contratos de obras. Para o ensaio, foi pesquisado o período de 01/01/2021 a 30/03/2022, onde foram levantadas informações sobre dezesseis contratos na área de Educação, sendo que três são de obras paralisadas, seis de obras com execução concluída

e sete de obras em andamento (destas, duas obras foram iniciadas em 2021). O Relatório de Contratos de Obras traz informações gerais (contrato, objeto, período de execução, situação, empresa, setor, classificação), prazos de execução (dias originais, dias aditados, dias paralisados e dias atuais), informações financeiras (valor inicial do contrato, valor dos aditivos, valor total do contrato, valor medido – preços iniciais, valor medido – reajuste, total medido, saldo contratual), fiscais da obra, valor contratado e valor executado, além da descrição da obra e da metragem.

Dentre os contratos pesquisados, encontra-se a reforma e ampliação do Núcleo de Educação Infantil Municipal (NEIM) Vila Cachoeira e a reforma e ampliação do NEIM Armação. Sobre as referidas obras, podem-se consultar o período de execução, a situação, os prazos de execução, o valor inicial do contrato, o valor dos aditivos, o valor contratado, o valor executado e o saldo contratual. Em alguns outros contratos, é possível consultar fotos da obra ou do serviço de Engenharia.

Fazendo um comparativo, há o Sistema Integrado de Controle de Obras Públicas SICOP (SICOPSistema Integrado de Controle de Obras Públicas), software desenvolvido pelo Governo do Estado de Santa Catarina, com o objetivo de gerenciar as informações sobre as obras executadas em todos os órgãos da esfera estadual. A esse respeito, Carlos Simões (2011, p. 41) menciona que o SICOP “permite fazer consultas estruturadas acerca do período, tipo, natureza da obra, localização e situação atual do contrato”. Da mesma forma como o Portal da Transparência do Município de Florianópolis, o software apresenta dados da obra, do contrato e fotografias.

Importante ressaltar que o controle social deveria ser fomentado por meio do Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis, possibilitando ao cidadão o encaminhamento de denúncia acerca de determinada obra pública, com a juntada de fotos e documentos comprobatórios da irregularidade.

Portanto, em que pese existir o Portal da Transparência e o acesso a alguns dados abertos de Obras Públicas, Editais, Licitações e Contratos, observa-se que o Portal carece de melhores condições de navegabilidade direta aos dados, de inclusão de leis e anexos em pdf pesquisável e legível e de acessibilidade às pessoas com deficiência, para fins de propiciar uma transparência ativa e maior acesso da população aos dados abertos.

#### 4 Discussão dos resultados

Embora o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual estejam disponíveis para consulta no sítio eletrônico oficial da Prefeitura Municipal de Florianópolis, na Lei de Diretrizes Orçamentárias fica mencionado que “os anexos desta Lei encontram-se disponíveis na Secretaria Municipal da Fazenda”. Portanto, não é possível ter acesso direto a todos anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias para consulta aos Programas e Ações. Em relação ao exercício de 2021, podem-se consultar somente as receitas por categoria econômica e, ainda assim, os anexos disponibilizados no site estão escaneados, com partes cortadas e gravados em pdf não pesquisável, o que dificulta o entendimento e a transparência em relação às informações constantes do documento.

Sobre as Obras Públicas consultadas no Portal da Transparência, é importante frisar que este disponibiliza dados gerais da obra, mas não é possível acessar os contratos e as licitações, ainda que se trate de processos/contratações recentes. Em outras palavras, foi tentada a localização, na aba Licitações e Contratos, das duas obras de reforma e ampliação de NEIM iniciadas em 2021, mas nenhuma das licitações ou contratos está disponível para consulta. Tentou-se, igualmente, a visualização de Editais da Prefeitura e, ao consultar “Transparência, Auditoria e Controle”, nenhum registro foi encontrado.

Sobre as instâncias participativas previstas no Plano Diretor, foi possível constatar no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis que a Conferência da Cidade é um evento democrático de amplo debate público e participativo aberto para todos os cidadãos. A Conferência serve para discussão de políticas urbanas sobre temas fundamentais para melhorar a vida na cidade e sensibilizar e mobilizar a sociedade para equacionar problemas urbanos. A 6ª Conferência da Cidade de Florianópolis tinha o objetivo de buscar definir, de forma conjunta, propostas e ações para a Gestão Territorial do Município, assim como elegeria nove delegados à próxima Conferência Estadual das Cidades ou evento equivalente. Em que pese a importância da referida Conferência, consta do sítio eletrônico da Prefeitura de Florianópolis que a plenária do Conselho da Cidade realizada em 17 de fevereiro de 2020 deliberou pela suspensão temporária do calendário da 6ª Conferência da Cidade por questões operacionais em virtude da não aprovação do Regulamento nos dois eventos de abertura e, até o momento, o evento permanece adiado.

Também é possível verificar que as Eleições de 2020 para o Conselho da Cidade foram suspensas, por prazo indeterminado, até novas deliberações da Prefeitura Municipal de Florianópolis, não tendo ainda sido retomado o processo eleitoral.

Todas essas questões impactam na transparência e no controle social das obras públicas e serviços de Engenharia, pois os instrumentos de participação popular não estão em pleno funcionamento.

Conforme explicam Bianca Vaz Mondo e Celso Dias (2016, p. 52), há duas funções principais que o controle social pode exercer com o monitoramento de obras públicas:

([...] a) detectar possíveis problemas que serão, posteriormente, encaminhados às autoridades competentes para uma verificação mais aprofundada, e b) contribuir para coibir irregularidades na execução de obras públicas, mostrando aos gestores públicos e às empresas executoras que a sociedade está atenta à maneira como projetos de infraestrutura estão sendo implementados.

O Município também conta com o Observatório Social de Florianópolis (OSF), que reúne mais de 70 voluntários e desenvolve ações como o acompanhamento de compras e contratações pelo Poder Público, projetos de educação fiscal, reconhecimento de boas práticas e de estímulo à participação de microempresas em processos licitatórios. O referido Observatório Social é uma associação que prima pelo trabalho técnico, fazendo uso de uma metodologia de monitoramento das compras públicas em nível municipal, desde a publicação do edital de licitação até o acompanhamento da entrega do produto ou serviço, de modo a agir, preventivamente, no controle social dos gastos públicos.

Ademais, algumas outras notícias extraídas de sites dão conta de que a cidade de Florianópolis está sendo cobrada em relação à abertura à participação social na discussão e elaboração de políticas públicas em geral. Neste aspecto, verificou-se que o Ministério Público Federal propôs ação civil pública em face da Prefeitura Municipal de Florianópolis alegando que as audiências públicas para revisão do Plano Diretor foram feitas em desacordo com a lei, uma vez que não teriam sido divulgadas adequadamente e não contavam com os documentos exigidos.

Também foi noticiado, na página oficial do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, que o mesmo expediu recomendação ao Município de Florianópolis para ampliação da participação popular na revisão do Plano Diretor. Na recomendação, o Ministério Público indica que o

Município deve garantir a participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade no processo de revisão do Plano Diretor, por meio da realização de treze audiências distritais e uma audiência geral.

Por sua vez, o site da ND+ noticiou, em 09 de dezembro de 2021, que o Ministério Público do Estado de Santa Catarina abriu inquérito civil sobre o Plano Diretor de Florianópolis, com base em representação encaminhada por vinte e cinco entidades com questionamentos sobre a tramitação da proposta de revisão do Plano Diretor, solicitando o andamento e o cronograma de discussão das propostas, com detalhamento das etapas já realizadas e as medidas adotadas para garantir a participação da população e de associações representativas dos diversos segmentos sociais. O jornal Correio de Santa Catarina – Portal da Região Metropolitana de Florianópolis noticiou, em 1º de fevereiro de 2022, que as entidades querem a mediação do Ministério Público do Estado de Santa Catarina para finalizar o Plano Diretor de Florianópolis, garantindo, assim, que os representantes do movimento Floripa Sustentável, que reúne quarenta e cinco entidades, possam dialogar sobre os encaminhamentos necessários para o processo de revisão do Plano Diretor de Florianópolis. Também o Jornal ND+ (Notícias do Dia) trouxe matéria, em 09 de julho de 2019, em que relata que o Ministério Público Federal ofereceu denúncia contra dezoito pessoas na Operação Alcatraz, com o objetivo de desarticular uma organização criminoso que vinha promovendo fraudes em licitações, corrupção, peculato e lavagem de dinheiro, e desviando recursos federais e do Estado.

Também o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina já apontou irregularidades no licenciamento de obras pela Prefeitura de Florianópolis, em especial porque projetos de obras receberam licenciamento sem prévia análise técnica; obras foram licenciadas sem o cumprimento de exigências técnicas ou com cumprimento parcial; obras foram licenciadas e com emissão de alvarás, apesar de parecer contrário do Instituto de Planejamento Urbano de Florianópolis (IPUF); morosidade e não cumprimento da ordem cronológica na análise de requerimentos de licenciamentos; e desatualização do sistema de geoprocessamento contratado.

Por outro lado, apesar das questões suscitadas com relação à transparência ativa dos dados abertos disponibilizados no Portal de Transparência do sítio oficial eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis, os rankings sobre transparência trazem informações diversas sobre o portal da capital de Santa Catarina. O Ministério Público Federal conferiu, em 2016, ao Portal da Transparência da Prefeitura de Florianópolis, Nota 10, no chamado Ranking Nacional da Transparência, considerando o acesso do contribuinte às informações do Município e a promoção de um governo democrático e responsável. Contrariamente, a Universidade de Santa Catarina, no Blog do Grupo de Pesquisa Politeia – Coprodução do Bem Público: Accountability e Gestão, noticiou que Florianópolis ocupa penúltima posição entre capitais, no último ranking da transparência internacional. O referido ranking diz respeito à transparência do combate à Covid-19, relacionado às contratações emergenciais.

## 5 Considerações finais

O presente ensaio avaliou o grau de transparência dos dados abertos sobre a produção da infraestrutura pública da cidade de Florianópolis e os achados evidenciaram que a legislação em matéria orçamentária e o plano diretor estão disponíveis no sítio oficial eletrônico da Prefeitura Municipal de Florianópolis, embora haja a necessidade de se adequar o site para permitir que os arquivos sejam acessados no formato de pdf pesquisável ou em planilhas para melhor localização dos dados orçamentários.

Também é necessário obter o acesso direto a editais, licitações e contratos, para efetivação da transparência ativa.

Além disso, há a necessidade de revisão do Plano Diretor, possibilitando a realização de diversas audiências públicas para participação democrática na discussão do novo plano.

Quanto à transparência ativa, constatou-se que o Município de Florianópolis possui sítio oficial localizado na internet e que divulga informações orçamentárias e financeiras consolidadas em um Portal da Transparência. Ademais, o referido ente federado disponibiliza informações sobre a sua estrutura organizacional, bem como sobre as suas unidades administrativas, servidores públicos e despesas com diárias. Verificou-se, ainda, que o Município disponibiliza informações sobre receitas, tais como valor previsto, valor arrecadado e classificação em, no mínimo, categoria e/ou origem. Além disso, disponibiliza informações sobre despesas, sendo possível localizar dados sobre empenhos, tais como número do empenho, valor do empenho, data do empenho, favorecido do empenho e descrição/objeto do empenho, e também dados sobre pagamentos, tais como valor do empenho, data do empenho, favorecido do empenho e empenho de referência, possibilitando, inclusive, a consulta de empenhos ou de pagamentos por favorecido e a geração de relatório de empenhos ou de pagamentos em formato aberto.

Sobre as licitações, o Município disponibiliza mecanismo ou ferramenta eletrônica de consulta de informações sobre licitações, inclusive número/ano do edital, modalidade de licitação, objeto da licitação e situação/status da licitação, disponibilizando, em alguns casos, o conteúdo integral dos editais de licitação e consulta para acesso aos resultados das licitações ocorridas. Também disponibiliza consulta de informações sobre contratos, como objeto, valor, favorecido, número/ano do contrato, vigência e licitação de origem e, em alguns casos, o conteúdo integral dos contratos, permitindo gerar, ainda, relatório da consulta de licitações ou da consulta de contratos em formato aberto.

Sobre as obras públicas, o Município disponibiliza consulta para o acompanhamento de Obras Públicas, em que podem ser localizadas informações sobre objeto, valor total, empresa contratada, data de início, data prevista para o término ou prazo de execução, valor total já pago ou percentual de execução financeira e situação atual da obra.

O sítio oficial eletrônico do Município apresenta a regulamentação da Lei de Acesso à Informação, divulgando seu normativo de acesso à informação em local de fácil acesso.

Importante destacar que o Município não divulga relatório estatístico contendo a quantidade de pedidos de acesso à informação recebidos, atendidos ou indeferidos, bem como não publica em seu sítio oficial alguma relação das bases de dados abertos do Município (catálogo ou inventário de dados abertos).

Em que pese a existência de canais de participação em termos quantitativos, verificou-se a necessidade de inovação e retomada da participação popular em termos qualitativos. As instituições participativas, como Conselho da Cidade e entidades de diversos segmentos sociais, precisam aumentar e aprofundar a participação cidadã nos processos políticos decisórios, sobretudo para o controle social de obras públicas e serviços de Engenharia. Também o associativismo civil, considerado por Rony Coelho (2020, p. 260) como “um núcleo de população associada que se organiza independentemente do Estado”, precisa ser estimulado, tanto para a revisão do Plano Diretor como para o controle social e preventivo de obras públicas e serviços de Engenharia.

Entende-se que as reivindicações precisam ser institucionalizadas, o que se daria por meio da ampliação da participação em um fenômeno de retroalimentação entre as demandas das associações

civis e dos movimentos sociais e as ações do Poder Público Municipal, o que poderia se dar com a criação de novos conselhos ou estímulo para que os Conselhos já existentes efetivamente funcionem, como é o caso do Conselho da Cidade, criado no Plano Diretor de Florianópolis. Ademais, é importante que tais Conselhos não sejam apenas consultivos, mas que possam ser deliberativos, não se limitando a apenas aqueles Conselhos cuja criação é obrigatória por leis federais, porque se vinculam ao repasse de recursos.

Também precisa ser estimulada a criação de canais institucionais participativos, de modo que as decisões políticas relevantes sejam democratizadas, permitindo o envolvimento regular e contínuo dos cidadãos com a administração pública.

A pesquisa limita-se à análise de dados abertos e informações constantes do sítio eletrônico da Prefeitura de Florianópolis, a um período determinado, a um número de obras selecionadas para análise (obras públicas e serviços de Engenharia na área de Educação Infantil, iniciadas em 2021), obtidas por atuação ativa. Todavia, é importante salientar que o referido estudo pode ser feito em relação aos dados abertos passivos, isto é, aos dados que podem ser obtidos pelos cidadãos mediante solicitação, o que não foi objeto deste ensaio.

Desta forma, sem a pretensão de esgotar o estudo, traça-se um convite ao desenvolvimento de novas pesquisas e análises de dados, incentivando-se o desenvolvimento de iniciativas que facilitem ainda mais o acesso dos cidadãos aos dados de transparência ativa e passiva.

Finalmente, conclui-se pela necessidade de aprimorar as instituições participativas municipais, tais como conselhos de políticas públicas e de direitos, mecanismos de participação individual, processos conferencistas e orçamentos participativos, que, embora existentes em Florianópolis, necessitam de estímulo político para seu efetivo funcionamento e atingimento do potencial de transformação na democratização das relações entre atores estatais e atores sociais, sobretudo em termos de transparência, controle social e inclusividade.

## 6 Referências bibliográficas

ASSOCIAÇÃO FLORIPAMANHÃ. MPF diz que audiências do Plano Diretor de Florianópolis foram feitas em desacordo com as leis. Florianópolis, 20 nov. 2013. Disponível em: <https://floripamanna.org/2013/11/mpf-diz-que-audiencias-do-plano-diretor-de-florianopolis-foram-feitas-em-desacordo-com-as-leis/>. Acesso em: 05 abr. 2022.

COELHO, Rony. A participação institucional em São Paulo: Ttrajetória e a experiência no governo Haddad (PT, 2013-16). Rev. Bras. Ciênx. Polít., Brasília, n. 31, p. 257-300, jJan. 2020. Disponível em <https://doi.org/10.1590/0103-335220203107>. Acesso em: 08 abr. 2022.

CORREIO DE SANTA CATARINA. Portal da Região Metropolitana de Florianópolis. Entidades querem mediação do MPSC para finalizar Plano Diretor de Florianópolis. Florianópolis, 1 fev. 2022. Disponível em: <https://www.correiosc.com.br/entidades-querem-mediacao-do-mpsc-para-finalizar-plano-diretor-de-florianopolis/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

\_\_\_\_\_. CORREIO DE SANTA CATARINA. Observatório Social de Florianópolis inaugura sede e apresenta planos para 2019. Florianópolis, 13 dez. 2018. Disponível em: <https://www.correiosc.com.br/observatorio-social-de-florianopolis-nova-sede-planos-2019/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

FLORIANÓPOLIS, Prefeitura de. Lei Complementar Municipal nº 482, de 17 de janeiro de 2014. Dispõe sobre a Política de Desenvolvimento Urbano, institui o Plano de Uso e Ocupação, os Instrumentos Urbanísticos e o Sistema de Gestão, denominada simplesmente de Plano Diretor do Município de Florianópolis, ajustado às políticas, diretrizes e instrumentos de desenvolvimento

territorial e urbanístico instituídos pela Lei Federal nº 10.257, de 2001 – Estatuto da Cidade, pela Constituição do Estado de Santa Catarina e pela Lei Orgânica do Município de Florianópolis. Florianópolis, 2014. Disponível em: <http://ipuf.pmf.sc.gov.br/plano-diretor/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

\_\_\_\_\_. FLORIANÓPOLIS. Lei Municipal nº 10.229, de 19 de junho de 2017. Aprova o Plano Plurianual do Município de Florianópolis, para o período compreendido entre os exercícios de 2018 a 2021. PPA 2018-2021. Florianópolis, 2017. Disponível em: [http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/LEI%20N%2010229-17-2018\\_2021.pdf](http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/LEI%20N%2010229-17-2018_2021.pdf). Acesso em: 02 abr. 2022.

\_\_\_\_\_. FLORIANÓPOLIS. Lei Municipal nº 10.734, de 28 de julho de 2020. Dispõe sobre as Diretrizes Orçamentárias do Município de Florianópolis para o exercício de 2021. LDO 2021. Florianópolis, 2020a. Disponível em: <http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/LDO%202021.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2022.

\_\_\_\_\_. FLORIANÓPOLIS. Lei Municipal nº 10.760, de 22 de dezembro de 2020. Estima a receita e fixa a despesa do orçamento do Município de Florianópolis para o exercício de 2021. LOA 2021. Florianópolis, 2020b. Disponível em: <http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/LEI%2010760%20LOA%202021.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2022.

\_\_\_\_\_. FLORIANÓPOLIS. Portal da Transparência. Florianópolis, 2022. Disponível em <http://obrasgov.pmf.sc.gov.br/obras-gov-map/#/map>. Acesso em: 05 abr. 2022.

\_\_\_\_\_. FLORIANÓPOLIS. SMAP. Administração. MPF confere à Capital nota 10 em transparência. Florianópolis, 9 jun. 2016. Disponível em: <https://www.pmf.sc.gov.br/noticias/index.php?pagina=notpagina&noti=17145>. Acesso em: 03 abr. 2022.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Cidades. Brasil / Santa Catarina / Florianópolis. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sc/florianopolis/panorama>. Acesso em: 03 abr. 2022.

Ministério Público DE SANTA CATARINA. MPSC recomenda ampliação da participação popular na revisão do Plano Diretor de Florianópolis. Disponível em: <https://www.mpsc.mp.br/noticias/mpsc-recomenda-ampliacao-da-participacao-popular-na-revisao-do-plano-diretor-de-florianopolis->. Acesso em: 04 abr. 2022.

MONDO, Bianca V; CORREA, Edivan; DIAS, Celso. Manual para controle social de obras públicas. São Paulo: Transparência Brasil, 2016. (Obra transparente). Disponível em <http://bit.ly/manualcontroleot>. Acesso em: 9 abr. 2022.

ND+ (Notícias do Dia). MPSC abre inquérito civil sobre o Plano Diretor de Florianópolis. Florianópolis, 9 dez. 2021. Disponível em: <https://ndmais.com.br/cidadania/mpsc-abre-inquerito-civil-sobre-o-plano-diretor-de-florianopolis/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

ND+ (Notícias do Dia)\_\_\_\_\_. MPF denuncia 18 na Operação Alcatraz. Florianópolis, 9 jul. 2019. Disponível em: [https://static.ndmais.com.br/2019/07/009\\_flo\\_politica-1.pdf](https://static.ndmais.com.br/2019/07/009_flo_politica-1.pdf). Acesso em: 02 abr. 2022.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL. Florianópolis -(SC). Quem somos. Florianópolis: OSB, 2022. Disponível em: <http://osfloripa.org.br/quemsomos/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

POLITEIA. Coprodução do bem público: accountability e gestão. Universidade do Estado de Santa Catarina. Florianópolis ocupa penúltima posição entre capitais, no último ranking da transparência internacional. Florianópolis, 25 maio 2020. Disponível em: <https://politeiacoproducao.com.br/florianopolis-ocupa-penultima-posicao-entre-capitais-no-ultimo-ranking-da-transparencia-internacional/>. Acesso em: 02 abr. 2022.

SELLTIZ, Cc. ET ALLiet al. Métodos de pesquisa nas relações sociais. São Paulo: Herder, 1974.

SANTA CATARINA. Ministério Público. MPSC recomenda ampliação da participação popular na revisão do Plano Diretor de Florianópolis. Florianópolis, 17 dez. 2021. Disponível em: <https://www.mpsc.mp.br/noticias/mpsc-recomenda-ampliacao-da-participacao-popular-na-revisao-do-plano-diretor-de-florianopolis->. Acesso em: 04 abr.2022.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. TCE/SP aponta irregularidades no licenciamento de obras pela prefeitura de Florianópolis. Salvador: JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://tce-sc.jusbrasil.com.br/noticias/217832239/tce-sc-aponta-irregularidades-no-licenciamento-de-obras-pela-prefeitura-de-florianopolis>. Acesso em: 02 abr. 2022.

SIMÕES, Carlos Rafael Menin. Transparência da aplicação de recursos em obras públicas. ESAF. 2011. Trabalho de conclusão de curso (Pós-graduação em Finanças Públicas) - Escola de Administração Fazendária, 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/transparencia-na-aplicacao-de-recursos-em-obras-publicas-8A81881F750376EF0175697F75D308E8.htm>. Acesso em: 12 dez. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. TCE/SP aponta irregularidades no licenciamento de obras pela prefeitura de Florianópolis. Disponível em: <https://tce-sc.jusbrasil.com.br/noticias/217832239/tce-sc-aponta-irregularidades-no-licenciamento-de-obras-pela-prefeitura-de-florianopolis>. Acesso em: 02 abr. 2022.

# O direito à informação como pressuposto de potencialização da participação política, da cidadania e do controle social<sup>1</sup>

*The Right to Information as an Assumption of Potentialization of Political Participation, Citizenship and Social Control*

**MARCELO GONÇALVES DA SILVA:**

Advogado, Mestre em Direito (Uninove). Pós-graduado em Controle Social das Políticas Públicas (Escola de Gestão e Contas do TCMSP). Afiliado à Ordem dos Advogados do Brasil. E-mail: <marcelo.adv paulista@gmail.com>

**LINDAMIR MAGALHÃES CARNEIRO DE ALMEIDA:**

advogada, pós-graduada em Controle Social das Políticas Públicas (Escola de Gestão e Contas do TCMSP). Afiliada à Ordem dos Advogados do Brasil. E-mail: <lindamirc70@gmail.com>

**Resumo:** O presente ensaio versa sobre a temática do direito constitucional de informação, indispensável à democracia material. A hipótese assenta-se na premissa de que a informação íntegra e atualizada potencializa a participação política, a cidadania e o controle social. É condição de possibilidade para atuação da sociedade como –policy maker–. O corte epistemológico delinea-se a partir da análise reflexiva sobre a informação, enquanto direito fundamental imprescindível ao controle social e à consecução de políticas públicas. Justifica-se o tema ante a relevância e a necessidade de se conferir maior efetividade às políticas públicas e aos direitos fundamentais. Inserido em objeto formado pelo direito constitucional, pela ciência política e pelas políticas públicas, o objetivo geral é democratizar o acesso à informação; em específico apontam-se caminhos para sua efetivação. Adotaram-se método dedutivo e referencial teórico assente na Constituição Federal de 1988, com apoio de pesquisa bibliográfica qualitativa.

**Palavras-chave:** Direito à informação. Participação política. Policy Making.

**Abstract:** This essay deals with the subject of the constitutional right of information, indispensable to material democracy. The hypothesis is based on the premise that full and updated information enhances political participation, citizenship and social control. It is a condition of

<sup>1</sup> Este artigo é resultado do Trabalho de Conclusão do Curso de Pós Graduação em Controle Social das Políticas Públicas junto à Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Recebido em 05/04/2022, aceito para publicação em 27/04/2022.

possibility for a society acting as a “policy maker”. The epistemological cut is based on the reflexive analysis on information, as fundamental right essential to social control and the achievement of public policies. The issue is justified by the relevance and necessity of giving greater effectiveness to public policies and fundamental rights. Inserted in subject formed by constitutional law, political science and public policies, the general objective is to democratize the access to information; in particular, they point out ways for its realization. We adopted a deductive method and theoretical reference based on the Federal Constitution of 1988, with support of qualitative bibliographical research.

**Key words:** Right to Information. Political Participation. Policy Making.

**Sumário:** Introdução. 1. Direito à informação: fundamento político-jurídico. 2. Representatividade, burocraticidade e controle social no Brasil. 3. Democracia: participatividade política da sociedade, disclosure e accountability do Estado. 4. Informação e participação política como condição de possibilidade para um atuar da sociedade como –policy Maker–. 5. Desafios e caminhos para a democracia material e ampla cidadania a partir da informação. Conclusão. Referências bibliográficas.

## Introdução

Este trabalho assenta-se em objeto composto pelo direito constitucional, ciência política e políticas públicas, e aborda tema plasmado nos direitos fundamentais de informação e participação política, os quais são elementos estruturantes que potencializam a cidadania e a democracia no âmbito do controle social, este entendido como controle da sociedade civil sobre as instituições públicas.

O campo amostral se desenha a partir de uma análise crítica e reflexiva sobre a informação, enquanto direito fundamental necessário à politização, controle social e consecução de políticas públicas. A informação acessível, objetiva, íntegra, autêntica, atualizada, desburocratizada e adquirida em fontes primárias democratiza o poder, viabilizando a participação política. Reforça, ainda, a cidadania na esfera dos direitos e deveres, capacitando o cidadão para melhor fiscalizar os atos do governo.

Justifica-se a relevância do tema ante os altíssimos índices de corrupção, ausência de políticas estruturantes e baixa participação política da sociedade nas instâncias decisórias do poder público, resultando em déficit democrático e subdesenvolvimento.

Delineia-se a hipótese na premissa de que a informação potencializa a participação política, cidadania e controle social. Isso forma a condição de possibilidade para um atuar da sociedade como –policy Maker– e não somente como –policy taker–. Abre-se, neste sentido, uma linha de investigação para se analisar e garantir políticas mais adequadas às necessidades da coletividade. Nesse contexto, a Lei de Acesso à Informação (LAI) goza de inegável relevância, pois tem como escopo subtrair da sociedade civil o papel de simples figurante ou destinatária passiva de políticas públicas, conferindo-lhe protagonismo na cena política, jurídica e social.

Em linhas gerais, objetiva-se investigar a natureza, as possibilidades e o alcance do direito à informação – devidamente previsto na Constituição e na LAI – dentro da engenharia política do Estado. O objetivo específico é esclarecer quais são os caminhos e meios mais adequados no sentido de garantir ao cidadão a informação segura e clara, noutras palavras, a efetividade desse importante direito fundamental.

Destarte, na seção 1, tratar-se-à do fundamento político e jurídico da informação; na seção 2, tem-se uma análise dos óbices políticos e burocráticos e do controle social; na seção 3, examinar-se-ão a participação política da sociedade e os princípios da transparência e da prestação de contas; na seção 4, empreende-se o estudo dos elementos capazes de inserir a sociedade civil no protagonismo das políticas públicas; e na seção 5, apresentam-se a problemática subjacente à condução monopolista e pouco democrática do assunto público e o consequente alheamento da sociedade, propondo-se caminhos de superação dos desafios apresentados.

Adotam-se como marco teórico a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Acesso à Informação – além da doutrina cabível – e emprega-se a metodologia dedutiva com apoio de pesquisa bibliográfica de caráter qualitativo.

## 1. Direito à informação: fundamento político-jurídico

Após um período de ditadura militar (1964-1985) em que, diante da “ameaça comunista” e em nome da chamada “segurança nacional”, se suprimiram direitos e garantias fundamentais, o Brasil, tendo como marco histórico político e jurídico a Constituição Federal de 1988, procurou construir um ambiente formal e materialmente democrático:

A República Federativa do Brasil [...] constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] a dignidade da pessoa humana; [...] construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; [...] rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] prevalência dos direitos humanos (arts. 1º, –caput–, III; 3º, I, II; 4º, –caput–, II, todos da CF de 1988).

Desses fatos decorrem dois desdobramentos importantes: passa-se a considerar a possibilidade de uma ampla participação da sociedade civil na vida política do Estado, e a postura pressuposta pelo Estado – pautada pelo sigilo e segredo – passa a ser questionada em favor de uma cultura da transparência, ativa e passiva. Conhecer os principais atos do governo, os quais são de interesse de toda a coletividade, torna-se a regra, e o sigilo – no caso de informações relevantes – passa a ser a exceção.

Nesse contexto, a informação acerca da –res pública–, seja para um interesse particular ou coletivo, configura-se como um direito humano e fundamental, pois previsto em declarações internacionais e na Constituição Federal Brasileira. A Declaração Universal dos Direitos Humanos, por exemplo, prevê expressamente a informação como um direito ínsito ao ser humano:

Todo ser humano tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e idéias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras. (art. 19: DUDH – UNIC, 2009.)

Na democracia reinaugurada pela Carta Política atual, a informação se reveste de –status– de direito fundamental:

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. [...] A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: [...] o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo [...]. (arts. 5º, XXXIII; 37, § 3º, II, ambos da Constituição Federal de 1988.)

A lei infraconstitucional que regula o acesso à informação descrita pelo Texto Magno é a lei nº 12.527 de 2011 (LAI), que estabelece:

Cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a: gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação [...]. O acesso à informação [...] compreende [...] informação primária, íntegra, autêntica e atualizada; informação sobre atividades exercidas pelos órgãos e entidades, inclusive as relativas à sua política, organização e serviços; informação pertinente à administração do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitação, contratos administrativos [...]. (arts. 6º, –caput–, incisos I; 7º, –caput–, incisos IV, V e VI, grifos nossos.)

Portanto, na era da tecnologia e do fluxo rápido e contínuo da informação trazidos pela globalização, a política democrática brasileira procurou criar mecanismos capazes de garantir uma administração pública transparente, com o fito de garantir à população o conhecimento dos atos da gestão pública e capacitá-la a uma participação democrática e qualitativa de seus processos e assuntos.

A “informação” difere da “formação”, no sentido de que esta última pressupõe uma educação continuada, segmentada, e apta a forjar crescimento pessoal, intelectual e profissional, fornecida por instituições públicas e privadas, ao passo que por informação se entende dado técnico público capaz de orientar o cidadão no conhecimento de um assunto, do funcionamento dos instrumentos públicos, de peças orçamentárias, etc.

O texto legislativo previsto na LAI define a informação como “dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato” (art. 4º, I).

Evidentemente, não se pode negar que uma formação educacional de qualidade também é condição –sine qua non– na capacitação da sociedade em se apropriar de informação autêntica, atualizada, primária e íntegra, ao possibilitar que a sociedade civil interessada seja capaz de compreender todas essas informações sem a mediação, muitas vezes nociva, de uma burocracia opaca, que compreende a política como assunto meramente técnico e científico, e que desconsidera a importância da participação popular.

Conforme a notória frase de Francis Bacon (1605), “conhecimento é poder”, e a aceitação dessa premissa implica reconhecer que o acesso ao poder está diretamente relacionado ao acesso às informações (Canela; Nascimento, 2009, p. 132).

Partindo-se do pressuposto que o segredo político e jurídico pode criar um ambiente ditatorial centrado na manipulação e na ignorância, a informação acessível é capaz de legitimar o poder ao democratizá-lo, na medida em que abre espaço ao cidadão para ocupar, fiscalizar e compreender as estruturas públicas que em seu nome tomam as decisões mais relevantes.

Não se pode falar em democracia sem participação real. Tampouco há controle social sem acesso efetivo da sociedade às informações referentes à gestão dos assuntos públicos pelo Estado, gestão esta que, ao menos potencialmente, pode gerar melhor qualidade de vida:

Nesse sentido, compartilhar informação e conhecimento significa democratizar o poder. Restringi-los, por outro lado, significa concentrá-lo. De fato, o acesso às informações públicas permite que os cidadãos compreendam melhor as decisões tomadas em seu nome e, mais do que isso, exerçam o controle sobre as atividades [sic] administrativas, especialmente o chamado controle social (Carvalho, 2013, p. 8.)

A democracia material exige que se construa uma administração pública participativa e transparente, apta a fornecer os meios pelos quais o cidadão pode contribuir ativamente com as decisões que afetam sua vida diretamente. Exige-se ainda que se destinem meios eficazes para a sociedade fiscalizar o Estado, sob pena de se transformar em um modelo burocrático, ineficiente e pseudodemocrático.

## 2. Representatividade, burocraticidade e controle social no Brasil

Quando se analisa o contexto sociopolítico do país, bem como o nível de eficiência da máquina pública, observa-se que o modelo representativo previsto na Carta Magna precisa ser revisto à luz de uma nova realidade. Isso porque a baixa qualidade da representação política é causa suficiente de recessão econômica, desigualdades e injustiça social.

Tal premissa pode ser empiricamente comprovada no campo social quando observada a insuficiência do salário mínimo diante do “custo Brasil” e a precariedade dos serviços públicos; no setor jurídico nota-se um acesso à justiça ainda caro e moroso; na seara política, por sua vez, a reforma trabalhista e a pretendida reforma previdenciária – alvos de intensos debates que revelam o estado da arte da atividade legiferante brasileira – parecem caminhar na contramão dos interesses de parcela significativa da sociedade.

Destarte, o propósito democrático pretendido pela Constituição Federal parece ter permanecido mais no plano formal que no material. O excesso de leis, a linguagem complexa que requer técnica especializada e a não efetividade das normas produzem um antagonismo entre sociedade civil e Estado.

À exceção do sufrágio – mecanismo indireto e símbolo mais visível da democracia brasileira – os mecanismos engendrados pelo legislador constituinte para participação direta e efetiva do cidadão nas estruturas políticas são pouco conhecidos e raramente utilizados. Nesse sentido, destaque-se, por exemplo, o direito de petição; plebiscito; referendo; iniciativa popular e controle social de políticas públicas (arts. 60, § 4º, II; 5º, XXXIV, “a”; 14, –caput–, I, II e III; 198; 204 e 206; todos da C.F. de 1988, respectivamente).

Considerando o nível da qualidade educacional e informacional disponibilizadas pelo Estado brasileiro, fica evidente que os rumos políticos do país estão reservados a burocratas, tecnicistas e profissionais, altamente especializados, resultando num déficit democrático cujos reflexos mais diretos são a corrupção e as desigualdades sociais.

Não se pode negar que as disfunções da burocracia são graves óbices aos deveres e objetivos ético-morais do Estado, impedindo um maior exercício dos direitos e do próprio controle social. O Brasil é o recanto do tecnicismo, do cartorialismo, do protocolo e do apego rígido aos modos formais de procedimento, o que transforma o ideal weberiano de eficiência numa paradoxal ineficiência:

Weber adverte seriamente para os perigos do crescimento da burocracia e da racionalidade que a acompanha. A sociedade burocrática estaria construindo em torno de si o que ele denomina uma gaiola de ferro, um grande maquinário feito de normas e regulamentações que estariam abafando o potencial e a criatividade dos homens. (Filho et al, 2009, pp. 93-94.)

É no interior desse contexto que se deve analisar com seriedade os limites e possibilidades da Lei de Acesso à Informação. O escopo amplo e geral dessa legislação reside em cinco eixos

principais, quais sejam: a. estabelecer a publicidade como regra e o sigilo como exceção; b. a divulgação de informações de interesse público não condicionadas a solicitações; c. utilização dos meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; d. desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e. controle social da administração pública.

A LAI expressamente determina como obrigação do Estado garantir o direito fundamental à informação, que deverá ser disponibilizada mediante procedimentos objetivos, ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (art. 5º da lei nº 12.527/2011).

Em que pesem os objetivos democráticos pretendidos pela LAI, os obstáculos colocados entre o cidadão e seus direitos revelam que esse normativo ainda carece de ser apropriado pela sociedade. A ausência das informações que capacitem o cidadão a exercer seus direitos e garantias fundamentais possui causas multifatoriais, entre elas: 1. a nem sempre observada presteza do agente público em fornecer a informação; 2. a utilização de processos complexos; 3. a omissão e falta de informação clara que indique onde conseguir a informação; 4. linguagem opaca e de difícil compreensão; 5. inexistência de mecanismos que assegurem o fiel cumprimento da lei; 6. não divulgação da informação por canais de comunicação de massa, apesar de se gastarem somas astronômicas com a propaganda e publicidade dos governos.

Mormente em delegacias, agências previdenciárias, casas legislativas e demais instituições públicas, tanto o acesso como a extração de informação de interesse do cidadão – seja esta informação orgânica (produzida no desenvolver da atividade), arquivada (estoque) ou integrada (ativa) – é tarefa árdua. Impõe-se injusto fardo aos cidadãos, perdendo-se a administração pública em amarras burocráticas desconexas das demandas sociais (Clève; Franzoni, 2013, pp. 15-40).

À míngua de uma democracia material, agentes e autoridades tendem a se sobrepôr ao cidadão, impondo-lhe o cumprimento de exigências meramente regimentais. Há forte intimidação do cidadão em repartições públicas, haja vista que em hospitais, escolas e delegacias constantemente se depara com o aviso de reprimenda: “Desacatar funcionário público no exercício da função ou em razão dela: pena –detenção, de seis meses a dois anos, ou multa” (art. 331 do Código Penal).

É possível deduzir que o predomínio de uma baixa representatividade e alto índice de burocracia – somados à falta de informação e educação política e jurídica adequadas – resultam em sério déficit democrático e de controle social.

O controle social é a via adequada para a sociedade fiscalizar os atos do governo: supervisionar, cobrar resultados e a correta implantação de políticas públicas, e, ainda, participar de importantes escolhas de interesse coletivo.

O modelo político representativo – enquanto processo democrático – propicia segredos nos bastidores de uma política de interesses, de modo que o principal critério de aferição de funcionalidade do sistema democrático é a participação consciente do conjunto social na instância decisória (Maneli, 2004, p. 90.)

O controle social é mecanismo efetivo apto a introduzir o cidadão comum na arena do debate social e político, que sela o destino de todos:

O controle social diz respeito ao direito que o cidadão tem de participar dos destinos da nação. Esse direito humano à participação se insere em uma concepção política, que não é apenas a da democracia representativa, mas que envolve o fato de que a sociedade deve participar da vida pública para além do já consolidado direito à representação (Moroni, 2009, p.40.)

A natureza política e jurídica do controle a ser realizado pela sociedade tem a ver com a

capacitação e a delegação de poder ao cidadão a fim de que possa intervir qualitativamente em contratos, parcerias, execução de obras, programas públicos, dentre outros. Sua eficácia depende do repasse de informações relevantes e autênticas, tais como: valor global das obras contratadas e programas executados – bem como sua qualidade e prazos – acompanhamento de licitações, referencial de como a população recebeu a implantação de determinada política pública, canais simplificados de denúncias, entre outras.

De fato, a democracia material é a garantia de um controle social efetivo, capaz de superar a assimetria da informação, a qual aliena o povo da gestão pública:

Pode-se compreender, portanto, que, sem democracia, a informação pública torna-se uma mera aparência. Finge-se que se sabe ou sabe-se aquilo que não é verdadeiro. O acesso à informação é um resultado da nossa forma democrática e republicana de governo, garantida pela CF/1988 (Heinen, 2014, p. 14.)

Embora a LAI represente inegável avanço, os constantes empecilhos à sua concreta efetividade, denotam que a síntese do Estado brasileiro é manter a dualidade “abstratividade” versus “facticidade”. Exsurge a necessidade de a sociedade exercer seu direito político, por meio indireto, e, mormente pela participação direta nas estruturas do poder e no controle social.

### **3. Democracia: participatividade política da sociedade, disclosure e accountability do Estado**

Os princípios da governança corporativa surgidos no universo privado têm sido comumente difundidos como metodologia adequada para se modernizar e trazer eficiência à administração pública.

Diretrizes como accountability (prestação de contas), compliance (cumprimento da lei), fairness (justiça ou equidade) e disclosure (transparência) possuem o condão de oferecer ao cidadão a melhor e mais célere prestação do serviço público. Na era da informação já não se pode coadunar com um modelo de gestão pública centrado no segredo, ineficiência, morosidade e corrupção.

Tem-se que a governança corporativa privilegia o exercício democrático do poder por outros atores que não os agentes públicos, eis que “[...] evidencia-se imprescindível a intervenção dos indivíduos, nas suas mais variadas possibilidades de influência [...]” (Diz et al., 2016, p. 69.)

É assim que, decisões sobre conteúdos e objetivos das leis, modelos de administração, execução orçamentária e financeira – bem como reformas que afetem importantes e estratégicas áreas como: trabalhista, previdenciária, política e tributária - pressupõem, –ab initio–, intenso, efetivo e amplo diálogo com a sociedade.

A Constituição e a Lei de Acesso à Informação vinculam os setores públicos a uma gestão ética, eficiente, transparente e legal, devendo prestar à população contas de seus atos, bem como incluí-la em sua esfera estrutural e decisória.

Destarte, devem se submeter ao controle da sociedade os três níveis da administração pública (federal, estadual e municipal), o Ministério Público, os tribunais de contas, as empresas públicas, as empresas de economia mista e agências privadas que não objetivam lucros, mas que recebem investimentos públicos ou têm contratos com o Estado.

A pura e simples representatividade não satisfaz os legítimos anseios sociais, sendo necessário amparar as decisões públicas com a real aprovação da sociedade. Daí que as informações sob tutela estatal, repassadas sem embaraços à sociedade civil, possibilitam três elementos relevantes:

1. materializar a democracia à medida que coletiviza o poder e permite que outros atores, que não simplesmente os agentes públicos, ingressem na esfera decisória estatal; 2. capacitar o indivíduo a um pleno exercício de sua cidadania, conscientizando-o melhor de seus direitos e deveres, ampliando o leque de sua participação política; 3. potencializar o cidadão ao capacitá-lo a um controle social mais qualitativo e efetivo.

A correta funcionalidade do sistema democrático pode ser aferida a partir de uma participação mais efetiva do cidadão na coisa pública. Não basta apenas o direito de eleger, ou de participar de audiências públicas ou conselhos gestores, os quais geralmente possuem caráter formal. É preciso que a palavra do cidadão seja levada em conta, transformando-a em leis, projetos e políticas públicas.

O direito de participação efetiva do cidadão nos assuntos políticos deriva não apenas da Constituição Federal de 1988 – que no artigo 1º, parágrafo único, atribui ao povo a legitimidade e titularidade do poder –, mas do fato de que é exímio conhecedor das problemáticas sociais. Evidente que o poder de intervir na esfera da administração pública faz surgir para o cidadão o dever de estudar suas escolhas e responder por elas.

A realidade sociopolítica brasileira permite constatar que o exercício do poder se dá essencialmente na forma indireta, de modo que a participação direta da sociedade na esfera decisória do poder público ainda é extremamente tímida face ao que de fato poderia operar. Essa baixa participação política reclama mudanças:

O constante risco de baixa integração da população nos procedimentos políticos e jurídicos e na vida da Administração Pública reclama o enfrentamento direto desses problemas a partir da oposição já confirmada nas escolhas traçadas pela Constituição de 1988. As condições de possibilidade do regime democrático no Estado brasileiro devem ser concebidas também a partir do robustecimento da arena pública: é a qualificação da participação cidadã e da concepção emancipada do destinatário das promessas constitucionais (agora sujeito) que permite traçar as bases do projeto republicano, democrático e igualitário da CF/88 (Clève; Franzoni, 2013, pp. 15-40.)

No âmbito da transparência e prestação de contas, torna-se fundamental que o poder público equipe a sociedade com as informações necessárias e imprescindíveis ao controle social. Reitere-se que a LAI determina que a publicidade da informação seja a regra, sendo o sigilo a exceção. A informação íntegra, disponível, clara e atualizada permite ao cidadão conferir o nível de democraticidade e transparência presentes no Estado. É instrumento de combate à elitização do poder e sua dinâmica potencialmente obscura.

Os princípios da transparência e da prestação de contas são instrumentos caros à sociedade e deveras relevantes no Estado democrático de direito. A abertura das planilhas do Estado insere o cidadão no espectro do seu funcionamento, clarificando e permitindo um acompanhamento mais qualificado dos processos decisórios, do planejamento orçamentário e da execução das políticas públicas, diminuindo substancialmente a cultura do segredo ao publicizar os atos da administração.

A transparência é, portanto, fundamental para que o governo legitime suas ações e corresponda às expectativas sociais, resultando, conseqüentemente, em uma diminuição da corrupção e do abuso de poder. Nesse sentido:

O princípio da transparência contribui para uma maior “segurança das expectativas”. Expressa o que Kant chamou de “qualidade formal da publicidade como a fórmula transcendental

do Direito Público”, pois a transparência torna o público, tanto o comum quanto o visível, o que é dos pressupostos da democracia, como ensina Bobbio. Esse ingrediente contribui para a democratização da ordem econômica internacional pelo que traz de domesticação do poder através da diminuição do “segredo”, que sempre facilita o unilateralismo da “razão-de-Estado” (Dupas; Lafer; Silva, 2008, p. 97.)

É de se observar que retrocitados princípios são resultados de uma revolução mundial no âmbito da administração do Estado, consagrados em relevantes organismos internacionais, justamente com o escopo de se combater a corrupção com o auxílio do cidadão:

Tendo em conta a necessidade de combater a corrupção, cada Estado Parte [...] adotará medidas que sejam necessárias para aumentar a transparência em sua administração pública, inclusive no relativo à sua organização, funcionamento e processos de adoção de decisões [...]. adotará medidas [...] para fomentar a participação ativa de pessoas e grupos que não pertençam ao setor público [...] na prevenção e na luta contra a corrupção [...]. (Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção: arts. 10 e 13 – ratificados pelo Decreto Federal n. 5.687 de 2006.)

A essa altura cumpre salientar que ainda existem diversos óbices ao cumprimento mais efetivo da transparência e da prestação de contas no Brasil, dos quais se podem destacar: corrupção sistêmica das instituições; mau uso do erário; cultura do sigilo quando das relações potencialmente escusas entre agentes políticos e atores econômicos; sérias disfunções burocráticas que levam a uma morosidade desnecessária; complexidade formal das leis e das informações disponibilizadas nos sítios eletrônicos; etc.

Não obstante existirem diversos mecanismos jurídicos para coibir a corrupção e fomentar a construção de infraestruturas e a realização de políticas públicas, tais como: Lei de Responsabilidade Fiscal, Plano Plurianual de Ações, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, por exemplo, o país ainda se encontra no eixo do subdesenvolvimento.

Apesar do crescimento econômico e a posição do Brasil no ranking mundial, não há distribuição equitativa da riqueza. O mau uso do erário, a precária qualidade dos serviços públicos e a presença de fortes desigualdades sociais apontam discrepâncias entre o Produto Interno Bruto (PIB) e os principais indicadores (IDH, Gini, entre outros). Note-se:

Segundo o Fundo Monetário Internacional (FMI, s.d.), no ano de 2010 o Brasil ficou em 6º lugar no ranking dos países com participação no Produto Interno Bruto (PIB) [...]. No Relatório de Desenvolvimento Humano 2011, lançado pela Organização das Nações Unidas (UNDP, s.d.), o Brasil em 2010 se encontrava na 85ª posição no ranking global de IDH (0,739), enquanto que no ano 2000, o país estava em 73º lugar (0,757) (Constantino; Pegorare; Costa, 2016, pp. 234-246.)

O desvio de finalidade praticado pelo Estado é sentido pela população na baixa qualidade dos serviços públicos e na ausência de políticas que materializem uma vida social mais qualitativa e digna.

Ao cidadão é extremamente dificultoso acompanhar nos portais de comunicação as informações referentes aos dados orçamentários, financeiros e administrativos, haja vista sua falta de clareza, transparência e sua complexidade linguística e contábil. É assim que o vultoso fluxo de dinheiro

entra pelas vias tributárias, porém escoar pelo ralo da corrupção e da prodigalidade.

Ademais, instrumentos como a Desvinculação da Receita da União (DRU), referendada pelo Projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 87 de 2015), traz extrema liberalidade ao governo federal no uso de suas receitas, sendo mecanismo comumente utilizado para amortização e pagamento de elevados juros da dívida pública<sup>2</sup>.

A PEC n. 241(55) de 2016, que limita os gastos públicos, é claro indicativo de que o compromisso maior do governo reside em transferir quantias substanciais à elite do capital em detrimento da implantação de imprescindíveis políticas sociais. Esse novo regime fiscal, que executa a dívida pública, promoverá

<sup>2</sup>Segundo dados da Auditoria Cidadã, 50,78% do orçamento federal é utilizado para amortização e pagamento da dívida pública. Disponível em: Auditoria Cidadã da Dívida - Associação sem fins lucrativos que... <https://auditoriacidada.org.br/>. Acesso 07 nov. 2022. O número anterior (40,66) foi atualizado para 50,78 e refere-se ao percentual utilizado para o pagamento da dívida pública.

maior desigualdade social e concentração de renda, sendo devastador em todas as áreas sociais (Amaral, 2016).

Por isso, a condição de possibilidade de uma sociedade sustentável e capaz de produzir qualidade de vida reside na configuração de um controle social efetivo sobre as ações governamentais, haja vista que a transparência e a prestação de contas não virão de modo automático.

A informação, enquanto direito fundamental, permite ao cidadão conhecer a forma como o governo se relaciona com a sociedade civil e com o poder econômico, demonstrando as reais prioridades do poder político, e, ainda, revela se a administração de fato cumpre as diretrizes orçamentárias previstas em lei, colocando em evidência o problema fiscal brasileiro.

As redes sociais, por exemplo, podem – ao menos potencialmente – elevar o nível de transparência e de prestação de contas do governo. Quanto de fato se arrecada com tributos? Quanto se gasta no setor social? Em que medida se permite que o erário se desvie por corrupção, desperdício e pagamento, além do devido aos banqueiros? São todas elas questões que não podem ser desprezadas.

Considerando que o Brasil é uma das maiores economias mundiais e que a desigualdade social, a distribuição de renda e a baixa qualidade dos serviços públicos são problemas persistentes, permite-se concluir que, entre as causas do subdesenvolvimento se encontram a má gestão do dinheiro público por uma administração pouco transparente e uma prestação de contas não condizente com a realidade.

#### **4. Informação e participação política como condição de possibilidade para uma atuação da sociedade como policy maker**

A forma precária como o Estado atua em diversos setores sociais denota que muito mais poderia ser feito em termos de política pública, houvesse uma participação mais ampla e aprofundada da sociedade civil nas decisões políticas. O controle social constitui “requisito necessário dos princípios republicano e democrático, pois, o Estado democrático de direito é essencialmente um Estado controlado, cujos agentes e órgãos sujeitam-se, sem exceção, aos controles públicos” (Aragão, 2012, p. 584.)

Do diálogo efetivo e qualitativo com o cidadão é que surgem os grandes projetos que podem mudar para melhor a realidade social. A sociedade não pode ser apenas coadjuvante, deve passar de simples agente de –policy taker– para o protagonismo do –policy maker–.

Tem-se que a participação social na política do país e a informação íntegra, atualizada, clara, objetiva e acessível potencializam um melhor desempenho no controle social realizado junto ao poder público. Ao proporcionar conhecimento, dados e abrangência dos atos administrativos, orçamentários e financeiros, também molda uma consciência crítica, contribuindo à efetivação de políticas estruturais.

Um recorte científico da realidade social revela a indiferença e o descaso com o projeto constitucional de desenvolvimento sustentável, o qual se fundamenta no crescimento econômico, no progresso social e na preservação ambiental.

Torna-se premente uma equitativa distribuição do produto social a fim de se erigir uma sadia qualidade de vida, sob pena de o governo implantar políticas de caráter meramente assistencialista. Impende criar infraestruturas, programas e políticas que distribuam rendas mais substanciais, e diminuam as desigualdades sociais e regionais.

Discursos que promovem “crises perpétuas”, déficit orçamentário e justificativa acrílica do princípio da reserva do economicamente possível, têm sido marcas registradas de governos que se omitem da efetivação das políticas. Há larga escusa executiva para não se criarem mais vagas escolares, creches, hospitais, postos de empregos, facilitação do acesso à justiça, aumento real do salário etc.

O resultado é um maior distanciamento entre Estado e sociedade civil, que passam a ser estruturas antagônicas. Instala-se um déficit democrático e rompe-se a simbiose da confiança entre governante e governado, que já não se contenta com discursos, esperando empreendimentos mais concretos.

A distância abissal entre a plataforma político-discursiva do governante e a realização concreta de suas palavras se nota nos discursos carregados de retóricas vazias, promessas e dissimulações. Há uma “caixa preta” que oculta os segredos entre os atores públicos e os agentes econômicos, cujos acordos são tramados nos bastidores do poder. Destarte:

Para poder viver e reforçar-se, uma democracia necessita da máxima extensão da relação de confiança recíproca entre os cidadãos, e, portanto da eliminação, tão completa quanto possível, da estratégia da simulação e do engano (o que quer dizer também a redução, tão grande quanto possível, do espaço do segredo). (Bobbio, 2011, pp. 98-99.)

Daí que o direito fundamental à informação, mantida sob guarda do Estado, deve funcionar como um elemento estimulador tanto na formulação quanto na efetivação e análise de políticas públicas.

Isso porque a informação – na qualidade de dado técnico e objetivo – pode instruir o cidadão sobre seus direitos e deveres, e sobre as obrigações da administração pública em construir condições adequadas de desenvolvimento humano e social.

É comum o cidadão deparar com outro problema, além da corrupção e do mau uso do erário: o uso abusivo do poder de discricionariedade do administrador público. Ocorre que a eleição e a implementação de certas políticas acabam relegadas a escolhas subjetivistas. Em consequência, o real interesse coletivo pode não ser atendido.

Na escala jurídica, uma vez que o interesse público primário e os direitos fundamentais são um –a priori– em relação aos critérios de conveniência e oportunidade, não deve o administrador impor sua escolha pessoal em detrimento do conjunto de políticas públicas previstas na Carta Magna, como saúde, educação, trabalho, profissionalização, salário, moradia e outros. As políticas públicas devem ir ao encontro da necessidade, dignidade e da aprovação popular.

Como exemplo de política verticalizada e impopular, cite-se o programa de alimentação escolar criado em 2017 pelo então prefeito de São Paulo (SP) João Dória (PSDB), baseada em “farinata”

(farinha produzida com alimentos em vias de vencimento). Polemizou-se que haveria ofensa ao princípio da dignidade humana e ao artigo 2º da lei n. 11.947 de 2009, que estabelece o dever da alimentação saudável, adequada, segura e no âmbito de nossa cultura<sup>3</sup>.

Outro exemplo é o programa –Bom Prato–, que, apesar de alguns pontos positivos, apresenta déficit qualitativo entre o valor do repasse que recebe do governo e a natureza da refeição que oferece, pois poderia se aproximar da alimentação servida nos restaurantes privados. Conforme o Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística (IBOPE), em 2005, o maior motivo que influenciava a escolha do programa era o preço cobrado pela refeição<sup>4</sup>.

Retrocitados exemplos são políticas em que prevalece unicamente a visão tecnocrática de “especialistas”. São programas implementados e analisados de “cima para baixo”. É assim que o modelo –top-down– de análise de políticas públicas, por sua rígida verticalidade, deve abrir espaço para o método –bottom-up–, pois este parte da perspectiva e da expectativa da sociedade.

Se não houver a mais ampla aceitação popular, não se poderá chamar determinados programas de autêntica política pública. Muitos problemas surgem na sociedade reclamando o “status” de “política pública”. Kingdon (2003) destaca que as soluções geralmente estão atreladas a um corpo de especialistas, dos quais a figura do empreendedor de políticas (policy entrepreneur), ocupa a centralidade no modelo de múltiplos fluxos (multiple streams model).

Entretanto, quando prevalece apenas a palavra do tecnocrata, deixando-se a sociedade como ator secundário, ocorre um déficit social. Por estar em contato com os mais variados problemas e situações, o povo pode e deve participar mais intensamente de cada etapa de uma política pública.

A inserção da sociedade como simples destinatária de “políticas de gabinete” propicia déficit democrático, monopoliza o poder e produz programas “assistencialistas” e de pouca qualidade. As políticas não devem ser formuladas a partir de concepções simplesmente técnicas, burocráticas e impositivas. O povo precisa ser ouvido e coparticipar da eleição e da efetivação de uma política que melhor se ajuste à sua realidade e necessidade, inclusive operando em sua análise posterior.

Observa-se que a “a opinião pública deixou de ser medida como padrão de legitimidade para se dissolver num agregado de opiniões individuais pesquisadas, representativas apenas no sentido estatístico” (Lubenow, 2007, p. 105.)

As ações governamentais não podem desenvolver-se à margem das necessidades, aderências, dos objetivos e do conhecimento por parte do cidadão, sob pena de se macular a democracia estampada na Constituição Federal. Daí que a informação emerge como instrumental relevante reprimindo autoritarismos, segredos e falta de transparência, a fim de que a sociedade adeque o Estado aos seus verdadeiros fins.

Destarte, a informação qualifica o cidadão e domestica o poder, que quando delegado ao Estado, não se constitui fim em si mesmo, sendo em verdade mecanismo social, político e jurídico para a consecução do bem comum.

Nesse contexto, o acesso à informação é excelente recurso para exercício de outros direitos fundamentais, como acesso à justiça, participação política e controle dos atos da administração pública, na medida em que conscientiza o cidadão de seu papel na comunidade política, jurídica e social.

Uma sociedade bem informada constitui-se óbice a administradores descompromissados com

3 Disponível em: ‘Ração’ que Doria quer distribuir para crianças contraria leis já em ... <https://www.huffpostbrasil.com/.../racao-que-doria-quer-distribuir-para-criancas-contr...> Acesso em 07 nov. 2022.

4 Disponível em: Pesquisa de Opinião Pública – Usuários de Restaurantes ... – MDS [https://www.mds.gov.br/arquivos/.../Pesquisa\\_RestaurantesPopulares.pdf](https://www.mds.gov.br/arquivos/.../Pesquisa_RestaurantesPopulares.pdf). Acesso em 07 nov. 2022.

o projeto constitucional. Quanto mais a vida social se complexifica, mais a informação se torna indispensável à correta percepção dos problemas sociais e do modo como resolvê-los por meio de políticas estruturantes.

O mapa da cidadania e da democracia passa, necessariamente, pela formação e pela informação, as quais qualificam e intensificam a participação política e o controle social, que ainda carecem de aprimoramento e de maior efetividade. O alcance do interesse coletivo em níveis que atendam à dignidade da pessoa humana depende desses filtros, pois embora a Constituição sinalize para os princípios da moralidade, legalidade, transparência e eficiência da administração, estes só se cumprem à risca quando a sociedade intervém e fiscaliza:

Embora tenha ocorrido, no Brasil, melhoria nos controles, ainda é insuficiente. Torna-se mister prosseguir no aprimoramento dos controles, institucionalizados ou não, para que a Administração e seus agentes atendam, de modo efetivo, os verdadeiros interesses e direitos da população, no caminho da moralidade, da legalidade, da eficiência e do correto uso dos recursos públicos (Medauar, 2012, p. 17, grifo nosso)

Portanto, a formulação e efetivação de políticas públicas que atendam não apenas um “mínimo existencial”, mas um máximo de observância e mínima restrição de direitos fundamentais, muito depende do quanto e do como a sociedade se informa, participa e controla aqueles aos quais delegou o poder em nome da coletividade:

O acesso à informação dá aos cidadãos controle democrático sobre o trabalho das autoridades, facilitando a descoberta de diferentes formas de irregularidades, atos ilegais e corrupção. Ao mesmo tempo, confere aos cidadãos os recursos políticos suficientes para lhes permitir participar de maneira plena, como cidadãos iguais (com igual acesso aos dados e informes públicos), da tomada de decisões coletivas às quais estão obrigados (Rodrigues, 2014, p. 4.)

Para além da mera democracia indireta, que traz consigo segredos, lacunas e deficiências insanáveis, a participação direta da sociedade civil na formulação e efetivação de políticas se posta como a alternativa mais viável à consubstanciação da dignidade humana, a qual se materializa por meio dos direitos fundamentais:

As aspirações da democracia tendentes à imposição da participação efetiva e operante do povo na coisa pública superam o modelo da representação política e justificam-se pela dignidade da pessoa humana. Esse novo estágio – de passagem do Estado Democrático de Direito – aperfeiçoa-se com a aproximação da sociedade ao Estado e vice-versa pela adoção de mecanismos de participação popular no processo decisório direto, de característica pluralista, e valoriza a noção de cidadania (Martins Júnior, 2010, p. 22, grifo nosso)

Enfatiza-se, enfim, maior abertura política como forma de desenvolvimento.

## **5. Desafios e caminhos para a democracia material e ampla cidadania a partir da informação**

Inequívoco que o direito fundamental à informação potencializa a participação política da sociedade nas estruturas do poder público, no acesso à cidadania e no controle social. O cidadão se torna mais consciente de seus deveres e direitos, de modo que seu protagonismo político-social

pressiona a administração pública a não se desenvolver em modelos fechados, burocráticos e ineficientes, à mercê da corrupção e da captura pelos agentes econômicos.

Entretanto, o problema que emerge é: como é possível a condução dos assuntos públicos à mercê dos verdadeiros propósitos da sociedade em plena era da tecnologia e da informação?

Não se pode olvidar que, apesar do crescimento tecnológico e informacional, os agentes que disputam a domesticação do cidadão (mídia, capitalismo, política de bastidores, etc.) se reinventam e engendram mecanismos de anulação dos efeitos práticos da lei, estabelecendo uma democracia formal e um exercício mínimo dos direitos e das garantias fundamentais.

Ademais, as denúncias feitas por Julian Assange<sup>5</sup> revelaram que os governos possuem uma engenharia política perversa de controle sobre a sociedade. A reversão dessa realidade é possível justamente pela utilização de um dos mais promissores instrumentos, qual seja a informação. É por meio da informação que o cidadão democratiza o poder, amplia sua cidadania e se qualifica para o controle social dos atos administrativos, financeiros e orçamentários do governo, inclusive dos atos legislativos<sup>5</sup>.

Em que pese a disponibilização formal das informações, das prerrogativas de participação direta nas decisões públicas e do controle social, sob o ponto de vista pragmático não ocorre a materialização desses direitos. É explicado por um complexo de causas, tais como a burocracia; ausência de mecanismos de efetividade; cultura do autoritarismo; “caixa dois”; má vontade política, jurídica e administrativa, etc.

O sistema político é caudatário do poder econômico, que cria um ambiente abstrato de direitos com poucas realizações e estabelece um “simulacro de democracia”.

As formalidades das audiências públicas, conselhos participativos e sessões legislativas e judiciárias, apontam para uma administração ensimesmada, que responde –a priori– aos interesses de grupos oligopolistas, e –a posteriori– satisfazem o cidadão com retóricas, ideologias e baixa efetivação de políticas e direitos fundamentais, assinalando “o constante risco de baixa integração da população nos procedimentos políticos e jurídicos [...]” (Clève; Franzoni, 2013, pp. 15-40.)

Em que pese a Carta Magna objetivar um ambiente democrático de capacitação e participação da sociedade na vida política do país, a tecnocracia, a complexidade e a inefetividade são elementos obstaculizadores desse projeto.

Face ao desafio imposto pela realidade brasileira, sugerem-se algumas medidas para mudança desse quadro:

1. O primeiro passo é enfrentar o fenômeno da complexidade linguística e contábil, presentes na seara política, jurídica e administrativa. Linguagens e planilhas estritamente tecnicistas devem ser substituídas por uma comunicação maximamente simplificada quando dirigida ao cidadão, para que este possa entender com clareza e objetividade os mecanismos jurídicos, orçamentários, administrativos, contábeis e financeiros.

2. Deve-se substituir a procedimentalística por processos mais ágeis, descomplicados e objetivos. Isso requer dispensa de certos protocolos e cartorialismo, convertendo a morosidade em dinamismo.

3. Construir mecanismos de efetividade é condição “sine qua non” para que o povo ocupe e fiscalize as estruturas do poder público. Os órgãos precisam contar com agentes exógenos que fiscalizem diretamente o cumprimento da lei, trabalhando em parceria com Tribunal de Contas e

<sup>5</sup> Disponível em: Tudo sobre WikiLeaks - História e Notícias - Canaltech <https://canaltech.com.br> > Empresas. Acesso em 08 nov. 2022.

Ministério Público. Um canal direto de denúncia que permita eliminar o foco da desobediência da lei e mudar a cultura do autoritarismo seria altamente útil nesse sentido.

4. É imprescindível o uso da máquina pública para promover intensa divulgação nos meios de comunicação das informações mais relevantes e caras à sociedade. A publicidade e a propaganda podem ser desenvolvidas com auxílio tecnológico.

5. Há que se criar canais eficientes com atendentes preparados e capacitados a solucionar dúvidas e indicar todos os números de telefones, endereços, instituições e procedimentos para a obtenção de informações e o exercício de direitos.

6. A educação a curto, médio e longo prazo pode ampliar o escopo da democracia e cidadania pretendidas na Constituição. Em curto prazo pode-se oferecer cursos técnicos de qualificação ministrados pelos tribunais de contas, com o desiderato de capacitar o cidadão nas matérias administrativa, orçamentária e financeira. Em médio e longo prazos há que se construir plataformas de aprendizado nas escolas de ensino fundamental e médio. Disciplinas de Orçamento Público, Participação Política e de Controle Social são fundamentais à criação de um espírito de cidadania e ao pleno exercício das prerrogativas constitucionais. Não há que se falar em participação política e controle social se o Estado negligencia às pessoas os instrumentos de compreensão das estruturas públicas. A ideia é preparar as gerações para melhor exercerem seus deveres e direitos. A educação político-jurídica do cidadão efetivaria maximamente os princípios da legalidade, transparência, moralidade, eficiência, e diminuiria substancialmente a corrupção e o mau uso do erário.

## Conclusão

À guisa de conclusão, pode-se inferir que o direito à informação previsto na Constituição e na LAI representa inegável avanço democrático, a partir do momento que subtrai do Estado o controle absoluto das informações relevantes e de interesse coletivo, verdadeira tendência que surgiu no ambiente político-jurídico internacional até se integrar no ordenamento brasileiro.

Trata-se de um direito humano e fundamental que viabiliza e qualifica o exercício de outros direitos, tais como participação política, acesso à justiça e controle social dos atos do governo. Reforça potencialmente a ideia de cidadania e de democracia.

Entretanto, observou-se que existem diversos impeditivos a uma maior efetivação das disposições dessa lei. A burocraticidade desnecessária, a cultura do autoritarismo e do segredo, a falta de divulgação e a alta complexidade das informações publicadas obstam o acesso do grande público aos dados que qualificam e possibilitam o pleno exercício de sua cidadania, participação política e controle social.

Como resultado dessas disfunções, naturaliza-se o amplo déficit democrático que resulta no mau atendimento dos agentes públicos, na corrupção, na visão tecnocrática para eleger, implantar e analisar políticas públicas e, ainda, na sub-representatividade política, mais comprometida com atores econômicos do que com a sociedade civil.

A hipótese fundada na premissa de que a informação acessível, desburocratizada, atual, íntegra e de fonte primária é condição de possibilidade ao exercício de um real e profundo direito de participação política, ampla cidadania e melhor controle social mostrou-se confiável. Esse tipo de informação forma o pressuposto autêntico para um atuar da sociedade como –policy maker–.

Isso porque o cidadão bem informado se interessa e participa mais efetivamente dos assuntos políticos, fiscaliza melhor os atos da administração pública, exerce amplamente seus direitos e

deveres, contribuindo assim para a materialização da democracia e a execução de políticas que mais se ajustam à sua realidade concreta.

Notou-se que a sociedade parece não ter se apropriado ainda dos mecanismos da LAI, apesar de sua imprescindibilidade na verificação dos atos administrativos, financeiros e orçamentários do governo. Aguarda-se maior divulgação para que os princípios da legalidade, moralidade, transparência e eficiência se tornem a regra de uma sociedade bem informada, politizada e atuante no controle social. Subtrair do Estado o monopólio da informação e repassá-la à sociedade civil é caminho seguro para potencializar o controle social, a cidadania e a participação política do indivíduo.

Para tanto, aventaram-se prováveis soluções. A adoção dos instrumentos de a. simplificação; b. agilização; c. efetivação; d. divulgação; e. canais de denúncia; e f. educação, podem neutralizar os efeitos retóricos e ideológicos de dominação, os quais colocam a lei no plano meramente abstrato, obstando-se sua máxima efetividade.

A proposta explanada na quinta seção apresenta condições suficientes para arrostar o fenômeno do não alcance dos objetivos do direito fundamental à informação previsto na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Acesso à Informação.

## Referências Bibliográficas

AMARAL, Nelson Cardoso. PEC 241/55: a “morte” (2014–2024) e o poder de diminuição dos recursos educacionais. *Revista Brasileira de Política e Administração da Educação*, v. 32, n. 3, pp. 653 – 673 set.-dez. 2016. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/rbpaee/article/view/70262>. Acesso em: 23 jun. 2021.

ARAGÃO, A. S. Curso de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BOBBIO, Norberto. Elogio da serenidade e outros escritos morais. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

CANELA, Guilherme; NASCIMENTO, Solano (coord.). Acesso à informação e controle social das políticas públicas. Brasília: ANDI. Artigo 19, p. 132, 2009.

CARVALHO, Juliana Lopes Barroso Villas Boas. A Lei de Acesso à Informação no contexto evolutivo do controle social da administração pública. Brasília, Universidade de Brasília, 2013.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; FRANZONI, Julia Ávila. Administração pública e a nova Lei de Acesso à Informação. Belo Horizonte: Interesse Público (IP), ano 15, n. 79, pp. 15–40, maio/jun. 2013.

CONSTANTINO, Michel; PEGORARE, Alexander Bruno; COSTA, Reginaldo Brito da. Desempenho regional do IDH e do PIB per capita dos municípios de Mato Grosso do Sul, Brasil, entre 2000 e 2010. Universidade Católica Dom Bosco (UCDB): Interações, Campo Grande, MS, v. 17, n. 2, p. 234–246, abr./jun. 2016.

CURIA, Luiz Roberto; CÉSPEDES, Livia; ROCHA, Fabiana Dias da (col.). Constituição Federal do Brasil. Vade Mecum. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

Declaração Universal

dos Direitos Humanos. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>. Rio de Janeiro: Unic, 2009. Acesso em: 23 jun. 2021.

DIZ, Jamile Bergamaschine Mata (org.) *et al.* Integração, Estado e governança. Pará de Minas: Universidade de Itaúna, 2016.

DUPAS, Gilberto; LAFER, Celso; SILVA, Carlos Eduardo Lins da (org.); *et al.* A nova configuração mundial do poder, São Paulo: Paz e Terra, 2008.

FILHO, Arnaldo Lemos (org.) *et al.* Sociologia geral e do direito. 4ª ed. Campinas: Alínea, 2009.

HEINEN, Juliano. Comentários à Lei de Acesso à Informação. Lei 12.527/2011. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

KINGDON, J. Agendas, Alternatives, and Public Policies. 3.ed., Nova York: Harper Collins, 2003.

LUBENOW, J. A. A categoria de esfera pública em Jürgen Habermas: para uma construção da autocrítica. *Cadernos de Ética e Filosofia Política* pp, 103-123, 10, 1/2007.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MANELI, Mieczyslaw. A nova retórica de Perelman. Filosofia e metodologia para o século XXI. Barueri: Manole, 2004.

MEDAUAR, Odete. Controle da administração pública, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MORONI, José Antonio. Os cinco eixos do controle social. In: Acesso à informação e controle social das políticas públicas. Brasília: ANDI; Artigo 19, pp. 40-43, 2009.

RODRIGUES, João Gaspar. Publicidade, transparência e abertura na administração pública. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro v. 266, pp. 89-123, maio - ago. 2014.

# Nudge como estratégia para o incremento da arrecadação fiscal do IPTU<sup>1</sup>

## *Nudge as a Strategy to Increase Iptu Fiscal Collection*

### Érica Marcia Rabelo Silva Araújo

Bacharel em Ciências Econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, pós-graduada em Controladoria e Finanças Empresariais pela Universidade Federal de Lavras e pós-graduada em Gestão Pública pela Universidade do Estado Minas Gerais. Economista na Secretaria Municipal de Planejamento e Desenvolvimento Econômico de João Monlevade.

E-mail: ericarabelos2@hotmail.com

### Lidyanne Aparecida Cruz Franco

Bacharel em Ciências Econômicas pelo Centro Universitário Newton Paiva, habilitada em Matemática pelo Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais e pós-graduada em Gestão Pública pela UEMG. Técnica Bancária na Caixa Econômica Federal.

E-mail: lidyannefranco@gmail.com

### Nádia Naira Maciel Costa

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Pitágoras, pós-graduada em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro, pós-graduada em Contabilidade Pública e LRF pela Universidade Cândido Mendes e pós-graduada em Gestão Pública pela UEMG. Gerente de Orçamento, Finanças e Contabilidade no Conselho Regional de Farmácia de Minas Gerais.

E-mail: nadianairamc@gmail.com

### Quintiliano Augusto Campomori do Valle

Bacharel em Relações Internacionais pelo Centro Universitário de Belo Horizonte (Uni-BH), com MBA em Gestão Estratégica de Projetos e em Gestão Estratégica de Negócios pela UNA, pós-graduado em Direito Administrativo pela Universidade Anhanguera Uniderp e pós-graduado em Gestão Pública pela Universidade do Estado Minas Gerais. Controlador seccional na Fundação Estadual do Meio Ambiente de Minas Gerais.

E-mail: quintiliano.campomori@gmail.com

### Orientadora: Profa. Dra. Fernanda de Jesus Costa

Bacharel e licenciada em Ciências Biológicas, mestre em Ensino de Ciências e doutora em Educação pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. É professora e coordenadora de colegiado do curso de Ciências Biológicas na Universidade do Estado de Minas Gerais — Unidade Ibirité.

**Resumo:** Alcançar índices eficazes das mais diversas políticas públicas (PPs) relaciona-se diretamente às ferramentas de gestão e ao comportamento e atitudes dos cidadãos. Pensar mecanismos que facilitem o alcance de uma PP de sucesso nos leva a utilizar ferramentas capazes de influenciar a mudança de comportamento dos cidadãos. Nesse contexto, a economia comportamental, por meio de nudges, nos revela mecanismos simples e de baixo custo capazes de promover estímulos a comportamentos desejáveis, benéficos à sociedade e impulsionadores da qualidade e melhoria

<sup>1</sup> Recebido em 07/07/2022. Aceito para publicação em 24/08/2022.

das PPs oferecidas. Assim, nudge – em sua definição simplificada, “um incentivo, um empurrãozinho” – se torna uma ferramenta inovadora e importante para que as intervenções governamentais façam diferença para a sociedade e consequentemente um caminho para a promoção do bem-estar social. Este artigo traz como proposta a revisão de literatura para propor a aplicação do nudge no processo de arrecadação fiscal, especificamente à receita tributária com ênfase no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), na cidade de João Monlevade-MG. Objetiva-se, assim, através de exemplos bem-sucedidos, propor a transposição, para a realidade monlevadense, do uso de nudges como propulsor para o incremento de sua arrecadação fiscal, visto que no município há um grande número de inadimplentes.

**Palavras-chave:** Nudge. Economia comportamental. Incremento do IPTU.

**Abstract:** Achieving effective rates of the most diverse public policies (PP) is directly related to management tools and the behavior and attitudes of citizens. Thinking about mechanisms that facilitate the achievement of a successful public policy leads us to use tools capable of influencing the change in the behavior of citizens. In this context, Behavioral Economics, through nudges, reveals simple and low-cost mechanisms capable of promoting stimuli to desirable behaviors, beneficial to society and drivers of quality and improvement of the SP offered. Thus, nudge, in its simplified definition, “an incentive”, becomes an innovative and important tool for government interventions to make a difference to society and, consequently, a way to promote social well-being. This article aims at making a literature review to propose the application of nudge in the tax collection process, specifically to tax revenue with emphasis on the Urban Property and Territorial Tax (IPTU), in the city of João Monlevade, in Minas Gerais. The objective is, therefore, through successful examples, to propose the transposition to the city of João Monlevade reality the use of nudges as a propellant for the increase of its tax collection, as there is a large number of defaulters in the city.

**Keywords:** Nudge. Behavioral economics. IPTU increment.

## 1 Considerações iniciais

A promoção do bem-estar social de uma população requer do poder público o desenvolvimento de políticas públicas (PPs) sustentáveis que garantam as alterações sociais necessárias e esperadas pela sociedade. São PPs os

conjuntos de programas, ações e decisões tomadas pelos governos (nacionais, estaduais ou municipais) com a participação, direta ou indireta, de entes públicos ou privados que visam assegurar determinado direito de cidadania para vários grupos da sociedade ou para determinado segmento social, cultural, étnico ou econômico. (ANDRADE, 2016, p.1)

As medidas governamentais propostas para o alcance de resultados coletivos exigem a implementação de ações adequadas e oportunas. Todavia, considerando não serem tais ações simples tarefas, faz-se necessária a utilização de ferramentas de trabalho cada vez mais aprimoradas para enfrentamento dos crescentes obstáculos técnicos, institucionais e financeiros, presentes na condução dessas políticas.

Atingir índices eficazes de uma PP pode ser considerado um dos importantes objetivos dos gestores públicos, pois estão diretamente ligados à efetividade e ao resultado de uma PP eficiente e eficaz. Assim, partindo da hipótese de que o sucesso de uma PP também se relaciona

ao comportamento e às atitudes dos cidadãos, quais ações implementadas contribuíram para sua efetividade?

Pensar mecanismos que possibilitem o alcance dos objetivos almejados pelas PPs inclui hipóteses de mudanças necessárias às atitudes dos cidadãos. Nessa seara, um dos caminhos seria trazer à baila as contribuições de Richard Thaler, que uniu a economia à psicologia, pelos paradigmas da economia comportamental, para analisar o comportamento humano nos processos decisórios na área econômica.

A economia comportamental se associa à desafiante condução de PPs com uma gama de ferramentas potencializadoras da meta desejada por meio de mecanismos de baixo custo e de poucos efeitos colaterais, como mudanças no comportamento das pessoas, influenciadas pela aplicação de “nudges” com o intuito de direcionar suas escolhas.

O termo “nudge”, na concepção de seus idealizadores, é um estímulo, um empurrãozinho, um cutucão; é qualquer aspecto da arquitetura de escolhas capaz de mudar o comportamento das pessoas de forma previsível sem vetar qualquer opção e sem nenhuma mudança significativa em seus incentivos econômicos. Para ser considerada um nudge, a intervenção deve ser barata e fácil de evitar. Um nudge não é uma ordem. Colocar as frutas em posição bem visível é um exemplo de nudge. Simplesmente proibir a junk food, não. (THALER; SUNSTEIN, 2019, p.14)

Em valiosa contribuição, os autores Feitosa e Cruz (2019) abordaram a experiência pioneira do governo britânico, que no ano de 2010 atrelou os conhecimentos das áreas de psicologia e economia comportamental para orientar a tomada de decisão governamental em busca de melhorias nas PPs oferecidas aos cidadãos. Desde então, as aplicações de simples técnicas de nudges, através de pequenas mudanças nas práticas administrativas, têm se difundido pelo mundo e contribuído para implantação de PPs mais assertivas e bem desenhadas, rompendo paradigmas e exigindo, dos responsáveis pela sua implementação, constantes reflexões sobre a condução dos trabalhos em diversas áreas. A replicação da experiência britânica já se faz presente pelo mundo, em diversos países e no Brasil, em um número crescente de municípios.

A metodologia combina estudo de caso e pesquisa descritiva, a partir do levantamento bibliográfico da aplicação da técnica do nudge, em consonância com a economia comportamental, como uma estratégia para a efetiva elevação da arrecadação de recursos públicos, em especial o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), para o município de João Monlevade-MG, com vistas à efetividade da gestão pública na implantação das PPs, gerando, assim, benefícios para a sociedade.

Pretende-se, neste trabalho, através dos bem-sucedidos exemplos e seus respectivos resultados, transpor para a realidade monlevadense o uso de nudges como propulsor do incremento de sua arrecadação e, assim, obter um maior aporte de recursos financeiros para a concretização de suas políticas voltadas para o bem-estar social, trazendo a transposição das técnicas de nudge para o município supracitado e verificando se seria válida, apresentando os possíveis resultados, com base nos dados de outras experiências, como uma alternativa a ser implementada.

## **2 Economia comportamental e nudge**

A economia comportamental, como uma área de estudo afim da economia, surgiu como uma crítica à teoria da economia clássica, a qual se baseia no livre mercado, sob a mínima intervenção governamental, em que o livre funcionamento permite uma alocação eficiente de recursos. Como

descrito por Drislane e Parkinson (2002), esses seriam os melhores meios para alocar recursos produtivos e distribuir bens e serviços em atendimento aos objetivos de seus agentes econômicos (indivíduos racionais, egoístas e metódicos), sendo estes mercados conduzidos por uma “mão invisível” que se autorregulam, através da oferta e da procura.

Em contraponto a esse pensamento clássico, surge na década de 1970 a economia comportamental, disciplina fundamentada em estudos, teorias e evidências empíricas sobre o processo de decisão e comportamento dos indivíduos. A metodologia aplicada considera não serem os agentes econômicos tão racionais, estando suas decisões pautadas na emoção, na irracionalidade e na imprevisibilidade, influenciados por hábitos, experiências pessoais e regras práticas bem simplificadas, e não de modo racional, como prevê o conceito de *Homo economicus*<sup>2</sup>.

Os economistas comportamentais buscam entender e também aplicar fatores psicológicos e sociológicos às condutas dos indivíduos para explicar e colaborar nas tomadas de decisões. Comparativamente, na economia clássica, o processo de decisão é pensado e refletido, enquanto na economia comportamental o ele é fortemente influenciado por fatores emocionais próprios e pelo comportamento alheio.

Segundo a EC [economia comportamental], nem sempre as pessoas são egoístas, calculam o custo-benefício de suas ações e têm preferências estáveis. Mais ainda, muitas das nossas escolhas não resultam de uma deliberação cuidadosa. Somos influenciados por informações lembradas, sentimentos gerados de modo automático e estímulos salientes no ambiente. Além disso, vivemos o momento, isto é, tendemos a resistir às mudanças, a não sermos bons para prever preferências futuras, somos sujeitos a distorções de memória e afetados por estados psicológicos. Finalmente, somos animais sociais, com preferências sociais como aquelas expressas na confiança, altruísmo, reciprocidade e justiça, e temos o desejo de ser coerentes conosco e de valorizar as normas sociais. (SAMSON, 2005, p.26)

Se você olhar para os livros de economia, você aprenderá que o *Homo economicus* pode pensar como Albert Einstein, guardar tanta memória quanto a IBM, e exercitar a força de vontade de Mahatma Gandhi. Sério. Mas as pessoas que nós conhecemos não são assim. Pessoas reais têm dificuldade de fazer divisões longas se não possuem uma calculadora, às vezes esquecem o aniversário da esposa, e tem ressaca no dia de Ano Novo. Eles não são *Homo economicus*; eles são *Homo sapiens* (THALER; SUNSTEIN, 2019, p.28).

Assim, o paternalismo libertário<sup>3</sup>, por meio da junção de técnicas de influências e da percepção de que o ser humano não é tão racional, se difundiu e, cada vez mais, vem sendo percebido e aplicado nos diversos segmentos da sociedade, estando, nos tempos atuais, em franca evolução. Estudos nesses ramos ainda inspiram uma gama de autores. Por exemplo, três pensadores da economia

2 O *Homo Economicus* é o conceito da ciência econômica que se refere ao homem econômico racional, ou seja, o indivíduo que toma todas suas decisões com base na racionalidade. Ainda de acordo com a economia racional, esse homem é descrito como alguém que evita trabalho desnecessário usando o julgamento racional. Nesse sentido, ele consegue sempre maximizar sua riqueza. Ou seja, o *Homo economicus* sempre analisa todos os custos de oportunidades envolvidos na tomada de decisão. Então, ele faz as escolhas mais acertadas e conseqüentemente otimiza seus resultados (Reis, 2019, p.1).

3 De acordo com Andrade (2019), Sunstein e Thaler definem o paternalismo libertário como uma abordagem que preserva a liberdade de escolha de um indivíduo, mas que autoriza entidades públicas e privadas a orientar pessoas a escolhas que proporcionam o seu bem-estar, através de decisões mais racionais e eficientes.

comportamental foram laureados com o prêmio Nobel: Herbert Simon (1916-2001) em 1978, Daniel Kahneman (1934-) em 2002 e Richard Thaler (1945-) em 2017.

Na importante obra *Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*, os autores Richard Thaler e Cass Sunstein (2019) introduziram, nesse campo de pesquisa, o que pode se considerar um dos conceitos mais importantes dessa nova forma de pensar, o termo “nudge”.

O nudge surgiu como uma oposição às teses defendidas pela economia clássica, de capacidade intelectual ilimitada, e à formidável habilidade de trabalhar as informações existentes do ser humano, em que predominam as decisões racionais. Thaler e Sunstein (2019) teorizaram que as decisões dos indivíduos são influenciadas por fatores emocionais e por experiências prévias, agregadas ao fator relevante de que os seres humanos têm uma capacidade limitada de processamento de informações.

Contribuindo para a heurística em questão, Herbert Simon, através da teoria da racionalidade limitada, afirmou que “toda a racionalidade no processo de decisão é limitada. O gestor não maximiza, toma decisões que o satisfazem, descobre soluções aceitáveis para problemas bem reais. Contenta-se com alternativas satisfatórias” (SIMON, 1995, p.72). Segundo o Simon, citado por Jordão (2020), as pessoas possuem racionalidade limitada, e as decisões não são ótimas porque temos capacidade cognitiva limitada, tempo para tomar a decisão limitada e informação igualmente limitada.

Influenciado por essa teoria, surge o nudge, que em uma tradução literal seria um “cutucão” ou um “empurrãozinho”. Ou seja, uma forma de influenciar a tomada de decisão pelos indivíduos, por meio do artifício chamado “arquitetura de escolha”. Conceitualmente a arquitetura de escolha é

a maneira como é disponibilizada as opções, seja usando recursos físicos, temporais, ou quaisquer outros recursos que alterem a forma que a pessoa irá enxergar o momento de escolha. Essa escolha altera o comportamento de uma forma previsível, ou seja, basicamente diz que a maneira como você arquiteta as escolhas pode predizer como as pessoas irão se comportar. (JORDÃO, 2020, p.14)

Assim, o nudge se fortalece nesse cenário como um “empurrãozinho” capaz de afetar a decisão das pessoas, sem vetar quaisquer opções de escolha e ocasionar mudanças significativas.

Essas opções não podem proibir nenhuma outra. A pessoa deve ser livre para manter a posição inicial, e ela não pode ter nenhum incentivo econômico significativo. Por exemplo, se eu proíbo você de escolher um lanche gorduroso, eu não estou fazendo um nudge, estou apenas proibindo. Se eu sobretaxo o cigarro eu não estou fazendo um nudge, pois estou colocando um incentivo econômico considerável para que você não compre. (JORDÃO, 2020, p.14)

A exemplo de nudge, uma política de doação de órgãos realizada no Reino Unido visou seu aumento através da manifestação de seus cidadãos para não serem doadores de órgãos, caso preferissem, devendo se manifestar por escrito, por meio de um formulário específico. Não havendo, desse modo, violação do direito individual, uma vez que todos ainda poderiam escolher serem doadores ou não. Em entendimento exposto por Wegov (2017), a influência no comportamento das pessoas pode ser promovida por incentivos, como uma simples mudança de frase, como no exemplo citado, que culminou num aumento significativo do número de doadores de órgãos.

O nudge, como uma boa ferramenta de escolhas, leva o indivíduo a fazer as melhores opções para

a sua vida. Como ensinam Thaler e Sunstein (2019), os “empurrõezinhos” podem colaborar para que as pessoas tomem decisões difíceis e pouco frequentes. Assim, são encarados como uma forma de incentivar as pessoas a tomarem determinadas decisões e, desse modo, podem ser uma poderosa ferramenta para melhorar a vida dos indivíduos e da sociedade. A bem do interesse público, a indução do contexto de escolha pode ser bem-vinda e necessária, através da mudança de comportamento das pessoas.

Esses insights comportamentais (“empurrõezinhos”) são estrategicamente baseados nos seguintes pontos: as intervenções ou incentivos são previsíveis, ou seja, quando são pensadas, espera-se que os indivíduos decidam da forma planejada; na inércia os indivíduos tendem ter o menor esforço possível e fazer o que for mais fácil e simples; e não se deve infringir a ética nas intervenções ou incentivos, ou seja, não gerar uma dissonância cognitiva<sup>4</sup>.

A aplicação da arquitetura de escolhas já vem sendo disseminada pelo mundo. Países diversos perceberam a importância dessa simples ferramenta para compensar ações punitivas e restritivas como mecanismos contra atitudes indesejadas:

Políticas públicas baseadas em insights comportamentais são em geral mais eficientes e têm custo muito menor (seja legislativo, político, operacional ou financeiro) e são menos invasivas do que as regulações tradicionais baseadas em obrigações (positivas ou negativas) e sanções (prêmios ou penas). (GALVÃO, 2019, p.1).

Pelo exposto, nota-se que os conceitos inerentes à economia comportamental, através da autonomia e liberdade da escolha do cidadão, tornam-se grandes aliados aos desafios impostos pela efetivação de uma PP. Os nudges se tornam oportunidades para que as intervenções governamentais façam diferença na sociedade e possam potencializar o sucesso das PPs.

### 3 Experiências internacionais e brasileiras

Como precursor do nudge no setor público, o Reino Unido criou a primeira organização dedicada à aplicação da economia comportamental na melhoria de suas PPs, o chamado Behavioral Insights Team (BIT), também denominado de Nudge Unit.

Em uma das experiências pioneiras, Piccolotto (2020) cita que o Reino Unido obteve uma redução do desperdício de comida em estabelecimentos comerciais a partir da adoção de incentivos baseadas nas estratégias de redução do tamanho dos pratos servidos e afixação de avisos informando que era possível repetir quantas vezes os clientes desejassem. Como resultado, reduziram o desperdício de comida em quase 20% (vinte por cento), através da adoção das estratégias citadas, sem que houvesse qualquer impacto negativo na satisfação dos clientes.

Conforme Sunstein (2015), as suposições da economia comportamental são amplas, e suas definições vêm sendo aplicadas em várias áreas do setor privado e em PPs voltadas para finanças, saúde, energia, desenvolvimento, educação e marketing de consumo, sendo o Reino Unido considerado o Estado que possui maior experiência na abordagem da economia comportamental. Seu êxito se deve, em parte, ao importante apoio da esfera política e social.

4 Segundo Festinger (1975), dissonância cognitiva é a contradição entre o comportamento realizado pelo indivíduo e como ele pensa sobre determinada situação. Quando duas crenças se chocam, tem-se um resultado emocional. Os indivíduos buscam coerência nas suas cognições (conhecimento, crenças, opiniões e comportamentos). Quando há incoerência entre o que é pensado (ou que se tem como crença) e o que realmente se pratica, acontece a dissonância. Seria uma tensão entre o que se pensa ou acredita e aquilo que, de fato, se faz.

O interesse crescente em nudges deve-se ao fato de que eles geralmente impõem um custo baixo ou nulo, às vezes produzem resultados imediatos (incluindo economia significativa de recursos econômicos), mantêm a liberdade e podem ser altamente eficazes. Em alguns casos, nudges podem ter um impacto maior do que ferramentas mais caras e coercitivas. Por exemplo, constatou-se que regras default, simplificação e usos de normas sociais às vezes têm impactos maiores do que incentivos econômicos significativos. (SUNSTEIN, 2015, p.111)

Dentre as diversificadas aplicações de nudges em PPs, o Reino Unido adotou incentivos visando a redução da emissão de carbono coletivo, através da adoção de um estilo de vida mais saudável e formação de uma poupança para o futuro. Tais incentivos são considerados desafios de longo prazo, e sua eficácia resultará do grau com que os cidadãos os adotem em sua vida. Dessa forma, a economia comportamental poderia remodelar as ações governamentais,

tornando-se mais sensível às demandas, integrando feedbacks completos e sistemáticos sobre as experiências e preferências dos cidadãos; ajudando a empoderar os cidadãos permitindo-os compreender importantes decisões de vida; e tornando os pontos de contato entre o Estado e o cidadão com o máximo de ergonomia possível. (CHATER, 2015, p.119)

Nota-se um crescente interesse das instituições públicas e privadas pelo uso de insights comportamentais, por serem instrumentos de baixo custo e potencializadores dos objetivos econômicos, sociais e políticos. “Um dos principais objetivos do governo é responder com flexibilidade aos interesses dos cidadãos, assim processos democráticos determinam a direção mais ampla das políticas públicas” (CHATER, 2015, p.119).

Nos mais variados exemplos do Reino Unido, a implementação de incentivos proporcionou mudanças no planejamento das PPs e, através de “cutucadas”, as mesmas têm resultado em melhorias do propósito almejado. No entanto, é oportuno salientar que o mero estímulo poderá ser ineficaz se não for um comportamento adotado no início da sua implementação.

Segundo Sunstein (2015), no Reino Unido, o crescente interesse por nudges deve-se ao fato de que eles geralmente são implementados por custos baixos ou quase nulos, produzindo resultados imediatos, com significativa economia de recursos financeiros, manutenção da liberdade e grande probabilidade de alta eficácia, em razão do elevado nível de apoio e acesso.

Com o mesmo intuito, os Estados Unidos constituíram o White House Social and Behavioral Sciences Team (Grupo de Ciências Sociais e Comportamentais da Casa Branca) para formulação de nudges diante dos problemas enfrentados pelas agências estadunidenses. Em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento, foram criadas ferramentas com estratégias de nudge para apoiar governos no enfrentamento da violência doméstica, problema este que atinge quase 30% de todas as mulheres na América Latina. “Com mudanças de baixo custo e alta eficiência, foi possível aumentar o número de denúncias e o engajamento em diversos serviços públicos” (PICCOLOTTO, 2020, p.1).

Como citado por Feitosa e Cruz (2019), as intervenções por meio de nudges vêm se difundindo pelo mundo e têm contribuído para a implementação de novas formas de lidar com as PPs, de maneira mais inteligente e bem desenhada, na busca pela eficiência e qualidade dos propósitos desejados. Contextualizando, uma vez que evidências já demonstram esses insights comportamentais como um incremento dos objetivos sociais, ao implementar nudges como PP impactaria positivamente na arrecadação de tributos. Gomide e Ferreira (2009) ponderam

que a cada aumento de 10% na arrecadação de IPTU, resulta no impacto de 5% de aumento no PIB; um acréscimo de 10% na arrecadação de ISSQN acarreta aumento de 5% no PIB, e um acréscimo de 10% no repasse de ICMS, resulta na elevação de 3% do PIB municipal, o que reforça a dependência tributária dos municípios. (GOMIDE; FERREIRA, 2009, p.67)

Um ponto relevante refere-se ao fato de que os municípios que possuam maior arrecadação de tributos possuam maior possibilidade de investimento, principalmente em obras de infraestrutura e serviços públicos, o que, conseqüentemente, propicia melhores condições para o crescimento e geração de renda e emprego, contribuindo de forma direta para os indicadores econômicos do município. (GOMIDE; FERREIRA, 2009, p.74)

A escassez cada vez mais evidente de recursos públicos torna necessário que os entes governamentais aumentem seus esforços para viabilizar sua captação, responsabilizando os atores sociais de instituição e efetivação da arrecadação de todos os tributos de sua competência, dentro dos limites estabelecidos pela legislação pertinente.

Por esse propósito, o uso de estudos comportamentais tem sido amplamente utilizado no mundo, conforme afirma Mattozinhos (2017), como combate à evasão fiscal. Os nudges, além de baixo custo, têm se mostrado eficientes nessas políticas.

Como combate à sonegação fiscal, Pfeifer (2018a, p.1) cita o estudo realizado pelo BIT, através da aplicação dos conceitos de economia comportamental. Por meio do envio de cartas para um grupo aleatório de cidadãos britânicos devedores do imposto do ano anterior, sugerindo o pagamento. As cartas os lembravam do pagamento feito por seus vizinhos e qual a destinação desses recursos. Como base comparativa, enviou a outro grupo cartas padrão, sem nenhum elemento de pressão social, e, como resultado, percebeu-se que 83% do primeiro grupo pagaram por suas dívidas, contra 67,5% do segundo. Uma estratégia que em moeda nacional rendeu aos cofres públicos britânicos 30 milhões de euros em sua arrecadação. O simples envio de cartas para um grupo aleatório de cidadãos britânicos resultou num significativo aumento no pagamento das dívidas com impostos.

Pfeifer (2018b) relata aumento do cumprimento fiscal em países como Estados Unidos e Europa. Também foi observada sua influência em países de contextos sociais diferentes, como Guatemala, Argentina, Chile, Venezuela, Peru, Costa Rica e Brasil, advindos dos experimentos da aplicação dos insights comportamentais e resultando em impactos positivos e aumento significativo da arrecadação, a partir do uso de ferramentas de intervenção com o envio de cartas ou e-mails oficiais aos contribuintes.

Outro exemplo a ser destacado ocorreu na Guatemala, país da América Central, considerado o país com menor arrecadação governamental do mundo, medido no período 2011-2014, e uma taxa média de sonegação do Imposto de Renda (IR) aproximada de 64%. No propósito de utilização de alternativas de práticas simples e de baixo custo, o nudge se constituiu no envio de cartas para uma parte da população, selecionados de modo aleatório, que não haviam pagado o IR do ano anterior. As mensagens incentivaram o pagamento devido baseados em conceitos da economia comportamental, como referências a normas sociais, escolhas deliberadas ou até mesmo orgulho nacional. Como resultado, essas intervenções de incentivos triplicaram a arrecadação de impostos na amostra estudada.

### 3.1 Modelos brasileiros de resultados satisfatórios de incrementos na arrecadação fiscal

As práticas da economia comportamental e as técnicas de nudges na tomada de decisões já se fazem presentes na administração pública brasileira no propósito de suas PPs e melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos.

Conforme trazido por Andrade (2019), a cidade do Rio de Janeiro, pioneira na aplicação da economia comportamental no Brasil, passou a sediar setores especializados na aplicação de nudges em PPs de diferentes áreas, que resultaram em economia de recursos, aumento de arrecadação e melhoria de serviços prestados à população.

Andrade (2019) relata que, em 2018, com o propósito de dar continuidade aos primeiros projetos de ciências comportamentais implementados na cidade, o Instituto Fundação João Goulart criou a NudgeRio, setor voltado para discussão e disseminação dos conceitos da ciência comportamental em âmbito governamental visando a identificação de pequenas mudanças que ajudem nas tomadas de decisões benéficas para a sociedade e assim produzam PPs mais eficazes.

Motivados por experiências internacionais de sucesso, como BIT, vários foram os projetos e resultados do NudgeRio. Como exemplo, a Secretaria Municipal do Rio tinha como meta a redução dos altos índices de tratamento em tuberculose, uma doença que exige um tratamento rigoroso, duradouro, regular, e que requer do paciente um estilo de vida bem saudável. A partir do estabelecimento das causas de não adesão e abandono do tratamento, estratégias foram elaboradas para viabilizar o aumento e a continuidade do tratamento da doença, com simples práticas, como a abordagem via telefone, lembranças de retorno ao hospital para exames e distribuição de cadernetas incentivando a utilização correta e regular dos antibióticos (Fundação João Goulart, 2015, p.115).

Em busca de soluções simples e de baixo custo para incremento da arrecadação fiscal do IPTU, a Prefeitura do Rio de Janeiro conquistou seu propósito, convencendo seus devedores da quitação de seus débitos por meio de uma comunicação mais eficaz. Conforme relata Dantas (2017), por meio de estímulos planejados, o governo carioca enviou a seus munícipes cartas de fim de ano com abordagens diferenciadas da carta padrão. Como resultado, as diferentes abordagens voltadas para evitar a inclusão da dívida ativa municipal foram 60% mais efetivas.

A condução da administração pública teve avanço considerável, principalmente no município do Rio de Janeiro, em 2014, quando da aplicação do nudge para redução dos contribuintes que deixaram dívidas com IPTU não passarem para o ano seguinte de vigência resultou em uma arrecadação 200% a mais de IPTU em atraso do que a carta padrão. E “a aplicação do nudge para redução do número de contribuintes que entrariam em dívida ativa de IPTU resultou em uma melhoria de 60% mais efetiva da melhor carta de incentivo em relação à carta padrão” (Fundação João Goulart, 2017, p.1).

O reforço positivo que constava na mensagem publicitária “o bom cidadão paga os impostos” proporcionou um aumento efetivo de sua arrecadação desde de 2014 em aproximadamente R\$ 120 milhões, conforme demonstrado na Figura 1. Os cidadãos com parcelas em atraso passaram a ser advertidos por meio de cartas diferenciadas contendo tom ameaçador e ao mesmo tempo reforço positivo no propósito de estar em dia com o governo municipal.

Figura 1 – Redução da Inadimplência do IPTU no Rio de Janeiro



Fonte: Fundação João Goulart, 2017, p.1.

Novas formas de gestão foram promovidas, dentre elas princípios gerenciais e de liderança os quais colocam os dirigentes públicos na condição de agentes de transformação dessas mudanças e implementação das políticas de Estado. E, como nova forma de gestão, o nudge, esse “empurrãozinho” que tende a fazer as pessoas mudarem seus comportamentos, vem gerando benefícios a si mesmo e também à sociedade.

Thaler e Sunstein (2019, p.80) nos levam a refletir sobre o fato de que a grande propensão ao descumprimento da lei e consequente sonegação fiscal possivelmente estejam atrelados às divulgações do grande número de inadimplentes. Ressaltam que, no sentido inverso, se for divulgada a informação sobre o alto nível de cumprimento, os cidadãos se tornam menos propensos a burlar o fisco. Depreende-se daí que é possível fomentar comportamentos desejáveis, ou até mesmo evitar os indesejáveis, apenas chamando a atenção da população para o que os outros estão fazendo.

No mesmo propósito, a Prefeitura Municipal da cidade de São Caetano do Sul-SP, no ano de 2019, enviou os carnês de IPTU com mensagens que incentivam o comprometimento do contribuinte com a saúde fiscal da cidade. Através de ferramentas de influência na decisão dos cidadãos, como incentivos aos bons pagadores e alertas aos que deixarem de pagar seus impostos, obteve como resultado um significativo pagamento à vista do IPTU, apesar de ainda não ter dados para comparação em função do pouco tempo de implantação do incentivo.

Como medidas influenciadoras, Tunes (2019) revela que as mensagens foram personalizadas conforme o perfil do contribuinte. Aos 40,6% de pagadores do tributo à vista no ano anterior foram enviadas mensagens de agradecimento e estímulo pela atitude, o que permitiu à prefeitura organizar melhor seus investimentos. Os 40,9% de moradores da cidade que pagaram mensalmente o tributo também foram saudados, mas receberam um lembrete de que o pagamento à vista poderia gerar descontos. Já àqueles com uma ou mais parcelas em aberto (7%) e aos inadimplentes (4,6%) foram emitidos alertas de que a inadimplência poderia levá-los a protesto e à execução judicial de seus débitos.

Através da adoção de estratégias da economia comportamental, mesmo sendo práticas usuais os descontos por pagamento à vista e execução fiscal, os incentivos recebidos através de mensagens, por meio dos nudges, estão sendo implantados visando estimular mudanças e incrementar a receita.

Também motivados por intervenções simples e baratas para direcionamento dos objetivos

da política em 2018, a Prefeitura de São Paulo deu início aos desafios públicos comportamentais.

Conforme Oliveira, Vieira e Wissenbach (2020), o IPTU é, para a cidade de São Paulo, uma importante fonte de arrecadação e expressiva para a manutenção de serviços públicos, como urbanização, saúde e educação. Em 2018, aproximadamente 12% dos contribuintes estavam em débito com o pagamento do tributo, gerando prejuízo aproximado de R\$ 1,67 bilhão para o erário.

Inspirados em exemplos de sucesso, o município de São Paulo utilizou a técnica do nudge para reformular as cartas de cobrança e enviá-las aos devedores sob a hipótese da não regularização dentro do prazo, cinco modelos de cartas foram elaborados e enviados por amostragem, sem qualquer direcionamento.

Testamos cinco cartas informadas comportamentais diferentes por meio de um ensaio de controle randomizado com 15.178 contribuintes já devedores da cidade de São Paulo. A carta de melhor desempenho, a carta de Consequências, aumentou a taxa de regularização em 4,07 percentuais (52,53%, contra 48,46% do grupo controle), o que representa um aumento de 8,4%. O experimento em si trouxe um acréscimo de receita de R\$ 950 mil. Se enviada a todos os contribuintes de bens imóveis em dívida, a carta poderia aumentar a receita municipal em quase 60 milhões de reais (aproximadamente 10 milhões de dólares). (PFEIFER; PACHECO, 2020, p.1, tradução nossa<sup>5</sup>)

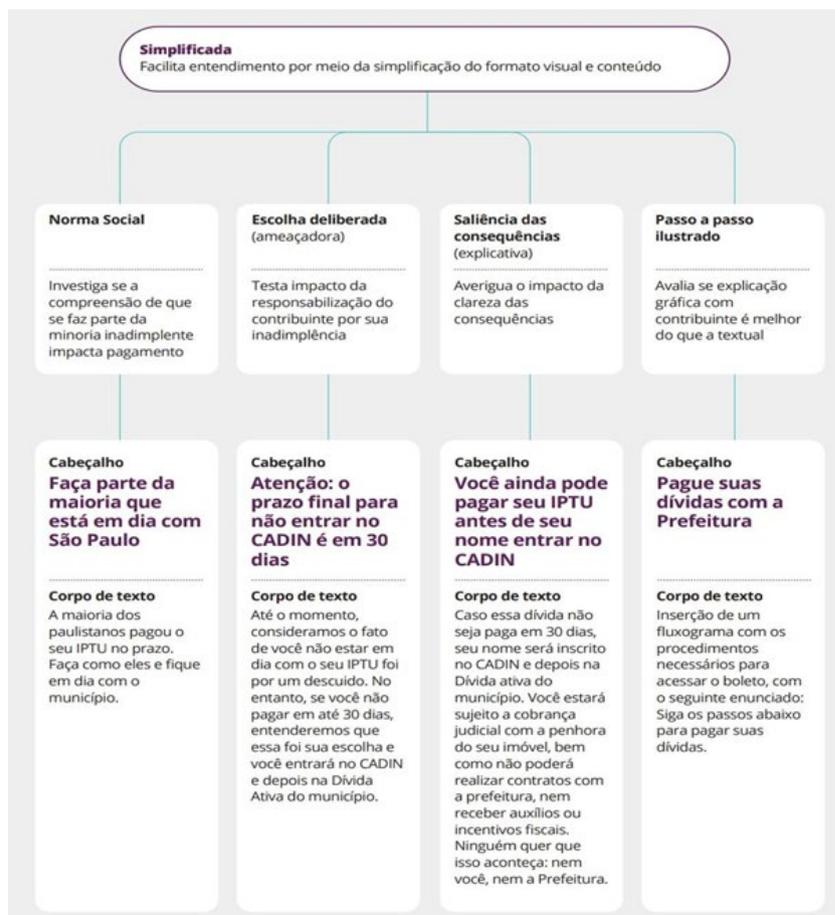
Para Oliveira, Vieira e Wissenbach (2020), o sorteio de grupos de aproximadamente 4 mil comunicados por versão de carta resultou no aumento de eficiência fiscal em 8,4% no modelo “carta simplificada + consequências” em comparação com o original. Com custo operacional de R\$ 50 mil e uma arrecadação de R\$ 950 mil poderia gerar um aumento anual na arrecadação na monta de R\$ 60 milhões com adoção desse novo modelo de carta.

Como aprendizado, Prefeitura de São Paulo (2019) relata que a utilização das ciências comportamentais pode auxiliar no maior alcance dos objetivos das políticas públicas para aumentar a arrecadação municipal, tornando as citadas práticas experimentais sustentáveis na administração pública.

De acordo com as conclusões sobre o conteúdo da carta original, e com o conhecimento adquirido de casos de sucesso no mundo, a Prefeitura de São Paulo (2020) escolheu testar os seguintes estímulos, através dos cinco modelos de cartas, intituladas: Simplificada, Norma social, Escolha deliberada, Saliência das consequências e Passo a passo ilustrado, especificadas na Figura 2.

<sup>5</sup> We tested five different behavioral informed letters through a randomized control trial with 15,178 property taxpayers already in debt with the city of São Paulo. The best performing letter, the Consequences Letter, increased the regularization rate in 4.07 percentage points (52.53%, in comparison with 48.46% in the control group), which stands for an 8.4% increase. The experiment itself has brought a increase of R\$ 950 thousand in revenue. If sent to all property taxpayers in debt, the letter could increase municipal revenue in almost 60 million reais (approximately US\$ 10 million).

Figura 2 – Modelos de cartas



Fonte: Oliveira; Oliveira; Wissenbach, 2020, p.27

Diante dos diversos exemplos de sucesso até aqui expostos e como muito bem escrito por Andrade (2019), o ser humano nem sempre apresenta comportamentos absolutamente racionais e eficazes. Dessa forma, em âmbito governamental, existem fortes razões para a utilização de nudges, pois são alternativas baratas, simples e com grande potencial para melhorar a eficácia e a qualidade das PPs.

#### 4 Transposição das experiências de nudge para a realidade de João Monlevade-MG

Dentre os principais elementos de boa governabilidade estão o desenvolvimento e a efetivação de ações que fortaleçam e melhorem a realização de seus trabalhos, especialmente aquelas voltadas à arrecadação e à tributação, ou seja, ao incremento das receitas. “Receitas é tema fundamental na gestão de qualquer administração pública e, principalmente, na municipal, porque é a base do desenvolvimento local e da execução dos planejamentos” (SIPPEL; SANTANA; JESUS, 2019, p.7)

A composição das receitas municipais é integrada por recursos provenientes de arrecadação própria, transferências legais e voluntárias de outros entes governamentais. Em sua grande maioria, os municípios são dependentes dessas transferências. Todavia, a instabilidade e o baixo crescimento desses repasses legais têm acarretado dificuldades da capacidade gerencial e a melhoria de

políticas públicas necessárias à promoção do bem-estar social.

Esse contexto tem exigido dos gestores públicos, cada vez mais, ações voltadas para o planejamento tributário municipal e o desenvolvimento de práticas mais eficazes para incremento da arrecadação de seus recursos próprios, sem, contudo, transferir totalmente essa carga onerosa a seus cidadãos por meio de aumentos de tributos e taxas.

A busca por práticas íntegras, eficazes, eficientes, ágeis e de baixo custo tem sido o objetivo institucional de muitos entes governamentais para execução da política tributária de sua responsabilidade, e os nudges se inserem nesse contexto como uma ferramenta de grande valia para promoção de intervenções que possuam tais características, de forma a respeitar a liberdade de escolha do cidadão e influenciar positivamente nas escolhas desses indivíduos, como visto em diversos casos de sucesso ao redor do mundo.

O município de João Monlevade está localizado no interior de Minas Gerais, região Sudeste do país. Situa-se a 110 km da capital mineira, Belo Horizonte, ocupa uma área de 99,158 Km<sup>2</sup>, sendo 99% de área urbana e população estimada em 80.416 habitantes. Seu crescimento e seu desenvolvimento têm por fator preponderante a siderúrgica produtora de aços longos, Arcelor Mittal, o diversificado setor de prestação de serviços e sua área comercial. Como cidade polo da região, é detentora de várias características que favorecem o desenvolvimento de atividades industriais, de diversos tipos de empreendimentos empresariais e instituições de ensino. Tal condição tem promovido uma população crescente e uma cidade potencialmente geradora de volume considerável de tributos. Sua receita tributária, originada principalmente da arrecadação de impostos como IPTU, ITBI e ISS, representa, de acordo com análise do período de 2016 a 2020, aproximadamente 16% de sua receita total arrecadada.

O IPTU se destaca como uma relevante fonte de arrecadação de impostos e representa, nesse mesmo período, cerca de 20% da receita de recursos tributários. Todavia, sua arrecadação efetiva tem sido inferior à previsão anual, em razão da falta de cumprimento com a obrigação legal de parte dos contribuintes cadastrados na base de dados de João Monlevade, que foram obtidos através do sistema e-Sic do Portal da Transparência <sup>6</sup>.

Esse tributo, integralmente municipal, incide sobre a propriedade, a posse e o domínio útil, a qualquer título, de um imóvel urbano. O imposto é emitido anualmente e cobrado por meio de envio de carnês aos contribuintes no primeiro semestre de cada ano. O pagamento pode ser feito à vista, com 10% de desconto, ou parcelado em até seis parcelas mensais, até a data definida pelo órgão gestor.

O não pagamento das parcelas referentes ao imposto emitido anualmente gera a inscrição do contribuinte na Dívida Ativa do Município. Entretanto, o mesmo é notificado por meio de uma carta emitida pela Secretaria Municipal de Fazenda, a qual informa ao contribuinte devedor a existência de débitos em aberto. Em suma, essa notificação solicita ao devedor seu comparecimento, em prazo determinado, ao Setor de Dívida Ativa da Prefeitura para regularização de seus débitos.

Agregar modelos de ciências comportamentais pode promover a melhoria de resultados de arrecadação tributária. Assim, por meio de nudges, alternativas de baixo custo podem ser implementadas com o propósito de gerar reduções significativas da sonegação desse imposto e consequentemente se tornar um aliado no incremento da receita municipal.

No período de análise de 2016 a 2020, como visto no Quadro 1, a base de contribuintes de

<sup>6</sup> Os dados foram obtidos através de solicitação realizada e respondida por meio do sistema e-Sic do Portal da Transparência de João Monlevade, com base na Lei de Acesso à Informação (Lei Federal nº 12.527/2011).

IPTU do município de João Monlevade contava com um número médio de 37.180 cadastros. Desse montante, 75% dos contribuintes pagaram seus impostos dentro do ano de referência; 7% foram isentos por motivos diversos; e 18% cadastrados na Dívida Ativa municipal.

### Quadro 1 – Arrecadação IPTU do município de João Monlevade

Período	Contribuintes	Arrecadação Prevista	Contribuintes regulares	Arrecadação Efetiva	Contribuintes Inscritos na dívida	Valor inscrito na dívida
2016	35.837	R\$ 7.913.496,62	23.272	R\$ 6.024.962,93	12.654	R\$1.271.623,86
2017	36.278	R\$ 8.479.389,10	23.779	R\$ 6.429.067,70	12.345	R\$ 1.438.351,17
2018	36.976	R\$ 8.584.026,94	24.010	R\$ 6.510.385,96	12.974	R\$ 1.480.173,08
2019	38.278	R\$ 10.178.388,90	24.994	R\$ 7.470.883,67	13.102	R\$ 1.974.223,96
2020	38.531	R\$ 10.291.749,04	25.293	R\$ 7.637.139,33	12.537	R\$ 1.981.129,44
Média	37.180	R\$ 9.089.392,12	24.270	R\$ 6.814.486,12	12.722	R\$ 1.629.100,30

**Fonte:** elaboração dos autores (dados obtidos através do sistema e-Sic do Portal da Transparência de João Monlevade).

O pagamento em dia da obrigação tributária é comportamento desejado pelos entes governamentais e positivo para toda a comunidade. Como referência na aplicação de insights comportamentais no processo de regularização da dívida e manutenção do IPTU em dia, serão aplicadas em João Monlevade, da mesma forma, práticas desenvolvidas na cidade de São Paulo, que, após identificação de possíveis barreiras regularizadoras dos tributos, elaboraram soluções para tornar mais eficiente a comunicação entre o órgão e seus contribuintes.

No caso da Prefeitura de São Paulo (2020), o desenvolvimento dos nudges teve como origem a resposta a três perguntas básicas: qual o comportamento desejado? Como os indivíduos se comportam realmente? Por que não se comportam da maneira desejada? A investigação minuciosa desses preceitos básicos permitiu a formulação de propostas simples, baratas e instigadoras de condutas desejáveis, sem restrição da liberdade de escolha.

Como estímulo à mudança de comportamentos dos contribuintes inadimplentes, com o IPTU do Município de João Monlevade, propõe-se a melhoria na comunicação entre o setor público e o cidadão, sem alterações nos padrões operacionais previamente estabelecidos. Com fundamento no case de sucesso do município de São Paulo, sugere-se a utilização dos nudges fiscais por meio do envio de cartas aos contribuintes cadastrados na base de dados do município contendo informações básicas sobre o débito, orientações mais simples e básicas para pagamento e o teste de diferentes estímulos comportamentais.

A heurística apresentada neste artigo demonstra que as ações e decisões individuais nem sempre são racionais, mas são influenciadas pelo contexto e suscetíveis a vieses e barreiras cognitivas. A utilização dos nudges terá o propósito de influenciar uma determinada decisão, sem interferir na sua liberdade individual. No combate à evasão fiscal, principalmente objetivando a redução da inadimplência do tributo IPTU no município de João Monlevade, sugerem-se os seguintes procedimentos:

#### 4.1 Definição do problema, comportamento esperado e ferramenta de ação

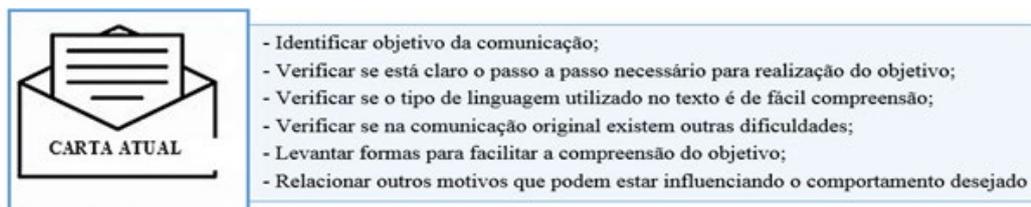
Figura 3 – Definição do problema, comportamento esperado e ferramenta de ação



Fonte: elaboração dos autores.

#### 4.2 Identificação das barreiras e vieses cognitivos que existem na comunicação atual para incentivar o comportamento desejável

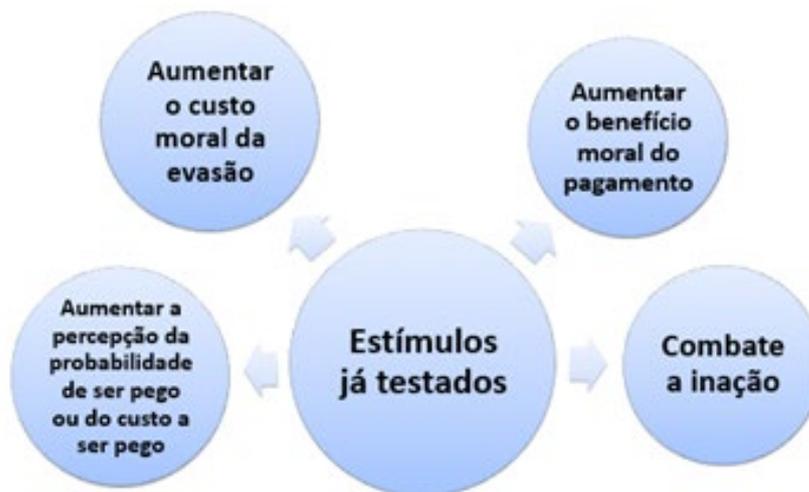
Figura 4 – Identificação das barreiras e vieses cognitivos



Fonte: elaboração dos autores.

#### 4.3 Construção do novo modelo de intervenção comportamental baseado nos casos de sucesso já evidenciados pelo mundo

Figura 5 – Aplicação dos estímulos de acordo com o problema a ser resolvido



Fonte: elaboração dos autores.

#### 4.4 Alteração do modelo da notificação atual enviada aos inscritos na Dívida Ativa

Todas as versões devem ter linguagem simples e conteúdo simplificado com base em algumas das possibilidades elencadas.

Figura 6 – Situação de cartas objetivas



Fonte: elaboração dos autores.

#### 4.5 Análise da proposta apresentada

Tendo como âncora as evidências de sucesso pelo mundo, a sustentação da proposta deve ocorrer por meio de uma seleção aleatória, na base de dados do município, de contribuintes devedores, e a subdivisão destes em cinco grupos com o mesmo número de contribuintes para distribuição das diferentes versões das cartas, incluindo a versão original, para fins de avaliação das intervenções governamentais.

Este método é considerado o padrão-ouro da avaliação de impacto, ou seja, o que mais causal entre a intervenção e o resultado observado. Isso porque, como sorteamos quem permanece igual (controle), garantimos que os grupos sejam o mais parecido possível, tanto em termos das características que conseguimos observar, mas também daquelas que não vemos mas podem ter algum impacto. Além disso, como a análise é feita em um mesmo momento do tempo, evitamos que algum outro fator, como uma mudança no ciclo econômico, impacte o resultado. (PREFEITURA DE SÃO PAULO, 2019)

Com base na metodologia de análise de experimento aleatório controlado (randomized controlled trial – RCT), a Prefeitura de São Paulo (2019) nos indica que a avaliação dos impactos das intervenções comportamentais ocorre através do sorteio, dentro de uma população, de quem receberá o tratamento e quem permanecerá como está. Em seguida, comparando os dois grupos, realizam-se as análises de seus indicadores de resultados, das diferenças entre as médias e do impacto causado pelo fator de intervenção.

Para João Monlevade, a proposta de intervenção por meio da aplicação de insights comportamentais pode resultar no incremento da arrecadação tributária e, assim, ser uma das medidas de superação aos crescentes desafios públicos para a garantia da qualidade de vida de seus munícipes.

## 5 Considerações finais

A evidente escassez de recursos públicos torna cada vez mais necessário o esforço governamental para viabilizar a captação e a efetivação da arrecadação de tributos de sua competência. As experiências nacionais e internacionais dos nudges fiscais, por meio de estímulos ao comportamento desejável, já evidenciam que as estratégias comportamentais são benéficas ao combate à sonegação, de forma a aumentar a percepção da probabilidade ou do custo de ser pego, ampliar o custo moral da evasão, elevar o benefício moral do pagamento e combater a ociosidade.

Buscou-se, com base neste contexto, uma revisão de literatura acerca da economia comportamental e a estipulação, através de uma proposta, de como a utilização de nudges como alternativa para o incremento da arrecadação e também da promoção de melhores resultados nas PPs, a um custo muito reduzido ou mesmo nulo.

Verificaram-se experiências de diversos países, tais como Reino Unido, Argentina, Chile, Venezuela, Peru, Costa Rica, Guatemala e, também, em algumas cidades do Brasil, como Rio de Janeiro, São Paulo e São Caetano do Sul. Fundamentou-se na economia comportamental aliada às técnicas de nudges – adoção da mudança nos textos das cartas que acompanham as cobranças de IPTU – com a ideia da mudança no processo de decisão dos indivíduos para direcionamento das escolhas.

A mudança supracitada colaborou em diversos casos para o incremento da arrecadação e buscou-se uma transposição como proposta, para o município de João Monlevade, gerando impactos positivos no combate da evasão fiscal e se mostrando uma prática sustentável na administração pública.

Espera-se, por fim, que, com a aplicação do nudges, por meio de comunicações simples e eficientes com os contribuintes devedores de João Monlevade, seja possível implantar a mudança na “arquitetura de escolhas” dos mesmos. Assim, seria possível um acréscimo na arrecadação, em torno de do percentual de 18% dos municípios devedores cadastrados na Dívida Ativa, gerando mais recursos disponíveis para incrementar ou ampliar as PPs.

Por derradeiro, diante dos pontos apresentados, continua válida a pergunta acerca da transposição através da realização de simples intervenções, baratas e que garantem a liberdade de escolha de cada cidadão se podem ou não promover melhorias na arrecadação.

## Referências

AFIF, Zeina et al. Behavioral Science Around the World: profiles of 10 countries. Washington: Mind, Behavior and Development Unit of World Bank, 2019. Disponível em: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/710771543609067500/pdf/132610-REVISED-00-COUNTRY-PROFILES-dig.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2021.

ANDRADE, Danilo. Políticas Públicas: o que são e para que servem? Florianópolis: Politize, 2016. Disponível em: <https://www.politize.com.br/politicas-publicas/>. Acesso em 18 abr. 2021.

ANDRADE, Otávio Morato de. NudgeRio: um caso de aplicação da ciência comportamental às Políticas Públicas. Revista Caderno do Desenvolvimento Fluminense, Rio de Janeiro, v. 16, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/cdf.2019.52711>. Acesso em: 06 mar. 2021.

ASSOCIAÇÃO MINEIRA DE MUNICÍPIOS. Os Municípios e a arrecadação das receitas próprias. Belo Horizonte: AMM, 2014. Disponível em: <https://portalamm.org.br/tributario-os-municipios-e-a-arrecadacao-das-receitas-proprias/>. Acesso em: 21 set. 2020.

BONA, André. Qual a diferença entre imposto, tributo e taxa. São Paulo: AB Educação Digital, 2019. Disponível em: <https://andrebona.com.br/qual-a-diferenca-entre-imposto-tributo-e-taxa/>. Acesso em 21 abr. 2021.

CHATER, Nick. A revolução da ciência comportamental nas políticas públicas e em sua implementação. In: ÁVILA, Flávia; BIANCHI, Ana Maria (Orgs.). Guia de Economia Comportamental e Experimental. 1. ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org., 2015.

CUNHA, Ricardo Chimenti. Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

DANTAS, Humberto. Usando Nudge no setor público Brasileiro. Jornal Estado de São Paulo - Estadão, 18 maio 2017. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/blog-do-mlg/usando-nudge-no-setor-publico-brasileiro>. Acesso em: 7 mar. 2021.

DRISLANE, Robert; PARKINSON, Gary. Online Dictionary of the Social Sciences. Athabasca: Athabasca University, 2002. Disponível em: <http://bitbucket.icaap.org/dict.pl?term=CLASSICAL%20LIBERALISM>. Acesso em: 12 fev. 2021.

FEITOSA, Gustavo; CRUZ, Antônia. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. Pensar – Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, v. 24, n. 4, p.1-16, out./dez. 2019. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/10258>. Acesso em: 7 jul. 2020.

FESTINGER, Leon. Teoria da dissonância cognitiva. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1975.

FUNDAÇÃO JOÃO GOULART. Boletim nº 4/2016. Rio de Janeiro: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: [http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7764014/4212222/BoletimIF-JG04\\_2016.pdf](http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7764014/4212222/BoletimIF-JG04_2016.pdf). Acesso em: 07 mar. 2021.

FUNDAÇÃO JOÃO GOULART. Boletim no 2/2017. Rio de Janeiro: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: [http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7764015/4212224/Boletim02\\_2017.pdf](http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7764015/4212224/Boletim02_2017.pdf). Acesso em: 07 mar. 2021.

FUNDAÇÃO JOÃO GOULART. Boletim no 3/2018. Rio de Janeiro: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: [http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7809870/4222522/BoletimF-JG03\\_2018.pdf](http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7809870/4222522/BoletimF-JG03_2018.pdf). Acesso em: 07 mar. 2021.

GALVÃO, Eduardo. Nudge: economia comportamental em políticas públicas. Brasília: Congresso em Foco, 2019. Disponível em: <https://congressoemfoco.uol.com.br/opiniao/colunas/nudge-economia-comportamental-em-politicas-publicas>. Acesso em: 14 fev. 2021.

GOMIDE, Tainá Rodrigues; FERREIRA, Marco Aurélio. Impacto da Arrecadação Tributária na Atividade Econômica dos Municípios. Revista de Desenvolvimento Econômico, Salvador, Unifacs, v. 11, 2009. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rde/article/view/1062>. Acesso em: 18 abr. 2021.

JOÃO MONLEVADE (MG). Lei Complementar nº 04/2010, de 20 de dezembro de 2010. Institui o Código Tributário do Município de João Monlevade, e dá outras providências. João Monlevade: Câmara Municipal de João Monlevade, 2010. Disponível em: <https://www.joaomonlevade.mg.leg.br/leis/legislacao-municipal/2010/lei-complementar-no-04.pdf>. Acesso em 20 fev. 2021.

JOÃO MONLEVADE (MG). PORTAL da Transparência. João Monlevade, 2021. Disponível em: <https://portaltransparenciajm.portaltp.com.br/>. Acesso em 10 abr.2021.

LIMA, Luís. O que o Nobel de economia ensina à prefeitura do Rio de Janeiro. Revista Época. 09 out. 2017. Disponível em: <https://epoca.globo.com/economia/noticia/2017/10/o-que-o-nobel-de-economia-ensina-prefeitura-do-rio-de-janeiro.html>. Acesso em: 7 mar. 2021.

JORDÃO, Rafael. E-book Introdutório de Economia Comportamental. Uberaba: Publicação Independente, 2020.

MATTOZINHOS, Anderson. Mapa de Nudge Units. Juiz de Fora: Geekonomics, 2017. Disponível em: <https://geekonomics.com.br/2017/08/nudge-units/>. Acesso em 22 fev:2021.

OLIVEIRA, Marina Castro de; VIEIRA, Priscila Faria; WISSENBACH, Tomás Cortez. Como incentivar escolhas através da comunicação com a população?: nudges na cobrança do IPTU. São Paulo: Cebrap, 2020. Disponível em: [https://assets.website-files.com/5e1cc24cda2c730499aca440/601d5b87da5ac4c6075f1c0a\\_%2314%20GUIA%20Nudge%20DIGITAL\\_access%C3%ADvel%20\(2\).pdf](https://assets.website-files.com/5e1cc24cda2c730499aca440/601d5b87da5ac4c6075f1c0a_%2314%20GUIA%20Nudge%20DIGITAL_access%C3%ADvel%20(2).pdf). Acesso em: 15 mar. 2021.

PICCOLOTTO, Letícia. Nudge influencia nossas decisões: como o governo pode usar o empurrãozinho? São Paulo: Tilt, 2020. Disponível em: <https://govtech.blogosfera.uol.com.br/2020/0125/nudge-influencia-nossas-decisoes-como-o-governo-pode-usar-o-empurraozinho>. Acesso em 15 fev: 2021.

PFEIFER, Flora Finamor. E você, já declarou seu imposto de renda esse ano? São Paulo: G.E.E.C. USP, 2018a. Disponível em: <https://geecusp.wordpress.com/2018/04/17/e-voce-ja-declarou-seu-imposto-de-renda-esse-ano/> Acesso em: 16 fev. 2021.

PFEIFER, Flora Finamor. Nudges fiscais: o uso de insights comportamentais para diminuir a evasão fiscal e aumentar a arrecadação pública. São Paulo: G.E.E.C. USP, 2018b. Disponível em: <https://geecusp.wordpress.com/2018/08/01/nudges-fiscais/>. Acesso em: 16 fev. 2021.

PFEIFER, Flora Finamor; PACHECO, Tainá Souza. Increasing tax compliance with behavioral insights: evidence from São Paulo. [s. l.], out. 2020. Disponível em: [https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u519/increasing\\_tax\\_compliance\\_with\\_behavioral\\_insights\\_evidence\\_from\\_sao\\_paulo.pdf](https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u519/increasing_tax_compliance_with_behavioral_insights_evidence_from_sao_paulo.pdf). Acesso em: 15 mar. 2021.

REIS, Thiago. Homo Economicus: entenda o que é esse comportamento econômico. São Paulo: Suno Research, 2019. Disponível em: <https://www.suno.com.br/artigos/homo-economicus>. Acesso em: 07 jul. 2020.

REVISTA Cadernos do Desenvolvimento Fluminense. Rio de Janeiro, 2019. v. 16. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/cdf/issue/view/2370>. Acesso em 21 mar: 2021

REVISTA do TCMRJ. Rio de Janeiro: TCMRJ, 2017. v. 68. Disponível em: <http://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticias.aspx?Categoria=32>. Acesso em: 07 mar. 2021.

SAMSON, Alain. Introdução à economia comportamental e experimental. In: ÁVILA, Flávia (Org.); BIANCHI, Ana Maria (Org.). Guia de economia comportamental e experimental. 1. ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org., 2015.

SÃO PAULO (Município). Como aumentar o pagamento de impostos em atraso? São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 2019. Disponível em: [https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5220/1/%28011%29lab\\_Como%20aumentar%20o%20pagamento%20de%20impostos%20em%20atraso%3f.pdf](https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5220/1/%28011%29lab_Como%20aumentar%20o%20pagamento%20de%20impostos%20em%20atraso%3f.pdf). Acesso em: 26 mar. 2021.

SÃO PAULO (Município). Como incentivar escolhas através de comunicação com a população? São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 2020. Disponível em: [https://assets.website-files.com/5e1cc24cda2c730499aca440/601d5b87da5ac4c6075f1c0a\\_%2314%20GUIA%20Nudge%20DIGITAL\\_accs%C3%ADvel%20\(2\).pdf](https://assets.website-files.com/5e1cc24cda2c730499aca440/601d5b87da5ac4c6075f1c0a_%2314%20GUIA%20Nudge%20DIGITAL_accs%C3%ADvel%20(2).pdf). Acesso em: 30 mar. 2021.

SIMON, Herbert. Comportamento Administrativo. Rio de Janeiro: USAID, 1965.

SIPPEL, Eudes; SANTANA, Fabiana; JESUS, Thalyta. Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos? Brasília: CNM, 2019. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como%20melhorar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal%20sem%20aumentar%20impostos%20\(2019\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como%20melhorar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal%20sem%20aumentar%20impostos%20(2019).pdf). Acesso em: 23 set. 2020.

SUNSTEIN, Cass. Nudging: um guia bem breve. In: ÁVILA, Flávia; BIANCHI, Ana Maria (Orgs.). Guia de Economia Comportamental e Experimental. 1. ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org., 2015.

THALER, Richard, SUNSTEIN, Cass. Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TUNES, Suzel. São Caetano do Sul adota economia comportamental para elevar a eficiência no IPTU. São Caetano do Sul: Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul, 2019. Disponível em: <https://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/post/sao-caetano-do-sul-adota-economia-comportamental-para-elevar-eficiencia-no-iptu>. Acesso em: 16 fev. 2021.

WEGOV. Nudges: o potencial de uso em políticas públicas. Florianópolis: Wegov, 2017. Disponível em: <https://wegov.net.br/economia-comportamental-e-nudges>. Acesso em: 13 fev. 2021.

# As Startups e o Estado: reflexões sobre a relação entre os entes privado e público em uma nova economia baseada em inovação e tecnologia<sup>1</sup>

Fabio Vinicius de Macedo Bergamo

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia

Professor Assistente da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia / Professor do Centro

Universitário Adventista de São Paulo

fabio.bergamo@uesb.edu.br

**Resumo:** As startups hoje são um tipo de empresa com um modelo de negócios único e que têm ganhado importante espaço na economia nacional. Não obstante, tal crescimento tem motivado algumas empresas do setor a buscarem se tornar um ator ativo no cenário de levar a inovação para a administração pública, quer seja nos governos, quer seja em entidades governamentais. O ambiente regulatório tenta se adaptar a esta nova realidade de negócios, sendo o Marco Legal das Startups e do Empreendedorismo de Inovação um grande marco positivo dentro deste cenário. Contudo, os questionamentos sobre como modelos organizacionais tão distintos construirão uma interdependência em momentos como licitações e parcerias estratégicas começam a aparecer depois de um primeiro momento de atuação conjunta. O presente artigo traz este debate e propõe a emergência de adaptabilidade de métodos e cultura para que haja êxito no alcance dos objetivos dos dois lados.

**Palavras-Chave:** startups; licitação; marco regulatório; adaptabilidade organizacional.

**Abstract:** Startups are companies with a unique business model that has gained important space in the Brazil economy. Nevertheless, such growth has motivated some companies in the sector to seek to become an active actor in the scenario of taking innovation to public administration, whether in governments or in government entities. The regulatory environment tries to adapt to this new business reality, with the Legal Statute for Startups and Innovation Entrepreneurship being a great positive milestone within this scenario. However, questions about how such different organizational models will build interdependence at times such as tenders and strategic partnerships begin to appear after a first moment of joint action. This paper brings this debate and proposes the emergence of adaptability of methods and culture so that there is success in achieving the goals of both sides.

**Keywords:** startups; bidding; regulation mark; organizational adaptability.

<sup>1</sup> Recebido em 11/11/2022. Aceito para publicação em 06/12/2022.

## Introdução

O modelo de estruturação organizacional denominado de startup se tornou a nova fronteira dentro dos ambientes econômicos globais. Dentro dos quesitos cultura organizacional, estrutura enxuta, metodologias ágeis e dinâmicas, além de toda uma estrutura diferenciada concernente a levantamento de recursos é, de fato, um novo tipo de entidade econômica.

O avanço crescente das startups é um fenômeno importante a ser percebido e considerado. No mundo, praticamente todos os países possuem empresas neste formato (Startup Ranking, 2022). Os ecossistemas de startups estão auxiliando no impulsionamento da economia de várias nações. Exemplos como o dos ecossistemas norte-americanos (como o Vale do Silício, na Califórnia), indianos, chineses, países europeus ocidentais e orientais, cingalês, entre outros, mostram como o desenvolvimento da nova economia nestes países possuem uma forte ligação com o crescimento de empresas na área de inovação e alta tecnologia.

O Brasil também é um importante player internacional neste cenário. Segundo a Abstartups (2022), nos últimos cinco anos, houve um aumento de mais de 210% no número de startups no país, chegando em 2022 ao número de 14.605 empresas. Estas estão distribuídas em 78 ecossistemas e 710 cidades espalhadas pelas cinco regiões. Somente em 2021, foram mais de 100 mil pessoas contratadas para trabalhar neste tipo de negócio, dado que mostra a pujança do setor.

A câmara de deputados federal do Brasil mostrou a toda a sociedade o quanto este tipo de negócio hoje é importante. Em junho de 2021, foi aprovado o Marco Legal das Startups e do Empreendedorismo Inovador, lei que apresenta diretrizes regulatórias para o setor e suas empresas, apresentando um novo ambiente, mais favorável e amigável, para as startups e seus ecossistemas. Antes disso, já havia a Lei Nacional de Inovação (Brasil, 2014), que elencava mecanismos que poderiam ser utilizados por startups na sua relação com o Estado.

Diante deste cenário, com aumento considerável do número de empresas startups e com ambiente de negócios se demonstrando cada vez mais favorável, é uma manobra natural que as startups se apresentem como passíveis de serem fornecedoras de serviços, softwares e até mesmo produtos físicos para o setor público. Com uma estrutura enxuta, muitas vezes pequena comparada a grandes players do mercado tradicional, a eficiência nos processos pode levar a custos menores, o que favoreceria uma startup em uma eventual concorrência em possíveis licitações.

Maruyama (2018) indica a importância da realização, como agenda de pesquisa, de estudos que compreendam o fenômeno das startups que tenham conexão com o trabalho governamental e que se necessita do melhor entendimento das relações entre os dois entes, o privado voltado à tecnologia e à inovação de alto impacto e o público.

O próprio Marco Legal das Startups é introduzido, tendo como uma de suas diretrizes fundamentais o “incentivo à contratação, pela administração pública, de soluções inovadoras elaboradas ou desenvolvidas por startups” (Brasil, 2021). O Marco Legal apresenta uma série de inovações regulatórias que avançam de forma considerável neste aspecto e demonstra boa-vontade para com este novo tipo de organização. Contudo, um questionamento se apresenta: estaria o Estado preparado para realizar transações com startups, por sua natureza e tipo de construção organizacional?

O presente artigo traz reflexões sobre este questionamento, objetivando entender como seriam as relações entre ente público e privado dentro do ecossistema das startups, verificando necessidades de adaptabilidade nos dois âmbitos. Para tanto, serão apresentados uma definição e caracterização do que são startups, um destrinchamento do novo Marco Legal e considerações sobre o relacionamento destas empresas com o setor público.

## Startups: conceitos e cultura

O termo startups vem sendo difundido e apresentado ao público em geral com bastante intensidade na última década. Fato é que os denominados ecossistemas de startups estão se espalhando e ganhando proeminência junto à economia, espaço em mídias de massa e especializadas e, com isso, sacramentando sua posição como vetor de inovação e empregabilidade nas mais variadas regiões do país.

Torna-se necessário, de antemão, uma definição exata do que é startup e seu modelo de negócio. Ries (2012, p. 24) apresenta este tipo de organização como “instituição humana projetada para criar novos produtos e serviços sob condições de extrema incerteza”. Matos (2017) vai além, ao acrescentar a esta definição dois pontos também considerados fundamentais: a) a criação de solução inovadora para algum problema, desafio ou projeto ligado a necessidades de pessoas físicas ou jurídicas, e; b) alto potencial de crescimento através da escalabilidade dos negócios.

Startups podem ser consideradas empresas que, por estarem em ambientes incertos (produtos muito novos, tecnologias desconhecidas, mercados desconhecidos, público incerto, entre outros pontos), trabalham com inovação. Na era da informação em que vivemos, a inovação quase sempre se dá por inserção de novas tecnologias baseadas no mundo digital. Este, portanto, é um indicador importante das atividades de startups, que tem muito de suas atividades focadas em ambientes digitais (cloud computing, mobile, web-based) e em produtos ligados a softwares de todos os tipos. No entanto, existem também startups que são focadas em hardwares e em tecnologias físicas, ao se enquadrarem nos quesitos das definições apresentadas anteriormente.

Alguns termos importantes para a vinculação com o modelo de organização startup (Ries, 2012; Blank; Dorf, 2014):

**a) Mínimo Produto Viável** – Da sigla em inglês MVP, corresponde à emergência de se ter algo do produto já disponível o quanto antes, para ser usado pelo público-alvo. Não há necessidade de se já possuir um produto completo para ser lançado. É o resultado da cultura do ‘faça e faça logo’.

**b) Aprendizagem Validada** – O processo de validação de soluções é contínuo e é realizado durante a venda e a utilização dos produtos/serviços pelos usuários/consumidores. O produto nunca está totalmente pronto (beta version).

**c) Ciclo Construir-Medir-Aprender** – No processo de transformação de ideias em produtos/serviços pode apontar à empresa a necessidade de mudanças em suas estratégias e até mesmo na ideia inicial do produto. Estas mudanças, denominadas pivotagens, muitas vezes são essenciais e necessárias para que a startup se torne viável e sustentável.

**d) Estrutura Enxuta** – Processos e organização de cargos e responsabilidades de uma startup devem ser os mais enxutos possíveis, justamente visualizando a necessidade de acompanhamento do ciclo construir-medir-aprender, facilitando a pivotagem e a inserção de novas funcionalidades no produto/serviço.

**e) Foco em Metas e Indicadores** – A utilização de Objetivos e Resultados-Chave (do inglês OKR) como direcionadores das atividades da organização. Isto vai desde níveis mais altos da organização até as atividades mais táticas e operacionais, com os chamados Indicadores-Chave de Desempenho, os KPIs, que são métricas passíveis de serem continuamente avaliadas. Assim, temas como business intelligence, dashboards, e big data são comuns.

**f) Gestão e Metodologias Ágeis** – A administração de uma startup normalmente se utiliza de métodos ágeis de gestão de projetos. Modelos como Lean, Scrum e Kanban são importantes para sistematizar e roteirizar as atividades de trabalho, alcance de objetivos e metas, identificar e

potencializar cerimônias e reuniões necessárias e salvaguardar a eficácia e a eficiência dos processos internos.

Assim, a dinâmica organizacional de uma startup difere em considerável grau da estruturação de uma empresa tradicional ou daquela aprendida em escolas de negócio. Tanto que a necessidade de uma nova perspectiva educacional nestas já se apresenta, tendo muitas instituições que já exibem apresentam modelos contemporâneos de negócios já inclusos em suas grades curriculares.

Outro ponto relevante para o entendimento do ecossistema startup é o das finanças. Até existem empresas fundadas com recursos próprios, o chamado bootstrapping. O comum, no entanto, é o auxílio de capital de terceiros. Há todo um aparato, composto por investidores-anjo, empresas de venture capital e private equity que formam todo um conceito distinto de contabilidade e finanças baseado no risco. O levantamento de recursos por parte das startups não as obriga em devolução do mesmo se a empresa não der certo (como funciona nos financiamentos tradicionais, como no crédito bancário por exemplo), mas que trará retorno muito se o desempenho for superior. A startup necessita destes recursos de terceiros se quiser crescer de forma rápida, diluindo sua sociedade com estes mesmos investidores (Matos, 2017).

Todo este cenário, com uma nova cultura empresarial e que diverge em muito dos seus objetivos e formatos de empresas tradicionais, leva as startups a uma percepção diferente de sua posição socioeconômica na arena do mercado. Thiel (2014) indica que a cultura startup direciona sempre as decisões da empresa para o monopólio que, a partir de um mercado inicialmente pequeno, ela vai se aprimorando e melhorando seu produto, até ser o único relevante para aquele mercado que se expandiu após a percepção dos indivíduos de que aquele outrora novo produto agora é essencial para resolução de suas necessidades e desejos. Neste momento, a startup vai ganhando escala, desenvolvendo melhorias no seu produto e ganhando tração, que é o aumento da sua base de usuários ativa. Esta nova cultura é o que Ries (2018) apresenta como o estado de espírito de startup, que já vem sendo assimilado por empresas tradicionais como forma de adaptação à contemporaneidade das relações de negócios.

### **GovTechs: startups voltadas para soluções governamentais**

Startups que têm suas soluções destinadas a atividades de gestão públicas são denominadas GovTechs. Estas atividades são ligadas a “produtos e serviços com tecnologia e inovação para o setor público e para uso interno de seus colaboradores e na prestação de serviços externos, direcionados a seus clientes, no caso, os cidadãos” (Ribeiro Neto, 2020, p.5).

Para Maruyama (2018, p. 18), as govtechs têm sido indicadas como um novo vetor de indução da inovação e geração de valor no setor público, principalmente nos governos executivos. Isto se dá “pela capacidade de desenvolverem soluções novas, em plataformas escaláveis e, potencialmente, mais baratas, através do uso de novas tecnologias ou a partir de novos modelos de negócios”.

O foco das govtechs é a eficiência das ações do Estado, através do uso de soluções inovadoras. “A ideia de uma govtech é incorporar tecnologias e inovação no setor público, possibilitando melhorias, modernizações, eficiências, diminuição de gastos, transparência e, principalmente, qualidade de serviços públicos prestados” (Ribeiro Neto, 2020, p.5).

### **O Marco Legal das Startups**

A Lei Complementar 182, de 1º de junho de 2021, denominada de Marco Legal das Startups e do Empreendedorismo Inovador (Brasil, 2021), é considerada um avanço importante para o

ecossistema de startups e de alta inovação no país, ao fomentar melhorias para a implantação e desenvolvimento de startups e de seus negócios. Como pontos mais relevantes, observam-se:

i. A definição legal de startup como “organizações empresariais ou societárias, nascentes ou em operação recente, cuja atuação caracteriza-se pela inovação aplicada a modelo de negócios ou a produtos ou serviços ofertados”.

ii. Regras complementares para o enquadramento de startups:

- a) Receita Bruta de até R\$ 16 milhões;
- b) Inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas por, no máximo, 10 anos;
- c) Inscrição no regime especial tributário do Inova Simples.

iii. Regulamentação do investidor-anjo, tido na lei como ente que “não é considerado sócio nem tem qualquer direito a voto ou gerência na administração da empresa, não respondendo por qualquer obrigação da empresa e é remunerado por seus aportes”;

iv. Formas de investimentos enquadrados como aptos para as startups, a saber:

- a) contrato de opção de subscrição;
- b) contrato de opção de compra;
- c) debênture conversível,
- d) contrato de mútuo conversível e contrato de investimento anjo.

O Marco Legal das Startups alterou artigos de duas legislações anteriores: primeiro, foram artigos concernentes a normativas sobre conselho de administração e relação com investidores e acionistas previstas na Lei 6.404 (Brasil, 1976), que dispõe sobre sociedades anônimas; segundo, artigos da área de investidores externos e do plano Inova Simples, dentro do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Brasil, 2006).

O Marco Legal acaba por ser uma complementação importante para a Lei Nacional da Inovação (Brasil, 2014), que contemplava, no artigo 19º, parágrafo 2º, item VII, a possibilidade do apoio à inovação por parte do Estado sendo fomentado pelas compras públicas. O parágrafo 6º do mesmo artigo apresenta a disposição dos governos para “indução de inovação por meio de compras públicas” (item IX) e “implantação de solução de inovação para apoio e incentivo a atividades tecnológicas ou de inovação em microempresas e em empresas de pequeno porte” (item XII), o que já indicava um caminho para as startups e empresas inovadoras baseadas em alta tecnologia.

Assim, as startups podem se colocar em vários tipos de regimes de modelo societário, passando pelas tradicionais Sociedade Anônima e Limitada, além da Unipessoal. Contudo, com a criação do regime Inova Simples, o Marco Legal abre um tratamento diferenciado para as startups, estimulando criação, formalização e desenvolvimento. Isto traz pontos importantes, como:

- a) Simplicidade do processo de abertura da empresa;
- b) Fechamento facilitado e simplificado;
- c) Tributação simplificada;
- d) Integração ao Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI), para registros simplificados de patentes.

### **O Marco Legal e as relações com os entes públicos**

O Marco Legal das Startups deixa bem clara a importância da relação com os entes públicos, ao estabelecer alguns princípios no artigo 3º. O item II indica o “incentivo à constituição de ambientes favoráveis ao empreendedorismo inovador”, lembrando ainda “da segurança jurídica e da liberdade contratual”.

Este cenário é um introdutório importante para o item IV, que indica “modernização do ambiente de negócios brasileiro”. O Marco Legal estabeleceu o chamado “Sandbox Regulatório”, apresentado inicialmente no artigo 2º, item II e discutido no artigo 11º, definido como

conjunto de condições especiais simplificadas para que as pessoas jurídicas participantes possam receber autorização temporária dos órgãos ou das entidades com competência de regulamentação setorial para desenvolver modelos de negócios inovadores e testar técnicas e tecnologias experimentais, mediante o cumprimento de critérios e de limites previamente estabelecidos pelo órgão ou entidade reguladora e por meio de procedimento facilitado.

Com isso, os testes realizados por startups em seus produtos e modelos de negócios, mesmo que em ambientes regulados por órgãos públicos, podem ser realizados com certa flexibilidade, ao selecionar as startups que irão fazer parte do Sandbox, a duração desta flexibilidade e quais as normas que serão flexibilizadas.

O item VI do artigo 3º indica o “aperfeiçoamento das políticas públicas e dos instrumentos de fomento ao empreendedorismo inovador”. Este item, seguido pelos itens VII, “promoção da cooperação e da interação entre os entes públicos, entre os setores público e privado e entre empresas, como relações fundamentais para a conformação de ecossistema de empreendedorismo inovador efetivo” e VIII, “incentivo à contratação, pela administração pública, de soluções inovadoras elaboradas ou desenvolvidas por startups”, é um indicador importante de boa-vontade e direcionamento de incentivo para o ecossistema de startups.

Mas é o capítulo VI que apresenta o cenário de relacionamento entre startups e o ambiente político, no sentido de contratação de soluções. O artigo 12º, item II, apresenta que as licitações tendo startups como parte ativa são aquelas que devem “promover a inovação no setor produtivo por meio do uso do poder de compra do Estado”. O artigo 13º detalha mais o tipo de atividade que deve ser licitado, em que podem ser contratadas startups “isoladamente ou em consórcio, para o teste de soluções inovadoras por elas desenvolvidas ou a ser desenvolvidas, com ou sem risco tecnológico, por meio de licitação na modalidade especial”. Um ponto importante é a dispensa de descrição da solução técnica no escopo da licitação, o que é comum no padrão de licitações governamentais no Brasil. A Lei que institui normas para licitações no Brasil é expressiva no que tange a um detalhamento do escopo do serviço requerido e sua solução (Brasil, 1993), o que se demonstra em muitos dos casos, fora do que é oferecido por startups, que muitas vezes trabalham com MVP ou versões beta de seus produtos.

O *Sandbox* regulatório indicado pelo Marco Legal permitirá que a startup licitante seja contratada por um período de testes de até doze meses. Isto também corrobora com a estrutura organizacional e a cultura de startup, que tem a perspectiva de lançamento de MVP e a testagem contínua dos produtos/serviços em busca de validação junto aos usuários pertencentes ao mercado consumidor-alvo.

Além disso, o *Sandbox* direcionado às entidades regulatórias poderão criar suas especificidades para o processo licitatório, como os critérios de seleção e de qualificação da startup licitante, as normas que serão relaxadas em sua incidência dentro do processo de licitação e a duração e o alcance da suspensão de incidência de normas. O grande objetivo deste processo é fornecer garantias jurídicas para as startups de forma que a natureza de sua atividade seja contemplada.

Uma inovação trazida pelo Marco Legal dentro desta temática é o Contrato Público para Solução Inovadora (CPIS), que traz um formato diferente de contrato para licitações realizadas tendo startups como licitantes. A proteção da *startup* relativa à não entrega da solução completa por motivos de falência da empresa, algo comum na cultura corporativa de startups. Ainda apresenta o

Contrato de Fornecimento, que é uma ferramenta jurídica que facilita o processo de fornecimento de solução sem a necessidade de interrupção quando o período da licitação se encerra.

Apresenta-, se portanto, um cenário bastante favorável para que o relacionamento entre startups e todo o seu ecossistema se apresente como passível de adaptação para atender os interesses dos atores envolvidos.

### **Discussão: a adaptação necessária**

Quando é mencionada a necessidade e a emergência de uma adaptação na relação entre uma entidade governamental e uma startup, por meio de licitação de serviços ou produtos criados por este tipo de negócio, a primeira perspectiva a ser analisada é a da legislação. Nas seções anteriores deste artigo, percebe-se que o esforço legislativo para que ocorresse uma quebra de paradigma foi feito de forma eficaz. O que resta agora é questionar as possibilidades da legislação aprovada, de fato, fomentar a participação das startups de forma ubíqua e frequente nos processos licitatórios em todo o país, em qualquer esfera.

Em um país onde o espectro burocrático e, em alguns casos, corruptos, das ações por vezes desmotiva profissionais e empreendedores a participar de atividades ligadas aos governos e instituições públicas, como as próprias licitações, na cultura e no espírito das startups, esta linha de raciocínio é ainda mais intensa e afasta muitos gestores de decisões de parcerias e fornecimento de materiais e serviços.

No entanto, o próprio surgimento das *govtechs* mostra o que Thiel (2014) chamou de mundo indefinidamente otimista. Os governos e o poder político têm interessado muito ao cidadão comum e se tornado tema de constante debate público. Com isso, se atrai a atenção de empreendedores e profissionais da área de inovação e tecnologia para auxiliar no debate e propor soluções para problemas governamentais que, ao final, serão soluções que auxiliarão os cidadãos.

Contudo, mesmo com importantes iniciativas como a Lei Nacional da Inovação e o Marco Legal das Startups e do Empreendedorismo Inovador, ainda há barreiras. Maruyama (2018) cita as seguintes:

- Falta de canais de interação com a administração pública;
- Limitação de incentivos à inovação por parte das instituições públicas;
- Alta aversão ao risco por parte de servidores públicos;
- Incertezas quanto à efetividade de soluções inovadoras, quanto à visualização de seus resultados;
- Normativas e legislação com muita rigidez (o Marco Legal das Startups veio para solucionar este problema);
- Desconhecimento de novas alternativas para alcance de resultados por parte dos gestores públicos e legisladores;
- Dificuldades burocráticas de implementação das soluções,
- Insegurança jurídica na forma da prestação de contas por parte das startups (o Marco Legal das Startups veio para solucionar este problema).

Alívios regulatórios têm aparecido em todo o mundo e fomentaram a ideia dos legisladores brasileiros na criação do Marco Legal das Startups. Ries (2018) é enfático em dizer que normas e legislações muito arcaicas e, principalmente, extensas e burocráticas podem destruir os ecossistemas de startups:

Em diversas jurisdições, espanta a quantidade de passos para constituir nova empresa: licenças comerciais, registros de empregos, cobrança de impostos, treinamento obrigatório etc. Além do custo do cumprimento dessas normas, há o ônus psicológico de: 1) ter de aprender quais são todas elas; e 2) se preocupar com a possibilidade de ter deixado escapar uma delas e ser responsabilizado por isso (Ries, 2018, p. 309).

Exemplos positivos de como os governos passaram a apoiar os ecossistemas de startups pululam em todo o mundo. Califórnia, berço do movimento da Startup Enxuta e abrigo de startups inovadoras de todo o mundo, no seu famoso Vale do Silício, teve sua legislação de abertura de negócios cuidadosamente redigida para isentar empresas de poucos funcionários de diversas normas. E ainda promove limiares específicos para cada categoria diferente que necessita um olhar especial (Ries, 2018). No Reino Unido, o crescimento de startups ligadas a atividades governamentais foi de 198% na última década. Na Estônia, um projeto de digitalização da sociedade, começando a partir do governo e suas entidades, gerou uma economia ao país de 2% dos gastos públicos. No Uruguai, criou-se um compromisso de 11 eixos temáticos e 39 propostas para inovar e desenvolver o país em torno das novas tecnologias (Ribeiro Neto, 2020). No Brasil, também há iniciativas de êxito no tema em todos os estados, onde a tríplice hélice, união de esforços entre governos, empresas e universidades, apoiam a iniciativa de startups, hubs de inovação e outras entidades do ecossistema.

No entanto, ainda é preciso adaptação. A contratação de startups pela gestão pública ainda é um grande desafio:

A contratação de startups pela administração pública é algo que vai ao encontro dos desafios do século XXI, enquanto administração pública e de como exercer a sua função administrativa, regulatória e executiva, promover a entrega para a sociedade de forma mais eficiente, com maior assertividade e acessibilidade de informações. O avanço tecnológico dos últimos anos possibilita que isso seja feito, mas requer uma nova forma de se fazer negócios entre startups e administração pública para superar os desafios comuns ao processo de contratação pública. As startups também passam pelo processo licitatório e os principais desafios são: o processo é caro, burocrático, lento e muito arriscado devido à insegurança jurídica dos órgãos de controle sobre o processo de licitação (Ribeiro Neto, 2020, p. 7).

Nesse contexto, é importante conhecer e debater não apenas a legislação, mas também a prontidão governamental em efetuar negócios com empresas com modelos de negócios diferentes. Ribeiro Neto (2020) apresenta algumas visões que deixam os profissionais de startups preocupados quando pensam em entrar em processos licitatórios e a fazer negócios com governos e instituições públicas:

- **Exigência de garantia contratual.** Para as startups, esse costume previsto na legislação sobre licitações diminui a competitividade e atrapalha a administração pública na busca pela melhor solução para seu problema. No entanto, o Marco Legal tenta atenuar estas exigências, mas deixa um espaço para que órgãos reguladores insiram particularidades únicas em editais de licitação, o que pode fazer ressurgir este item.
- **Especificações Técnicas Muito Rígidas.** Uma das principais partes de um edital de licitação no Brasil são as especificações técnicas daquilo que é pedido. Este tipo de especificidade faz totalmente sentido para um produto físico, como uma carteira escolar que será comprada aos milhares por um município. Mas é importante que se deixe esses aspectos mais flexíveis,

quando se trata de soluções tecnológicas. Uma startup, muitas vezes, necessita pivotar e mudar seu MVP. Instruções muito rígidas prejudicam o processo criativo, o design da solução e pode fazer com que a startup contratada não alcance um resultado satisfatório como serviço proposto. Como relembra Peixoto (2019, p. 37), “as especificações técnicas são as protagonistas dos processos licitatórios e esse papel precisa ser constantemente aprimorado para que as licitações sejam efetivamente capazes de satisfazer a necessidade que motivou a realização do certame”.

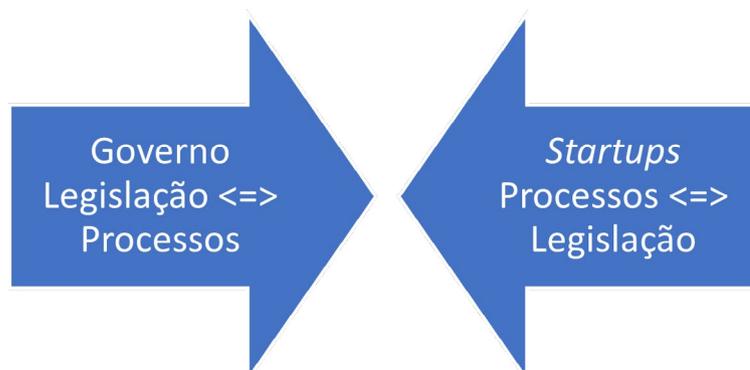
- **Inflexibilidade a Ferramentas Diferentes.** Derivado do item anterior, uma startup, muito provavelmente, vai se utilizar de metodologias e ferramentas distintas daquelas utilizadas em órgãos públicos. Estes tendem a ser bastante inflexíveis quanto ao uso destas ferramentas novas. Aspectos como *design thinking*, metodologias ágeis ou uso de softwares e linguagens de programação diferentes, por exemplo, podem prejudicar a criação e a produção da solução. A visão que deve ser buscada pelo ente público é de adaptação àquilo que é novo.

- **Cultura do Feedback.** O desenvolvimento de soluções propostas pelas startups se baseia em contínuo feedback dos usuários. O melhoramento da solução está sempre acontecendo. No processo licitatório brasileiro, busca-se sempre um produto final pronto. Pode haver um desafio na união destas duas perspectivas antagônicas:

O Estado e seus funcionários não conhecem todas as possibilidades de resolução da demanda apresentada, permitindo que se formulem diferentes instrumentos para atender ao objeto contratual. Quiçá, antes do lançamento do edital público, nem os empreendedores as conhecem, haja vista a velocidade com que as inovações surgem dia após dia no contexto tecnológico atual (Cardoso, 2021, p. 72).

Neste sentido, há uma necessidade premente de adaptação de ambos os lados. Do lado do governo e de suas instituições, a adaptabilidade parte da legislação, mas deve desaguar nos procedimentos organizacionais. Já, pelo lado das startups, o caminho é inverso: a adaptabilidade parte da cultura organizacional e deve mirar a legislação e os processos como meta final. A figura 1 ilustra tal relação:

**Figura 1: Necessidades de Adaptabilidade na Relação Governo x Startups**



Fonte: Elaborado pelo autor

A tarefa não é tão simples, pois estamos falando de cultura organizacional e de gestão de processos completamente distintas. Aqui são muito perceptíveis os *trade-offs*: os ritos e procedimentos

no ente público são muitos e de doxologia praticamente imutável; nas startups, quanto menos processual, melhor. A burocracia é condição sine qua non para a efetividade do controle estatal, tão necessário e importante para que não haja corrupção e incongruências; os modelos de controle e compliance das startups são menos procedimentais e mais automatizados.

E como isso desaguaria nas relações contratuais entre os dois mundos aparentemente tão distintos? Os governos já estão fazendo sua parte, readequando as suas legislações e entregando melhores condições de participação das startups em suas licitações. Cabe a estes mesmos governos pensarem no pós-licitação, em como vão readequar seus modelos organizacionais e de governança para uma nova realidade de relações, com empresas modernas, que trabalham de forma ágil e que podem repensar seus produtos a todo momento. Para tanto, estar abertos a utilização de novas ferramentas, novas metodologias e novos sistemas é essencial para que a parceria funcione. Tudo dentro do ordenamento jurídico moderno que se avizinha.

Por outro lado, a necessidade das startups no processo de adaptação é de busca por adequação. O avanço da legislação ainda não prevê inúmeros cenários já existentes e que, num futuro próximo, podem se apresentar ainda mais. Serão necessárias resiliência e adequação dos processos para que as possibilidades de parceria sejam aumentadas. Um entendimento de que dentro de instituições governamentais tempo e processos tendem a ser mais lentos. O importante, para os dois lados, é entender que, com o Marco Legal aprovado e o ecossistema pujante em todo o país, há emergência nesta necessidade de adaptação.

## Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE STARTUPS (ABSTARTUPS). Mapeamento do Ecossistema Brasileiro. Relatório. 2022. Disponível em: <https://abstartups.com.br/mapeamento-de-comunidades>.

BLANK, Steve; DORF, Bob. Startup: manual do empreendedor. Rio de Janeiro: Alta Books, 2014. 572p.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações. 1976.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. 1993.

BRASIL. Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004. Lei Nacional de Inovação - dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências. 2004.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, 2006. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº 182, de 1º de junho de 2021. Institui o marco legal das startups e do empreendedorismo inovador. 2021.

OLIVEIRA, Vitor Cardoso de. A absorção normativa da contratação de startups pela administração pública: desafios e perspectivas. Universidade Federal de Santa Catarina. 2021.

MATOS, Felipe. 10 mil startups: guia prático para começar e crescer um novo negócio baseado em tecnologia no Brasil. São Paulo: Mariposa, 2017. 200 p.

MARUYAMA, Felipe M. Obstáculos e limitadores das govtechs: uma reflexão necessária para se pensar uma agenda ampla de inovação em governo. Revista GV Novos Negócios, v. 9, n. 9, p. 17-19, 2018.

PEIXOTO, Pedro Ivo. Contratação de soluções inovadoras pela administração pública: desafios e caminhos. Soluções. BNDES. Ano 2, ago. 2019.

RIBEIRO NETO, Rafael. Desafios na contratação de startups pela administração pública. Relatório. Instituto de Tecnologia e Sociedade do Rio. Rio de Janeiro: ITS, 2020.

RIES, Eric. Startup enxuta: como os empreendedores atuais utilizam a inovação contínua para criar empresas extremamente bem-sucedidas. Rio de Janeiro: LeYa, 2012. 274 p.

RIES, Eric. O estilo startup: como empresas modernas usam o empreendedorismo para se transformar e crescer. Rio de Janeiro: LeYa, 2018. 367 p.

STARTUP RANKING. Countries. Relatório. 2022. Disponível em <https://www.startupranking.com/countries>.

THIEL, Peter. De zero a um: o que aprender sobre empreendedorismo no Vale do Silício. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014. 216 p.

# Hiperconcentração da renda e da riqueza: como medir e por que é importante ampliar a discussão além do aspecto econômico<sup>1</sup>

Fernando Augusto Mansor de Mattos

Professor/pesquisador na Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor visitante no Programa de Pós-Graduação em Ciência Política da UFF. Mestre e doutor em Economia pelo Instituto de Economia da Unicamp.  
E-Mail: fermatt1@hotmail.com

Pedro Griguol de Mattos

Graduado, mestre e doutorando em Matemática pelo IMECC (Unicamp).  
E-mail: pedrogmattos@riseup.net

**Resumo:** O artigo propõe uma discussão interdisciplinar e multidimensional da desigualdade, destacando a necessidade de unir análise qualitativa da crescente desigualdade econômica que vem ocorrendo nos países desenvolvidos com uma análise dos desdobramentos dessa desigualdade econômica sobre outras formas de manifestação de desigualdades, como a desigualdade social, ambiental, urbana. Na última seção, é incorporada uma discussão sobre urbanismo e as formas de disputa em torno dos espaços das cidades e do orçamento público.

**Palavras-chave:** Concentração da renda. Desigualdade econômica. Análise qualitativa. Índice de Gini. Índice de Atkinson.

**Abstract:** The article proposes an interdisciplinary and multidimensional discussion of inequality, highlighting the need to unite a qualitative analysis of the growing economic inequality that has been occurring in developed countries with an analysis of the consequences of this economic inequality on other forms of manifestation of inequalities, such as social inequality, environmental inequality, urban inequality. The last section incorporates a discussion on urbanism and the forms of dispute surrounding city spaces and the local public budget.

**Key-words:** Income concentration. Economic inequality. Qualitative analysis. Gini index. Atkinson index.

<sup>1</sup> Recebido em 09/05/2023. Aceito para publicação em 26/05/2023.

## 1 Apresentação

As eleições que levaram Margareth Thatcher ao cargo de primeira-ministra do Reino Unido (em maio de 1979) e Ronald Reagan à presidência dos EUA (a partir de janeiro de 1981) inauguraram a hegemonia de políticas econômicas de caráter neoliberal nesses países, com diferentes graus de influência sobre os demais países do mundo capitalista (HARVEY, 2012). Aparentemente, não por acaso, o início dos anos 1980 ficou marcado por promover uma trajetória de concentração da renda e da riqueza nesses dois países (principalmente) e também nos demais países do mundo capitalista desenvolvido<sup>2</sup>. Esse processo de concentração econômica tem se mantido até os dias atuais, tendo se revelado ainda mais intenso a partir dos anos 2000 – nesse caso, com especial destaque para o caso dos EUA<sup>3</sup>.

É a partir dos anos 2000 que surge um debate mais acurado sobre a trajetória da desigualdade econômica e dos perfis distributivos, consolidada no que a literatura internacional chama de “top income debate” (ROINE *et al.*, 2009), que consiste em buscar compreender por que a apropriação das rendas geradas pelo crescimento das economias tem favorecido especialmente os integrantes mais ricos (geralmente expressos pelo estrato do 1% mais rico das respectivas pirâmides distributivas nacionais), procurando reconhecer qual é a composição das fontes de rendimentos desses estratos mais elevados e de suas subdivisões menores<sup>4</sup> (rendas trabalho – notadamente dos altos executivos das empresas financeiras ou não financeiras e rendas do capital, em suas inúmeras modalidades; e renda do capital produtivo – rendas de exploração de patentes, de lucros em atividades produtivas e de toda uma miríade de rendimentos derivados de ativos financeiros).

Nos anos 2000, ademais, tem crescido o entendimento de que as causas desses resultados tão intensos na trajetória dos perfis distributivos não apenas exigem um esforço mais acurado para sua medição/avaliação, como também demandam uma interpretação interdisciplinar e multidimensional de suas causas e efeitos, dada a complexidade, a magnitude e a duração das desigualdades em ascensão. É nesse período que surgem diversos estudos acadêmicos buscando relacionar diferentes efeitos da ampliação da desigualdade econômica sobre outros aspectos da vida social e política nas sociedades desenvolvidas.

Dessa forma, este artigo tem como objetivo destacar dois elementos da discussão que se instala, notadamente a partir do século XXI, no estudo das desigualdades<sup>5</sup>. Em primeiro lugar, apresentar uma breve discussão sobre indicadores utilizados para medir a magnitude da desigualdade econômica; em segundo lugar, chamar a atenção para alguns aspectos da multidimensionalidade de desigualdades que afetam a vida social, a forma de trabalho e a trajetória da acumulação capitalista.

2 Conforme apontam estudos de Chesnais (1996a; 1996b), a partir dos anos 1980, a desigualdade de renda e a presença das atividades financeiras aumentam substancialmente nos países capitalistas.

3 Para comparar a recente trajetória da desigualdade nos EUA com países europeus desenvolvidos, existe uma imensa quantidade de artigos que poderiam ser aqui sugeridos. Citamos especialmente: Alvaredo e colegas (2013); Caminada e colegas (2019) e os capítulos organizados por Atkinson e Bourguignon (2015).

4 Parcela da renda nacional absorvida pelo 1% mais rico, mas também do 0,5%, 0,1% etc., conforme trabalho de Piketty e de seus colegas tem divulgado.

5 Não é por acaso que o termo se encontra aqui no plural, pois busca justamente abarcar as diferentes dimensões de que se reveste a questão da desigualdade segundo a literatura que se debruça sobre o tema, pelas mãos de profissionais/pesquisadores de diversas áreas como a economia política, a ciência política, a sociologia, história, demografia, urbanismo, matemática aplicada etc. O livro coorganizado por Mattos, Hallak e Silveira (2022) procura, em 26 capítulos, abarcar alguns dos vários aspectos da desigualdade nos tempos atuais. Da mesma forma, estudos relativamente recentes de Dedecca (2010; 2012) procuram articular diversas dimensões da desigualdade econômica e social, da mesma forma que estuda a relação da desigualdade econômica com a questão do trabalho nas sociedades contemporâneas e com o processo de financeirização que define o novo padrão de acumulação capitalista que se gesta a partir dos anos 1980, com a adoção de políticas neoliberais nos países centrais.

Dadas as características desta revista, pretendemos chamar a atenção, no caso da exploração da temática multidimensional, em especial para fatores urbanos, sintetizados pelo conceito de “nova questão urbana”, definido pelo urbanista italiano Bernardo Secchi, e que tem como objetivo, essencialmente, discutir a desigualdade social, o que envolve, na definição do seu conceito, articular diversos aspectos da vida cotidiana das população e de como ela tem sido afetada não apenas pelas características das iniquidades geradas pelo capitalismo contemporâneo, mas também por fatores específicos do rentismo ou da acumulação predominantemente financeira do capital e de seus efeitos sobre a urbanização, sobre a especulação imobiliária e sobre a disputa pelos orçamentos públicos, e, ao que nos mais interessa neste artigo, dos orçamentos municipais. Por fim, teceremos alguns comentários a título de conclusões.

## 2 A temática da desigualdade em perspectiva histórica e o papel dos indicadores

Esta seção pretende atender ao primeiro dos objetivos do artigo, ou seja, tratar do tema dos índices de desigualdade e sua capacidade de medir e interpretar as trajetórias da desigualdade econômica.

O longo período, que já dura mais de quarenta anos, de uma trajetória de aumento da desigualdade na distribuição da renda e da riqueza, contrasta com o que ocorreu no mundo capitalista desenvolvido ao longo da maior parte do século XX – notadamente a partir do pós-segunda guerra<sup>6</sup>, quando foram instalados sistemas nacionais de bem-estar social nos Estados capitalistas ocidentais.

O maior historiador que viveu no século XX, o britânico Eric Hobsbawm, chamou o período entre 1945 e o final dos anos 1970 de Era Dourada do Capitalismo, pois foi quando se conjugaram as maiores taxas de crescimento do PIB per capita da história do capitalismo, ao lado de uma queda consistente e duradoura da desigualdade pessoal da renda.

Comentando sobre a crescente importância conferida ao tema da desigualdade econômica no debate econômico a partir dos anos 1990, John Kenneth Galbraith (1998 [1958], p. viii), na introdução da versão em inglês do quadragésimo aniversário da publicação de seu livro *The Affluent Society*, assevera que, passados então quarenta anos, o autor sustentava todas as principais conclusões da publicação original, mas pondera que, depois desse período, “*I would now, however, more*

6 Piketty (2014; 2020; 2022) e Scheidel (2022) nos mostram que o século XX foi marcado por queda da desigualdade pelo menos desde o final da Primeira Guerra até o final dos anos 1970, por diferentes motivos em cada período. Os anos delimitados pelas guerras mundiais exibiram queda da desigualdade econômica notadamente por causa dos efeitos do conflito sobre os estoques de capital (destruição física de fábricas e outros equipamentos, e também de residências, assim como perda de valor real de títulos públicos, aniquilados em seus valores reais pela inflação gerada pelos conflitos) e, por conseguinte, afetando negativamente os fluxos de rendimentos das pessoas mais ricas; da mesma forma, a Grande Depressão do entre guerras, provocada pela Crise de 1929 (deflagrada nos EUA e que se espalhou pelo mundo) também promoveu uma queda dos rendimentos das pessoas do topo das pirâmides distributivas dos países. No entanto, neste ensaio, pretendemos tomar como referência os anos do pós-segunda guerra, cuja trajetória da desigualdade, embora inicialmente também afetada pelos efeitos da segunda guerra mundial (1939-1945), foram marcados pela recuperação econômica iniciada com a reconstrução europeia e seguida por um período de prosperidade, com ampliação de investimentos públicos e privados, melhorias nos mercados de trabalho nacionais, aumento dos salários reais e o advento dos sistemas nacionais de Estado de bem-estar social, financiados com impostos progressivos (ricos pagando proporcionalmente mais do que os pobres) e de amplitude universal, com efeitos muito importantes na redução das desigualdades socioeconômicas. Esse período durou cerca de trinta anos, iniciando-se em 1945 e se estendendo até o final dos anos 1970. Ou seja, a queda da desigualdade ocorreu concomitantemente à prosperidade econômica.

*strongly emphasize, and especially as to the United States, the inequality in income and that it is getting worse*”. Essa reflexão, por parte do autor, ilustra como, no espaço de tempo mencionado, a percepção de piora do perfil distributivo torna-se cada vez mais evidente, tendo merecido tal contrição por parte de um arguto pensador norte-americano que havia interpretado de forma tão inovadora o processo de prosperidade econômica vivido pela sociedade estadunidense desde os anos pós-Grande Depressão de 1929<sup>7</sup>.

Artigo de Atkinson, publicado em 1997, ilustra bem o cenário da época. A argumentação central de Atkinson (1997) procura ressaltar dois aspectos importantes do cenário econômico daquele momento (meados dos anos 1990), uma vez já claramente sentidos os efeitos, sobre os perfis de distribuição de renda, das diversas transformações iniciadas a partir do início dos anos 1980: (a) a piora do perfil da distribuição pessoal da renda representa uma deterioração das condições de vida e um aumento sistêmico da desigualdade econômica nas sociedades capitalistas ocidentais, algo que contrastava com o recém-terminado período de prosperidade e esperanças sociais construído concomitantemente com o surgimento (ou ampliação) do Estado de bem-estar social, sistema que tinha no autor um dos principais articuladores e entusiastas (Atkinson, 1995); (b) a participação da renda do trabalho no conjunto da renda das famílias estava em queda, o que abria dois flancos de avaliação que também seriam aprofundados em estudos nas décadas seguintes: a necessidade de se estudarem as rendas provenientes do capital e também as rendas provenientes das políticas sociais, todas fortemente afetadas pela dinâmica da política e da democracia nos anos seguintes.

A partir dos anos 2000, estimulados por pesquisas elaboradas por Piketty e seu grupo de estudos<sup>8</sup>, toma corpo o debate sobre os rendimentos do topo, dadas as evidências de que se reúne no grupo do 1% mais rico o principal fator determinante da trajetória de hiperconcentração da renda dos tempos recentes. Os vários estudos e pesquisas sobre os “top incomes” registram que o estrato dos 10% de rendas mais elevadas, nos países capitalistas, reúne trabalhadores comuns de classe média aos executivos de grandes empresas e aos capitalistas que ganham somas vultosas de rendimentos de diversas fontes econômicas – ou seja, trata-se de um grupo de pessoas bastante heterogêneo do ponto de vista econômico. Ademais, diante da realidade do processo de hiperconcentração da renda e da riqueza que vem caracterizando os últimos vinte anos, focar os estudos e indicadores de desigualdades no estrato dos 10% mais ricos, como era comum até o final do século XX, impede de se compreender a natureza, a magnitude e a resiliência do recente processo de concentração de renda.

O enfoque no estrato do 1% do topo (e de suas subdivisões menores, desde que haja dados

7 O trabalho clássico de John K. Galbraith (1998[1958]) reúne diversos argumentos para apoiar sua avaliação segundo a qual, naqueles tempos de prosperidade, o tema da desigualdade e da distribuição de renda tinha perdido protagonismo nos debates acadêmicos e mesmo políticos. O autor pondera que, no contexto da “sociedade afluenta” do final dos anos 1950, a prosperidade econômica e social, bem como a naturalização da ideia segundo a qual o sucesso dependia do esforço pessoal, o culto ao individualismo e, em poucas palavras, o triunfo do pensamento conservador, criou o ambiente para que a desigualdade deixasse de ser um tema relevante dos estudos econômicos. O autor, para deixar claro seu ponto de vista, pontua que, mesmo os programas que fizeram parte da “Guerra à Pobreza”, do governo de Lyndon Johnson, nos anos 1960, não tinham objetivo explícito e nem políticas definidas para combater a desigualdade, mas sim para aliviar a pobreza e, dessa forma, atenuar as tensões sociais. Fica implícito, na análise seminal do autor, que o cenário de prosperidade da economia estadunidense no período permitiu que o tema da desigualdade fosse relegado a plano secundário ou mesmo pouco debatido, embora isso não significasse, segundo ele próprio fez questão de salientar, que a desigualdade não permanecesse como um problema grave da sociedade norte-americana.

8 E também por dezenas de outras pesquisadoras e pesquisadores em outros grupos de estudo, como o do sueco Jesper Roine e o do norte-americano James Galbraith, na Universidade do Texas.

disponíveis) permite não apenas medir de forma mais acurada o quadro da desigualdade de renda dos anos recentes do “capitalismo financeirizado”<sup>9</sup> (e de suas perspectivas, conforme pontua Bucatar, 2020), como ainda ajuda a compreender como ele se relaciona com mudanças do processo de acumulação capitalista dos tempos atuais. Outros aspectos importantes podem ser mais bem compreendidos quando se estudam especificamente os rendimentos do topo das pirâmides distributivas dos países, pois: (a) permite deslindar a relação entre o setor financeiro e o setor produtivo; (b) destaca aspectos relacionados à tributação; (c) abre espaço para uma discussão mais consistente acerca da disputa em torno dos gastos públicos; (d) permite elucidar os vários aspectos de que se reveste o debate das desigualdades; (e) exige que a desigualdade seja medida por diferentes indicadores; (f) permite avaliar como a desigualdade econômica promove iniquidades sociais e políticas – como o fortalecimento das relações de poder desfrutada pelos ricos e os grupos econômicos e setores da economia que definem as políticas públicas a partir da disputa pelos orçamentos públicos de todos os âmbitos das esferas de poder de cada país.

Em seu livro mais conhecido, Piketty (2014) chama a atenção para a generalização de práticas de isenções tributárias quando registra suas explicações a respeito da natureza e do perfil dos rendimentos do topo nas economias capitalistas (com maior ênfase nos EUA). Segundo o autor, a crescente parcela da renda nacional que tem sido absorvida pelo estrato do 1% mais rico se deve tanto à expansão dos supersalários dos CEOs das grandes empresas produtivas e financeiras, como também dos rendimentos do capital, destacando que, em ambos os casos, as leis tributárias demonstraram ter tido papel decisivo para favorecê-los.

Feitas essas considerações iniciais, torna-se importante partir para a discussão de índices que medem a desigualdade, começando pelo índice de Gini, o mais utilizado indicador para medir a trajetória da desigualdade de renda em uma economia. A base teórica para a definição do índice de Gini deriva de uma construção da chamada Curva de Lorenz (Figura 1). Os valores do índice de Gini variam de zero a um, dependendo da dimensão da área entre a Curva de Lorenz e a diagonal de um gráfico em que a abscissa – eixo horizontal – exhibe as proporções (geralmente definidas segundo intervalos decílicos, ou seja, de 10% em 10% do total da população) do total da população e a ordenada – eixo vertical – exhibe a proporção da renda total acumulada de um país (ou uma sociedade ou uma região). O desenho da Curva de Lorenz é feito a partir da construção dos pontos que relacionam cada proporção de pessoas à proporção da renda total acumulada. A área entre a diagonal e a Curva de Lorenz é que ilustra a dimensão da desigualdade, segundo a definição do índice de Gini, conforme a fórmula a seguir:

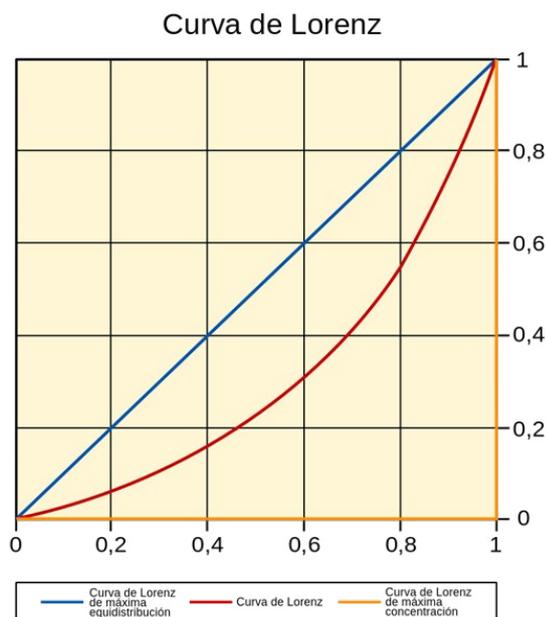
$$\text{ÍNDICE DE GINI} = \frac{\text{área entre a curva de Lorenz e a diagonal}}{\text{área total abaixo da diagonal}}$$

Conforme mostra a Figura 1, a diagonal representa a linha de perfeita igualdade, de tal forma que, se os pontos atribuídos à Curva de Lorenz coincidem com a própria diagonal, teríamos uma igualdade perfeita, manifesta na área de dimensão zero. Hipoteticamente, por outro lado, se uma única pessoa da sociedade detiver o total da renda de um país (ou de uma sociedade ou região), a “curva” na verdade será formada pelas retas que definem o ângulo reto oposto à diagonal (pintada

9 A temática da “financeirização” do capitalismo teve como um de seus pioneiros o economista francês François Chesnais (Chesnais, 1996a; 1996b; 1997) e depois reúne uma grande quantidade de pesquisadores, dos quais preferimos citar, pelo menos, o kaleckiano Stockhammer (2004; 2008; 2009) e o marxista James Crotty (2000; 2006).

no gráfico em cor de laranja), ou seja, a área entre a diagonal e a curva seria, no limite, igual a um, o que significaria a desigualdade total – situação obviamente impossível do ponto de vista prático, por razões sociais e/ou econômicas.

**Figura 1**



O índice de Gini serve para comparar desigualdade entre países e principalmente a desigualdade econômica dentro dos países, quer seja medida pela distribuição da renda ou da riqueza. Da mesma maneira, tem sido muito útil e adequado para comparar a desigualdade segundo diversos momentos históricos, uma vez que o Gini já é bastante difundido faz muitas décadas<sup>10</sup>.

Não obstante, nos anos mais recentes avolumaram-se estudos críticos a respeito das fragilidades do índice de Gini como indicador de desigualdade. Uma primeira e óbvia observação é a de que o índice de Gini é pouco sensível ao que ocorre nos extremos da distribuição de renda, sendo mais adequado para descrever o que acontece nas parcelas intermediárias da mesma.

Acontece que, nos anos mais recentes, conforme mencionamos anteriormente, é justamente nos extremos superiores das pirâmides distributivas dos países que vêm se verificando as alterações mais relevantes. Uma outra questão metodológica da maior relevância relaciona-se ao fato de que diferentes países ou diferentes momentos de um mesmo país podem expressar sua desigualdade em mudanças de curvas de Lorenz que, a rigor, podem “se cruzar”, ou seja: existe a possibilidade de diversos tipos de distribuição exibirem o mesmo valor (sintético) do índice de Gini; da mesma maneira, quando ocorre uma mudança do perfil distributivo, o indicador de Gini alerta para essa

<sup>10</sup> O índice de Gini também é muito utilizado para avaliar o efeito da política fiscal e tributária sobre a desigualdade, quando calculado para medir a desigualdade de renda bruta de um país (ou seja, a renda antes e depois dos impostos e transferências) e compará-lo à desigualdade de renda líquida, ou seja, uma vez computados os efeitos de impostos de transferências. A proporção de redução do índice de Gini para as rendas líquidas e o originalmente calculado no caso das rendas brutas permite avaliar os efeitos das políticas de redução gerada pelas políticas públicas sobre as rendas produzidas no mercado de trabalho e na atividade empresarial. Estudos como os de Caminada *et al* (2019) e Wang e Caminada (2011), entre outros dos mesmos autores, ilustram esse esforço interpretativo.

mudança, mas não permite a compreensão sobre qual ou quais posições da pirâmide distributiva se deve a referida alteração.

Imaginemos que tenha havido uma redução da desigualdade. Nesse caso, o índice de Gini vai apontar um valor menor do que antes, mas não permite avaliar se esta queda se deveu, por exemplo, a um aumento (maior do que a média) da renda dos de baixo ou a uma queda real das rendas dos de cima ou das camadas médias da pirâmide distributiva.

Com relação à comparação entre os perfis distributivos de dois países em um mesmo momento ou à comparação do perfil distributivo de um mesmo país em momentos diferentes (em ambos os casos teríamos duas curvas plotadas em um mesmo diagrama), existe a possibilidade, conforme dissemos, de que as curvas se cruzem, o que exigiria formas adicionais de avaliação (medição) da trajetória da desigualdade de renda.

Um exemplo prático dessa possibilidade é discutido por Atkinson (1983). No capítulo 3 desse livro <sup>11</sup>, o autor apresenta, em um mesmo gráfico, duas curvas: a da distribuição de renda no Reino Unido e a da Alemanha. Essas curvas se entrecruzam e, segundo mostra o autor, a parcela da renda nacional absorvida pelos 20% mais pobres na Alemanha é menor do que no Reino Unido (no referido ano), mas, a partir daí, a distribuição se torna claramente mais desigual no Reino Unido – de tal maneira que o índice de Gini é igual a 0,372 no caso do Reino Unido e de 0,357 na Alemanha.

Para superar essa fragilidade, pode-se recorrer ao índice de Atkinson, que apresenta parâmetros que permitem um melhor esclarecimento acerca da posição da pirâmide distributiva que foi a responsável pela mudança ocorrida no Gini. Atkinson define um parâmetro  $\epsilon$ , que, na prática, significa “diferentes” índices de Atkinson, conforme se queira focar em estratos mais baixos ou mais altos dos estratos de renda da pirâmide distributiva.

Em termos teóricos, temos a seguinte formulação do índice de Atkinson.

Consideremos inicialmente uma população com  $n$  indivíduos. A cada indivíduo da população, associamos um índice  $i$  com valor entre 1 e  $n$ . Para cada indivíduo  $i$ , denotamos sua renda por  $x_i$  (a qual consideramos, para efeitos teóricos, que pode assumir qualquer valor real maior ou igual a zero) e a distribuição de renda da população será representada pela lista ordenada  $x=(x_1, \dots, x_n)$ . Uma medida simples que podemos associar a essa distribuição de renda é a média aritmética da distribuição, dada pela soma dos valores da renda de cada indivíduo, dividida pelo total de indivíduos na população (no nosso caso  $n$ ), que denotaremos por:

$$M_1(x) = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i$$

Duas outras médias que podem ser calculadas para a distribuição de rendas  $x$  são a média geométrica:

$$M_0(x) = \left( \prod_{i=1}^n x_i \right)^{\frac{1}{n}}$$

e a média harmônica:

$$M_{-1}(x) = n \left( \sum_{i=1}^n x_i^{-1} \right)^{-1}$$

<sup>11</sup> Capítulo intitulado “Conceptual Problems”.

Para introduzir o índice de Atkinson, vamos primeiro generalizar essas noções de média através de um parâmetro, o qual será usado, mais adiante, para atribuir diferentes pesos às parcelas da população em uma distribuição de renda. Isso nos permitirá medir a desigualdade de uma distribuição de maneiras diferentes.

Consideremos  $p$  um número real não nulo e  $x = (x_1, \dots, x_n)$  como definido anteriormente. A média de potência de parâmetro  $p$  de  $x$  é definida por:

$$M_p(x) = \left( \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i^p \right)^{\frac{1}{p}}$$

Vale notar que  $M_{-1}(x)$  e  $M_{(-1)}(x)$  coincidem, respectivamente, com média aritmética e a média harmônica definidas. Além disso, para  $p=0$ , definimos a média de potência como a média geométrica  $M_0(x)$  já definida. Essa definição é justificada, pois é possível mostrar que o limite de  $M_p(x)$ , quando  $x$  tende a 0, é igual a  $M_0(x)$ .

Usamos essa média para definir o índice de Atkinson de parâmetro  $\epsilon$  por:

$$A_\epsilon(x) = 1 - \frac{M_{1-\epsilon}(x)}{M_1(x)}$$

Se reagruparmos os valores da distribuição  $x$  em uma nova distribuição  $y$ , sendo cada  $y_i$  um valor de renda distinto que ocorre em  $x$ , e  $f_i$  a quantidade de vezes que ele ocorre, e denotando a média aritmética da distribuição por  $\bar{y}$ , chegamos à fórmula, apresentada em Atkinson (1983):

$$A_\epsilon(x) = 1 - \left( \sum_{i=1}^n \left( \frac{y_i}{\bar{y}} \right)^{1-\epsilon} f_i \right)^{\frac{1}{1-\epsilon}}$$

O parâmetro  $\epsilon$  é chamado de *parâmetro de aversão à desigualdade*. Esse índice satisfaz quatro propriedades fundamentais para ser um indicador de desigualdade, e algumas outras que lhe atribuem vantagem sobre outros índices.

Primeiramente, é preciso notar que  $A_\epsilon$  não é um só índice, mas, sim, uma família de índices a um parâmetro  $\epsilon$ ; ou seja, não temos somente um índice, mas um indicador para cada valor de  $\epsilon$ . O parâmetro  $\epsilon$  modifica como cada índice mede a desigualdade da distribuição, e a ele é atribuído um valor, por parte do pesquisador, de forma a investigar qual foi a posição da pirâmide distributiva que explica a mudança ocorrida na distribuição da renda. Ou seja, o parâmetro  $\epsilon$  que pode ser variado para que possam ser explicitados diferentes tipos de informação a respeito da distribuição de renda que se pretende estudar. Esse parâmetro, tecnicamente, pode ser qualquer número real, mas, em aplicações, como em Atkinson (1970; 1995), usa-se somente  $\epsilon$  entre 0 e 1, ou 0 e 2, o que significa que as médias usadas estão entre a aritmética e a harmônica. Comentaremos mais adiante sobre a motivação do nome do parâmetro  $\epsilon$  e como ele afeta a medida da desigualdade<sup>12</sup>.

Para deixar mais clara a importância do parâmetro  $\epsilon$  e de sua utilidade, podemos lançar mão de um exemplo exposto em Atkinson (1995), comparando perfis distributivos de diferentes países em meados dos anos 1980, mostrando que, quanto maior o valor atribuído ao parâmetro  $\epsilon$ , maior é a importância que se pretende destacar ao que ocorre na base da pirâmide distributiva.

<sup>12</sup> Todas essas propriedades e uma discussão mais aprofundada podem ser encontradas em Atkinson (1970); Sen A, Foster JE (1997) e também em Shorrocks, A.F. (1980).

**Tabela 1**

Parcelas da renda total dos países acumuladas por estratos decílicos (% da renda total)  
Países selecionados em meados dos anos 1980

País	ano	S10	S20	S30	S40	S50	S60	S70	S80	S90
FINLÂNDIA	1987	4.5	10.8	18.1	26.4	35.6	45.6	56.6	68.6	82.2
BÉLGICA	1988	4.2	10.2	17.1	25.0	33.8	43.5	54.3	66.4	80.3
HOLANDA	1987	4.1	10.1	16.9	24.5	33.0	42.5	53.2	65.3	79.4
NORUEGA	1986	3.9	9.8	16.9	24.9	33.9	43.7	54.6	66.7	80.6
SUÉCIA	1987	3.3	9.5	16.9	25.3	34.6	44.8	55.9	68.2	81.9
PORTUGAL	1990	3.4	8.0	13.9	20.9	28.9	38.1	48.5	60.8	75.8
FRANÇA	1984	3.0	8.3	14.6	21.8	29.9	39.1	49.5	61.6	76.3
REINO UNIDO	1986	2.5	7.5	13.5	20.5	28.7	38.2	49.1	61.8	77.1
EUA	1986	1.9	5.7	11.2	18.0	26.2	35.7	46.9	60.2	76.3

Fonte: adaptada de Atkinson (1995).

A Tabela 1, retirada de Atkinson (1995) e adaptada para considerar apenas os valores de meados dos anos 1980, revela as parcelas das respectivas rendas nacionais (PIB) acumuladas pelos estratos decílicos<sup>13</sup>.

Os dados de apropriação acumulada da renda total pelos estratos decílicos fornecem um bom diagnóstico do grau de desigualdade comparada entre eles, em um certo momento histórico semelhante (nem todos os anos são os mesmos). Na referida tabela, os países estão organizados pela ordem decrescente da renda apropriada pela base dos 10% mais pobres. Isso não significa que, para os estratos subsequentes, a parcela acumulada manterá a mesma hierarquia denotada pela base. Comparando-se a Suécia e a Noruega, por exemplo, percebe-se que os 10% mais pobres da Suécia se apropriam de uma parcela um pouco menor da renda total daquele país no ano selecionado, em relação a seus homólogos na Noruega; no entanto, à medida que “caminhamos” para os estratos de cima, percebe-se que os estratos médios da Suécia acumulam maior parcela da renda total do que na Noruega, a qual, obviamente, tem nos seus 10% mais ricos uma parcela que se apropria de uma parte maior da renda nacional do país (19,4%) do que seus homólogos mais ricos da Suécia, que se apropriam de 18,1% da renda sueca total nos anos referidos. Os valores respectivos do índice de Gini, de todo modo, são parecidos (conforme mostra a Tabela 2).

No entanto, tomando-se dois diferentes parâmetros do índice de Atkinson, percebe-se de forma mais clara a diferença no formato das duas curvas de distribuição (aqui, poder-se-ia afirmar, sem margem a dúvidas, que as respectivas curvas de Lorenz se cruzariam em um quadrante que exibisse os dados da renda apropriada acumulada pelos decis da população).

Comparando-se as duas tabelas exibidas neste artigo, percebemos, pelo exemplo comparativo entre Suécia e Noruega, que, quando se comparam os respectivos índices de Atkinson pelos parâmetros 0,5 e 1,0, no caso do parâmetro 1,0 (mais sensível ao que ocorre na base da pirâmide distributiva), a distância entre o indicador sueco e o indicador norueguês aumenta (comparando-se com a diferença para o parâmetro 0,5), coerentemente com o fato de que, na base, realmente existe uma desvantagem na realidade dos mais pobres suecos em comparação aos mais pobres noruegueses.

<sup>13</sup> Se temos, por exemplo, S10 com 4,5% da renda total no caso da Finlândia, significa dizer que os 10% mais pobres desse país detêm 4,5% da renda total do país no ano em questão. Com S20 igual a 10,8%, significa que os 20% mais pobres acumulam 10,8% da renda nacional.

Deve-se notar, portanto, que, quando o parâmetro é atribuído o valor 0,5 (menos sensível ao que ocorre na base) ao parâmetro  $\epsilon$  é levado em conta, o indicador de Atkinson é igual em ambos os países. A diferença é sutil, mas existe – e pode ser captada pela escolha de parâmetros do índice de Atkinson; mas não pelo índice de Gini.

Se compararmos qualquer um desses dois países com os EUA, por exemplo, o cenário é diferente, pois os EUA são, reconhecidamente, o país mais desigual do mundo capitalista desenvolvido, e isso fica evidente já pelo índice de Gini. Mas, da mesma forma, comparando-se os EUA com o Reino Unido (o mais desigual dentre os países europeus mais ricos), percebe-se também que a desigualdade é nitidamente maior nos EUA do que entre os britânicos. De todo modo, a diferença se torna ainda mais clara quando comparamos os respectivos indicadores de Atkinson dos dois países anglo-saxões, independentemente do parâmetro utilizado.

**Tabela 2**

País	ano	GINI	ATKINSON PARÂMETTROS	
			0,5	1,0
FINLÂNDIA	1987	20.7	3.6	7.5
SUÉCIA	1987	22.0	4.6	10.3
NORUEGA	1986	23.4	4.6	9.5
BÉLGICA	1988	23.5	4.9	10.3
ALEMANHA	1984	25.0	5.2	10.1
HOLANDA	1987	26.8	n.d.	n.d.
FRANÇA	1984	29.6	7.7	16.0
REINO UNIDO	1986	30.4	8.2	18.1
EUA	1986	34.1	9.9	21.2

Fonte: adaptado de Atkinson (1995).

### 3 O debate sobre os rendimentos do topo e sua interface com aspectos multidimensionais

A questão da desigualdade é, por excelência, um tema que envolve diversos aspectos, que exigem não apenas uma discussão acerca das diferentes formas como pode ser medida – conforme vimos na seção anterior –, mas também a identificação dos mais variados fatores que explicam a sua trajetória. Através de uma visão mais abrangente da desigualdade, é possível avaliar seus efeitos econômicos, bem como entender de que modo a esfera econômica afeta os aspectos sociais, demográficos, culturais, ambientais e, ao que nos interessa em particular discutir aqui, os seus efeitos sobre o acesso ao espaço urbano, configurando-se em vários elementos de segregação espacial mas também, por suposto, ao aproveitamento desigual (e muitas vezes nitidamente elitizado) aos serviços públicos e aos benefícios oferecidos pelos equipamentos de lazer, incluindo parques, espaços de manifestação de eventos culturais etc.

A desigualdade socioeconômica de um país repousa em fatores estruturais, que advêm de raízes histórico-institucionais que a tornam pouco afeita a mudanças significativas em curto espaço de tempo. Aspectos políticos e geopolíticos (ARRIGHI, 1996; 1997) também têm papel determinante na conformação de um perfil distributivo ou em uma realidade de concentração de renda ou de riqueza. Seus desdobramentos sociais também são duradouros e muito difíceis de serem alterados em

intervalos curtos de tempo – e mesmo avanços obtidos dentro de certos intervalos de tempo não estão imunes a serem revertidos, conforme se observa no Brasil pós-2016, por exemplo.

As relações de poder que derivam da realidade social e econômica denotada pela concentração de renda e de riqueza também representam um aspecto estrutural de difícil modificação; pior ainda, a história ensina que os processos de ampliação da concentração econômica tendem a se perpetuar no tempo, justamente por virem acompanhadas de crescente concentração do poder político, fazendo muitas vezes o processo de concentração econômica se perpetuar de forma intergeracional (PIKETTY, 2020), a não ser que medidas radicais ocorram no interior da sociedade em questão ou venham de fora – por exemplo, uma grande crise mundial ou guerras.

A instalação do debate sobre a natureza das rendas altas da pirâmide distributiva (“top income debate”), na literatura internacional, acabou por tornar mais clara a necessidade de que a questão da desigualdade contemporânea incorpore aspectos interdisciplinares e multidimensionais ao tema.

Apenas um estudo interdisciplinar (envolvendo pesquisadores de variadas áreas do conhecimento humano dentro das ciências sociais e também das ciências que nos permitem utilizar indicadores cada mais sensíveis para descrever as mudanças na distribuição da renda) pode desvendar e explicar a variedade de elementos econômicos, mas também sociais, culturais, políticos, psicológicos e outros que estão interrelacionados à desigualdade (ou “às desigualdades”), bem como qual o papel desses parâmetros para, eventualmente, perpetuar ou mesmo intensificar a desigualdade – como vem ocorrendo, ao que parece sem tréguas, desde o início dos anos 1980, conforme denuncia Piketty em seus mais recentes trabalhos<sup>14</sup>.

Estudos mais recentes sobre a questão da desigualdade têm procurado estabelecer ligações entre as finanças e a desigualdade, o que exige a integração de várias áreas do conhecimento humano, como a economia, a história, a sociologia, a antropologia, a ciência política e também os cientistas das áreas “quantitativas”, como matemáticos e estatísticos. A complexidade do tema das desigualdades exige esse esforço interdisciplinar de interpretação. A presença de cientistas das áreas de matemática e estatística é fundamental para o desenvolvimento de novos modos de quantificar as desigualdades e de desenvolver técnicas para incrementar a qualidade do tratamento dos dados. A incorporação desses profissionais no debate sobre a desigualdade é fundamental para desvendar a complexidade de suas causas e de sua natureza.

Essa preocupação com a questão da medição deve-se ao fato de que a trajetória recente da desigualdade econômica, além de ter causas complexas e interligadas, que justificam a necessidade das análises interdisciplinares, tem ocorrido no extremo topo da distribuição de renda dos países capitalistas, o que impõe desafios ainda maiores para a sua avaliação quantitativa e a compreensão de seus determinantes sociais.

A crescente importância do debate sobre o 1% mais rico (ou o “top income debate”) deve-se, em primeiro lugar, ao fato óbvio de que tem sido constatado, notadamente a partir dos anos 2000, que parcelas cada vez mais expressivas do aumento da renda nas sociedades capitalistas têm sido

14 A comparação entre Piketty (2020) e seu estudo seminal (PIKETTY, 2014) deixa clara a descrença do autor na utilização, nos tempos atuais, das soluções paliativas adotadas ao longo dos chamados Anos Dourados, para mitigar a desigualdade e tornar menos concentrada a renda e a riqueza.

abocanhadas por este estrato populacional, ou por suas subdivisões menores<sup>15</sup>.

A chamada hiperconcentração se acentua nos anos 2000, em grande medida, por causa das mudanças legislativas em favor do capital e especialmente do rentismo, que beneficia o mercado financeiro e as grandes empresas que têm parcela de seu lucro em atividades de “tesouraria”. E também pela maneira como tem se desenvolvido a gestão das empresas do setor não financeiro e dos bancos, notadamente no que se refere aos critérios autoatribuídos pelos gestores quanto às remunerações dos CEOs dessas instituições capitalistas<sup>16</sup>.

Essas mudanças de regras de tributação e de regulação do mercado de trabalho são tomadas no âmbito dos parlamentos, na maioria das vezes; ou são tomadas pelos poderes executivos. Ou seja, são temas eminentemente políticos.

É, portanto, aqui, na discussão da questão do 1% + rico, que entra a importância da multidimensionalidade da questão distributiva (que não pode mais ser avaliada apenas sob o ponto de vista de renda do trabalho, como era habitual nos estudos sobre desigualdade econômica até o final do século XX) e da interdisciplinaridade do tema (MATTOS, 2021) – incluindo os aspectos metodológicos dos indicadores a serem utilizados para medir o fenômeno, conforme ilustramos na seção anterior.

Há ainda três aspectos que identificamos como importantes, mas ainda pouco explorados, no novo debate que tem se instalado sobre as desigualdades econômicas: um deles relaciona-se à interpretação das novas formas de trabalho na Era Digital que estamos vivendo, o que inclui especialmente o trabalho organizado em aplicativos e plataformas digitais<sup>17</sup>. Essa discussão deve tomar corpo em breve e preferimos apenas deixar aqui registrado, pois uma discussão mais pormenorizada do tema não está no escopo deste ensaio.

A outra questão refere-se às interpretações quantitativas e qualitativas da oferta de bens e serviços públicos, o que tem expressiva aderência com as diversas formas de manifestações de desigualdades sociais.

Nesse sentido, pesquisas da área do urbanismo também têm se mostrado importantes para compreender a complexidade do fenômeno das desigualdades, notadamente no que se refere ao acesso a bens e serviços públicos, como a saúde pública e os espaços públicos das cidades. Os estudos

15 Dados mencionados por Atkinson e colegas (2011) ilustram o caráter concentrador do capitalismo contemporâneo. Mencionando o caso dos EUA, os autores sublinham que, entre 1976 e 2007, o primeiro percentil da distribuição de renda captou cerca de 58% de todo o crescimento da renda do período; no entanto, caso tomemos apenas o período compreendido entre 2002 e 2007, esse valor sobe para 65%; ou seja, cerca de dois terços do aumento da renda ocorrido entre 2002 e 2007, nos EUA, foram apoderados pelo 1% mais rico do país. Após a crise do subprime, esse percentual aumentou mais ainda, como se pode depreender de estudo de Saez (2015), que mostra, com base em dados oficiais do U.S. Census Bureau of Current Population Report, que, na recuperação de 2009-2012, o 1% mais rico se apoderou de nada menos do que 91% da renda criada.

16 Também para essa discussão existe uma caudalosa literatura para compreender os efeitos da acumulação predominantemente financeira que caracteriza o capitalismo contemporâneo e seus impactos na gestão das instituições financeiras e na mimetização de comportamento das empresas do setor produtivo em relação às práticas de gestão dos bancos, notadamente no que se refere à remuneração dos CEOs. Sobre esse tema, recomenda-se a leitura de trabalhos de Stockhammer e em especial de um estudo que já se tornou seminal, de Lazonic e O’Sullivan (2000) ou em trabalho anterior (Lazonic, 2007).

17 E aqui não estamos nos referindo apenas aos serviços de entrega de compras feitas pelos consumidores usando estas plataformas ou a serviços de transportes por aplicativos. Muitas profissões têm sido demandadas ou têm oferecido serviços através de aplicativos específicos, e parece ser um fenômeno que vai crescer nos próximos anos, alterando muito as características dos mercados de trabalho – e, certamente, interferindo nas formas de remuneração dessas pessoas.

do urbanista italiano Bernardo Secchi, por exemplo, mostram como aos ricos e aos pobres o acesso a bens e serviços públicos é diferenciado e como a qualidade de vida, a longevidade e a incidência de doenças<sup>18</sup> afetam as pessoas, em grande medida, segundo os níveis de renda. Outros fatores, como os efeitos de tragédias ambientais, o tempo de deslocamento no trajeto casa-trabalho-casa, dentre outros, são também objeto de forte desigualdade, segundo muitos estudos revelam.

Além dos dois anteriores, um terceiro aspecto da questão da desigualdade – infelizmente também pouco estudado por economistas – se refere à distribuição (cada vez mais desigual) do tempo livre, ou seja, do usufruto do tempo para lazer ou descanso (MATTOS, 2000). Isso vale tanto para o tempo livre no cotidiano como também para aquele ao longo da vida, como demonstram, inequivocamente, as recentes reformas desigualitárias dos sistemas de previdência pública na maioria dos países. Convivemos em sociedades em que, de um lado, existem pessoas desempregadas ou em jornada de tempo parcial contra sua vontade e em contradição com sua necessidade; e, de outro lado, pessoas que vivem do rentismo, trabalhando ou não.

A natureza do processo de acumulação capitalista dos tempos atuais e recentes, que cada vez mais repousa no rentismo (e em tudo que isso significa<sup>19</sup>), promove essa dicotomia no uso do tempo, que, para alguns, é “tempo livre”, enquanto para outros (a maioria), é “tempo de não trabalho” (MATTOS, 2012), ou seja, formas em que se manifestam situações de subutilização da força de trabalho em economias cuja acumulação passa cada vez menos pelas formas “tradicionais” de extração da mais-valia, em contexto de queda das taxas de investimentos (produtivos, por suposto) e queda da produtividade horária do trabalho (MATTOS, 2020), quando comparado a níveis históricos como os das três décadas do pós-segunda guerra (Anos Dourados do Capitalismo), por exemplo, conforme mostram Stockhammer (2004; 2008; 2009) e Palma (2009). A deterioração dos mercados de trabalho e as formas de regulação (definidas no âmbito da política) das relações de trabalho e de outras esferas da atividade econômica são resultado desse cenário de dominação do rentismo, conforme mostrou magistralmente Streeck (2018) em livro recente.

Dado o perfil desta revista, propomos fazer alguns comentários sobre a questão do urbanismo, que engloba o acesso aos bens e serviços públicos, a mobilidade urbana e disputa pelos espaços da cidade. Ademais, muitos estudos de economistas políticos e de cientistas políticos têm demonstrado que a disputa pelo orçamento público representa uma crescente manifestação da luta de classes que há em toda sociedade capitalista. De certa forma, os recentes estudos de Raquel Rolnik, debatendo os efeitos da financeirização da riqueza sobre a especulação imobiliária, se inserem de um aspecto importante dentro do grande tema das desigualdades: a disputa pelos espaços nas cidades e pela definição do destino dos orçamentos municipais (ou, em países de outro tipo de organização federativa, dos orçamentos locais – de onde moram os cidadãos).

Rolnik (2015) mostra que a especulação imobiliária tem sido cada vez mais alvo dos financistas e isso molda o modo de funcionamento das cidades e entra na disputa pelos orçamentos públicos delas, dado o poder político de que desfrutam os grupos econômicos posicionados no topo da pirâmide distributiva. As moradias, conforme mostra Rolnik (2015), tornam-se instrumentos de especulação econômica e fonte de valorização do capital financeiro, mostrando-se cada vez mais como um dos ativos que se destacam na acumulação do capital nesses tempos de financeirização da riqueza.

Na mesma linha de interpretação de Rolnik, o urbanista italiano Bernardo Secchi (2013)

18 O sociólogo sueco Therborn (2013) também discute essas questões.

19 Cf. Streeck (2011; 2018).

apresenta o conceito de “nova questão urbana”<sup>20</sup>, que procura relacionar como as múltiplas formas de vida nas cidades se articulam com aspectos sociais e econômicos, mostrando a inevitável relação entre essas dimensões das sociedades contemporâneas. O conceito cunhado por Secchi revela um rigoroso esforço teórico que analisa, de forma conjugada e precisa, os desafios colocados não apenas pela questão das desigualdades – assim mesmo, no plural, pois não se limita à dimensão econômica da desigualdade e aos indicadores sintéticos (conforme avaliamos na seção anterior) utilizados para medir a sua dimensão, mas também aos desafios postos à própria vida no planeta.

A dimensão ambiental encontra no conceito da “nova questão urbana” uma presença central e articulada com medidas como a mobilidade urbana, acesso verdadeiramente democrático das pessoas a todos os espaços urbanos e aos efeitos que o desmesurado poder econômico e político tem sobre as relações sociais e em relação à disputa pelos orçamentos públicos.

O autor analisa muito bem como a flexibilização dos mercados de trabalho e o progressivo desmonte dos mecanismos de proteção social se relacionam com uma crescente deterioração da relação entre o social e o urbano, como reflexo da crise das economias e sociedades ocidentais.

A desigualdade exposta pela “nova questão urbana” de Secchi permite-nos interpretar as diversas dimensões das iniquidades sociais brasileiras. Em poucas palavras: a distância entre os pobres e os ricos.

Secchi não perde de vista, portanto, que a globalização, tal qual foi moldada nas últimas quatro décadas, promoveu ampliação da desigualdade econômica e social, em contexto de uma desmontagem dos mecanismos de proteção social do trabalho, e de uma deterioração ambiental sem precedentes na história do capitalismo. Para o urbanista italiano, as cidades nada mais são do que a expressão desses processos degenerativos.

As obras de Secchi também nos ensinam que a análise da questão urbana deve estar articulada com a análise das políticas econômicas e das políticas públicas. E que a questão urbana não é apenas resultado das políticas acima citadas, mas pode ostentar um papel ativo, no sentido de influenciar as decisões tomadas nos ministérios das áreas econômicas e sociais.

Do mesmo modo, as formulações teóricas de Secchi mostram que a vida urbana é afetada pelas mudanças nos padrões de acumulação capitalistas e pela maneira como se moldam as relações sociais a cada novo contexto histórico. Nessa quadra de flexibilização dos mercados financeiros e dos mercados de trabalho, bem como de abertura dos novos fluxos de capitais e de mercadorias, a vida urbana sofreu intensas modificações, tornando o espaço urbano um local bastante diferente daquele que ilustrou a origem da vida nas cidades, conforme pondera Secchi (2013): “nas culturas ocidentais, por muito tempo a cidade foi vista como um espaço de integração social e cultural”.

Essa natureza gregária das cidades foi se transformando ao longo dos séculos, culminando, a partir da segunda metade do século XX e em especial a partir do momento em que o neoliberalismo se torna não apenas a norma das políticas macroeconômicas (HARVEY, 2012), como também um modo de se interpretar o mundo (RODRIGUES, 2022), desdobrando-se em uma série de movimentos de exclusão social e espacial, que coincide com o momento em que as moradias vão deixando de ser um bem social para se transformarem em mercadorias como outras quaisquer e em ativo financeiro, conforme mostra Rolnik (2015).

A era da hegemonia das finanças e da crescente manifestação do capital fictício nos espaços urbanos vai consolidando novas formas de segregação e de desigualdades de toda sorte. Rolnik (2015) denuncia que a crescente massa de recursos financeiros (desregulamentados e internacionalizados)

<sup>20</sup> Secchi (2013).

“passou a buscar cada vez mais novos campos de aplicação, transformando setores (como commodities, financiamento estudantil e planos de saúde, por exemplo) em ativos para alimentar a fome de novos vetores de aplicação rentável para os investidores”.

Nesse contexto, também a constituição de novos sistemas financeiros de habitação resulta dessa demanda insaciável de valorização do capital, promovendo não apenas uma nova trajetória na concentração da riqueza (nas formas de ativos imobiliários), mas também “reorganizando” as cidades de tal maneira que outras formas de desigualdades se consolidem e se reproduzam.

É, portanto, preciso compreender como os conflitos entre capital e trabalho se manifestam no espaço urbano, como se expõem as diferenças de renda e de riqueza, as diferenças de gênero e de raça e como são sofridos os problemas ambientais (de forma espacialmente desigual, é claro). Esse conjunto de fatores consolida diversas formas de injustiças, desde a tributária até as decorrentes das dificuldades de mobilidade urbana – todas elas promovendo iniquidades nos direitos da cidadania e deteriorando as aspirações das pessoas a um futuro melhor.

### Breves conclusões

A desigualdade econômica e seus desdobramentos sobre outros aspectos da desigualdade (sociais, urbanos, ambientais, políticos etc.) têm recebido crescente atenção de pesquisadores de diversas áreas. Inicialmente, foram os economistas críticos que passaram a dar mais atenção ao tema, conforme ensinam os escritos de John Kenneth Galbraith e de James Galbraith mencionados neste artigo. Nos anos mais recentes, a formação de grupos de pesquisa em várias universidades do mundo desenvolvido tem chamado a atenção para a necessidade de se medir a extrema desigualdade (conformada pelas rendas do 1% do topo ou acima), dada a realidade que tem se manifestado pelo menos desde 2000. Muitos estudos não apenas buscam compreender as causas dessa extrema ampliação da desigualdade econômica, como também as suas consequências sociais e políticas (STIGLITZ, 2013; THERBORN, 2013), inclusive colocando sob risco o futuro da Humanidade.

A temática da desigualdade é por excelência uma questão interdisciplinar e que deve ser tratada de forma multidimensional. Essa multidimensionalidade incorpora a urgente necessidade de se discutirem índices e modos de medir a magnitude e as características da crescente desigualdade econômica. Na primeira seção do artigo, procuramos destacar a importância de se discutirem os aspectos quantitativos do tema, como uma ferramenta para ajudar a interpretar o fenômeno em toda a sua extensão. Entendemos que essa questão ainda vai evoluir nos próximos anos.

Da mesma forma, a natureza, a resiliência e a magnitude dessa desigualdade exigem que outras áreas do conhecimento humano sejam colocadas em ação para compreender a complexidade da desigualdade em todas as suas manifestações. Uma delas é a questão urbana, pois é nos espaços de convivência social (ou falta de convivência?) que se manifestam as maiores iniquidades sociais e que se explicitam de forma mais clara os conflitos de interesses e de classe social. Entendemos que a obra de Secchi, mais do que denunciar esses problemas, abre espaço para uma discussão do papel construtivo que o estudo do urbanismo pode ter na redução ou no enfrentamento das desigualdades sociais e em favor de uma vida material, cultural, psicológica e ambiental mais saudável, mesmo diante de um capitalismo contemporâneo com características tão excludentes.

Nesse sentido, pretendemos que este artigo chame a atenção dos administradores públicos e da alta burocracia que atua na gestão ou controle das políticas públicas de âmbito municipal de que a questão urbana não deve ser encarada apenas como um repositório das mazelas sociais e econômicas dos últimos tempos. Se, de maneira clara, é nas cidades que se manifesta toda a sorte de

iniquidades que vitimiza as sociedades contemporâneas, é preciso entender que sua gestão pública e todos os seus mecanismos podem sim promover um esforço ativo de enfrentamento das desigualdades sociais, econômicas e ambientais, bem como pode – e deve – dotar seus habitantes de um tal empoderamento democrático que lhes permitam transformar-se efetivamente em cidadãos e cidadãs dentro de uma espacialidade efetivamente democrática e ambientalmente sustentável.

## Referências

- ALVAREDO, F.; ATKINSON, A. B.; PIKETTY, T.; SAEZ, E. The Top 1 Percent in International and Historical Perspective. *Journal of Economic Perspectives*, v. 27, n. 3, p. 3-20, Summer 2013.
- ARRIGHI, G. *O Longo Século XX: dinheiro, poder e as origens do nosso tempo*. Contraponto: São Paulo: Editora da UNESP; 1996.
- ARRIGHI, G. *A Ilusão do Desenvolvimento*. Petrópolis (RJ): Editora Vozes, 1997.
- ATKINSON, A. B. On the measurement of inequality. *Journal of Economic Theory*, 2, p. 244-263, 1970.
- ATKINSON, A. B. *The Economics of Inequality*. Oxford (UK): Clarendon Press, 1983.
- ATKINSON, A. B. *Incomes and the Welfare State: essays on Britain and Europe*. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 1995.
- ATKINSON, A.B. Bringing Income distribution in from the cold. *The Economic Journal*, v. 107, n. 441, p. 297-321, mar. 1997.
- ATKINSON, A. B. Factor shares: the principal problem of political economy? *Oxford Review of Economic Policy*, v. 25, n. 1, 2009.
- ATKINSON, A.; BOURGUIGNON, F. (org.). *Handbook of Income Distribution*. North Holland: Elsevier, 2015. (volumes 2A e 2B).
- ATKINSON, A.; PIKETTY, T.; SAEZ, E. Top incomes in the Long Run of History. *Journal of Economic Literature*, v. 49, n. 1, p. 3-71, 2011.
- BUCATAR, D. G. Measuring Economic Inequalities and Perspectives of their Evolution. *Economic Sciences Series*, v. 20, n. 1, 2020.
- CAMINADA, K; GOUDSWAARD, K.; WANG, C.; WANG, J. Has the redistributive effect of social transfers and taxes changed over time across countries? *International Social Security Review*, v. 72, n. 1, 2019.
- CHESNAIS, F. *A mundialização do capital*. São Paulo: Ed. Xamã, 1996a.
- CHESNAIS, F. Mondialisation financière et vulnérabilité systemique. In: CHESNAIS, F. *La mondialisation financière: genèse, coût et enjeux*. Paris: Syros, 1996b, p. 37-65.
- CROTTY, J. Structural Contradictions of the Global Neoliberal Regime. *Review of Radical Political Economics*, v. 32, n. 3, 2000.
- CROTTY, J. The neoliberal paradox: the impact of destructive product market competition and “modern” financial markets on nonfinancial corporation performance in the neoliberal era. *Review of Radical Political Economics*, v. 35, n. 3, p. 271-279, 2003.
- DEDECCA, C. S. Trabalho, financeirização e desigualdade. *Texto para Discussão IE/Unicamp*, n. 174, abr. 2010.
- DEDECCA, C. S. Desigualdade, mas de qual falamos? *Revista de Economia Política*, v. 32, n. 1, p. 55-71, jan./mar. 2012.

GALBRAITH, James. How economists have misunderstood inequality: an interview with James Galbraith. *The Washington Post*, may 3 2012. Disponível em: [https://www.washingtonpost.com/blogs/ezra-klein/post/how-economists-have-misunderstood-inequality/2012/05/03/gIQA0Z-f5yT\\_blog.html?noredirect=on&utm\\_term=.10704807a5f9](https://www.washingtonpost.com/blogs/ezra-klein/post/how-economists-have-misunderstood-inequality/2012/05/03/gIQA0Z-f5yT_blog.html?noredirect=on&utm_term=.10704807a5f9)

GALBRAITH, James K. *Inequality: what everyone needs to know*. Oxford: Oxford University Press, 2016 (a).

GALBRAITH, James K. Causes of Changing Inequality in the World. *Intereconomics: Review of European Economic Policy*, v. 51, n. 2, p. 55-60, 2016 (b).

GALBRAITH, James K. Extreme Inequality Creates Global Disorder: and it's a problem that can only have a political solution. *The Nation*. June 22, 2018. (issue from July 16-23).

GALBRAITH, John K. *The Affluent Society*: (40th anniversary edition, updated and with a new introduction by the author). Boston: Mariner Books, 1998 [1958].

HARVEY, D. *O Neoliberalismo: história e implicações*. São Paulo: Edições Loyola, 2012.

LAZONICK, W. The US Stock Market and the Governance of Innovative Enterprise. *Industrial and Corporate Change*, v. 16, n. 6, p. 983-1035, nov. 2007.

LAZONICK, W. e O'SULLIVAN, M. Maximizing shareholder value: a new ideology for corporate governance. *Economy and Society*, v. 29, n. 1, p. 13-35, feb. 2000.

MATTOS, F. A. M. Jornada de trabalho: o exemplo europeu. *Nova Economia*, Belo Horizonte, v. 10, n. 2, dez. 2000.

MATTOS, F. A. M. Concentração da renda, da riqueza e do tempo livre no capitalismo contemporâneo. In: MOREIRA, Ivan T.; OLIVEIRA, Roberto V. (org.). *Cenários da crise e do trabalho no Brasil*. 1. ed. João Pessoa: Editora Universitária – UFPB, 2012. v. 1. 400 p.

MATTOS, F. A. M. Distribuição de renda e repartição dos ganhos de produtividade horária do trabalho nos países capitalistas centrais desde o pós-segunda guerra mundial. *Revista da ABET*, v. 19, n. 1, jan./jun. 2020.

MATTOS, F. A. M. Por que é importante discutir desigualdade. *Revista de Economia (UFPR)*, v. 42, n. 78, p. 242-275, 2021.

MATTOS, F. A. M.; HALLAK NETO, J.; SILVEIRA, F. G. (org.) *Desigualdades: visões do Brasil e do mundo*. São Paulo: Editora Hucitec, 2022.

OECD. *Growing unequal?: Income distribution and poverty in OECD countries*. Paris: OECD, 2008.

PALMA, J.G. The revenge of the market on the rentiers: Why neo-liberal reports of the end of history turned out to be premature. *Cambridge Journal of Economics*, n. 33, p. 829-869; 2009.

PIKETTY, T. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, T. *Capital e ideologia*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

PIKETTY, T. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022.

PIKETTY, T.; SAEZ, E. The Evolution of Top Incomes: A Historical and International Perspective. *American Economic Review*, v. 96, n. 2, May 2006. AEA Papers.

PIKETTY, T. e SAEZ, E. Top Incomes and the Great Recession: Recent Evolutions and Policy Implications. *IMF Economic Review*, v. 61, n. 3, p. 456-478, 2013.

RODRIGUES, J. *O neoliberalismo não é um slogan*. Lisboa (Portugal): Edições Tinta-da-China, 2022.

- ROINE, J.; VLACHOS, J.; WALDENSTRÖM, D. The long-run determinants of inequality: What can we learn from top income data? *Journal of Public Economics*, n. 93, p. 974-988, 2009.
- ROLNIK, R. Guerra dos lugares: a colonização da terra e da moradia na era das finanças, Editora Boitempo, 2015.
- SECCHI, B. La città dei ricchi e la città dei poveri. Roma: Laterza, 2013.
- SAEZ, E. Striking it Richer: The Evolution of Top Incomes in the United States (Updated with 2013 preliminary estimates). Berkeley: University of California, Jan. 25, 2015.
- SCHEIDEL, W. Violência e a história da desigualdade: da idade da pedra ao século XXI. Rio de Janeiro: Zahar, 2020.
- SEN, A. On Economic Inequality: expanded edition with a substantial annexe by James E. Foster and Amartya Sen. Oxford: Clarendon, 1997. [1973 sem o anexo].
- SEN, A. From Income Inequality to Economic Inequality. *Southern Economic Journal*, v. 64, n. 2, p. 384-401, 1997.
- SHORROCKS, A.F. The class of additively decomposable inequality indices. *Econometrica*, v. 48, n. 3, p. 613-625, 1980.
- STIGLITZ, J. The Price of Inequality: how today's divided society endangers our future. New York: W.W. Norton, 2013.
- STOCKHAMMER, E. Financialisation and the slowdown of accumulation. *Cambridge Journal of Economics*, v. 28, n. 5, p. 719-741, 2004.
- STOCKHAMMER, E. Some Stylized Facts on the Finance-Dominated Accumulation Regime. *Competition & Change*, v. 12, n. 2, p. 184-202, Jun. 2008.
- STOCKHAMMER, E. The finance-dominated accumulation regime, income distribution and the present crisis. Department of Economics Working Paper Series, n. 127, Apr. 2009.
- STREECK, W. The crisis of democratic capitalism. *New Left Review*, n. 71, Sep./oct., 2011.
- STREECK, W. Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático. São Paulo: Ed. Boitempo, 2018.
- THERBORN, G. The Killing Fields of Inequality. Editora: Polity Press; 2013.
- WANG, C.; CAMINADA, K. Disentangling income inequality and the redistributive effect of social transfers and taxes in 36 LIS countries. Department of Economics Research Memorandum, n. 2, p. 1-53, 2011.

# Condições de submissão de artigos à revista Simetria

A revista *Simetria* é uma publicação organizada pela Escola de Gestão e Contas do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP), que veicula artigos nas áreas de controle externo, controle social, políticas públicas, direito constitucional e administrativo, administração pública, contabilidade e finanças públicas, auditoria do setor público e obras públicas. A missão desse informativo é aprimorar a administração pública em benefício da sociedade, por meio do controle externo.

1. Documentos aceitáveis em caráter de publicação científica: artigos técnicos e científicos.
2. Prazo para submissão: recebimento de artigos em fluxo contínuo. O artigo deve ser enviado pelo sistema da revista.
3. Notificação da aceitação por e-mail.
4. Política de publicação:
  - 4.1. Política de acesso aberto e disponibilização gratuita do artigo completo;
  - 4.2. *Simetria* é composta de artigos recebidos por chamada pública e também pela contribuição de membros e servidores do TCMSP e convidados;
  - 4.3. As contribuições devem ser originais e não devem ter sido submetidas para consideração de outros periódicos;
  - 4.4. A avaliação de artigos recebidos por chamada pública é realizada por pareceristas pelo sistema duplo cego (*double blind peer review*);
  - 4.5. A aceitação pode ficar condicionada à revisão recomendada pelos pareceristas e revisores quanto à consistência, qualidade da redação, correção gramatical e adequação às normas técnicas;
  - 4.6. A aceitação não implica a publicação imediata do artigo, podendo ficar reservado para edições subsequentes:
    - 4.6.1. Nestes casos, o autor deve comunicar se o artigo for publicado em outro periódico neste ínterim.
  - 4.7. Os artigos serão aceitos em português, inglês e espanhol;
  - 4.8. Títulos, resumos e palavras-chave devem se apresentar na língua do artigo e em inglês;
  - 4.9. A responsabilidade sobre o conteúdo cabe aos autores.
  - 4.10. Os artigos selecionados para publicação são encaminhados à revisão estilística, linguística e gramatical, normalização (ABNT, APA), indexação, bem como à produção gráfica e eletrônica, sujeitando-se aos ajustes necessários, a critério dos editores, desde que não impliquem alteração do sentido.
5. Formatação do artigo:
  - 5.1. A formatação do artigo deve se orientar pelas normas emitidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT): NBR 6022/2018, NBR 6023/2018, NBR 6024/2012, NBR 6028/2003 e NBR 10.520/2002.
  - 5.2. Autor: constar, logo após o título, o nome, formação acadêmica, ocupação atual e endereço eletrônico (e-mail) de todos os autores; se mais de um, constar primeiramente o autor principal;
  - 5.3. Se for o caso, informar a fonte de financiamento da pesquisa;
  - 5.4. Três a cinco palavras-chave no idioma original e em inglês;
  - 5.5. Em se tratando de artigos sobre pesquisas empíricas, sugere-se usar estrutura análoga à da NBR 6022/2018: título no idioma original, título em inglês, resumo, palavras-chave, *abstract*, *keywords*, introdução, fundamentação teórica, metodologia, resultados, discussão dos resultados, considerações finais e referências bibliográficas;
  - 5.6. Diagramas, gráficos e imagens em alta resolução (mínimo 300 dpi);
  - 5.7. O artigo deve ter no máximo 25 páginas.
  - 5.8. Formatação – informações complementares:
    - 5.8.1. Corpo principal do texto com fonte Calibri tamanho 12, e tamanho 10 em resumo, *abstract*, palavras-chave, *keywords*, citações com mais de três linhas, paginação, notas, legendas e fontes das ilustrações e tabelas;
    - 5.8.2. Parágrafo justificado e com espaçamento simples, exceto as referências bibliográficas, que devem ter alinhamento à esquerda;
    - 5.8.3. Tabulação do parágrafo com 1,25 cm;
    - 5.8.4. Folha de tamanho A4 (29,7 x 21 cm) e margens: superior (3 cm), esquerda (3 cm), inferior (2 cm) e direita (2 cm).



# Conheça o **Observatório de Políticas Públicas do TCMSP**

O Observatório de Políticas Públicas do TCMSP monitora e avalia a eficácia das políticas públicas em São Paulo em parceria com universidades e organização da sociedade civil. Para tanto, estuda e analisa a efetividade das políticas públicas implementadas pela gestão municipal, tendo como parâmetro o resultado dessas intervenções no combate e na diminuição das enormes desigualdades sociais e territoriais que marcam nossa cidade.

## **Grupos de Trabalho**

- Educação
- Saúde
- Urbanismo
- Gênero
- Regionalização do Orçamento



**Observatório  
de Políticas Públicas  
TCMSP**

**Visite nosso site e conheça mais da iniciativa: [observatorio.tcm.sp.gov.br](http://observatorio.tcm.sp.gov.br)**



[www.escoladecontas.tcm.sp.gov.br](http://www.escoladecontas.tcm.sp.gov.br)

Av. Prof. Ascendino Reis, 1130  
Vila Clementino —CEP: 04027-000  
São Paulo — SP  
Tel.: 11 5080-1387  
[escoladecontas@tcm.sp.gov.br](mailto:escoladecontas@tcm.sp.gov.br)