

Cadernos

da Escola Paulista de
Contas Públicas do TCE/SP

**Controle Formal X
Controle por
Resultados no Âmbito
dos Tribunais
de Contas**

- Rafael Neubern
Demarchi Costa

**Controlando as
Parcerias Públicas:
Gerindo a Integridade,
os Riscos e os
Controles Internos**

- Jaqueline Priscila da
Silva Souza D'Agostino

**A Importância da
Mobilidade Interna para
a Gestão de Talentos
no Setor Público**

- André Andrade Felipe
- Ingrid Beserra de
Sousa Pregentino Prado
- Paulo Roberto de Roma
Guimarães Ometti

**Indicadores de
Efetividade no Contexto
das Auditorias dos
Tribunais de Contas**

- Leandro Luis dos
Santos Dall'Olio

**Taxa de Administração
dos Regimes Próprios
de Previdência: Gastos
Administrativos e
Respectiva Fonte
de Custeio**

- Camila Simão Costa

**O Controle de
Constitucionalidade
Exercido pelos
Tribunais de Contas**

- Sérgio Neves de
Azevedo Júnior

**Custeio ABC nos
Serviços Públicos:
Análise de sua
Utilidade Enquanto
Informação Facilitadora
do Controle Social**

- Renata Luciana dos
Reis Magalhães

**Fiscalização, Controle,
Monitoramento e
Avaliação das Parcerias
com Organizações da
Sociedade Civil**

- Maira Coutinho
Ferreira Giroto

Editorial

Cadernos da EPCP e o papel pedagógico do TCESP

A missão do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo engloba a fiscalização e orientação para o bom e transparente uso dos recursos públicos em benefício da sociedade. Tem-se visto uma atuação cada vez mais pedagógica deste Tribunal nesse sentido – da orientação dos gestores públicos, bem como da propagação da informação para a sociedade sobre o serviço prestado e das possibilidades de cooperação.

A instalação da Ouvidoria, cada vez mais fortalecida; a expansão dos Ciclos de Debates por todo o interior do Estado; as capacitações dos Conselhos Municipais de Saúde; o programa para universitários “Conheça o TCESP” são algumas das iniciativas de aproximação com a sociedade.

Essa publicação dos Cadernos da EPCP, em sua segunda edição, além de representar uma faceta desse papel pedagógico que o Tribunal de

Contas tem desenvolvido, com artigos técnicos e reflexões sobre importantes temáticas da Administração Pública, também constitui um ponto de encontro para os servidores públicos e sociedade em geral. Espaço esse para, além do aprendizado, conhecermos mais sobre alguns integrantes – nessa edição, contamos com o Presidente Renato Martins Costa nos contando algumas curiosidades de sua vida e gostos pessoais; a Coordenadora Manuela Leitão, respondendo algumas perguntas sobre o Observatório do Futuro; as dicas de restaurante pelo Rogélio Prado, além da descontração da charge, do Causos e do talento da fotografia do Diran Santana Santos. Esperamos que goste da leitura e que continuem a contribuir para as próximas edições.

Composição TCESP

Conselheiro Presidente

Renato Martins Costa

Conselheiro Vice-Presidente

Antonio Roque Citadini

Conselheiro Corregedor

Edgard Camargo Rodrigues

Conselheiros

Robson Marinho
Cristiana de Castro Moraes
Dimas Eduardo Ramalho
Sidney Estanislau Beraldo

Auditores

Samy Wurman
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
Antonio Carlos dos Santos
Josué Romero
Sílvia Monteiro
Valdenir Antonio Polizeli
Márcio Martins de Camargo

Ministério Público de Contas

Rafael Neubern Demarchi Costa - Procurador Geral
Celso Augusto Matuck Feres Junior
Elida Graziane Pinto
João Paulo Giordano Fontes
José Mendes Neto
Letícia Formoso Delsin
Rafael Antonio Baldo
Renata Constante Cestari
Thiago Pinheiro Lima

Secretário-Diretor Geral

Sérgio Ciquera Rossi

Equipe Editorial

Coordenação

Bíbiana Helena Freitas Camargo

Elaboração

Antônio Marcos Barreto França
David Araújo
Victor Jung
Vinicius Menezes Alexandrino

Fotografia da capa

Diran Santana Santos

Charge

Alessandro Cesar Finardi

Colaboração

Rogélio Prado Rodrigues Filho

Edição nº 2.

Esta é uma publicação da Escola Paulista de Contas Públicas "Presidente Washington Luís" do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.
cadernos@tce.sp.gov.br

Sumário

Artigos

4

Controle Formal x Controle por Resultados no Âmbito dos Tribunais de Contas	4 - 16
A Importância da Mobilidade Interna para a Gestão de Talentos no Setor Público	17 - 27
Taxa de Administração dos Regimes Próprios de Previdência: Gastos Administrativos e Respectiva Fonte de Custeio	28 - 37
Custeio ABC nos Serviços Públicos: Análise de sua Utilidade Enquanto Informação Facilitadora do Controle Social	38 - 57
Controlando as Parcerias Públicas: Gerindo a Integridade, os Riscos e os Controles Internos	58 - 69
Indicadores de Efetividade no Contexto das Auditorias dos Tribunais de Contas	70 - 83
O Controle de Constitucionalidade Exercido pelos Tribunais de Contas	84 - 96
Fiscalização, Controle, Monitoramento e Avaliação das Parcerias com Organizações da Sociedade Civil	97 - 109

Entrevista

110

Dicas

116

Charge

117

Causos

118

Fotografia

120

Aprovados!

122

Próximas Edições

124

CONTROLE FORMAL x CONTROLE POR RESULTADOS NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

UM CASO PRÁTICO: APLICAÇÃO MÍNIMA NO ENSINO x NOTA NO IDEB

Rafael Neubern Demarchi Costa

Procurador-Geral do Ministério Público de Contas no biênio 2015/2016; reconduzido para o biênio 2017/2018; formado em Direito pela Universidade de São Paulo – USP; especialista em Direito Público pela Faculdade de Direito Professor Damásio de Jesus; mestrando em Direito Econômico-Financeiro pela Universidade de São Paulo - USP; foi Agente da Fiscalização no Tribunal de Contas do Município de São Paulo. rndcosta@tce.sp.gov.br

INTRODUÇÃO.

O presente artigo busca discutir, em uma situação prática, o conflito entre o *controle formal* e o *controle por resultados* no âmbito dos Tribunais de Contas, verificado no seguinte dilema: se o Executivo não cumpre o percentual mínimo de aplicação no ensino, mas atinge a nota esperada no Índice de Desenvolvimento na Educação Básica (Ideb), deve o Tribunal de Contas emitir parecer prévio favorável?

E na situação contrária, isto é, não atinge a nota esperada no Ideb, mas aplica o percentual mínimo no ensino, deve o Tribunal de Contas emitir parecer prévio favorável às contas do Executivo?

DO CONTROLE FORMAL E DO CONTROLE POR RESULTADOS.

O tema do Controle da Administração Pública é profícuo em classificações. A doutrina utiliza diversas e variadas tipologias¹. As mais comuns são as que diferenciam o controle quanto ao momento de sua realização² e quanto ao posicionamento do órgão controlador³.

No presente texto, será a adotada a classificação que diferencia o controle em *formal* e *por resultados*.

Em termos gerais, o *controle formal* foca nos instrumentos da ação, isto é, nos procedimentos, enquanto o *controle por resultados* foca na substância da ação, isto é, nos frutos alcançados.

O *controle formal* verifica a conformidade dos atos administrativos com normas e padrões preestabelecidos. Por isso, em algumas classificações, o *controle formal* pode ser identificado como 'controle de legalidade'.

1 Para ajudar a desbravar esta verdadeira "selva classificatória", é primoroso o guia de tipologias elaborado por Odete Medauar, embora os critérios por ela propostos não tenham sido adotados no presente estudo. (MEDAUAR, 2014, pp. 35-49).

2 Hipótese em que o controle é classificado em (i) prévio ou *ex-ante* ou prospectivo, (ii) concomitante ou *pari-passu* ou prospectivo e (iii) subsequente ou a *posteriori* ou retrospectivo. (LIMA, 2013, p. 04).

3 Hipótese em que o controle é classificado em (i) interno e (ii) externo. O controle externo, por sua vez, pode ser subclassificado em (i) jurisdicional, (ii) político, (iii) técnico e (iv) social.

O *controle por resultados* verifica as consequências dos atos administrativos. Por isso, em algumas classificações, usam-se nomenclaturas como 'controle de gestão' ou 'controle material'.

O *controle por resultados* é visto como uma evolução do *controle formal*, da passagem do controle dos instrumentos (meios) para o controle das substâncias (fins). É também muito identificado com a análise da eficiência administrativa⁴. Todavia, não se limita a isto, pois é apenas um dos enfoques possíveis: o *controle por resultados* pode, além, da eficiência, enfatizar a efetividade e a eficácia⁵.

Ademais, não se deve confundir o *controle por resultados* com um 'controle de mérito', em que possível questionar a conveniência e a oportunidade dos atos administrativos⁶. Em um controle de mérito seriam avaliados os porquês de a Administração ter agido de determinado modo e efetuado determinadas escolhas de conduta; no *controle por resultados* avalia-se o que resultou da atuação da Administração.

É preciso lembrar que o controle pode ter tanto um sentido negativo, quanto um sentido positivo. Enquanto a concepção negativa do controle está voltada à identificação e correção de atos desconformes, a interpretação positiva considera a capacidade de fazer com que a ação ocorra segundo o planejado. É preciso avançar o controle para esta percepção, de voltar-se para a ação, para a correção de rumos, visando alcançar os objetivos fixados. (CASTRO, 2013, pp. 323-328).

Nesta linha, a relação entre o *controle formal* e o *controle por resultados*, ensaiando a superação daquele por este, motiva forte discussão: os meios e os processos são meras sugestões de como atingir as metas impostas ou são procedimentos mínimos que não podem ser desrespeitados?

O presente artigo analisa tal questão para uma situação prática proposta, qual seja, da verificação da aplicação mínima no ensino confrontada com a análise do atingimento da nota esperada no Ideb.

4 Irreparáveis, neste sentido as considerações de SOUZA (2017, pp. 39-61).

5 Três termos sempre muito citados, mas dificilmente conceituados. Uma boa conceituação pode ser encontrada nas Normas de Auditoria Governamental (NAGs) editadas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB, associação civil de estudos e pesquisas dos Tribunais de Contas do Brasil: "1107 – EFETIVIDADE: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental. 1108 – EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas. 1109 – EFICIÊNCIA: racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis."

6 Vale alertar que alguns doutrinadores utilizam o termo 'controle de mérito' como sinônimo do controle por resultados proposto no presente texto. (DAL POZZO, 2010, pp. 51-52; GUALLAZI, 1992, p. 51).

DA APLICAÇÃO MÍNIMA NO ENSINO. EXEMPLO DE CONTROLE FORMAL.

Seguindo a tradição inaugurada pelo constituinte de 1934, a Constituição Federal de 1988 adotou a prática de destinar um mínimo de recursos à educação⁷.

Nos termos do art. 212 da Constituição Federal, “a União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”⁸.

Tamanho importância foi dada ao tema, que a aplicação do mínimo no ensino foi considerada princípio constitucional sensível (art. 34, inc. VII, alínea ‘e’, da Constituição Federal)⁹.

Ou seja, sua não observância motiva a decretação de intervenção, mecanismo dos mais radicais previstos num sistema federativo. O desrespeito à aplicação mínima exigida pela Constituição autoriza tanto a intervenção da União nos Estados, Distrito Federal ou Municípios dos Territórios, quanto a intervenção dos Estados nos Municípios¹⁰, conforme reforçado na legislação infraconstitucional¹¹.

Caso um ente não aplique o mínimo exigido no ensino, fica proibido, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, de receber transferências voluntárias (art. 25, § 1º,

7 O quadro a seguir traz um breve histórico da alocação constitucional de recursos para a educação:

Constituição	Base de cálculo	União	Estados	Municípios
Constituição Federal de 1934 (art. 156)	Receita de impostos	10%	20%	10%
Constituição Federal de 1937	n/a	-	-	-
Constituição Federal de 1946 (art. 169)	Receita de impostos	10%	20%	20%
Constituição Federal de 1967	n/a	-	-	-
Emenda Constitucional 01/1969 (art. 15, § 3º, ‘f’)	Receita tributária	-	-	20%
Emenda Constitucional 24/1983 (art. 176, § 4º)	Receita de impostos	13%	25%	25%
Constituição Federal de 1988 (art. 212)	Receita de impostos	18%	25%	25%

Para um estudo mais detalhado do histórico do financiamento da educação, vide CALLEGARI (2013, pp. 223-265) e XIMENES (2013, pp. 326-330).

8 Nesta equação, são sempre objeto de polêmica as discussões para saber: (i) o denominador, isto é, o que efetivamente é considerado ‘receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências’ e (ii) o numerador, isto é, o que efetivamente é considerado ‘manutenção e desenvolvimento do ensino’. Contudo, o objeto deste texto não é responder a estas questões. Para aprofundar a discussão, recomenda-se a leitura do “Manual Básico – Aplicação no Ensino”, editado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (disponível em <www.tce.sp.gov.br/manuais-basicos>. Acesso em 15 maio 2018).

9 CF, art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: (...)

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: (...)

e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.

10 CF, art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: (...)

III – não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde;

11 Lei Federal 11.494/2007, art. 28. O descumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal e do disposto nesta Lei sujeitará os Estados e o Distrito Federal à intervenção da União, e os Municípios à intervenção dos respectivos Estados a que pertencem, nos termos da alínea e do inciso VII do caput do art. 34 e do inciso III do caput do art. 35 da Constituição Federal.

inc. IV, alínea 'b', da Lei Complementar 101/2000)¹². Por conta disto, comete crime o Prefeito que não aplica o mínimo no ensino e, mesmo assim, recebe transferência voluntária (art. 1º, inc. XXIII, do Decreto Lei 201/1967)¹³.

A Lei Federal 9.394/1996, Lei de Diretrizes e Bases da Educação, exige que o Poder Público apure e publique as receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino nos Balanços Anuais, bem como nos bimestrais Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (art. 72 da LDB)¹⁴. No Estado de São Paulo, por força da Constituição local, os entes são obrigados a publicar trimestralmente um Demonstrativo de Aplicação no Ensino (art. 256 da Constituição Paulista)¹⁵.

A Lei Federal 9.394/1996 também impôs aos órgãos fiscalizadores a obrigatoriedade de examinar, prioritariamente, o cumprimento das aplicações mínimas no ensino nas prestações de contas de recursos públicos (art. 73 da LDB)¹⁶.

A Lei Federal 11.494/2007, que regulamentou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, também impôs aos Tribunais de Contas a fiscalização da aplicação dos percentuais mínimos no ensino (art. 26, da Lei Federal 11.494/2007)¹⁷.

A densidade normativa a respeito da matéria evidencia que a aplicação mínima no ensino é disposição inafastável e inflexível.

DA NOTA NO IDEB. EXEMPLO DE CONTROLE POR RESULTADOS.

Uma das grandes dificuldades de avançar para o estágio do *controle por resultados* é o risco de se substituir a discricionariedade do gestor pela arbitrariedade do controlador. Alerta SOUZA (2017, pp. 48-52) que, diante da fluidez do conteúdo de princípios, de valores jurídicos abstratos, há *“o risco de o controlador fazer prevalecer a sua visão de qualidade sobre aquela da autoridade pública controlada”*. A resposta

12 LRF, art. 25, § 1º. São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias: (...)

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de: (...)

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

13 DL 210/1967, art. 1º. São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores: (...)

XXIII – realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei.

14 LDB, art. 72. As receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino serão apuradas e publicadas nos balanços do Poder Público, assim como nos relatórios a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição Federal.

15 CE/SP, art. 256. O Estado e os Municípios publicarão, até trinta dias após o encerramento de cada trimestre, informações completas sobre receitas arrecadadas e transferências de recursos destinados à educação nesse período e discriminadas por nível de ensino.

16 LDB, art. 73. Os órgãos fiscalizadores examinarão, prioritariamente, na prestação de contas de recursos públicos, o cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal, no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e na legislação concernente.

17 Lei 11.494/2007, art. 26. A fiscalização e o controle referentes ao cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal e do disposto nesta Lei, especialmente em relação à aplicação da totalidade dos recursos dos Fundos, serão exercidos:

I - pelo órgão de controle interno no âmbito da União e pelos órgãos de controle interno no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - pelos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, junto aos respectivos entes governamentais sob suas jurisdições;

III - pelo Tribunal de Contas da União, no que tange às atribuições a cargo dos órgãos federais, especialmente em relação à complementação da União.

para este problema reside na fixação de parâmetros que permitam aferir, de maneira objetiva, os resultados da Administração.

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) é um indicador desenvolvido em 2007 pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) para medir a qualidade da educação, com o fim de verificar o cumprimento das metas fixadas no plano 'Compromisso Todos pela Educação' (artigos 1º e 3º do Decreto Federal 6.904/2007)¹⁸.

Um indicador é um recurso metodológico para auxiliar a interpretação da realidade de uma forma sintética e operacional, utilizado para o diagnóstico de determinada condição (ambiental, econômica, social, educacional, etc.), para o monitoramento e a avaliação de políticas públicas e para a pesquisa em geral. Visa traduzir, de forma objetiva, as características e transformações que ocorrem em uma dada realidade¹⁹.

O Ideb reúne, em um único número, dois conceitos relacionados à qualidade da educação: (i) médias de desempenho em testes educacionais padronizados e (ii) rendimento escolar (taxa média de aprovação dos estudantes na etapa de ensino).

Por que estes dois conceitos? Pois *“um sistema de ensino ideal seria aquele em que todas as crianças e adolescentes tivessem acesso à escola, não desperdiçassem tempo com repetências, não abandonassem a escola precocemente e, ao final de tudo, aprendessem”*²⁰.

Desta forma, este indicador de qualidade educacional sintetiza informações de desempenho dos seguintes exames padronizados do Sistema de Avaliação da Educação Básica (SAEB): a Avaliação Nacional da Educação Básica (ANEB) e a Avaliação Nacional do Rendimento Escolar (ANRESC/Prova Brasil). Os índices de aprovação, por sua vez, são obtidos a partir do Censo Escolar, realizado anualmente.

Por certo, o indicador não é isento de críticas, como a de desconsiderar condições contextuais, a exemplo do perfil dos alunos e das características dos estabelecimentos de ensino²¹.

18 Decreto Federal 6.094/2007, art. 1º. O Plano de Metas Compromisso Todos pela Educação (Compromisso) é a conjugação dos esforços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atuando em regime de colaboração, das famílias e da comunidade, em proveito da melhoria da qualidade da educação básica.

Art. 3º. A qualidade da educação básica será aferida, objetivamente, com base no IDEB, calculado e divulgado periodicamente pelo INEP, a partir dos dados sobre rendimento escolar, combinados com o desempenho dos alunos, constantes do censo escolar e do Sistema de Avaliação da Educação Básica - SAEB, composto pela Avaliação Nacional da Educação Básica - ANEB e a Avaliação Nacional do Rendimento Escolar (Prova Brasil).

Parágrafo único. O IDEB será o indicador objetivo para a verificação do cumprimento de metas fixadas no termo de adesão ao Compromisso

19 Mais a respeito de indicadores em *PNE em Movimento: Construindo Indicadores Educacionais nos municípios*. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), 2016. Disponível em <http://pne.mec.gov.br/images/pdf/publicacoes/construindo_indicadores.pdf>. Acesso em 15 maio 2018.

20 FERNANDES, Reynaldo. *Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)*. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2007. Série Documental – Texto para Discussão nº 26.

21 Um bom resumo das críticas pode ser encontrado em ALVES (2013).

Mas, em resumo, o Ideb é um dos mecanismos estabelecidos para aferir a garantia de padrão de qualidade de ensino exigido pelo constituinte (art. 206, inc. VII, da Constituição Federal)²².

Mais recentemente, foi editado o Plano Nacional de Educação (PNE), tendo por uma de suas diretrizes justamente a melhoria da qualidade da educação (art. 2º, inc. IV, da Lei Federal 13.005/2014)²³.

E, na meta que visa fomentar a qualidade da educação básica, o Ideb foi o indicador oficialmente adotado²⁴. Veja-se:

Meta 7: fomentar a qualidade da educação básica em todas as etapas e modalidades, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem de modo a atingir as seguintes médias nacionais para o Ideb:				
IDEB	2015	2017	2019	2021
Anos iniciais do ensino fundamental	5,2	5,5	5,7	6
Anos finais do ensino fundamental	4,7	5	5,2	5,5
Ensino médio	4,3	4,7	5	5,2

A expectativa é que o Brasil, considerando os anos iniciais do ensino fundamental, chegue à média 6,0 em 2021, o que significa dizer que o país então atingirá o nível de qualidade educacional da média dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁵. O prazo tem uma simbologia própria, já que leva em conta o bicentenário da Independência em 2022. (DINIZ; FONTANIVE; KLEIN, 2013).

Além da meta nacional prevista no PNE, cada Estado, Município e escola possui uma meta própria²⁶. As metas projetadas e o Ideb atingido podem ser facilmente consultados no site <http://ideb.inep.gov.br/resultado/>.

Ante todas estas ponderações, é possível considerar o Ideb como indicador típico e propício ao *controle por resultados*.

DO CONFLITO APLICAÇÃO MÍNIMA NO ENSINO x NOTA NO IDEB.

Como dito, o controle da aplicação mínima no ensino é tipicamente formal. Por sua vez, a análise do atingimento da nota esperada no Ideb é exemplo de controle por resultados. Resta analisar como estes controles se relacionam na prática. Neste embate, existem 4 situações possíveis.

22 CF, art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: (...)

VII - garantia de padrão de qualidade.

23 PNE 2014-2024, art. 2º. São diretrizes do PNE: (...)

IV – melhoria da qualidade da educação;

24 Para dados de acompanhamento das metas do Plano Nacional da Educação, veja-se: <<http://pne.mec.gov.br/monitorando-e-avaliando/monitoramento-das-metas-do-pne-2014-2024>>. Acesso em: 15 maio 2018.

25 A comparação internacional foi buscada mediante a compatibilização entre a distribuição das proficiências observadas no PISA (*Programme for International Student Assessment*) e no SAEB. Em verdade, a nota 6,0 no Ideb representa perseguir o indicador da média dos países desenvolvidos em 2003, ano do último PISA disponível no início de 2007, quando o Ideb foi criado.

26 Sobre o cálculo destas metas locais, vide FERNANDES, Reynaldo. *Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb): metas intermediárias para a sua trajetória no Brasil, Estados, Municípios e escolas*.

SITUAÇÃO 1: Aplicado o mínimo no ensino e atingida a nota esperada no Ideb.

Trata-se da situação ideal por excelência, uma zona de certeza positiva, que permite a emissão de parecer prévio favorável.

Nesta situação, a Administração, pelos meios permitidos e esperados, atinge os resultados desejados.

SITUAÇÃO 2: Não aplicado o mínimo no ensino e não atingida a nota esperada no Ideb.

Trata-se da pior situação possível, uma zona de certeza negativa, que deve, necessariamente, motivar a emissão de parecer desfavorável.

Nesta situação, a Administração, além de não empregar os meios permitidos e esperados, não atinge os resultados desejados.

SITUAÇÃO 3: Aplicado o mínimo no ensino, mas não atingida a nota esperada no Ideb.

Trata-se de uma situação passível de dúvida (zona de penumbra), que exige um aprofundamento da análise.

Nesta situação, a Administração emprega os meios permitidos e esperados, mas não atinge os resultados desejados.

Uma das críticas ao controle meramente formal é o fato de não se ater à verificação de consequências. Por isso, há a necessidade de complementar o *controle formal* com o *controle por resultados*.

A verificação do *quantum* aplicado no ensino é apenas a primeira etapa do controle. Isto porque os constituintes, representando a sociedade, demandaram da Administração não apenas um gasto mínimo no ensino, mas também uma educação de qualidade.

Se o Tribunal de Contas identifica o descumprimento do limite mínimo de gastos com a manutenção e o desenvolvimento no ensino, é motivo suficiente para emitir parecer prévio desfavorável às contas do exercício²⁷. E, também, deve assinar

27 Neste sentido, relevante citar trecho de manual editado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no qual indicados os temas mais recorrentes que levam à emissão de parecer prévio desfavorável por aquela Corte: "AS CAUSAS DO PARECER DESFAVORÁVEL

Eis os principais motivos que indicam a recusa da conta do Prefeito:

1. Não aplicação dos mínimos constitucionais da Educação (despesa total e remuneração do magistério);
2. Não aplicação integral do Fundo da Educação Básica, o FUNDEB;
3. Não aplicação do mínimo constitucional na Saúde;
4. Déficit orçamentário e aumento da dívida flutuante;
5. Insuficiente pagamento de precatórios judiciais;
6. Repasse excessivo à Câmara dos Vereadores;
7. Falta de repasse previdenciário;
8. Superação do limite da despesa de pessoal;
9. Não cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal
10. Aumento da despesa de pessoal nos últimos 180 dias do mandato (art. 21, parágrafo único da LRF)
11. Aplicação incorreta das multas de trânsito e dos Royalties." (O Tribunal e a gestão financeira dos prefeitos. TCE/SP: São Paulo, Fevereiro 2012, p.18).

prazo para que o ente público dê o exato cumprimento da lei (nos termos do art. 71, inc. IX, da Constituição)²⁸, para que insira, no orçamento seguinte, montante adicional correspondente ao percentual faltante de aplicação no ensino. (RODRIGUES, 2014, pp. 179-180)²⁹.

Nem se diga que o exame feito pelo Tribunal de Contas para a emissão do parecer prévio deve ser ater ao *controle formal*. Ao contrário, a análise anual das contas de governo (também ditas 'contas institucionais', 'contas de desempenho' ou 'contas de resultado'), deve priorizar justamente o *controle por resultados*.

Em linhas gerais, a análise das contas de governo visa uma avaliação global da atuação do administrador, enfatizando a conduta do chefe maior do Executivo como condutor de políticas públicas enquanto governante, que, em última análise, exerce a função política de dirigi-las e controlá-las. É dizer, enfatiza-se, primordialmente, a análise das escolhas políticas efetivadas ao longo do exercício, analisadas mormente pelos critérios da *eficácia, eficiência e efetividade*, dentro de uma acepção macro, do ocorrido ao longo do ano.

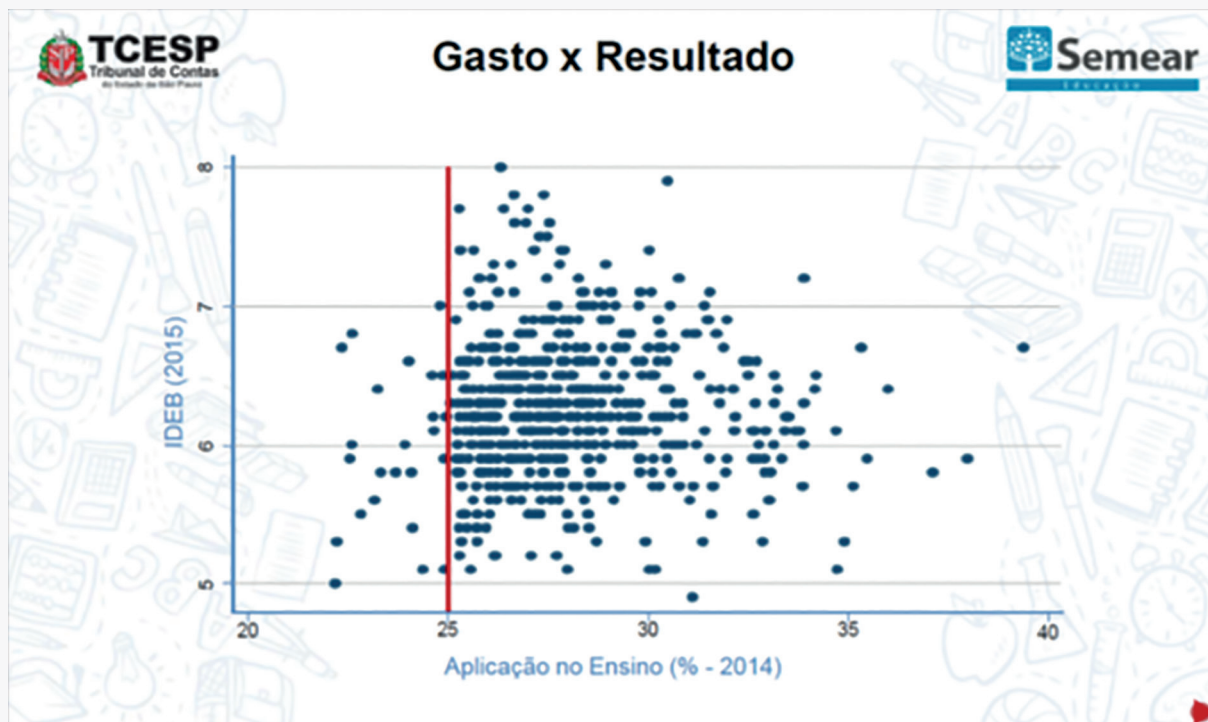
Importa, afinal, numa avaliação do desempenho do chefe do Executivo, que se reflete no resultado da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (FURTADO, 2007, p. 70).

28 CF, art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...)

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

29 Anote-se que o Tribunal de Contas de São Paulo tem adotado posição semelhante, de exigir a complementação das verbas faltantes no orçamento seguinte, especialmente no caso de aplicação dos recursos do FUNDEB abaixo de 100%. Neste sentido, são exemplos os pareceres prévios emitidos nos processos 1931/026/12 (Prefeitura de Mococa, 97,05%), 0926/026/11 (Prefeitura de Floreal, 98,86%), 1432/026/11 (Prefeitura de Taquaritinga, 99,42%), 1487/026/12 (Prefeitura de Boracéia, 97,62%).

A aplicação mínima no ensino, de todo modo, não é garantia de uma educação de qualidade. Veja-se que um cruzamento feito entre o percentual de aplicação no ensino e a nota no Ideb dos Municípios paulistas não permitiu identificar uma estreita correlação:



Fonte: FERNANDES, Gustavo Andrey de Almeida Lopes. *A educação nas cidades paulistas: fragilidades e pontos altos revelados pelo IEGM*. Apresentação feita em 29.06.2017, no evento Semear Educação – Discutindo práticas que podem transformar o ensino.

Note-se a existência de Municípios que gastam na manutenção e desenvolvimento do ensino bem acima do patamar mínimo dos 25% da receita resultante de impostos, porém mantêm-se abaixo da nota 6,0 no Ideb.

A destinação mínima de recursos para a educação é imprescindível de ser analisada, porém não é suficiente. Assim como é responsabilizado aquele que não respeita as despesas de execução obrigatória no ensino, há de ser responsabilizado o gestor que não atinge as metas esperadas. Afinal, oferta de ensino que não atende aos níveis esperados de qualidade pode ser considerada ‘oferta irregular de ensino’ (art. 208, § 2º, da Constituição Federal)³⁰.

Portanto, se não atingida a nota esperada no Ideb, ainda que tenha sido aplicado o mínimo no ensino, será caso de emissão de parecer prévio desfavorável³¹. Caso contrário, ao se permitir que o não atingimento das metas seja desconsiderado, nunca avançaremos para a almejada priorização do *controle por resultados*.

30 CF, art. 208, § 2º. O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

31 Uma questão prática, todavia, não pode ser olvidada: as prestações de contas são **anuais**, enquanto que as metas do Ideb são **bienais**. O raciocínio aqui defendido será válido apenas para os anos ímpares, para os quais há uma nota esperada no Ideb. Nos anos pares, como não há metas, verificar-se-á apenas a aplicação do mínimo no ensino.

SITUAÇÃO 4: Não aplicado o mínimo no ensino, mas atingida a nota esperada no Ideb.

Trata-se de uma situação passível de dúvida (zona de penumbra), que exige um aprofundamento da análise. Nesta situação, a Administração não emprega os meios permitidos e esperados, mas atinge os resultados desejados.

Num primeiro momento, poder-se-ia argumentar que a situação merece análise favorável, por refletir uma suposta eficiência da Administração, uma vez que, com menos recursos (aplicação abaixo do mínimo), foram obtidos os resultados esperados (nota no Ideb). Afinal, eficiência é a otimização dos meios, é a maximização dos recursos, é 'fazer mais' com 'menos'.

Acontece que o 'menos', no ensino, nunca poderá estar abaixo do limite constitucional. Pede-se que o gestor faça muito, mas nunca gastando menos que o imposto pela Constituição. Mesmo quando se critica o aumento da rigidez do orçamento pela vinculação de receitas a determinadas despesas ou pela existência de despesas de execução obrigatória, reconhece-se que, provavelmente, os avanços contabilizados na área da educação não teriam sido alcançados sem estas amarras. (GIACOMONI, 2011, p. 340).

De fato, há que se almejar sempre um melhor resultado com o total de dispêndios efetuados na educação, mas nunca como motivo para reduzir os gastos abaixo do patamar constitucional. No regramento atual, a aplicação mínima no ensino é disposição constitucional inafastável e inflexível. Alegações de uma suposta eficiência não podem suplantar o não atingimento do degrau mínimo de investimentos.

Desta forma, o fato de a rede pública de ensino ter atingido a nota esperada no Ideb, não é "salvo conduto" para que o gestor gaste abaixo do mínimo constitucional. Em verdade, o gestor eficiente deveria aplicar o mínimo exigido no ensino para atingir notas no Ideb ainda melhores que as esperadas.

Como resume MARQUES Neto (2010, item 18), "o controle material nem elide o controle formal, na verdade com ele deve ser combinado, nem se traduz necessariamente na legitimação pelo resultado"³².

E bem lembra SOUZA (2017, p. 46) que "o princípio da eficiência administrativa se apresenta, entre outros significados, como exigência de compromisso com resultados

32 Oportuno mencionar seus preciosos argumentos para rebater as críticas sobre a preferência ao controle por resultados:

"(...) surpreende a verdadeira aversão que os agentes de controle têm com qualquer vinculação ao pragmatismo ou compromisso consequencialista. Porém é descabida a crítica de que este princípio serviria para legitimar qualquer desvio ou ilegalidade que resultasse em proveito para a coletividade. Muitos leem o dispositivo constante do art. 50, III, quase como uma representação do nefasto corolário do "rouba mas faz". A crítica não procede. Verificar o resultado é a um só tempo (i) ampliar o escopo de atuação dos órgãos de controle que devem trabalhar também com a análise de custo-benefício da ação administrativa (controle de eficiência e efetividade) e (ii) dotar a atividade de controle de alguma responsividade, obrigando a que cada medida adotada no controle seja precedida de um relatório de impacto, no qual sejam perquiridos os efeitos e consequência de sua adoção. Ter compromisso com os resultados (e não pressupor aceitável qualquer ato irregular porque efetivo) é na verdade tirar o controle do autismo institucional e, por conseguinte, fortalece-lo. De mais a mais, não se pode atribuir a este dispositivo uma cláusula de tolerância com a ilegalidade, quando mais não fosse porque nosso ordenamento constitucional isso não admite e a densidade normativa do princípio jamais albergaria estes efeitos. Portanto, tal crítica pode ter apelo de mídia, mas juridicamente não tem consistência." (MARQUES NETO, 2010, item 48.5).

prioritários, lícitos, legítimos e de qualidade, observada uma razoável relação custo-benefício.” Ou seja, o compromisso com resultados deve ocorrer dentro da lei.

Como dito no tópico anterior, a análise anual das contas de governo avalia temas centrais da atuação do chefe do Executivo enquanto dirigente de políticas públicas, principalmente pelos critérios da *eficácia, eficiência e efetividade*. No entanto, os critérios da *legalidade, legitimidade e economicidade*, não podem ser totalmente ignorados, especialmente se relevantes no cômputo geral do apreciado. Caso se verifique, na atuação do administrador, uma conduta ilegal significativa que impacte o global das contas analisadas, a depender da gravidade, há motivo suficiente para um julgamento desfavorável, como é o caso da aplicação abaixo do mínimo constitucional.

Portanto, ainda que atingida a nota esperada no Ideb, caso não tenha sido aplicado o mínimo no ensino, será caso de emissão de parecer prévio desfavorável. Vale dizer, exige-se a concreta satisfação dos interesses da sociedade, mas dentro das condições estipuladas pelo ordenamento jurídico.

CONCLUSÕES.

Ante todas estas considerações, a análise do Tribunal de Contas para a emissão do parecer prévio às contas do Chefe do Poder Executivo deve levar em consideração não apenas a aplicação do percentual mínimo no ensino (*controle formal*), mas também as notas obtidas no Ideb (*controle por resultados*)³³.

No específico debate proposto, o *controle formal* da aplicação mínima no ensino, por sua densidade constitucional, tem tanto peso quanto o *controle por resultados* do atingimento da nota esperada no Ideb.

Um dos grandes desafios do controle é justamente como dar o passo de *substituir preocupações ritualísticas por prioridades finalísticas*³⁴. Todavia, no

33 Em resumo, a discussão proposta no artigo pode ser respondida da seguinte forma:

Foi aplicado o mínimo constitucional no ensino	Foi atingida a nota esperada no IDEB	Chefe do Executivo deve receber parecer favorável do Tribunal de Contas
SIM	SIM	SIM
SIM	NÃO	NÃO
NÃO	SIM	NÃO
NÃO	NÃO	NÃO


Diante deste quadro, se abstraíssemos as respostas para o âmbito da lógica proposicional, teríamos uma conjunção [conectivo “e”, representado graficamente como “ \wedge ”]. A conjunção entre duas proposições só é verdadeira quando ambas são verdadeiras, vale dizer, são verdadeiras separadamente; conseqüentemente são verdadeiras conjuntamente. Na lógica proposicional teríamos, então, a seguinte tabela-verdade:

Foi aplicado o mínimo constitucional no ensino	Foi atingida a nota esperada no IDEB	Chefe do Executivo deve receber parecer favorável do Tribunal de Contas
VERDADEIRO	VERDADEIRO	VERDADEIRO
VERDADEIRO	FALSO	FALSO
FALSO	VERDADEIRO	FALSO
FALSO	FALSO	FALSO

Vale dizer, as proposições trazidas à discussão devem ser tratadas, na lógica proposicional, como uma conjunção (*controle formal* \wedge *controle por resultados*), não como uma disjunção.

34 A bela expressão foi cunhada por LIMA (2013, p. 20).

caso analisado, a prioridade finalística de atingir a nota esperada no Ideb não pode suplantar a exigência da aplicação mínima no ensino.

No caso em análise, os meios exigidos pelo *controle formal* não são meras insinuações de como se atingir as metas esperadas pelo *controle de resultados*. Ao contrário, a aplicação mínima no ensino, pela sua importância e regramento específico (erigida a princípio constitucional sensível, cujo descumprimento pode motivar a decretação de intervenção), é condição de análise inafastável e inflexível, que vincula e determina a análise consequente dos resultados alcançados³⁵. 

Referências Bibliográficas

ALVES, M. T. G.; SOARES, J. F. Contexto escolar e indicadores educacionais: condições desiguais para a efetivação de uma política de avaliação educacional. **Educ. Pesqui.** São Paulo, vol. 39, nº. 1, Jan./Mar. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1517-97022013000100012>>. Acesso em: 15 maio 2018.

CALLEGARI, C. O Financiamento da Educação Básica. In: ABMP – Todos pela Educação (org.). **Justiça pela Qualidade na Educação**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Planejamento, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DAL POZZO, G. T. B. P. **As Funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DINIZ, H. D. M.; FONTANIVE, N. S.; KLEIN, R. Indicadores de qualidade na Educação Básica. In: ABMP – Todos pela Educação (Org.). **Justiça pela Qualidade na Educação**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 537-571.

FERNANDES, G. A. A. L. A educação nas cidades paulistas: fragilidades e pontos altos revelados pelo IEGM. Apresentação feita em 29 jun. 2017, no evento Semear Educação – Discutindo práticas que podem transformar o ensino.

FERNANDES, R. Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb): metas intermediárias para a sua trajetória no Brasil, Estados, Municípios e escolas. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_basica/portal_ideb/o_que_sao_as_metas/Artigo_projecoes.pdf>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb). Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2007. Série Documental – Texto para Discussão nº 26. Disponível em: http://download.inep.gov.br/educacao_basica/portal_ideb/o_que_e_o_ideb/Nota_Tecnica_n1_concepcaoIDEB.pdf>. Acesso em: 15 maio 2018).

35 Entretanto, é preciso ressaltar que esta conclusão é específica para o embate [aplicação do mínimo no ensino] x [nota esperada no Ideb], e não para todo e qualquer embate [controle formal] x [controle por resultados].

FURTADO, J. R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. In: **Revista do TCU**, nº. 109, maio/agosto de 2007, pp. 61-89.

GIACOMONI, J. Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária. In: CONTI, J.; SCAFF, F. F. (Coord.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GUALLAZI, E. L. B. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

LIMA, L. H. **Controle Externo**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

MARQUES NETO, F. P. A. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. In: **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**. Belo Horizonte, ano 9, n. 100, abr. 2010, pp. 07-30.

MEDAUAR, O. **Controle da Administração Pública**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

RODRIGUES, R. S. **Os Tribunais de Contas e o Controle de Políticas Públicas**. 1ª ed. Maceió: Viva, 2014.

SOUZA, R. P. Em busca de uma administração pública de resultados. In: PEREZ, M. A.; SOUZA, R. P. (Org.). **Controle da Administração Pública**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

XIMENES, S. B. Custo Aluno-Qualidade: um novo paradigma para o direito à Educação e seu financiamento. In: ABMP – Todos pela Educação (org.). **Justiça pela Qualidade na Educação**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

A IMPORTÂNCIA DA MOBILIDADE INTERNA PARA A GESTÃO DE TALENTOS NO SETOR PÚBLICO

André Andrade Felipe

Auxiliar Técnico da Fiscalização da Seção de Mobilidade Funcional do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – afelipe@tce.sp.gov.br.

Ingrid Beserra de Sousa Pregentino Prado

Auxiliar Técnico da Fiscalização da Seção de Mobilidade Funcional do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – iprado@tce.sp.gov.br.

Paulo Roberto de Roma Guimarães Ometti

Chefe Técnico da Fiscalização da Seção de Mobilidade Funcional do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – pometti@tce.sp.gov.br.

RESUMO

O presente artigo trata da análise gerencial de processos de Mobilidade Interna no âmbito do setor público. Com o advento da Administração Pública Gerencial no Brasil, o foco das organizações públicas passou a ser o alcance do objetivo primário, ou seja, a excelência nos resultados. Assim, estudos sobre a gestão de talentos no setor público ganharam relevância a fim de dar concretude ao novo modelo de Gestão Pública. Busca-se, através de embasamentos teóricos e doutrinários, demonstrar a importância deste instituto. Discor sobre a sua correlação com a gestão de pessoas por competências e o uso eficaz de ferramentas tecnológicas à sua implantação. Ademais, apresentar o modelo de mobilidade interna implantado em algumas organizações públicas e o recente processo de mobilidade funcional instituído no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

Palavras-chave: Mobilidade Interna; Gestão por Competências; Gestão de Talentos; Tecnologia da Informação; Constituição Federal.

ABSTRACT

This article deals with the managerial analysis of Internal Mobility processes within the public sector. With the advent of Public Management Administration in Brazil, the focus of public organizations has become the achievement of the primary aim, that is, the excellence in results. Thus, studies on talent management in the public sector have gained relevance in order to give concreteness to the new Public Management model. It is sought, through the theoretical and doctrinal background, pointing out the significance of this institute. Discuss their correlation with competency-based people management and the effective use of technological tools for its implementation. In addition, presenting the Internal Mobility model deployed in some public organizations and the new functional mobility process instituted in the São Paulo State Court of Accounts.

Keywords: Internal Mobility; Skills Management; Talent Management; Information Technology; Federal Constitution.

INTRODUÇÃO

Como bem disse o poeta Carlos Drummond de Andrade (1989): “Ninguém é igual a ninguém. Todo o ser humano é um ser ímpar”. Cada pessoa tem suas particularidades, visão de mundo, em razão de fatores internos, como ideologias de vida e crenças; e externos, tais como formação profissional e experiências vivenciadas. Por ser o capital intelectual o maior ativo em qualquer organização, seja pública ou privada, tem crescido o estudo e o desenvolvimento de ferramentas que possibilitem melhor gestão de pessoas por competência.

As mudanças, ocorridas no século XXI, provocadas por fatos econômicos, políticos, sociais e tecnológicos, influenciaram no desempenho das organizações privadas e públicas, desencadeando o surgimento de novas ferramentas gerenciais para a seleção de profissionais com conhecimentos, habilidades e atitudes que venham agregar valor à organização.

Se a Gestão de Pessoas por competências é importante na seara privada, o que dizer no setor público, que atua em benefício da coletividade. Com a introdução, no Brasil, da Administração Pública Gerencial, notadamente, por meio da Emenda Constitucional nº 19, à Constituição de 1988, modificaram-se a relação entre a administração e seus servidores e os critérios de controle dos serviços públicos, com ênfase na eficiência, na qualidade e na transparência. A partir desse momento, a Gestão de Pessoas ganhou um papel de destaque dentro dos órgãos públicos, pois a flexibilização e o dinamismo exigidos nas organizações atuais passam por uma gestão humana eficiente e capaz de valorizar o “capital humano”, agregando assim, valor aos serviços públicos.

Destaque-se a inclusão expressa do princípio da eficiência, no *caput* do artigo 37, da Carta Magna de 1988, determinando uma atuação eficiente e eficaz daqueles que atuam em nome do poder público, uma vez que seus atos refletem na prestação de serviços públicos à sociedade. Cada agente público atua em nome do Estado, sendo, por consequência, suas manifestações imputadas àquele.

O modelo Gerencial tem como escopo a modernização da Administração Pública, por meio do enfoque nos resultados dos processos, ou seja, busca a efetividade do serviço público. Nesse contexto, é importante frisar que a materialização desses resultados tem como agente principal os servidores públicos, aqui considerado o termo em sentido amplo, pois são esses os responsáveis pela prestação dos serviços públicos. Assim, a Gestão de Pessoas, se apresenta como importante ferramenta para propiciar o desenvolvimento das pessoas dentro da Administração Pública. Nesse sentido, a Mobilidade Interna, inserida na Gestão de Pessoas, ganha importância, uma vez que é um instrumento que se coaduna com as novas técnicas de gestão moderna e também influencia de maneira positiva no desenvolvimento pessoal e profissional dos funcionários.

GESTÃO POR COMPETÊNCIAS ATRELADA À MOBILIDADE INTERNA

A Gestão por Competências é um modelo de gestão que busca aliar as estratégias da organização ao seu quadro de pessoal, por meio do levantamento, mapeamento, captação e desenvolvimento das competências necessárias ao bom desempenho do negócio. Nesse sentido, segundo Chiavenato, a Gestão por Competências é:

[...] um programa sistematizado e desenvolvido no sentido de definir perfis profissionais que proporcionem maior produtividade e adequação ao negócio, identificando os pontos de excelência e os pontos de carreira, suprimindo as lacunas e agregando conhecimento, tendo por base certos critérios objetivamente mensuráveis. (CHIAVENATTO, 2016, p. 39).

Como modelo alternativo na Gestão de Pessoas, a Gestão por Competências não foca somente nos conhecimentos e habilidades de uma pessoa para o exercício de determinada atividade, objetivando resolver um problema pontual da organização (visão clássica de gestão de pessoas), mas atrai profissionais a longo prazo de forma estratégica, permitindo o desenvolvimento da compreensão detalhada das habilidades dos colaboradores e, conseqüentemente, o gerenciamento desse recurso tão valioso.

A Gestão por Competências pode ser dividida em 4 (quatro) fases: 1) Levantamento das competências necessárias para organização; 2) Mapeamento das competências existentes e identificação dos "Gaps"¹ de competência na organização; 3) Captação e desenvolvimento das competências necessárias para organização; e 4) Controle da Gestão por Competências, por meio de relatórios e indicadores.

Cumpra destacar que a Gestão por Competências está profundamente associada à movimentação dos funcionários dentro de uma organização, pois essa viabiliza aquela. A Mobilidade Interna, que é responsável também por tal movimentação, tem entre suas finalidades, o melhor ajustamento das competências de cada funcionário às funções por ele desempenhadas, por isso se faz necessária uma interdependência entre essas duas áreas, ou seja, a Gestão por Competências deve subsidiar a Mobilidade Interna, por meio de informações e dados coletados nas 4 (quatro) fases supracitadas.

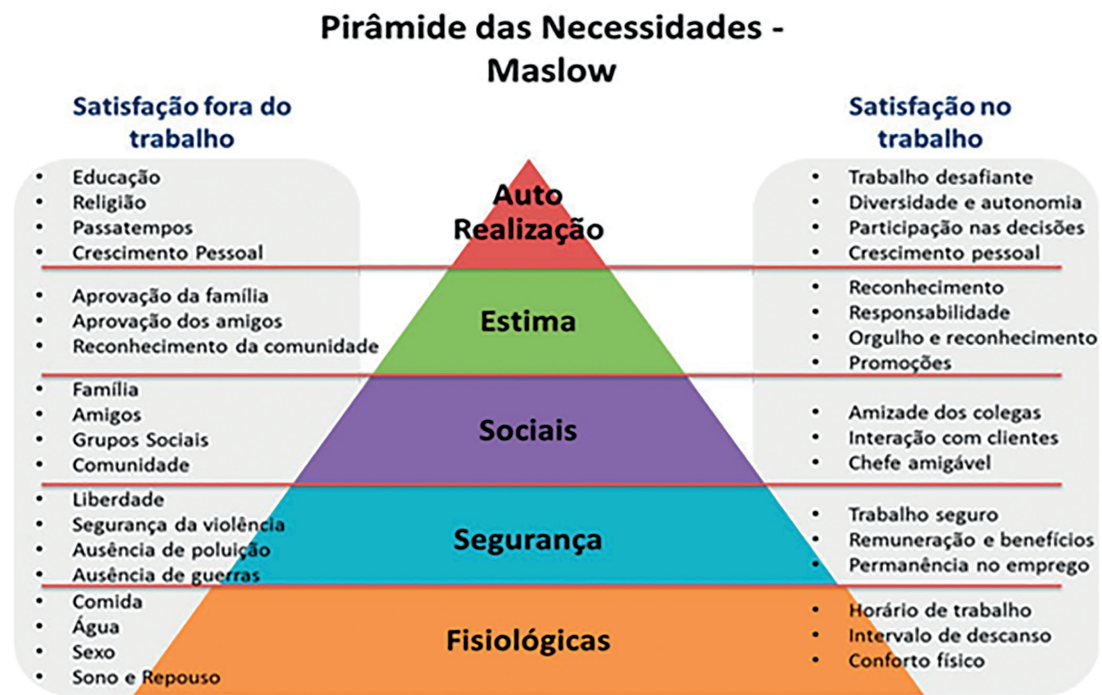
MOBILIDADE INTERNA COMO FATOR MOTIVACIONAL

A motivação pode ser definida como o nível de vontade de um indivíduo para realizar determinada ação. Essa vontade pode ser influenciada tanto por fatores internos (relacionados ao próprio indivíduo), quanto por fatores externos (relacionados ao ambiente externo). As diversas teorias que se prestam a explicar a motivação relacionam o conteúdo do trabalho e o fato de um indivíduo achar o trabalho estimulante como causas capazes de aumentar ou diminuir a satisfação. Para Maslow (1954), autor da teoria da hierarquia das necessidades, esses dois fatores ocupam o topo da pirâmide das necessidades e estão relacionados com a dimensão de autorrealização dos indivíduos. A teoria da hierarquia das necessidades escalona, de modo hierárquico,

¹ Palavra inglesa que significa lacuna ou brecha. Diferença entre o valor real e o previsto de alguma coisa.

as necessidades de um indivíduo, que vai desde as básicas, como as fisiológicas, até as consideradas de um alto grau valorativo, como as de autorrealização. As necessidades são divididas em 5 (cinco) tipos, conforme figura 1, e para que a necessidades de níveis mais altos sejam supridas, é necessário que primeiro se atendam às necessidades imediatamente inferiores.

Figura 1 – Pirâmide das Necessidades - Maslow



Fonte: Jovem Administrador (2017)

Outra teoria é a dos fatores higiênicos e motivacionais de Herzberg. Segundo a teoria os fatores higiênicos (extrínsecos) são aqueles que, se presentes, não têm a capacidade de motivar as pessoas, porém, a falta deles influencia diretamente na insatisfação, como exemplos, destacam-se o salário e os relacionamentos interpessoais. Por outro lado, os fatores motivacionais (intrínsecos) são dotados de uma alta carga valorativa do ponto de vista do indivíduo, assim, quando presentes, influenciam diretamente na satisfação, mas, se ausentes, não têm a capacidade de desestimular as pessoas. É importante destacar que, segundo essa teoria, o conteúdo do trabalho e a percepção que o funcionário tem do seu trabalho são considerados fatores motivacionais, portanto, capazes de aumentar a motivação das pessoas. (HERZBERG, 1966 apud CHIAVENATO, 2008).

Nesse contexto, a Mobilidade Interna pode ser usada como uma ferramenta de auxílio, que propicia o aumento da motivação dos indivíduos de uma organização, uma vez que tem como principal escopo alocar pessoas certas nos lugares certos, promovendo, assim, melhor adequação das pessoas às funções. Sendo assim, um indivíduo que exerça funções condizentes com seu perfil e trabalhe em um local onde se sinta realizado e reconhecido certamente estará com um alto grau de motivação.

ORGANIZAÇÕES DE SUCESSO: PRIMEIRO QUEM...DEPOIS O QUÊ.

Dada à temática em análise, é interessante apresentar o estudo do especialista em gestão de empresas e liderança, Jim Collins, realizado na obra “Empresas Feitas para Vencer”, o qual durante 5 (cinco) anos, com sua equipe de trabalho, realizou inúmeras pesquisas a fim de verificar o que faz com que uma empresa, anteriormente qualificada como boa, passe a ser qualificada como ótima. Embora o estudo tenha sido realizado com organizações privadas, o aspecto descoberto e aqui retratado, pode ser perfeitamente aplicado no âmbito do setor público.

O aspecto em questão diz respeito à seleção das pessoas certas à organização, antes mesmo de se definir novas visões, estratégias, táticas e estrutura organizacional. Constatou-se que para uma empresa ser ótima, o primeiro passo é a alocação das pessoas certas e a retirada das erradas. Isso porque, para Jim Collins: “as pessoas certas não precisam ser excessivamente gerenciadas ou estimuladas; elas se auto-motivam pelo impulso interior de produzir os melhores resultados e ser parte da criação de algo grande.” (COLLINS, 2013, p. 74).

Segundo Jim Collins (2013), referida estratégia é a mais acertada, uma vez que selecionadas, primeiramente, as pessoas certas, será mais fácil a adaptação às constantes mudanças. Ademais, as pessoas certas se manterão firmes por conta dos demais integrantes, independente do rumo do empreendimento. Diferentemente, as pessoas erradas só permanecerão em situações de estabilidade e pronta definição do rumo do negócio.

Portanto, conforme ensina Jim Collins (2013), não adianta ter grandes visões e estratégias com pessoas erradas executando-as. Impossível, desta forma, será alcançar uma organização com excelência. O grande desafio para o crescimento de qualquer organização é manter número suficiente de pessoas certas no lugar certo.

Constatou-se ainda nas pesquisas realizadas, que os integrantes dessas equipes de trabalho tendem a ser “amigos para sempre”, mantendo-se o contato décadas após terem trabalhado juntos. Assim, conforme o autor:

Aderir a ideia de “primeiro quem”, talvez tenha sido a ligação mais estreita entre uma empresa excelente e uma vida profissional maravilhosa. Isso porque, não importa o que alcancemos, se não passarmos a maior parte do nosso tempo com pessoas que amamos e respeitamos, não temos a menor condição de ter uma vida maravilhosa. (COLLINS, 2013, p. 90 e 91).

Trazendo, como reflexão, para área pública, o desenvolvimento de ferramentas que possibilitem melhor mobilidade interna de servidores, certamente impactará, de forma positiva, nos resultados e relacionamentos entre os integrantes de cada equipe de trabalho. Já que, o ativo mais importante de uma organização não são as pessoas, mas as pessoas certas no lugar certo.

Lembra-se que dificilmente o setor público conseguirá evitar o ingresso de pessoas erradas, pois o meio de recrutamento utilizado, em regra geral, é o concurso público. Apesar de ser a forma transparente e isonômica de seleção de candidatos mais

qualificados, teoricamente com maior conhecimento, não é uma ferramenta capaz de identificar se estes possuem habilidades e atitudes importantes à organização.

Assim, é essencial ter uma política interna de gerenciamento de talentos para a alocação das pessoas certas nos lugares certos a fim melhorar a produtividade, mesmo sabendo que poderá existir um grupo de pessoas erradas que ainda deverão ser gerenciadas e motivadas. Nem sempre as qualificações exigidas no momento da realização do concurso atenderão aos interesses da Administração no momento de ingresso, pois este intervalo pode ser muito amplo devido à possibilidade da extensão da validade do concurso até os limites constitucionais, 4 (quatro anos) (CHIAVENATO, 2008).

TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO APLICADA À MOBILIDADE INTERNA

A velocidade das informações nos últimos anos, desencadeada, principalmente, com o advento da Internet, possibilitou a criação de ferramentas tecnológicas aplicáveis em diversos ramos. Assim, quando se fala em evolução de qualquer área ou processo, é praticamente impossível não associar essas mudanças à tecnologia da informação, já que essa cumpre um papel de facilitadora em muitas áreas organizacionais atualmente. Com os processos de Mobilidade Interna não poderia ser diferente. Buscar a integração entre essas duas áreas pode ser uma excelente alternativa para viabilizar a mobilidade dos servidores dentro de uma organização.

Como exemplo, tem-se a aplicação, via *software*, de técnicas de mapeamento comportamental, como o emprego de questionários, por meio dos quais, a organização identifica os perfis profissionais, realiza o agrupamento das características comuns dos colaboradores e, com base em tais informações, realiza o redirecionamento. Segundo aplicadores da ferramenta, a sua eficácia depende da sinceridade no preenchimento do questionário, da transparência em todo o processo, além do *feedback* fundamentado.

Com isso, existe a possibilidade da criação de um banco de dados contendo todas as informações dos perfis profissionais (coletadas no mapeamento comportamental), as funções com os respectivos requisitos e as competências profissionais e pessoais necessárias de um órgão público. Após esse levantamento, poderia ser feito um cruzamento de dados entre os perfis registrados no sistema com as funções disponíveis de cada área, possibilitando a visualização, para os gestores de cada área e para os servidores interessados, dos perfis e funções que melhor se correspondem, segundo análise das informações obtidas, para fins de processo de recrutamento e seleção internos.

O planejamento de criação de ferramentas de mobilidade funcional, por meio de sistemas informatizados, traz maior celeridade no andamento dos processos de trabalho, uma vez que evita amarras temporais e físicas, podendo-se realizá-los com maior praticidade e agilidade.

Ressalta-se que iniciativas como essa demandam um planejamento bem formulado que preveja em suas etapas um levantamento consistente e criterioso das informações necessárias para alimentar o banco de dados, e, além do mais, é

preciso que todas as funções estejam mapeadas, com requisitos e competências bem definidos.

ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS QUE IMPLANTARAM PROCESSOS DE MOBILIDADE INTERNA

O Núcleo de Gestão da Carreira de Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental do Estado de Minas Gerais implantou o mapeamento comportamental, via Sistema *Predictive Index – PI/PO*, como ferramenta estratégica de alocação dos servidores da carreira.

A utilização da ferramenta teve como pressupostos, dentre outros, a motivação e o crescimento profissional dos colaboradores, de forma a possibilitar a sintonia com os valores da organização e desenvolver a criatividade na solução de problemas. Segundo o Núcleo de Gestão, o uso de instrumentos tecnológicos tem reduzido o caráter informal dos processos anteriores de alocação, dada a transparência do processo, e permitido a integração das competências comportamentais dos cargos e pessoas às avaliações de desempenho individual dos servidores, possibilitando ações integradas de desenvolvimento e capacitação.

A Prefeitura do Município de Porto Alegre, por intermédio do Decreto nº 18.393/2013, regulamentou a seleção interna de seus servidores municipais (SISM), nas administrações direta, autárquica e fundacional. Nos termos do referido decreto, aberto o processo seletivo, os servidores interessados em se remover podem se candidatar, por meio de inscrição em página eletrônica da SISM, fornecendo suas formações e experiências de trabalho. O processo SISM apresenta 2 (duas) etapas: 1) análise das informações e experiências fornecidas na página eletrônica, para fins de classificação dos candidatos; e 2) entrevista dos candidatos selecionados conforme número de vagas apresentadas no processo seletivo, em ordem classificatória e atendidos critérios do respectivo gestor da área.

A Secretaria do Planejamento do Estado do Ceará, por intermédio da Coordenadoria de Gestão de Pessoas – COGEP, juntamente com a Coordenadoria de Infra-estrutura de Tecnologia de Informação e Comunicação – COTEC, desenvolveu, no âmbito da Administração Pública Estadual, um Banco de Talentos, para fins de atendimento das necessidades de seus órgãos e entidades, tais como: remoção de servidores, indicação para cargos em comissão, formação de grupos de trabalho, estruturação de novas unidades de trabalho, dentre outras.

Segundo consta no manual de Banco de Talentos, tal medida adveio da carência de servidores e objetiva atender as necessidades dos órgãos/entidades, além de melhorar o gerenciamento e desenvolvimento das pessoas, a fim proporcionar maior satisfação dos servidores e contribuir para a excelência dos resultados dos trabalhos.

Por derradeiro, cite-se o sistema desenvolvido pela Universidade de São Paulo, “USP Oportunidades”, o qual permite que servidores interessados em mudar de órgãos/unidades, exceto hospitais, possam se candidatar, por meio de sistema eletrônico, às vagas existentes.

As ferramentas supramencionadas, atualmente em execução, são apenas exemplos de sistemas de mobilidade interna implantados no âmbito de organizações públicas, que tem contribuído para resultados de excelência dos serviços públicos prestados à sociedade.

MOBILIDADE FUNCIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DE SÃO PAULO

Trazendo para o âmbito interno do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no ano de 2015 foi publicada a Lei Complementar nº 1.272/2015, que instituiu o plano de cargo, carreira e vencimentos dos servidores deste Tribunal. A Lei apresentou importantes avanços no que se refere à carreira dos servidores desta Corte de Contas, prevendo um conjunto de instrumentos, como a Avaliação de Desempenho Individual, Progressão e Promoção, que visam promover o desenvolvimento do quadro funcional. Posteriormente, a Resolução nº 03/2016 regulamentou a referida Lei Complementar, estabelecendo critérios relacionados aos processos de Mobilidade Funcional. O Ato GP nº 13/2016 dispôs sobre a criação e instalação da Seção de Mobilidade Funcional – Progressão e Promoção (DEF-4), responsável pelo gerenciamento das atividades relacionadas aos processos de Mobilidade, ficando subordinada à Diretoria de Enquadramento e Frequência (DEF).

O plano de carreiras supracitado tem como base 3 (três) processos principais, a saber: Avaliação de Desempenho Individual, Progressão e Promoção, que se inter-relacionam, visando um crescimento contínuo na carreira dos servidores.

A Avaliação de Desempenho Individual é o processo de entrada da Mobilidade, pois além de permitir o *feedback* contínuo entre os avaliadores e avaliados, objetivando o desenvolvimento dos servidores, contribui para a aprovação nos processos de Progressão e Promoção. O modelo atual adotado é o da “Avaliação 360º”, que há muito é utilizada na iniciativa privada como um método avaliativo para possibilitar a mensuração do desempenho do avaliado sob os diversos aspectos da dinâmica de seu trabalho (considerando os pontos de vista das chefias mediata e imediata, dos colegas de trabalho e do próprio avaliado). Não obstante, esta metodologia de avaliação consagrou-se como uma alternativa avaliativa viável à Administração Pública diante da realidade do serviço público, tendo em vista que outros métodos mais modernos que ganharam espaço na iniciativa privada não estariam adequados para tanto. Desta forma, minimizam-se as distorções causadas pelo excesso de subjetivismo de uma avaliação unilateral, realizada somente pela chefia imediata, que poderiam gerar um sentimento de favorecimento de alguns servidores pelo bom relacionamento, ou, de outro lado, de injustiça aos servidores mais combativos.

A Progressão, conforme o artigo 16, da L.C. nº 1.272/2015, é “a passagem do servidor de um grau para outro imediatamente superior, dentro do mesmo Nível, mediante avaliação de desempenho individual”. São requisitos para a progressão nas carreiras do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo: o cumprimento de 2 (dois) anos de efetivo exercício no grau de enquadramento, e a obtenção de, no mínimo, 6,5 (seis e meio) na média das 2 (duas) últimas avaliações anuais, nos termos dos incisos I e II, do artigo 17, da mencionada Resolução. Observa-se, que no processo de progressão foi adicionada a Avaliação de Desempenho ao critério temporal, parâmetro antes utilizado de forma única para esse tipo de processo.

Já a Promoção, é “a passagem do servidor de um Nível para outro imediatamente superior, dentro da carreira, mantido o grau de enquadramento, devido à aquisição de competências adicionais e títulos, no decorrer do exercício do cargo de que é titular.” (Art. 18 da L.C. nº 1.272/2015). Além do critério temporal, foram incluídas a avaliação teórica e prática, títulos e a Avaliação de Desempenho. De forma resumida, esse é o ciclo para evolução na carreira e denominado de Mobilidade Funcional atual no TCE/SP.

Embora a Lei Complementar nº 1.272/2015 tenha trazido importantes avanços no que tange à Gestão de Pessoas neste Tribunal, os processos Mobilidade Funcional constantes da lei precisam ser aperfeiçoados continuamente através do desenvolvimento de programas voltados à criação de banco de talentos que permitam a identificação de perfis profissionais, de forma a incentivar o desenvolvimento de competências estratégicas, a capacitação contínua do quadro funcional e adequada movimentação interna dos servidores.

Ainda assim, esses novos processos de mobilidade funcional podem servir como um marco inicial para a implantação de banco de talentos e mobilidade interna no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Tanto as informações obtidas através das avaliações de desempenho quanto aquelas obtidas por meio das avaliações teóricas e práticas poderão fornecer uma rica base de conhecimento à concretização desses programas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS


A modernização da Máquina Pública incorporou importantes conceitos da iniciativa privada e, entre eles, destaca-se a valorização dos conhecimentos, habilidades e atitudes dos funcionários das organizações. No entanto, adaptar tais conceitos à Administração Pública requer um esforço coordenado, pois essa, ainda, conserva traços da chamada Administração Burocrática, caracterizada pelo foco e rigidez nos processos, deixando o fator humano em plano secundário. Assim, a Mobilidade Interna emerge como um meio de otimização dos serviços públicos, pois permite o crescimento e o desenvolvimento pessoal e profissional, melhor distribuição de funções, reconhecimento de competências, estruturação de carreiras, criação de bancos de talentos e a criação de indicadores que permitam identificar “Gaps” de competências nas organizações.

Entretanto, essa movimentação interna no serviço público ainda encontra desafios enraizados num sistema rígido e pouco adaptável às novas tendências. A despeito de já ter no ordenamento jurídico brasileiro institutos como a remoção, a redistribuição e a transferência, faz-se necessária a implantação de programas de Mobilidade voltados para o ambiente interno de cada órgão, ou seja, é preciso ampliar a movimentação dos servidores para que essa não fique restrita às hipóteses legais. Cada órgão, dentro da autonomia administrativa que lhe é conferida por lei, tem que buscar a estruturação interna de forma a incluir, na sua Gestão de Pessoas, meios e iniciativas que viabilizem a uma melhor adequação das competências de cada servidor às funções por ele desempenhadas.

Um dos desafios na implantação deste processo no setor público é que muitos gestores são relutantes em endossar ou apoiar a mobilidade interna de seus

servidores, com medo de perder as pessoas que acreditam serem as mais talentosas para as suas áreas. Contudo, frequentemente são as pessoas certas, mas no lugar errado.

Assim, dada à supremacia do interesse público sobre o privado, necessárias se fazem a criação de instrumentos que viabilizem a descoberta de talentos no serviço público e a adequada mobilidade interna de servidores, conforme suas aptidões e competências. Tudo em prol da melhor prestação de serviços públicos, o que não será possível, se não forem proporcionados incentivos e a possibilidade de crescimento e de desenvolvimento aos servidores, de forma geral.

No mundo atual, em que a mudança é uma constante, e as inovações tecnológicas são presentes, a junção de ferramentas de mobilidade funcional, como as supracitadas, com a gestão por competências e a tecnologia da informação abre caminho para o alcance de uma gestão eficiente, com geração de sucesso à organização. Afinal de contas, conforme Jim Collins (2013, p. 76): “Não são as circunstâncias que causam resultados – são as pessoas”. 

Referências Bibliográficas

ANDRADE, C. D. **Obra Poética**. Volumes 4-6. Lisboa: Publicações Europa-América, 1989.

ANDREASI, D. Consumismo X Pirâmide de Maslow – uma outra visão da teoria. **Jovem Administrador**, 2018. Disponível em: <<http://jovemadministrador.com.br/consumismo-x-piramide-de-maslow-uma-outra-visao-da-teoria/>> Acesso em: 15 maio 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 abr. 2018.

CEARÁ. Secretaria de Planejamento e Gestão. **Manual do Sistema Básico de Talentos**. Disponível em: <<http://www.gestaodoservidor.ce.gov.br/>>. Acesso em: 07 maio 2018.

CHIAVENATO, I. **Princípios da Administração: o essencial em teoria geral da administração**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

_____. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COLLINS, J. **Empresas feitas para vencer**. São Paulo: HSM, 2013.

HERZBERG, F. **Work and nature of man**. Cleveland, Ohio: The World Publishing Co., 1966.

MASLOW, A. **Motivation and personality**. Nova York: Harper & Row, 1954.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo — como o espírito empreendedor está transformando o governo**. Brasília: MH Comunicação, 1994.

SÃO PAULO (Estado). Lei Complementar nº 1.272, de 14/09/2015. Institui Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos aos servidores do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e dá outras providências. São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2015/lei.complementar-1272-14.09.2015.html>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Resolução nº 03/2016. Dispõe sobre os critérios de mobilidade funcional dos servidores integrantes das carreiras abrangidas pela Lei Complementar Estadual nº 1.272, de 14 de setembro de 2015, que instituiu o Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos dos servidores do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://www4.tce.sp.gov.br/resolucao-032016>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

SILVA, F. M. MELLO, S. P. T. A noção de competência na gestão de pessoas: reflexões acerca do setor público. **Revista do Serviço Público - RSP**, v. 62, n. 2, p. 167-183, abr. 2011. Repositório Institucional. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1608>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. USP Oportunidades. **Sistema de Oportunidades USP**. Disponível em: <<https://uspdigital.usp.br/boportuni/>>. Acesso em: 07 maio 2018.

VELOSO, R. C. L. O perfil comportamental como ferramenta estratégica de alocação dos servidores da carreira de EPPGG em Minas Gerais. Centro de Convenções Ulysses Guimarães, Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA: GASTOS ADMINISTRATIVOS E RESPECTIVA FONTE DE CUSTEIO

Camila Simão Costa

Agente da Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP, Bacharel em Ciências Contábeis e Graduada em Direito. cscosta@tce.sp.gov.br

RESUMO

O presente estudo visa a demonstrar a tese de que as reavaliações atuariais anuais deveriam evidenciar objetivamente a congruência entre a contribuição patronal calculada para o custeio administrativo, a taxa de administração e a dotação orçamentária atribuída à unidade gestora do RPPS.

Palavras-chave: Direito Financeiro. Previdência de Servidores Públicos. Taxa de Administração. Custeio Administrativo.

ABSTRACT

The research aims to demonstrate the thesis that the annual actuarial evaluation should objectively evidence the consistency between the employer contribution for the administrative funding, the administration fee and the budget allocation assigned to the management unit of the public sector pension schemes.

Keywords: Financial Law. Pensions for public employees. Administration Fee. Administrative funding.

Introdução

Em breve síntese, temos que, por meio das Emendas Constitucionais nº 20, de 15.12.1998, e 41, de 19.12.2003, foi assegurado aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial¹.

Na legislação infraconstitucional, encontramos na Lei 9.717, de 27.11.1998, as disposições de regras gerais para a organização e funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores (RPPS), determinando que estes devam ser baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir seu equilíbrio financeiro e atuarial, observando diversos aspectos. Dentre estes, os seguintes merecem destaque: a necessidade de Reavaliação Atuarial Anual para revisão do Plano de Custeio e a vinculação de seus recursos a pagamento de benefícios e despesas administrativas².

1 Art. 40, caput, da Constituição Federal (CF).

2 Art. 1º, I e III, da Lei Federal 9.717/1998.

A referida lei também determina que, no caso de o Ente instituir RPPS, deverá definir limites para a taxa de administração, conforme parâmetros gerais³. Estipula, ainda, que o estabelecimento dos parâmetros gerais é competência da União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) (atualmente o MPAS foi transformado na Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPPS, vinculada ao Ministério da Fazenda; por isso, sempre for citado MPS/MPAS, será em virtude de a norma referenciada ter sido criada enquanto este ainda tinha o status de ministério na estrutura da Administração Pública Federal)⁴.

Hodiernamente, encontra-se em vigor a Portaria MPS 402 de 12.12.2008, que dispõe sobre os parâmetros gerais para organização e funcionamento dos RPPS. Este ato normativo prevê que poderá ser estabelecida Taxa de Administração para cobertura das despesas administrativas dos regimes por meio de lei municipal. A legislação específica deve obedecer ao parâmetro geral de até dois pontos percentuais do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS, relativo ao exercício anterior⁵.

De acordo com o que já foi exposto, surgem os seguintes questionamentos: de que forma esses gastos autorizados pelo limite máximo da Taxa de Administração serão custeados? Ou melhor, como o Ente repassará recursos financeiros para que o RPPS arque com os gastos de seu funcionamento? Ou ainda, como será calculado o custeio administrativo?

A resposta para esses questionamentos está na Portaria MPS 403 de 12.12.2008, que trata das normas aplicáveis às reavaliações atuariais dos RPPS. A mencionada norma dispõe que o Plano de Custeio é a definição das fontes de recursos necessárias para o financiamento dos benefícios oferecidos pelo Plano de Benefícios e da taxa de administração⁶.

Com base no que foi dito acima, partiremos da noção de que o custeio administrativo, com base na Taxa de Administração adotada pelo Ente, é definido dentro do Cálculo Atuarial, podendo compor a Alíquota da Contribuição Patronal definida no Plano de Custeio Normal. Assim, uma parte da arrecadação proveniente da Contribuição Patronal Normal pode ser destinada ao custeio de benefícios previdenciários e outra para custeio administrativo.

À vista disso, é possível estabelecer duas noções básicas e necessárias ao entendimento do que se propõe neste trabalho:

- a Taxa de Administração é um limite para os gastos administrativos do RPPS, que pode ser tanto o limite geral previsto na portaria ministerial quanto o limite específico definido para o RPPS na legislação municipal, obedecidos, neste caso, os parâmetros gerais da norma federal;

3 Art. 6º, VIII, da Lei Federal 9.717/ 1998.

4 Art. 9º, II, da Lei Federal 9.717/ 1998.

5 Art. 15, caput, da Portaria MPS 402/2008.

6 Art. 2º, IV, e Art. 17, §8º, ambos da Portaria MPS 403/2008.

- os Gastos Administrativos, limitados à Taxa de Administração, devem ser custeados pelo Ente que estruturou o RPPS, com possibilidade do custeio ser efetivado por meio da Contribuição Patronal Normal.

Destarte, por meio de abreviada exposição acerca de aspectos jurídicos dos gastos administrativos de um RPPS, da descrição da prática contábil adotada e do aspecto atuarial do correspondente custeio, propomo-nos a demonstrar que as reavaliações atuariais anuais deveriam evidenciar objetivamente a congruência entre a contribuição patronal calculada para o custeio administrativo, a taxa de administração e a dotação orçamentária atribuída à unidade gestora do RPPS.

A não observância dessa objetiva demonstração de compatibilidade traria o problema do aumento do risco de desvio de recursos da Contribuição Patronal Normal destinado ao custeio de benefícios previdenciários para aplicação em gastos administrativos ou, em um segundo momento, para constituição de reserva da taxa de administração prevista nos moldes do art. 15, III, da Portaria MPS 402/2008.

Além desta seção introdutória, este artigo está estruturado em quatro seções. A próxima apresenta fundamentos acerca da natureza jurídica dos gastos administrativos dos RPPS. A terceira traz síntese das normas contábeis e da prática adotada atualmente para contabilização dos recursos vinculados ao custeio administrativo do RPPS. A quarta traz resumida exposição acerca dos conceitos atuariais utilizados neste estudo. Por fim, são apresentadas as conclusões acerca de nossa análise.

2. Natureza Jurídica dos Gastos Administrativos dos RPPS

Para entender a natureza jurídica dos gastos administrativos do RPPS, primeiramente devemos compreender a natureza jurídica da unidade organizacional que os executa.

Conforme entendimento a que chegaram os participantes do “Encontro Técnico dos Tribunais de Contas do Brasil”⁷, os RPPS podem ser organizados de acordo com os seguintes modelos: Fundo Especial; Atividade Centralizada na administração direta (operacionalização a cargo de uma Secretaria, observadas as normas regentes); descentralização por meio de Autarquia ou Fundação Pública.

O “Fundo Especial”, previsto no art. 71 da Lei 4.320/64, é uma unidade orçamentária, na lição de Harrison Leite (2017, p. 239):

Todo Fundo deve estar ligado a determinado órgão da administração pública. Trata-se, na verdade, de uma descentralização do processo decisório, tornando-se justificável a individualização de determinadas receitas e sua separação do orçamento total. (grifo nosso).

7 Encontro Técnico dos Tribunais de Contas. Sediado, em 2002, no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

A “Atividade Centralizada na administração direta” enquadra-se no conceito de órgão público, proposto por Rafael Carvalho Rezende Oliveira (2017, p. 176):

Os órgãos públicos são as **repartições internas do Estado**, criadas a partir da desconcentração administrativa e necessárias à sua organização. A **criação dos órgãos públicos é justificada pela necessidade de especialização de funções administrativas**, com o intuito de tornar a atuação estatal mais eficiente (...). (grifo nosso).

Já a “Autarquia e a Fundação Pública”, segundo Hely Lopes Meirelles (2016 p. 440 e 454), são pessoas jurídicas de direito público, com função própria e típica, outorgada pelo Estado. Conforme o autor, aplicam-se às fundações de direito público todas as normas pertinentes às autarquias.

Segundo os conceitos citados a priori, em todas as suas modalidades de organização, os RPPS fazem parte da Administração Pública, submetendo-se ao regime jurídico de direito público. Os dispêndios desses regimes, enquadram-se, pois, na definição de despesa pública proposta por Harrison Leite (2017, p. 260):

Consiste no conjunto de **gastos realizados pelo Poder Público** para a consecução de suas atividades principais, com o objetivo de financiar as ações do governo, **sempre com foco na satisfação das necessidades públicas. É, assim, o desembolso realizado pelo Estado para atender os serviços públicos e os encargos assumidos no interesse geral** da sociedade. (grifo nosso).

Sendo assim, seus gastos compõem a chamada Atividade Financeira do Estado, que, na lição de Tathiane Piscitelli (2015, p. 16), é representada pelo conjunto de ações que o Estado desempenha visando à obtenção de recursos para seu sustento e a respectiva realização de gastos para a execução de necessidades públicas.

Em virtude disso, esses dispêndios estão sujeitos às diversas normas regentes da espécie, dentre as quais Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2012, p. 43) destaca as seguintes: deve seguir os trâmites e as formalidades impostos pela Lei nº 4.320/64, pela Lei nº 8.666/93 e pela Lei Complementar nº 101/2000.

Almejando explanar um dos pressupostos de nossa tese, que é a necessidade de autorização orçamentária dos gastos administrativos dos RPPS, sobreleva destacar que essas despesas obedecem ao limite das respectivas dotações orçamentárias. Essas dotações, conforme oportuna lição de Sergio Jund (2007, p. 153, *apud* RAMOS FILHO, 2012, p. 170), não são dinheiro e sim uma autorização para gastar.

Em relação ao que expomos nesta parte do estudo, podemos conceber o seguinte:

- embora ao RPPS seja permitido realizar gastos administrativos até o limite definido para a Taxa de Administração, em virtude desses dispêndios terem natureza jurídica de despesa

pública, apenas é possível efetivá-los até o limite da dotação orçamentária, que, em não sendo dinheiro, requerem uma fonte de custeio.

3. Normas Contábeis e a prática contábil na contabilização de recursos da Taxa de Administração

Os procedimentos contábeis aplicados aos RPPS deverão observar o previsto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional⁸.

Os RPPS adotarão as contas especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estendido até o 7º nível de classificação, de acordo com a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis 00 (IPC 00)⁹.

As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações de caráter técnico e orientador, que buscam auxiliar os Entes na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para toda a sociedade brasileira¹⁰.

O PCASP Estendido, vigente para 2018, foi aprovado por meio da Portaria STN 669 de 02 de agosto de 2017. Naquela relação de contas, há a Conta Única específica para o RPPS¹¹.

Em relação à Conta única dos RPPS, esta deverá ser detalhada até o 7º nível, diferenciando especificamente os recursos de acordo com suas vinculações, sendo que há conta específica para registrar os valores movimentados nas contas bancárias que guardam recursos da taxa de administração¹².

O MCASP 7ª Edição, cujos Procedimentos Específicos foram aprovados por meio da Portaria STN 840 de 21 de dezembro de 2016, prevê, em seu item 4.3.1, que, quando da contabilização do recebimento da Contribuição Patronal, os recursos referentes à taxa de administração sejam segregados, no nível 7, em conta específica¹³.

Releva atentarmo-nos para o fato de que tal segregação de recursos não consta no item do MCASP que orienta a contabilização arrecadação da contribuição previdenciária do servidor no RPPS¹⁴. Tal fato já nos serve de argumento para apreender que a alíquota de custeio da taxa de administração integra a alíquota patronal, mas não a alíquota de contribuição do servidor.

Até este momento, trouxemos os aspectos teóricos acerca de como deveria ser contabilizada a operacionalização da movimentação dos recursos de custeio da

8 Art. 1º, caput, da Portaria MPS 509/2013.

9 Art. 2º, caput, da Portaria MPS 509/2013.

10 Prefácio, Item 4, IPC 00.

11 PCASP Estendido: 1.1.1.1.06.00 - Compreende os valores disponíveis na Conta Única do RPPS (Consta no Plano de Contas Audep).

12 IPC 00 - Anexo III - PCASP Estendido: 1.1.1.1.06.04 - BANCOS CONTA MOVIMENTO - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO (Consta no Plano de Contas Audep).

13 Item 4.3.1 do MCASP 7ª Edição.

14 Item 4.3.2 do MCASP 7ª Edição.

Taxa de Administração dos RPPS e, segundo o que já se expôs, é lícito que se chegue às seguintes conclusões:

- o procedimento de contabilização dos recursos de custeio da taxa de administração, regulamentado no MCASP, deve ter como pressuposto de validade a existência de conta bancária vinculada para depósito dos recursos destinados ao custeio da Taxa de Administração ou, no caso de conta única, um rígido controle por fonte de recursos e código de aplicação/destinação e detalhamento até o 7º nível;
- a observância do procedimento de operacionalização de recebimentos de recursos de Custeio Administrativo e dos pagamentos das Despesas Administrativas em conta bancária específica é de grande relevância, pois, em que pese não esteja explícito no já referido manual, parece claro que a sistemática de detalhamento tenha sido estabelecida daquela maneira para dar cumprimento a exigência da LRF¹⁵.

De outro ponto de vista, dada nossa experiência em fiscalizações em RPPS, não podemos deixar de problematizar a seguinte situação: como custear os gastos administrativos, que não cessam, no RPPS em que o Ente vem se mostrando inadimplente? Afinal, o MCASP autoriza a segregação dos recursos de custeio administrativo somente no efetivo ingresso da Contribuição Patronal, oportunidade em que se retiraria do valor total pago a parcela relativa à alíquota do custeio administrativo.

Acreditamos que seja em virtude desse problema prático que a SPPS vem orientando os Gestores no sentido de que adotem procedimento diverso do que propõe o MCASP, segundo é explicitado a seguir:

[...] é permitida a constituição de reservas administrativas com as eventuais sobras da taxa de administração. Ressalta-se que, apesar de receber o nome de “reserva”, as reservas administrativas não são constituídas a partir do resultado do exercício, como é o caso de uma reserva contábil. Assim, de posse dos dados do montante da remuneração, proventos e pensões pagos no exercício financeiro anterior para os segurados vinculados ao RPPS, é aplicado o percentual definido pela legislação de cada ente, limitado a 2% desse montante. Considerando-se, por exemplo, que a base de cálculo seja de R\$14.200.000,00, para uma alíquota de 2,00%, as despesas administrativas da unidade gestora estariam limitadas a R\$ 284.000,00 para todo o exercício financeiro. [...]

Com a efetivação da reserva, a contabilidade separará os recursos destinados às despesas administrativas¹⁶.

15 Art. 8º, parágrafo único, da LRF.

16 Previdência Social. Perguntas Frequentes.

Em outras palavras, sabemos que, na prática, os gestores segregam os valores financeiros para custeio administrativo após encontrar o limite máximo de gasto permitido para o ano, por meio desse cálculo simplificado proposto pelo SPPS.

Os recursos totais são separados em conta bancária própria para efetuar o pagamento das despesas administrativas do exercício. Eventuais sobras constantes do saldo desta conta são transferidas para a conta de aplicação financeira com recursos da taxa de administração¹⁷ ou devolvidas para as contas bancárias em que são depositados os recursos vinculados a benefícios previdenciários.

Conquanto essa metodologia divulgada pela SPPS não seja tecnicamente a mais correta, pois o ideal seria que o recurso somente fosse segregado quando de seu efetivo ingresso nas contas bancárias do RPPS, a nosso ver não há como não se tolerar a referida flexibilização.

Admitir esse procedimento simplificado parece preciso, pois não se pode olvidar que, mesmo no caso de inadimplência do Ente, com a ocorrência do fato gerador da Contribuição Patronal, o direito é adquirido pelo RPPS, que deverá cobrá-la futuramente pelos meios cabíveis.

Além disso, não seria plausível cogitar que as atividades do RPPS fossem suspensas à espera de que o Ente efetivamente pagasse a contribuição patronal. Afinal, as atividades de um RPPS são perenes e de interesse público elevado, pois dela resultam pagamento de verbas alimentícias, sendo as aposentadorias e pensões, na maioria das vezes, a única fonte de renda dos beneficiários.

No entanto, esse cálculo simplificado sugerido pela SPPS não pode pretender afastar a necessária coerência que deve sempre haver entre a taxa de administração definida, com a alíquota de contribuição do custeio administrativo trazido no cálculo atuarial, integrando a Contribuição Patronal Normal e com com as dotações orçamentárias autorizadas para o exercício.

Normas acerca do Custeio Administrativo no Cálculo Atuarial

A Avaliação Atuarial é o estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano¹⁸.

De acordo com Marcos Nóbrega (2016), “o custo previdenciário será o cálculo do valor atual dos benefícios futuros dos atuais aposentados, pensionistas e servidores em atividade. A esse custo devem ser acrescidas as despesas administrativas”, de sorte que se encontre o Custo Total do Plano Previdenciário.

O estabelecimento de medidas para o custeio desse Custo Total do Plano e a busca de manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial, com apresentação

17 IPC 00 - Anexo III – PCASP Estendido: 1.1.4.1.1.14.00 - Compreende os investimentos realizados pelo RPPS, com recursos da taxa de administração, sujeitos às regras das Resoluções CMN nº 3.992/2010 e 4.392/2014 (Consta no Plano de Contas Audep).

18 Art. 2º, VI, da Portaria MPS 403/2008.

conclusiva acerca da situação do RPPS é função do Parecer Atuarial, que sintetiza tudo que é diagnosticado na reavaliação que o suporta¹⁹.

O Plano de Custeio é a definição das fontes de recursos necessárias para o financiamento dos benefícios oferecidos pelo Plano de Benefícios e da Taxa de Administração²⁰, devendo constar do Parecer Atuarial anual²¹, dividindo-se em custeio normal e suplementar quando houver déficit atuarial.

Com base no que foi dissertado, entendemos que o Custo Administrativo projetado dentro dos Cálculos Atuariais deve ser demonstrado objetivamente nas constantes das reavaliações atuariais anuais. Conferindo, assim, a necessária transparência do método de formação do plano de custeio proposto no parecer técnico.

Seria conveniente, ainda, que fosse evidenciada a compatibilidade da parcela da alíquota patronal normal reservada ao custeio administrativo com os patamares de anteriores gastos do RPPS, com a dotação projetada para o exercício em que vigorará a alíquota patronal e com o limite máximo da taxa de administração definida. Desse modo, seria possível verificar se os equilíbrios fiscal, financeiro e atuarial previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal estariam sendo atendidos.

Por todo o exposto, é lícito afirmar que o entendimento de que a aplicação de recursos vinculados à unidade gestora do RPPS em gastos administrativos seja exceção à utilização exclusiva para pagamento de benefícios previdenciários não seria tecnicamente correto; pois, desde a sua implementação, o Custeio Previdenciário Total já deve consignar recursos específicos para o custeio administrativo, desvinculados do custeio de benefícios.

Conclusão

Ante o que foi abordado, acreditamos estar satisfeita nossa proposta inicial.

Intentamos fundamentar a natureza jurídica de despesa pública dos gastos administrativos dos RPPS, sua necessária inclusão nas Leis Orçamentárias Anuais, comentar a teoria e prática contábil na transferência de recursos para a conta de taxa de administração e expor a questão do cálculo atuarial do custeio administrativo por meio de alíquota patronal.


Em que pese concordemos que a adoção da metodologia simplificada para a constituição da reserva financeira da taxa de administração, proposta pela SPPS, seja apropriada ao contexto atual, isso deveria ser procedido de forma razoável, guardando proporcionalidade com montante definido no orçamento para os gastos administrativos do exercício e respeitando o montante da contribuição patronal destinada ao custeio administrativo, especialmente quando houver intenção de constituição das reservas autorizadas no art. 15, III, da Portaria MPS 402/2008 .

19 Art. 2º, IX, da Portaria MPS 403/2008.

20 Art. 2º, IV, da Portaria MPS 403/2008.

21 A anualidade das Reavaliações Atuariais está prevista no art. 1º, I, da Lei 9.717/1998.

Ademais, definida a taxa de administração e a correspondente dotação orçamentária do exercício, por prudência e em busca do necessário equilíbrio fiscal, atuarial e financeiro, esse gasto máximo permitido necessitaria ser integralmente computado no Custo Previdenciário Total apurado nas Reavaliações Atuariais anuais, de sorte que a Alíquota de Patronal fosse sempre suficiente a cobrir integralmente os gastos da atividade de administração do RPPS e eventual reserva financeira constituída.

Uma possível extensão deste trabalho seria uma pesquisa de campo com a finalidade de verificar se os RPPS têm adotado o custeio administrativo por meio de alíquota patronal e, em caso positivo, se têm dado a necessária transparência e a compatibilização proposta neste estudo. 

Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 04 Out. 2017.

_____. Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Previdência Social. Portaria 402, de 12 de dezembro de 2008. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis nº 9.717, de 1998 e nº 10.887, de 2004. Disponível em: <http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/66/MPS/2008/402_1.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Previdência Social. Portaria 403, de 12 de dezembro de 2008. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. Disponível em: <http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/66/MPS/2008/403_1.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Previdência Social. Portaria 509, de 12 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional no âmbito dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS . Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/66/MPS/2013/509.htm>>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Instruções de Procedimentos Contábeis. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36614/IPC00_PlanoTransicaoImplantacaoNovaContabilidade.pdf/636c6f5c-1dc9-4a5c-96a7-970b2ce40bc4>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. PCASP 2017. ago. 2016. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/545938/PCASP+2017+-+Federa%C3%A7%C3%A3o.xlsx/5d2b3389-7b32-4896-8ecf-b47620b010d9>>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. PCASP 2017 Estendido (Anexo III – IPC 00). Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/545938/IPC+00+Anexo+3.xlsx/d052cc74-1256-46bb-aa28-040753c5721a>>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. Secretaria da Previdência. Perguntas Frequentes. Escrituração, ago. 2016. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/escrituracao-plano-de-contas-contabilizacao-da-provisao-matematica-previdenciaria-demonstrativos-contabeis/>>. Acesso em: 19 set. 2017.

INSTITUTO RUY BARBOSA. Encontro Técnico dos Tribunais de Contas do Brasil, març. 2002. Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/ruybarbosa/irb20020527.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2017

LEITE, H. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

LIMA, L. H.; SARQUIS, A. M. F. (Coord.). **Controle Externo dos Regimes Próprios de Previdência Social**: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

NOBREGA, M. A. R. Sistemas previdenciários: Aspectos Teóricos. In: LIMA, L. H.; SARQUIS, A. M. F. (Coord.). **Controle Externo dos Regimes Próprios de Previdência Social**. 1. ed. Belo Horizonte: Forum, 2016, v. 1, p. 43-78.

OLIVEIRA, R. C. R. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

PISCITELLI, T. **Direito Financeiro Esquemático**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

RAMOS FILHO, C. A. M. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUSTEIO ABC NOS SERVIÇOS PÚBLICOS: ANÁLISE DE SUA UTILIDADE ENQUANTO INFORMAÇÃO FACILITADORA DO CONTROLE SOCIAL

Renata Luciana dos Reis Magalhães

Ciências Contábeis – UFMG, Ciências Atuariais - PUCMinas, Agente da Fiscalização do TCESP. rlmagalhaes@tce.sp.gov.br

RESUMO

Em um cenário atual de obrigatoriedade de apuração de custos pela administração pública, este estudo buscou desenvolver procedimentos necessários para adoção do sistema de custeio baseado em atividades. A informação do custo de cada uma das ações públicas desenvolvidas pelo ente pode ser de utilidade para a tomada de decisões do administrador público e pela sociedade, afinal, a informação de quanto custa o serviço público deve se materializar no processo de accountability, ou seja, espera-se que a informação útil seja dotada de características qualitativas de fidedignidade, relevância, compreensibilidade, comparabilidade, tempestividade e verificabilidade. O estudo foi desenvolvido para aplicação específica na unidade orçamentária – Secretaria Municipal de Fazenda, por representar o órgão responsável pela implantação de metodologia de custos para toda a entidade. Este artigo apresenta uma estrutura administrativa de uma Secretaria Municipal de Fazenda, atividades desenvolvidas e direcionadores de custos identificados para a ação pública: Arrecadação e Controle de Tributos. A partir daí o objetivo final deste estudo foi gerar a informação, apresentar ao usuário e verificar se atende à sua necessidade quanto ao atributo qualitativo de compreensibilidade. Ao final, foi possível concluir que a utilização do Activity Based Costing (ABC) para mensuração dos custos dos serviços prestados pela Secretaria Municipal de Fazenda resulta em uma metodologia possível e útil à sociedade. Em análise quanto à compreensibilidade, as avaliações de usuários “controladores sociais”, demonstraram que a informação fornecida atendeu a este atributo de qualidade da informação contábil e foram identificadas melhorias que devem ser incorporadas e que favorecerão os outros atributos de qualidade, em especial a verificabilidade e a comparabilidade.

Palavras-chave: Custos aplicados ao setor público, Custeio baseado em atividades, qualidade da informação de custos.

1. Introdução

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a convergência do setor público às normas internacionais de Contabilidade representam relevantes marcos regulatórios do novo milênio.

De forma acentuada, desde 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, identificadas então como NBCASP's vêm sendo implantadas paulatinamente. A partir de 13/02/2009 tais normas são denominadas NBC TSP (Resolução CFC n° 1156/2009 alterada pela Resolução CFC n° 1328/2011). Até a edição destas normas o setor público brasileiro prendia-se basicamente à legislação federal, em especial à lei 4.320/64, que disciplina o aspecto orçamentário da contabilidade pública.

A contabilidade aplicada às entidades públicas vem, desde então, passando por rigorosas redefinições para efetiva implantação do que vem sendo chamado de Nova Contabilidade Pública, ante a tendência mundial de adoção de normas contábeis convergentes e harmonizadas ao que se pratica na maior parte do mundo. E a norma contábil brasileira vai além, impondo responsabilidade ao profissional contábil pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos (CFC, 2013), subentendendo-se a importância de que a informação seja completa, neutra e livre de erros, já que se destina não somente ao controle gerencial, mas também ao usuário externo, como a sociedade no papel de controlador social.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem a missão de padronizar os procedimentos contábeis de todas as esferas de governo sob a mesma base conceitual, abordando todo o ciclo contábil: reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tem então este objetivo e promete estar alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). São ditados procedimentos segregados em orçamentários, patrimoniais e específicos, além do plano de contas aplicado ao setor público e respectivas demonstrações contábeis.

A recente normatização contábil vem trazendo uma revolução no modo de agir dos administradores públicos e respectivos contadores, na tentativa de absorver o conceito de custos, já internalizado no setor privado, porém, muito incipiente entre os profissionais de contabilidade do setor público, em especial na realidade dos municípios.

É fato então que, atualmente, a implantação de subsistemas de apuração de custos em entidades municipais é uma necessidade real. Daí a importância do presente trabalho que objetiva fornecer um instrumental de trabalho ao contador público, através de trabalho de campo em esfera municipal, além da preocupação de verificar se a informação gerada provoca alguma compreensão no usuário da informação, facilitando o controle social.

As normas até então vigentes não direcionam sobre qual seria o método de custeio mais adequado aos propósitos de uma administração pública. A NBC T 16.11 (CFC, 2013) que dispõe sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público determina que a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados.

Alguns estudos existentes apontam o *Activity Based Costing* (ABC) como uma ferramenta adequada de custeio aplicável às atividades de prestação de serviço público, como Lima e Castro (2000), Mota (2009) e Martins (2010). Cardoso et al. (2011) porém reconhecem que o ABC é melhor aplicável em determinadas situações, mas defendem a liberdade de escolha do método de custeio, conforme a realidade da instituição e dos profissionais envolvidos.

Partindo da constatação de que o ABC é um método adequado para a gestão de custos no setor público, a questão que norteia esse trabalho é: **a aplicação do ABC**

na apuração de custos dos serviços públicos resulta em informação que pode ser disponibilizada à sociedade de forma compreensível, como ferramenta facilitadora do controle social?

Sendo assim, o objetivo desta pesquisa é identificar e sistematizar os procedimentos necessários para implantação do sistema ABC em uma unidade da administração pública, favorecendo a implantação da técnica de custeio, na busca por uma metodologia aplicável à gestão dos recursos públicos municipais e compreensível a seus usuários. Secundariamente buscar-se-á submeter a informação apurada ao crivo de cidadãos interessados em exercer o controle social sobre os custos das atividades públicas.

O estudo de custos no serviço público ainda é importante na atualidade, pois, apesar de obrigatório desde 1964, foi reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal em 2001, começou a ser estruturado pela União em 2005, mas, segundo diversos autores, se comparado aos avanços vistos nas principais economias mundiais, é perceptível que o Brasil ainda está no início do processo de entendimento da formação de modelos gerenciais de custos no setor público (BITTI, AQUINO e CARDOSO, 2011).

Estudos recentes demonstram que a situação permanece a mesma. Macêdo e Klann (2014) constataram que o sistema de custos ainda não está efetivamente funcionando nos entes federativos do Brasil. Pareceres prévios dos Tribunais de Contas dos Estados apontam, em maioria, que os sistemas estão em fase de implantação.

Esta pesquisa está estruturada em cinco partes, tendo além desta introdução, o referencial teórico, o qual aborda as normas contábeis pertinentes, os aspectos qualitativos da informação de custos, os conceitos gerais da área de custos, seguindo-se uma análise dos pressupostos e operacionalização do ABC. A terceira parte contempla os aspectos metodológicos da pesquisa e a quarta parte é destinada à análise empírica, na qual são apresentadas sugestões de procedimentos necessários para a apuração do custeio ABC em uma unidade da administração pública municipal, além de entrevistas para diagnóstico da potencialidade de compreensão dos usuários quanto à informação recebida. A quinta e última parte é destinada às considerações finais do trabalho.

2. Referencial Teórico

2.1. Regulação da Contabilidade aplicada ao setor público

A Contabilidade, a cada dia, tem sido considerada pelos profissionais atuantes como de alta complexidade normativa. Existem normas de aplicação geral, normas aplicadas a setores específicos, além de normas internacionais aplicáveis em diversas situações, em especial nas lacunas das normas nacionais vigentes.

Tratando-se de Contabilidade do setor público, aplicam-se, direta ou indiretamente, normas brasileiras de contabilidade em geral; normas aplicadas ao setor público (NBC TSP) e normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS); além de leis e decretos que muito influenciam a contabilidade deste setor.

A Contabilidade representa um instrumento de gestão cada vez mais valorizado pela sociedade brasileira, diante da necessidade de informação com atributos de qualidade. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (CFC, 2016) apresenta diretrizes da qualidade, apresentando as características qualitativas da informação incluída nos Relatórios Contábeis: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

O meio através do qual a contabilidade consolida e estrutura os dados registrados, transformando-os em informações úteis para a tomada de decisão por seus usuários, são as Demonstrações Contábeis, consequência da estruturação dos sistemas de informações contábeis, aí incluído o subsistema de custos, para fins gerenciais e legais.

Historicamente no Setor Público, a Lei 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para este setor, e faz, no artigo 85, a exigência da determinação de custos dos serviços industriais.

Pouco depois, o Decreto-lei 200/67 ampliou as exigências da lei anterior determinando que os serviços de Contabilidade deveriam apurar os custos dos serviços públicos a fim de evidenciar resultados.

Mais de trinta anos após, a Lei Complementar 101/2000, LRF, sancionada sob o amparo da Constituição Federal de 1988 e sua Emenda número 19, ampliou para toda a Administração Pública a obrigatoriedade de implantação de sistema de custos.

A reestruturação de conceitos e padrões, decorrentes da evolução legal descrita, culminou na instituição em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade, de Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público que tem como objetivo, dentre outros, estruturar o sistema de informação contábil e seus subsistemas, em especial o de custos, que deve ter o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Após regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão competente para regulamentar os procedimentos contábeis das entidades públicas brasileiras, vem editando o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que já se encontra em sua 7ª edição – válida para o exercício de 2017 (STN, 2016) e promete "...contribuir para resgatar o objeto da Contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais..." (STN, 2015, p.1).

O referido manual, imposto às entidades públicas não apresenta qualquer diretriz sobre as formas de apuração e/ou procedimentos a serem adotados para implantação do subsistema de custos. É neste contexto que hoje está vigente a NBC T 16.11 que estabelece a definição de patrimônio público, além de incluir o Subsistema de Custos, até então não normatizado para as entidades públicas brasileiras.

Quanto à adoção e efetiva aplicação das normas vigentes pelos entes públicos, Macêdo e Klann (2014, p. 268) perceberam que existem dificuldades a serem

enfrentadas pelo setor público para absorção das novas normas e substituição de diversos conceitos contábeis até então vigentes.

[...] verificou-se que os entes federativos não possuem um sistema de custos em pleno funcionamento. Portanto, os entes públicos brasileiros descumprem ditames impetrados pelas novas normatizações contábeis aplicadas ao setor público.

É perceptível, portanto, os desafios que se impõem aos profissionais contadores do setor público. Desafios estes de transformação em contadores gerenciais e analistas, afinal, a atual regulamentação fornece ao contador o poder de decisão do método de custos mais adequado, conferindo-lhe a responsabilidade profissional pelo fornecimento de informação consistente, com técnica e apresentação adequadas.

2.2. Administração pública e qualidade da informação de custos: *accountability* e controle social

A administração pública passa, nos últimos anos, por alterações no seu modelo estatal, migrando de um modelo burocrático para uma administração gerencial, principalmente em razão das transformações ocorridas mundialmente pelo desenvolvimento tecnológico e globalização econômica. O primeiro modelo enfatiza os procedimentos e tem como foco o controle das atividades, já o segundo prioriza a redução de custos e qualidade dos serviços prestados ao cidadão (LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

O ideal de cidadania requer que cada cidadão entenda o seu papel na sociedade e a importância de participação consciente e ativa enquanto "controlador social". O Estado também tem papel importante, na medida em que deve propiciar informações úteis e tempestivas à população. É a famosa prestação de contas a que todo ente público está obrigado. Neste sentido, entende-se que a *accountability* e o controle social têm importância fundamental para a construção da democracia.

Costa et al. (2014) expõem a necessidade de capacitação da sociedade brasileira para ter condições de exercer o direito constitucional de fiscalizar a gestão pública, ou seja, cada brasileiro pode se tornar um Auditor Social.

Cardoso et al. (2011) alertam ainda que a adoção de sistemas de custos na administração pública seria impulsionada pela expectativa de utilidade da informação gerada para decisão ou controle. Ensinam ainda que a funcionalidade do sistema de custos é tratada na literatura de contabilidade por quatro atributos que melhorariam a relevância e a utilidade da informação de custo: (i) a frequência de divulgação, (ii) o nível de detalhamento, (iii) a classificação do comportamento dos custos e (iv) a análise de variações.

Na sequência, Cardoso et al. (2011) brindam a literatura contábil descrevendo o que seriam as características qualitativas da informação de custos. Descrevendo os atributos de relevância, confiabilidade, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e granularidade. Em especial quanto à compreensibilidade, foco deste estudo, expõem que:

Sabe-se que a relevância da informação dificilmente será percebida caso os usuários não a compreendam, portanto, é necessário que a informação seja gerada com base em critérios simples e verificáveis pelos usuários... Portanto, identifica-se a necessidade de se registrar os critérios efetivamente utilizados na geração das diversas informações de custos e de que os relatórios de custos sejam acompanhados de breve descrição dos parâmetros utilizados em sua mensuração (segundo a mesma lógica das Notas Explicativas da contabilidade financeira, entretanto, mais concisas). (CARDOSO et al., 2011, p. 1579)

A preocupação de avaliação da presença de compreensibilidade na informação gerada pelo setor público também é de Fragoso et al. (2012) que colocam este atributo como fator de redução de custos aos investidores e usuários em geral, considerando as barreiras encontradas na diversidade de políticas fiscais e econômicas, dentre outras.

Fragoso et al. (2012) trazem grande contribuição à literatura pois comparam o nível de aderência das normas brasileiras aplicadas ao setor público (NBC TSP) às normas internacionais, IPSAS, concluindo que “as IPSAS apresentam-se mais voltadas à orientação do “como fazer”, enquanto nas normas brasileiras predomina a exposição conceitual, argumentativa.” Os autores diagnosticaram divergências principalmente quanto à avaliação de ativos, ponto chave para a apuração de custos dos serviços e produtos.

2.3. Métodos de custeio e aplicação às entidades públicas

As formas de custeio consideradas e conceituadas pelas normas contábeis e pela literatura de contabilidade de custos em geral como disponíveis ao setor público são Custeio Por Absorção, Custeio Pleno, Custeio baseado em atividades, Custeio Variável, Custeio Por Ordem De Produção e Custeio Por Processo.

O Custeio baseado em atividades ou *Activity Based Costing* (ABC) trabalha com a premissa de que são as atividades desenvolvidas que geram custos dado consumirem recursos. O objeto de custo consome as atividades por meio da apropriação dos custos rastreáveis, que ocorre através do uso de direcionadores de custos. O custeio por atividade procura, então, estabelecer relações entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam o quanto de cada atividade é consumido por eles. O custeio por atividades possui componentes do custeio pleno na medida em que trabalha com todos os custos.

Destaca-se que a legislação não menciona qual critério a ser utilizado na acumulação e alocação das despesas geradas para mensuração do custo em que incorre uma Administração Pública. Nem tampouco exemplifica ou apresenta procedimentos a serem seguidos pelos profissionais contábeis responsáveis pela implantação de sistemas de custeio em entidades públicas, conferindo um caráter de discricionariedade relevante.

Com esta liberdade conferida pela literatura e pela norma contábil, também concordam Cardoso et al. (2011, p. 1581) quando afirmam que “a escolha dos métodos de custeio é em função do objeto de custeio, do modelo de gestão específico de cada organização e do propósito ao qual a informação de custos se dedica”.

Diversos autores apontam o custeio ABC como o mais apropriado às instituições públicas, mesmo que em situações específicas:

Segundo Lima e Castro (2000) os métodos de custeio tradicionais já servem de parâmetros para muitas instituições públicas, notadamente as militares. Entretanto, como o objetivo do governo é a informação gerencial, a implantação do Custeio Baseado em Atividades é recomendada, inclusive, o método é adotado pela Contabilidade Pública do governo norte-americano.

Mota (2009) discorre que o método de custeio mais apropriado para o setor público, muito mencionado em boa parte da doutrina e em muitos artigos e estudos científicos, é o ABC.

Gonçalves, Zac e Amorim (2009), na mesma linha dos anteriores, procuram captar as potencialidades (positivas) da adoção do custeio ABC em um hospital da rede pública. Concluíram por desejável a opção pelo ABC por orientação estratégica para a tomada de decisão da organização, trazendo um redesenho de seus processos e atividades.

O Custeio Baseado em Atividades não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, informação de grande utilidade, principalmente a quem gere recursos de terceiros (MARTINS, 2010).

Cardoso et al. (2011) reforçam que os agentes demandam informações de custos e métodos de custeio que consideram os gastos totais de produção, e, nesta situação, são recomendados o custeio por absorção e custeio baseado em atividades.

2.4. Custeio baseado em atividades ou Activity Based Costing (ABC): pressupostos e operacionalização

Para o adequado entendimento do método ABC e de como desenvolver uma estratégia para sua implementação é necessária a fixação de alguns conceitos apresentados a seguir.

No método de custeio baseado em atividades, Nakagawa (1994) afirma que se assume como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Assim, é importante pesquisar as razões dos gastos ocorrerem, ou seja, buscar uma relação causal entre os gastos incorridos, atividades desenvolvidas e seu relacionamento com o produto final objeto de custeio que, no caso das entidades públicas são as ações colocadas à disposição de seu usuário final, a sociedade em geral.

Para operacionalização do método é importante diferenciar rateio e rastreamento e entender o significado de atividades; de custos diretos e indiretos; e de direcionadores de custos:

A) Rateio e rastreamento:

O ideal seria que todos os custos fossem diretamente apropriados às atividades e aos produtos, mas, segundo Nakagawa (1994), à medida que as tecnologias evoluem, cada vez mais os custos vão tornando-se indiretos e, nesse contexto, o ABC é um facilitador para a apropriação direta dos custos indiretos e o rateio deve ser usado só em última instância.

O rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os objetos de custo (serviços públicos) consomem estas atividades. Entretanto, a informação gerada pelo rastreamento é ainda apenas um meio para se chegar a um fim (NAKAGAWA, 1994).

B) Atividades:

Atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico (HORNGREN et al., 2004).

Segundo Nakagawa (1994), em sentido restrito, atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.

Assim, pode-se afirmar que a atividade descreve a maneira como uma organização utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas.

Segundo Nakagawa (1994), para o sucesso da análise e identificação de atividades é necessário definir a técnica a ser adotada. As técnicas mais utilizadas para este fim são a observação e os registros de tempos.

A proposta deste estudo é que se realize uma matriz de atividades não somente para mão de obra indireta, mas também para itens como processamento da informática, tempo de impressão de documentos, serviços terceirizados, dentre outros, chegando-se ao tempo total despendido para conclusão de cada atividade.

C) Custos diretos e indiretos:

Os custos diretos podem ser facilmente identificados com os produtos e ordens; portanto, os sistemas ABC concentram-se nos custos indiretos, aprimorando sua atribuição aos departamentos, processos, produtos e outros objetos de custo.

É importante perceber que esta facilidade de identificação dos custos diretos depende essencialmente de bons controles internos, incluindo requisições para utilização de materiais, ordens de fornecimento e outros capazes de apontar com eficácia o consumo direto de recursos por determinada atividade.

Na decisão de implementar o ABC, aconselha Horngren (2004) que a entidade deve fazer escolhas importantes sobre o nível de detalhe a usar. Deve decidir entre

escolher muitas ou apenas algumas atividades, direcionadores e grupos de custos detalhadamente especificados.

D) Direcionadores de Custos ou *Cost Drivers*:

Direcionadores de custos são definidos como uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade (NAKAGAWA, 1994).

Martins (2010) define que direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade, ou seja, é a verdadeira causa dos custos de uma atividade. Já para efeito do custeio dos produtos ou serviços, este autor afirma que o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos objetos de custo.

Dessa forma, percebe-se que os conceitos originais do ABC podem ser pensados e adaptados para as entidades públicas, uma vez que essas entidades públicas são prestadoras de serviço em sua essência.

3. Metodologia

Esta pesquisa se caracteriza, quanto aos objetivos, como exploratória, no sentido de que se pretende atingir uma área na qual há pouco conhecimento sistematizado. Segundo Beuren (2003) uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente, neste caso, em especial quanto à sua aplicação prática.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é considerada bibliográfica, documental e de levantamento. Bibliográfica, no que se refere ao estudo de técnicas e metodologias do custeio baseado em atividades e estrutura atual dos sistemas de contabilidade pública adotados nas administrações diretas municipais. Documental na medida em que trabalhou com registros contábeis e sistemas de informações existentes e disponíveis nos meios de divulgação geralmente utilizados pelas administrações municipais: foi utilizada coleta de dados em documentos internos e públicos, tais como demonstrações contábeis e outros demonstrativos financeiros publicados, leis orçamentárias, razões contábeis, folhas de pagamento e o plano de carreira e atribuições dos servidores lotados na Secretaria Municipal de Fazenda. E do tipo *survey* ou levantamento quando busca conhecer, através de questionário, a opinião de usuários da informação contábil, quanto à compreensibilidade da informação disponibilizada daquela forma.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa e quantitativa, principalmente no tratamento das informações coletadas.

Já com relação ao objeto de estudo, o mesmo foi selecionado intencionalmente, em prefeitura do Estado de Minas Gerais, em razão da tipicidade da entidade alvo da pesquisa – Secretaria de Fazenda do Poder Executivo Municipal, que doou todas as

informações necessárias para a realização da pesquisa, mas solicitou a não divulgação de seus dados.

4. Análise Empírica

4.1. Estruturação da Secretaria Municipal de Fazenda e análise dos dados

Foi realizada entrevista com o Secretário Municipal de Fazenda do Município em estudo. A entrevista foi realizada como facilitadora para a elaboração de uma estrutura de apropriação de custos, a qual perpassa pela identificação dos processos e atividades desempenhadas, dos direcionadores de custo, da proporção e montante de recursos envolvidos e eventual adoção de critérios de mensuração de custos desta unidade orçamentária.

Através da realização de pesquisa de campo e entrevistas buscou-se estruturar a apropriação de custos, definindo como funcionam os processos e atividades da Secretaria Municipal de Fazenda, partindo da estrutura funcional-programática, adotada por disposição legal, nos entes governamentais.

Deste diagnóstico foi possível descrever que é na Secretaria Municipal de Fazenda que se concentram atividades de contabilidade, arrecadação e fiscalização tributária e finanças, necessárias à transparência e operacionalização dos recursos destinados à prestação de serviços públicos essenciais, como segurança, educação, saúde e agricultura, por exemplo.

Através do estudo do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e da LOA (Lei Orçamentária Anual) foi possível identificar os programas, projetos e atividades propostos a serem desenvolvidos em uma Secretaria Municipal de Fazenda, através da classificação funcional-programática, instituída pela Lei 4.320/64.

Dos relatórios de execução orçamentária, razão contábil e balancetes da unidade orçamentária Secretaria Municipal de Fazenda, foi possível extrair dados descritivos e financeiros para cada programa, projeto e atividade, necessários ao rastreamento dos custos diretos, indiretos e respectivas atividades. A partir deste diagnóstico, foram necessárias entrevistas e análises de processos que permitiram concluir por um conjunto de atividades relevantes executadas por uma Secretaria Municipal de Fazenda e respectivos direcionadores de custos.

Através da folha de pagamento e de outros controles internos foi possível identificar e mensurar custos diretos localizados, além de auxiliar na medição dos direcionadores escolhidos.

Através de observação e entrevistas com o pessoal operacional do município consultado foram estabelecidas matrizes de medições quantitativas que permitiram a conclusão quanto à informação de direcionadores e sua quantificação no mês em análise.

A partir desta estrutura retirada da realidade foram inseridas sugestões no sentido de complementar tipos de atividades, inserir transações de despesas no

período analisado e implementar mapas e controles de mensuração de direcionadores para alocação de custos.

4.2. Metodologia de implantação do sistema de custeamento baseado em atividades - ABC

A metodologia aplicada ao presente trabalho foi desenvolvida através da união das ferramentas de mensuração de custos oferecidas pela literatura de contabilidade gerencial, em especial para adoção do método ABC, conjugada com as normas reguladoras da contabilidade pública: Lei 4.320/64 (orçamento-programa) e NBC TSP – Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e normatização emanada pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Hornigren (2004) apresenta as etapas a serem seguidas quando da adoção do custeio baseado em atividade em uma empresa modelo. De forma similar, esta pesquisa adotou as seguintes etapas e critérios, adaptados para uma Secretaria Municipal de Fazenda:

Etapa 1: Identificar os objetos de custo.

Como exposto na consulta bibliográfica, os objetos de custo na administração pública são aqueles serviços prestados pela entidade que serão disponibilizados a terceiros. No presente trabalho, em consonância com a nomenclatura utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, os objetos de custeio serão denominados doravante de ação pública.

Foram identificadas como ações públicas de uma Secretaria Municipal de Fazenda: Relatórios Contábeis e Financeiros em Geral e Arrecadação e Controle de Tributos.

Ressalta-se que para identificação das ações públicas é importante questionar se há um público externo usuário desta ação. Desta forma, para as ações ora identificadas há usuários como: cidadãos em geral, órgãos de fiscalização (Tribunal de Contas, Câmaras Municipais e Ministério Público), contribuintes dos tributos, governo federal, credores e devedores diversos.

Dentro desta metodologia ora adotada e doravante recomendada quando da adoção do custeio ABC, estão sendo consideradas então, atividades-meio (geração de relatórios contábeis e controle de tributos) como ações públicas finais e, por isso, entendidas como objeto de custo, ou seja, sendo tratadas como um produto final da unidade orçamentária.

A afirmativa aqui então é de que não faz sentido dizer que a atividade de tesouraria teve custo 'x', assim como as atividades de emissão de empenhos ou de elaboração da prestação de contas ou ainda a emissão de uma guia de recolhimento de tributos. Todas estas informações só têm importância se alocados a um produto final que, no caso do setor público, é a oferta deste serviço à população. E estes serviços a serem custeados estão sendo segregados, na Secretaria Municipal de Fazenda, em Ação Pública: Relatórios Contábeis e Financeiros em Geral e Ação Pública: Arrecadação e Controle de Tributos.

Este trabalho se ateve a custear a ação pública de Controle e Arrecadação de Tributos, como demonstrado a seguir.

Etapa 2: Identificar os custos indiretos e selecionar as bases de alocação destes às ações públicas.

Nesta etapa, os custos indiretos às atividades incorridos pela Secretaria Municipal de Fazenda são atribuídos diretamente às ações públicas a que se referem na medida do possível, com base no relacionamento de causa e efeito entre a ação pública e os referidos custos indiretos. Na escolha deste relacionamento de causa e efeito é importante observar a disponibilidade dos dados e confiabilidade das medidas.

Neste estudo foram localizados os custos indiretos indicados na Tabela 1 a seguir, no total de R\$20.800, mês janeiro, com respectivos critérios de alocação às ações públicas:

Tabela 1 – alocação de custos indiretos – mês janeiro.

Custo/despesa indiretos às atividades	Valor total R\$	Relacionamento identificado para rastreamento às ações públicas	Objetos de Custo: Ações Públicas	
			Arrecadação e Controle de Tributos R\$	Relatórios Contábeis e Financeiros R\$
Remuneração de cargos políticos da SEFAZ	8.300	Alocado às ações públicas conforme tempo disponibilizado a cada uma, apurada em Matriz de Atividades e Tempos.	2.490	5.810
Despesas de Viagem a serviço da SEFAZ	3.500	Alocada a cada ação pública conforme objetivo de cada viagem.	1.500	2.000
Energia Elétrica	2.800	Proporcional ao número de horas de funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados por cada ação pública.	1.300	1.500
Manutenção e limpeza das instalações	6.200	Inclui mão de obra e material. Alocada a cada ação pública à razão de 50% para cada, pois ocupam áreas físicas semelhantes.	3.100	3.100
Total dos Custos Indiretos por Ação Pública:			8.390	12.410

Etapa 3: Identificar as atividades realizadas e seus respectivos custos diretos, rastreando às atividades os custos indiretos identificados na etapa anterior, apurando-se o custo total por atividade.

Para realização da ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos pela Secretaria de Fazenda, estão estruturadas três divisões responsáveis por diversas atividades. Foram identificadas oito atividades relevantes, conforme demonstrado na Tabela 2 a seguir:

Tabela 2 - Atividades da Secretaria Municipal de Fazenda – Ação pública de arrecadação e controle de tributos.

Ação Pública	Departamento/ Divisão	Atividades
Arrecadação e Controle de Tributos	Divisão da Receita Tributária	1. Cadastrar/Lançar tributos; 2. Baixar Tributos; 3. Cobrar Tributos;
	Divisão da Dívida Ativa	4. Inscrever na Dívida Ativa; 5. Baixar a Dívida Ativa; 6. Cobrar a Dívida Ativa;
	Divisão de Fiscalização Tributária	7. Fiscalizar tributos; 8. Atender ao Contribuinte;

Na Secretaria Municipal de Fazenda, através da execução orçamentária, foram identificados como custos diretos de cada divisão administrativa: material de consumo, mão de obra, serviços de terceiros, manutenção de softwares específicos e depreciação do imobilizado.

Em razão da ausência de controles internos específicos, necessários à identificação dos custos diretos a cada atividade, ou seja, ante a dificuldade de medição do consumo específico de cada custo direto por cada atividade da referida divisão administrativa, propõe-se neste estudo a realização de matrizes de atividades e tempos concluindo-se por quanto tempo é consumido por cada atividade realizada dentro de cada Divisão Administrativa. Proporcionalmente ao tempo consumido por cada atividade foram a elas alocados os respectivos custos diretos.

Sabe-se que esta não é a melhor técnica para estruturação do ABC. O ideal é a implantação de controles capazes de identificar o quanto de custos diretos é atribuído a cada atividade. Porém, para o primeiro momento, é o que se consegue propor.

Os custos indiretos, como demonstrado, são pouco representativos em uma Secretaria Municipal de Fazenda e foram rastreados a cada atividade conforme consumo de recursos diretos pelas ações públicas.

Os custos da ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos da Secretaria Municipal de Fazenda são então os demonstrados na Tabela 3.

Etapa 4: Identificar os direcionadores dos custos e apurar o custo unitário por atividade.

A Tabela 3 apresenta por fim o custo da ação pública. Na tabela apresentada é possível perceber como a ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos, serviço colocado à disposição do público usuário, utiliza montantes diferentes de custos diretos e indiretos. No caso específico da Secretaria Municipal de Fazenda percebe-se que foi possível alocar diretamente ou rastrear para cada atividade o custo respectivo. E ainda, como cada atividade está diretamente ligada ao seu 'produto final', ou seja, à 'ação pública', o custeio desta corresponde ao somatório dos custos das atividades que a causaram. Na Tabela 4 foram definidos os direcionadores de custos de cada atividade para apuração do custo por direcionador.

A Tabela 4 contém informações valiosas ao público interno e ao público externo da administração municipal, comprovando ser útil a aplicação da metodologia ABC ao custeio dos serviços públicos. Diante deste relatório de custeio baseado em atividades da Ação Pública é possível inferir sobre a adequabilidade dos valores que vêm sendo gastos, por exemplo, com cobrança administrativa de tributos e com a atividade realizada para fiscalizá-los.

Ao gestor cabe interpretar tais números e localizar ineficiências, gargalos, atividades e despesas desnecessárias ou em valores superiores aos praticados no mercado e que por isso, poder-se-ia propor, por exemplo, uma terceirização. Também o usuário externo, responsável pelo controle social poderia concluir por excessos de gastos, superfaturamentos ou desperdícios ocorridos na prestação do serviço público em análise.

Tabela 3 – Custos Diretos e Indiretos – Ação Pública: Arrecadação e Controle De Tributos – mês janeiro

Atividades	Custos	Custos Diretos R\$ (1)	Consumo de Tempo por Atividade (2)	Custos Diretos por Atividade R\$ (3)	Distribuição dos Custos Indiretos - R\$ (4)
Divisão de Receita Tributária 1. Cadastrar/Lançar tributos; 2. Baixar Tributos; 3. Cobrar Tributos;	Material de Consumo: Material de Expediente	366.007	50% 10% 40%	183.004 36.600 146.403	1.888 378 1.510
	Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. Da Receita Tributária)				
	Serviços de Terceiros e Encargos: Entrega Domiciliar de Cobranças Tributárias; Impressão e confecção de carnês IPTU; Notificações Extrajudiciais; Frete de guias/ carnês de arrecadação; Manutenção de Softwares (Módulo Específico)				
	Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes				

<p>Divisão da Dívida Ativa</p> <p>4. Inscrever na Dívida Ativa; 5. Baixar a Dívida Ativa; 6. Cobrar a Dívida Ativa;</p>	<p>Material de Consumo: Material de Expediente</p> <p>Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. De Dívida Ativa)</p> <p>Serviços de Terceiros e Encargos: Entrega Domiciliar de Cobranças Tributárias; Impressão e confecção de guias de cobrança; Notificações Extrajudiciais; Manutenção de Softwares (Módulo Específico)</p> <p>Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes</p>	162.670	20% 15% 65%	32.534 24.400 105.736	336 252 1.091
<p>Divisão de Fiscalização Tributária</p> <p>7. Fiscalizar tributos; 8. Atender ao Contribuinte;</p>	<p>Material de Consumo: Material de Expediente</p> <p>Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. De Cadastro e Fiscalização Tributária)</p> <p>Serviços de Terceiros e Encargos: Manutenção de Softwares (Módulo Específico)</p> <p>Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes</p>	284.673	80% 20%	227.738 56.935	2.349 586
Custos da Ação Pública: Arrecadação e Controle de Tributos		813.350		813.350	8.390
Custo Total da Ação				821.740	

(1) = Valores retirados do razão geral e balancete contábil; (2) = Conforme levantamento em matriz de atividades e tempos registrados; (3) = (1) multiplicado por (2); (4) = (3) de cada atividade dividido pelo total de custos diretos e multiplicado pelo total de custos indiretos.

Tabela 4 – Custo Unitário das Atividades – Mês de janeiro

Atividades	Direcionadores	Custo total por atividade – R\$ (5)	Nº de direcionadores (quant. mensal) (6)	Custo Unit. por Diretorador de Atividade – R\$ (7)
Cadastrar/Lançar tributos	Nº de cadastros	184.892	30.000	6,16
Baixar Tributos	Nº de baixas	36.978	12.000	3,08
Cobrar Tributos	Nº de cobranças	147.913	3.000	49,30
Inscrever na Dívida Ativa	Nº de dívidas inscritas	32.870	9.600	3,42
Baixar a Dívida Ativa	Nº de baixas	24.652	3.300	7,47
Cobrar a Dívida Ativa	Nº de cobranças	106.827	15.000	7,12
Fiscalizar tributos	Nº de autos de fiscalização	230.087	800	287,61
Atender ao Contribuinte	Nº de atendimentos	57.521	3.100	18,55

(5) = Soma das colunas (3) e (4) da tabela 3. (7) = coluna (5) dividida pela coluna (6).

4.3. Avaliação da compreensibilidade da informação gerada - facilitadora do controle social

Com objetivo de atender à mais uma pretensão do presente estudo que é a verificação se a informação final do custeio por atividade, da forma como está apresentada neste estudo (TABELA 5), é compreensível a usuários da comunidade – responsáveis pelo controle social, foram distribuídos questionários em redes sociais e em salas de aula de cursos de ensino superior.

O questionário elaborado continha então a Tabela 5 constando o custo unitário de cada atividade da ação pública de arrecadação e controle de tributos e foi submetida ao crivo de membros da sociedade que, após identificar o seu perfil (idade e escolaridade), leram um pequeno texto esclarecedor sobre o ideal de cidadania e controle social e, após declararem considerar importante que a população exerça este papel, responderam à pergunta: - Na qualidade de controlador social, você considera que a informação de quanto custou cada atividade necessária à tarefa de arrecadar e controlar tributos naquele mês está compreensível? Ou seja, está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão? – além disso, foi dada aos respondentes a oportunidade de apresentação de propostas de alteração, inclusão ou exclusões na informação, que, em sua opinião, tornariam a informação mais compreensível.

Foram distribuídos 250 questionários e foram recebidas 238 respostas. Destas respostas obtidas, 23 (9,7%) declararam não concordar com o texto apresentado quanto ao ideal de cidadania e importância do controle social e, portanto, suas respostas quanto à avaliação da compreensibilidade da informação foram desconsideradas, pois subentende-se o desinteresse na informação e, por isso, não foi considerado usuário da informação. Então, das 215 respostas de cidadãos que declararam concordar com a importância do exercício do controle social, foram resumidas na Tabela 5 as opiniões quanto à compreensibilidade ou não da informação disponibilizada:

Tabela 5 - Opinião dos usuários quanto à compreensibilidade da informação

Você considera que a informação está compreensível?	
Sim	Não
180	35
83,7%	16,3%

Destacam-se ainda diversas proposições que, na opinião dos respondentes, poderiam melhorar a compreensibilidade da informação de quanto custou ao ente público a tarefa de arrecadar e controlar tributos no período considerado. As proposições são consolidadas a seguir:

- Dentre os que responderam “sim” à compreensibilidade da informação:

Acrescentaria informações de verificabilidade dos dados para que o cidadão entenda como foi apurado o custo total por atividade (o que compõem esse custo? Foram usados critérios de rateio? Quais são esses critérios?) e como funciona cada uma dessas atividades. Se cobrar tributos custa R\$49,30 que tipo de custos compõem essa atividade?; (Escolaridade mestrado)

Como cidadão gostaria de saber o que compõe o custo de cada atividade (pessoal, material, serviços...). Seria interessante ter uma carta da instituição pública explicando o que é gerenciamento de custos, como é a composição do custo e o que representa o valor apresentado. (Escolaridade mestrado)

Gostaria de entender as razões para o custo unitário para baixar uma cobrança de dívida ativa ser o dobro do custo para inscrição. São necessárias notas explicativas para análise da qualidade do gasto. Considero ainda esta forma de evidenciação dos custos (ABC) no setor, melhor do que simplesmente informar o montante gasto na atividade arrecadatória. (Escolaridade mestrado)

Incluiria informação dos valores arrecadados para viabilizar estudos de custo x benefício, ou seja, o esforço financeiro envolvido valeu a pena? Esse valor é muito ou pouco? (Escolaridade graduação)

Colocaria em negrito os maiores custos e acrescentaria linha de custo total por atividade; (Escolaridade graduação).

Apresentaria nominalmente o método de custo adotado; (Escolaridade graduação)

Incluiria informação do mês anterior para comparação (Escolaridade graduação)

Merece observar que, dentro deste estrato de respondentes fica a sensação de que realmente a informação transmitiu o que deveria e isto, fez surgir indagações complementares como entender se os valores apresentados representam muito ou pouco ante a realidade do município.

Para este público usuário, percebe-se ainda algum conhecimento prévio das características qualitativas da informação contábil, pois sentiram falta da comparabilidade e verificabilidade, ou seja, subentende-se que a compreensibilidade foi atingida.

• Dentre os que responderam “não” à compreensibilidade da informação, é importante observar que todos fizeram anotações no campo destinado a proposição de melhorias da informação, consolidadas a seguir:

Incluiria linhas e colunas informando quais tributos estão sendo lançados e custo por cada um; (Escolaridade graduação)

As atividades devem ser mais detalhadas por tributos e tipo de ação permitindo verificar qual tributo sai mais caro para a administração e portanto não compensaria a cobrança, por exemplo; (Escolaridade graduação)

Incluiria detalhes dos custos, por exemplo, mão de obra, telefone entre outros. (Escolaridade graduação)

É interessante que, os que responderam “não” à compreensibilidade demonstraram em seus comentários que entenderam a informação, mas a sentiram incompleta, ou seja, recomendam detalhar os custos de cobrança, lançamento e fiscalização de cada tributo e ainda detalhamentos do tipo de custo incluso, como pessoal, material etc.

Todas estas carências apontadas permitiriam verificar a informação do custo apresentado, ou seja, permitiriam-lhes fazer inferências sobre excesso de gastos com pessoal, desperdício de material e também a relação custo-benefício por tipo de tributo ou quem sabe concluir por qual tributo dá prejuízo à administração e portanto esta deveria procurar por meios mais baratos de controlá-lo.

Estas carências percebidas pelos usuários da informação coadunam com a percepção trazida pela teoria no quesito de qualidade da informação contábil, em especial a de custos. Esta percepção foi resumida por Cardoso et al. (2011) quanto à necessidade de atributos da informação que lhe tragam relevância e utilidade, quais sejam (i) a frequência de divulgação, (ii) o nível de detalhamento, (iii) a classificação do comportamento dos custos e (iv) a análise de variações.

5. Considerações Finais

A metodologia proposta para implantação do método de custeio ABC em uma Secretaria Municipal de Fazenda responsável pelo controle da arrecadação de tributos de um município modelo, mostrou-se útil e relativamente simples, em razão da estrutura funcional-programática adotada pelas administrações públicas brasileiras que facilita a identificação de atividades e a apropriação direta de custos ao conjunto de atividades de cada ação pública.

Quando da elaboração da metodologia de custeio em entidades públicas foram identificadas dificuldades como: a) investimentos são contabilizados como despesas e, por isso, devem ser excluídos do razão contábil quando da identificação dos custos; b) entidades públicas ainda não realizam devidamente a depreciação de seus bens e, por isso, não possuem registro da vida útil destes bens, informação essencial para o cálculo deste custo; c) diversos lançamentos de despesa referem-se a despesas ainda não incorridas (não liquidadas) e, por isso, o custo ainda não é real; d) no estudo de campo realizado não foram encontrados controles internos capazes de medir os custos diretos efetivamente consumidos por cada ação pública e respectivas atividades, favorecendo a adequada aplicação das técnicas de custeio, o que se recomenda; e) necessária também a adoção rotineira e sistemática da matriz de atividades e tempos, adotada neste estudo como principal ferramenta direcionadora de recursos diretos às atividades, buscando sempre um refinamento dos direcionadores. Estas duas últimas recomendações são essenciais para manutenção da metodologia, pois viabilizam a atualização regular das taxas de custo por atividade, pelo menos mensalmente.


Quanto ao objetivo final desta pesquisa de avaliar a compreensibilidade pelo usuário externo da entidade pública é possível afirmar que mais de 80% dos

entrevistados a consideram compreensível e, em sua maioria, este entendimento da informação despertou questionamentos relevantes para um eficaz controle social. Isso reforça a necessidade de que a informação contábil possua também os demais atributos de qualidade, como verificabilidade, tempestividade, relevância, fidedignidade e comparabilidade.

Além disso, é importante registrar que iniciativas isoladas de percepção das características qualitativas da informação de custos permitirão formação de banco de dados suficientes para concretização do que foi prenunciado por Cardoso et al. (2011) que, considera o gradualismo necessário e espera que, com o passar do tempo e o amadurecimento do sistema, se apure custos mediante critérios diferentes dos mesmos objetos de custeio e das mesmas entidades. Recomenda-se então a apuração de custos por outros critérios, deste mesmo objeto de custeio, para fins de comparação dentro da própria entidade e também com outros municípios.

A necessidade de mais detalhes na informação foi fator marcante nos relatos dados espontaneamente pelos entrevistados. Isso reforça o que foi exposto no marco teórico por Horngren et al. (2004) e por Cardoso et al. (2011).

Recomenda-se a continuidade do presente estudo para aplicação da metodologia de custeio na ação pública de Relatórios Contábeis e Financeiros, além da realização do presente estudo em Secretarias responsáveis por serviços essenciais à população, como saúde, educação, transporte coletivo, limpeza pública, entre outras.

São grandes os desafios que se impõem aos contadores do serviço público em geral. A postura deve ser de transformação do perfil destes profissionais, que deverão posicionar-se de forma gerencial e analítica, com consciência da grande quantidade de informações sob sua responsabilidade, preocupados com a identificação de custos, além da necessidade de serem usuários dos recursos da tecnologia em sua plenitude. 

Referências Bibliográficas

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R.L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set., 2011. ISSN 1809-3337.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **RAP - Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro 45 (5): 1565-586, set./out., 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23/09/2016. Aprova a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, 2016.

_____. **Resolução nº 1366/2011**, alterada pela Resolução nº 1437/2013 – Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, 2011.

COSTA, A. J. B. et al. Controle Social: oficina temática como metodologia pedagógica para formação de auditor social. **Revista Participação**, UNB, Brasília, n. 26, dez. 2014, p. 27/38. Disponível em: <<http://periodicos.unb.br/index.php/participacao/article/view/12729>>. Acesso em: 05 maio 2018.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012. ISSN 1981-8610.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. Gestão Estratégica Hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 8, n. 4, p. 161/179, out./dez., 2009.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade de Custos**: uma abordagem gerencial. Tradução de Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004, v. 1.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, Sep. 2004. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450050400040X>>. Acesso em: 27 nov. 2017.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil** - UFRN, Natal, v. 6., n. 1, p. 253 – 272, jan./jun. 2014. ISSN 2176-9036.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2009.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>>. Acesso em: 07 maio 2018.

CONTROLANDO AS PARCERIAS PÚBLICAS: GERINDO A INTEGRIDADE, OS RISCOS E OS CONTROLES INTERNOS

Jaqueline Priscila da Silva Souza D'Agostino

Mestre em Ciências Humanas e Sociais pela Universidade Federal do ABC - UFABC, Pós-graduanda em Sociologia e com MBA em Gestão Pública pela Universidade Municipal de São Caetano do Sul – USCS, atua como Agente da Fiscalização – Administração no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo - TCE/SP, desde 2016 na Diretoria de Pessoal. E-mail: jpdagostino@tce.sp.gov.br

RESUMO

O objetivo do artigo foi analisar os precedentes e a aplicabilidade do programa de gestão de integridade, riscos e controle interno, desenvolvido conjuntamente pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral da União em 2016, para o gerenciamento das parcerias celebradas pelo Poder Público, a partir de um método de pesquisa documental e bibliográfico. Os resultados demonstraram que o programa permitiu a criação de ferramentas para o fortalecimento institucional e social das parcerias, que preveem a transferência de recursos, apresentando grande potencial de uso em outras esferas governamentais.

Palavras-chaves: Governança. Integridade. Riscos. Controle Interno. Parcerias no Poder Público.

ABSTRACT

The objective of the article was to analyze the precedents and the applicability of the integrity, risk and internal control management program jointly developed by the Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão and Controladoria-Geral da União in 2016 to manage Public Power partnerships, based on a documental and bibliographic research method. The results showed that the program allowed the creation of tools for institutional and social strengthening of partnerships, which provide for the transfer of resources, presenting great potential for use in other governmental spheres.

Keywords: Governance. Integrity. Risks. Internal control. Public Power Partnerships.

INTRODUÇÃO

O controle na Administração Pública é um princípio fundamental e um conceito que evoluiu do status de controle do Estado sobre seus súditos e do controle como parte dos processos organizacionais, para obter contornos estratégicos, focado nos resultados e nos mecanismos de governança e de *accountability*, com a sociedade agora exercendo o controle sobre o Estado (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016).

No que tange a relevância do controle para a Administração Pública e o exercício da democracia, para RIBEIRO, BLIACHERIENE e SANTANA (2016, p. 25):

Não se pode conceber a Administração Pública sem controles. Aliás, o descontrole administrativo sempre foi causa de descalabros. A

democracia e o regime republicano exigem controles. Controle significa transparência. Significa zelo. Significa segurança para os cidadãos diante dos atos administrativos.

O programa de gestão de integridade, riscos e controle interno desenvolvido por iniciativa conjunta dos então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União, enfatiza a importância de uma gestão responsável, íntegra e transparente, que, aliada à gestão de riscos e aos controles das atividades internas das organizações, possibilita prever, corrigir, monitorar e avaliar riscos ao cumprimento dos objetivos institucionais, subsidiando as decisões dos gestores com informações mais atualizadas e coerentes.

Apesar de se tratar de um programa federal, sua aplicabilidade não é restrita aos órgãos de controle interno de outros entes federativos, diante da tendência natural a padronização através do isomorfismo entre instituições, que atuam em ambientes que contém muitas regulamentações do Estado (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016):

Assim, ao nos aproximarmos das estruturas do Sistema de Controle Interno dos estados e suas principais vertentes, a tendência esperada é de um forte isomorfismo entre as instituições, induzidas pela União, que estabeleceu, dentro da Controladoria-Geral da União, estruturas de auditoria, corregedoria, ouvidoria e estrutura de prevenção à corrupção. (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016, p.33).

Entretanto, de acordo com Albernaz e Gomes (2016), esses sistemas de controle foram desenhados para organizações e não para a gestão de políticas públicas desenvolvidas em ações integradas entre instituições, como é o caso das parcerias firmadas pela administração pública com outros entes federativos e entidades sem fins lucrativos.

Com a aplicabilidade do programa de gestão de integridade, riscos e controle interno no âmbito dos instrumentos celebrados pela administração federal com outros órgãos e entidades, podemos inferir uma tentativa de reversão deste quadro.

Isto posto, organizamos o artigo de tal modo que possamos compreender a trajetória do programa criado conjuntamente pelos então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União, o contexto no qual estava inserido, a metodologia utilizada e a inserção do programa na gestão das parcerias públicas.

1) A TRAJETÓRIA DO PROGRAMA DE INTEGRIDADE, RISCOS E CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO.

As iniciativas desenvolvidas para promover a gestão de integridade, riscos e controles internos no âmbito da administração pública foram alinhadas com políticas internacionais de prevenção da corrupção constantes em acordos e convenções e com o contexto econômico, político e social dos últimos anos no país (SPINELLI; CRUZ, 2016).

Esse contexto interno pode ser situado a partir de 2012, com as alterações trazidas pela Lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012, visando o aumento da eficiência da persecução penal nos crimes de lavagem de dinheiro, seguido pelo advento da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que responsabiliza pessoas jurídicas pelo cometimento de crimes contra a administração pública e viria a ser regulamentada em 2015, com o Decreto nº 8.420, de 18 de março, e o início dos trabalhos da Operação Lava Jato pela Polícia Federal (BRASIL, 2012, 2013, 2015a).

Atrelado aos novos regramentos, no segundo trimestre de 2014, a economia brasileira foi formalmente reconhecida como em recessão, pelo Comitê de Datação do Ciclo Econômico da Fundação Getúlio Vargas - Codace (BARBOSA FILHO, 2017), o que, na análise de Amorim Neto (2016), tem sua origem ainda dividida entre estudiosos e especialistas ortodoxos e heterodoxos que atribuem a crise, sobretudo, a fatores da economia internacional e/ou a erros domésticos na condução da política econômica.

A crise econômica tornou-se também pano de fundo de uma crise política após as eleições realizadas em 2014, que reelegeram a então Presidente Dilma Rousseff, culminando no afastamento e posteriormente no seu *impeachment*, após o julgamento pelas casas legislativas pelo crime de responsabilidade devido a fraudes fiscais, que ficariam mais conhecidas por “pedaladas fiscais” (AMORIM NETO, 2016).

Diante desse cenário cercado por crises com impacto direto na vida dos cidadãos, tivemos a retomada de manifestações populares que não ocorriam desde as Diretas Já, com destaque para as realizadas entre 2015 e 2016, sinalizando que a corrupção não seria mais aceita como condição para obter serviços públicos de que necessitavam, não fechariam mais os olhos para o jargão popular “rouba, mas faz”. Amorim Neto (2016, p.44) destaca a nova postura do cidadão brasileiro: “Geralmente considerados politicamente passivos e desinteressados, os brasileiros passaram a viver num ambiente de crescente polarização ideológica que costumavam associar aos vizinhos argentinos e venezuelanos.”

Foi meio a essa efervescência social, política e econômica que a Controladoria-Geral da União publicou em 2015, os Guias de Integridade Pública orientando servidores e organizações a práticas íntegras, com a finalidade de proteger a administração pública de atos de corrupção e promover a responsabilização dos agentes envolvidos (BRASIL, 2015b). Nesse sentido, Spinelli e Cruz destacam que (2016, p.224):

A corrupção é um fenômeno extremamente complexo, que afeta, em maior ou menor grau, nações de todo o mundo, democráticas ou não, e que, em muitos casos, resiste a profundos esforços institucionais desenvolvidos para combatê-la.

A então Controladoria-Geral da União, hoje denominada de Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, enquanto órgão do Poder Executivo Federal é o responsável pelo controle interno e por assistir ao Presidente da República, no que tange a matéria anticorrupção no país, de modo a defender “(...) o patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria.” (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016, p.31).

Além dos guias de integridade, a Controladoria-Geral da União em trabalho conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que passou a ser denominado de Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, criaram o Programa de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão por meio da instrução normativa nº 1, de 10 de maio de 2016, para que os órgãos da Poder Executivo Federal tomassem medidas quanto à criação, sistematização, fortalecimento e aperfeiçoamento dessas práticas, prevendo inclusive a instituição de uma política de gestão de riscos para cada órgão federal, conforme metodologia a seguir (BRASIL, 2017c).

2) A METODOLOGIA GERAL DO PROGRAMA.

De acordo com o Ministério do Planejamento, trata-se de metodologia desenvolvida a partir do método de priorização de processos, com o intuito de orientar, instruir, sistematizar e padronizar a identificação dos riscos, assim como as medidas a serem adotadas de acordo com os eventos identificados, mantendo o monitoramento e as avaliações (BRASIL, 2017b).

O método incorporou ainda características da estrutura COSO – ERM (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*) que publicou em 2004, o guia *Enterprise Risk Management - integrated framework (ERM)* e continua sendo uma referência no tema sobre gestão de riscos corporativos e na orientação das organizações para boas práticas, incorporando as ferramentas de controle interno elaborados em 1995 (BRASIL, 2017d). Desse modo, a metodologia prevê a sistematização de práticas voltadas para a gestão de riscos, controles internos e governança (BRASIL, 2017b).

A gestão dos riscos compreendidos como sendo efeitos positivos ou negativos, que podem gerar incertezas no atingimento dos objetivos organizacionais, são geridos de modo que possam permitir uma razoável certeza e controle dos fatores interferidores, através da adoção de um processo que identifica, avalia, administra e controla os riscos (ABNT, 2009; BRASIL, 2017c).

Os seus princípios contribuem para a geração e a proteção do valor organizacional, integrando todos os processos e auxiliando para uma tomada de decisão consciente, que prioriza ações e aborda incertezas de forma estruturada e sistêmica, a partir das melhores informações disponíveis naquele momento, considerando o contexto interno e externo a organização, bem como fatores humanos e culturais, de modo transparente e dinâmico, o que permite acompanhar também as mudanças e possibilita a melhoria contínua dos processos na instituição (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, 2009).

O modelo de gestão de riscos foi estruturado em oito componentes, pensando no ambiente interno, na fixação de objetivos, na identificação de eventos, avaliação de riscos, respostas a riscos, atividades de controles internos, informação e comunicação e monitoramento, os quais deverão ser observados tanto pela alta administração como pelos demais servidores, cabendo aos gestores a responsabilidade pela avaliação dos riscos no âmbito das suas atividades e aos servidores da alta administração, a avaliação consolidada dos riscos organizacionais (BRASIL, 2017c).

Além disso, o programa estabelece prazo para a declaração de intenções e a definição de políticas de gestão de riscos pelos órgãos federais, contendo no mínimo, princípios e objetivos organizacionais, diretrizes, competências e responsabilidades para a viabilização da gestão de riscos na instituição (BRASIL, 2017c).

O gerenciamento dos riscos integra o trabalho dos controles internos que são os responsáveis pela organização, avaliação e controle das atividades meio, protegendo o patrimônio e os recursos públicos da má gestão, dos desperdícios e das fraudes, contribuindo na construção de um ambiente eficaz para o acompanhamento dos resultados internos e externos do setor público e a melhoria dos processos gerenciais (ROSA; LUNKES; WOLFF, 2016). Portanto, os controles internos constituem:

(...) na primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos. Esses controles são operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades (...) (BRASIL, 2017c, p. 3).

Os objetivos dos controles internos é, assim como a gestão de riscos, proporcionar uma segurança razoável aos gestores, dando suporte para o alcance das metas, da eficiência, eficácia e efetividade operacional, com informações íntegras e confiáveis em conformidade com leis e regulamentos e sua estrutura é composta pelo ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controles internos, informação e comunicação e monitoramento (BRASIL, 2017c).

O controle interno também tem o papel de criar políticas e possibilitar estruturas, práticas e procedimentos para a integridade no combate a corrupção nas instituições, devido ao "(...) seu posicionamento e atuação (...) marcadamente preventiva, [é] quem tem melhores condições de ser o responsável pela formulação, implantação e monitoramento de tais medidas." (SPINELLI; CRUZ, 2016, p. 219).

A gestão de riscos, o controle interno e a integridade, portanto, são temas que evoluíram junto com os estudos sobre governança e a implantação dos modelos COSO, constituindo ao lado dos temas liderança e estratégia organizacional, em mecanismos capazes de proporcionar as informações necessárias para a tomada de decisão dos gestores, possibilitando avaliações, direcionamentos e monitoramentos das ações dentro da organização, minimizando riscos e conflitos internos, a prestação de contas e a transparência dos atos praticados (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016; BRASIL, 2014b).

O termo "governança" destaca a problemática da teoria da agência, na qual prevê a transferência da gestão dos bens de seus proprietários para terceiros, com a respectiva delegação de autoridade e poder na administração do capital. Os conflitos e a necessidade de segurança que são comuns nessas relações se tornaram fontes de inspiração para estudos e aprimoramento do tema, no qual ao longo das últimas décadas apresentou avanços também em termos de relevância (BRASIL, 2014b; OLIVEIRA; PISA, 2015).

O conceito de governança quando aplicado ao setor público é compreendido como sendo a capacidade do Estado em executar políticas que sejam favoráveis a

todos, de modo a permitir o contínuo aperfeiçoamento dos meios de comunicação entre o Estado e a sociedade e a responsabilização dos agentes públicos, quando for o caso (OLIVEIRA; PISA, 2015).

Assim, para que haja uma boa governança nas organizações, ela atenderá aos princípios: da liderança em todos os níveis da instituição, da integridade e honestidade na gestão dos recursos públicos e das atividades desenvolvidas, da responsabilidade pelas ações dos agentes públicos e o zelo pelo trato da coisa pública, com o compromisso dos agentes públicos, com informações transparentes e acessíveis, bem como a *accountability* na gestão e a prestação de contas dos recursos à sociedade (BRASIL, 2017c).

Portanto, a metodologia desenvolvida para o programa pretendeu casos de ingerências, falhas administrativas e corrupção, diante do recente cenário de crise desenvolvimentista no país, no qual apresenta dificuldades na gestão fiscal e uma possível fragilidade do modelo de presidencialismo de coalizão.

É diante deste cenário que Albernaz e Gomes (2016, p.115) entendem que o controle exercerá "(...) um papel proativo para consolidar a democracia por intermédio da maior transparência, para solidificar as instituições do Estado por meio do aumento da eficiência (...)", contribuindo com a retomada da crença da população em seus governos e em suas instituições democráticas, o que será viabilizado também pela gerência integrada entre riscos e controles internos nas organizações públicas:

Riscos e controles internos devem ser geridos de forma integrada, objetivando o estabelecimento de um ambiente de controle e gestão de riscos que respeite os valores, interesses e expectativas da organização e dos agentes que a compõem e, também, o de todas as partes interessadas, tendo o cidadão e a sociedade como principais vetores. (BRASIL, 2017c, p. 12).

O controle interno ao não se limitar a garantia da conformidade dos atos administrativos em relação a normas, padrões e desempenho financeiro, também possibilita a produção de informações para o processo de tomada de decisão dos gestores em todas as etapas do ciclo de políticas públicas (ALBERNAZ; GOMES, 2016), que na visão dos autores, trata-se de uma tarefa árdua:

(...) de forma geral os sistemas de controle são projetados para organizações, e não para políticas públicas; entretanto, parcela significativa das políticas requer uma atuação integrada de vários órgãos, eventualmente em cooperação com diferentes níveis de governo e com atores sociais de natureza diversa. Assim, o melhor resultado para a política pública nem sempre será alcançado a partir dos melhores desempenhos individuais, colocando em xeque a adequação de controles voltados para cada ente quando o valor mais importante advém dos objetivos compartilhados. (ALBERNAZ; GOMES, 2016, p.119).

O alcance dos objetivos mútuos entre mais de uma instituição são viabilizados através das parcerias celebradas pelos órgãos públicos e constituem em um importante mecanismo para a solução de problemas públicos. É nesse cenário que a inserção de práticas institucionais capazes de garantir a governança em suas ações, deve

receber uma atenção especial, na medida em que os objetivos, as responsabilidades e os resultados são compartilhados.

3) INTEGRIDADE, RISCOS E CONTROLES INTERNOS PARA A GESTÃO DAS PARCERIAS.

Com o objetivo de criar e aprimorar a gestão de integridade, riscos e controles internos nas transferências de recursos da União, para outros entes da federação e entidades sem fins lucrativos, foi desenvolvida pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão a Portaria nº 67, de 31 de março de 2017 (BRASIL, 2017a).

A portaria estimula o comportamento íntegro e fomenta as boas práticas nas transferências voluntárias, estabelecendo os mecanismos de monitoramento e comunicação para a prevenção de possíveis desvios na execução dos recursos públicos e das políticas públicas (BRASIL, 2017a).

A sistematização desses processos foi orientada, portanto, para as parcerias entre o poder público e as entidades sem fins lucrativos que são formalizadas juridicamente por meio de diversos instrumentos, sendo abrangidos pela citada portaria a celebração de convênios, contratos de repasse, termos de parceria, termos de colaboração e termos de fomento, apresentando cada qual, especificidades para sua aplicabilidade (BRASIL, 2017a).

O instrumento mais antigo é o convênio regulamentado inicialmente pela Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº 3, de 19 de abril de 1993, após a reorganização administrativa dos sistemas de controle da execução orçamentária, financeira e contábil do Governo Federal a partir de 1986, também como resultado das mudanças políticas no país que refletiram na área de finanças e controle (BRASIL, 1993; RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016).

O objetivo era viabilizar a execução descentralizada de programas orientados para as áreas de assistência social, médica e educacional de atendimento ao público, de forma continuada e com transferência de recursos do orçamento da União, definindo o convênio como um instrumento de cooperação mútua celebrado entre a administração federal direta, autárquica ou fundacional com entidades públicas ou particulares (BRASIL, 1993).

Ao longo do tempo, o regramento jurídico sobre o assunto se ampliou e fortaleceu o raio de atuação, especialmente, no que se refere à normatização de procedimentos, estabelecimento de proibições e mecanismos de controles informatizados dos recursos.

Em 1997, por exemplo, a Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº 1, de 15 de janeiro, ampliou o potencial de uso dos convênios ao permitir a execução de programas de trabalho, projetos, atividade e eventos, desde que contivessem um fim determinado, além de enfatizar outras questões como a obrigatoriedade de prestar contas, sistematizando processos, prazos e responsabilidades entre as partes (BRASIL, 1997). Atualmente, os convênios continuam sendo aprimorados como

podemos observar pela última Portaria Interministerial expedida nº 424/MP/MF/CGU, de 30 de dezembro de 2016 (BRASIL, 2016).

Os termos de parceria foram criados pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, visando à cooperação entre o Estado e entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, para fomentar e executar atividades que fossem de interesse público (BRASIL, 1999).

Os contratos de repasse surgiram com o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, introduzindo o agente financeiro público federal como intermediário entre os partícipes (BRASIL, 2007).

Como marco regulatório nas relações com as organizações da sociedade civil temos o advento da Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que criou novas disposições com os termos de colaboração e fomento, não se aplicando suas normas, por exemplo, aos contratos de gestão, convênios e contratos celebrados com entidades filantrópicas e sem fins lucrativos e termos de parceria (BRASIL, 2014a).

Ambos os termos são instrumentos que formalizam a parceria com organizações da sociedade civil e o que os diferencia é quem propõe uma atividade ou projeto a ser executado em mútua cooperação (BRASIL, 2014a).

O termo de colaboração prevê que a iniciativa será da administração pública e quando proposto pela sociedade civil, corresponderá ao termo de fomento. Entretanto, ressaltamos que o ato de propor parcerias não exclui a necessidade de realização do chamamento público, para escolha da organização mais apta para a execução do projeto (BRASIL, 2014a).

Todas essas possibilidades de formalização de parcerias com a administração pública federal estão inseridas basicamente, em um ciclo que se inicia na concepção do escopo e se encerra na decisão do gestor concessor do recurso, pela aprovação ou rejeição das contas após a avaliação do projeto e a análise da execução dos recursos.

Diante disso, acaba por ser uma exigência para as organizações públicas serem capacitadas continuamente e possuir a capacidade operacional necessária, para que estejam aptas a promover práticas transparentes, eficientes, efetivas e inerentes à governança, não somente para aqueles que transferem recursos públicos, mas para todos os envolvidos nesse processo, zelando pela *res publica*.

Quanto às diretrizes gerais da Portaria, visam, sobretudo, estimular o comprometimento da direção da instituição e de todos, zelar por valores éticos, processos organizacionais íntegros, fortalecendo essa nova cultura que valorizará uma gestão íntegra, com controles internos, de riscos e com avaliações periódicas visando à melhoria contínua dos processos e a publicidade dos resultados, inclusive, para subsidiar a decisão dos gestores (BRASIL, 2017a).

As exigências presentes na citada portaria, estimulam e incentivam o isomorfismo dessas práticas íntegras também nos controles internos de Estados e Municípios, quanto à execução das parcerias públicas, fomentando boas práticas,


prevenindo desvios na execução de políticas públicas e no uso dos recursos públicos, estabelecendo meios para o monitoramento e comunicação.

Além disso, fica evidente, sobretudo, a crescente preocupação não apenas em resguardar a execução das transferências de recursos públicos para terceiros, mas, no fortalecimento e conscientização das organizações sobre a responsabilidade inerente ao trato de tudo aquilo que é público.

4) CONSIDERAÇÕES FINAIS

As parcerias na administração pública ocupam uma posição cada vez mais relevante na implementação de políticas públicas, que por representarem uma execução indireta por terceiro, seja público ou privado, requer um contínuo acompanhamento e monitoramento, recebendo com a inserção da gestão da integridade, riscos e controles internos, as ferramentas para o fortalecimento institucional e social dessas cooperações.

Sobre este assunto, Matias-Pereira (2010) argumenta que “(...) o maior desafio a ser superado pelo governo brasileiro, em parceria com o setor privado e o terceiro setor, é a consolidação e institucionalização do processo de governança pública no país.”, uma vez que os mecanismos de controle e gestão exigem compromisso da alta administrativa e de todos os envolvidos, além de responsabilidade, integridade e valores éticos, coerência e clareza nas suas ações (BRASIL, 2017c).

Assim, o que verificamos é o início de iniciativas no âmbito federal nessa direção, com grande potencial de aplicabilidade por outros entes da federação, para que a governança pública permeie também as parcerias, não somente os processos e as decisões internas de cada órgão público, mas também processos e decisões compartilhadas na busca pelo mesmo objetivo, através da cooperação mútua entre as partes. 

Referências Bibliográficas

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISO 31000:2009: Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes**. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <<https://gestravp.files.wordpress.com/2013/06/iso31000-gestc3a3o-de-riscos.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

ALBERNAZ, L. R.; GOMES, M. B. Governança Pública e Controle. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. cap. 6, p.111-125.

AMORIM NETO, O. A crise política brasileira de 2015-2016: diagnóstico, sequelas e profilaxia. **Relações Internacionais**. n. 52, p. 43-54, 2016.

BARBOSA FILHO, F. H. A crise econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**. São Paulo, v.31, n. 89, p. 51-60, 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Instrução Normativa nº 05, de 23/06/92. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/040000/041200/041205/>>. Acesso em: 04 set. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Instrução Normativa nº 03, de 19/04/93. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/040000/041300/041303>>. Acesso em: 04 set. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Instrução Normativa nº 01, de 15/01/97. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/040000/041700/041701>>. Acesso em: 04 set. 2017.

_____. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 9 nov. 2017.

_____. Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 jul. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm>. Acesso em: 9 nov. 2017.

_____. Lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012. Altera a Lei no 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jul. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12683.htm>. Acesso em: 27 nov. 2017.

_____. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 02 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 27 nov. 2017.

_____. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º ago. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm>. Acesso em: 09 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública: Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria/ Tribunal de Contas da União.** – Brasília: TCU, Secretaria de

Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/governanca-publica-referencial-basico-de-governanca-aplicavel-a-orgaos-e-entidades-da-administracao-publica-e-aco-es-indutoras-de-melhoria.htm>>. Acesso em: 01 ago. 2017.

_____. Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei no 12.846, de 10 de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8420.htm>. Acesso em: 27 nov. 2017.

_____. Ministério da Transparência, Controladoria-Geral da União. **Guia de Integridade Pública**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/guia-de-integridade-publica.pdf>> Acesso em: 29 nov. 2017.

_____. Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016. Estabelece normas para execução do estabelecido no Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, revoga a Portaria Interministerial nº 507/MP/MF/CGU, de 24 de novembro de 2011 e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 02 jan. 2017. Disponível em: <<http://portal.convenios.gov.br/legislacao/portarias/portaria-interministerial-n-424-de-30-de-dezembro-de-2016>>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. Portaria nº 67, de 31 de março de 2017. Dispõe sobre a gestão de integridade, riscos e controles internos no âmbito das transferências de recursos da União, operacionalizadas por meio de convênios, contratos de repasse, termos de parceria, de fomento e de colaboração. Disponível em: <<http://portal.convenios.gov.br/legislacao/portarias/portaria-n-67-de-31-de-marco-de-2017>>. Acesso em: 9 nov. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Metodologia de Gerenciamento de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/gestao/controle-interno/metodologia-de-gerenciamento-de-integridade-riscos-e-controles-internos-da-gestao>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

_____. Ministério da Transparência, Controladoria-Geral da União. Controles Internos, Gestão de Riscos e Governança. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/perguntas-frequentes/auditoria-e-fiscalizacao/in-conjunta-mp-cgu-no-01-2016#tres>> Acesso em: 22 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. Relevantes modelos de gestão corporativa de riscos. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/gestao-e-governanca/gestao-de-riscos/modelos-de-gestao-de-riscos/>>. Acesso em 22 nov. 2017.

MATIAS-PEREIRA, J. A Governança Corporativa Aplicada ao Setor Público Brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**. Viçosa, v.2, n. 1, p. 109-134, jan-mar/2010.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública — instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 49 (5), p. 1263-1290, set-out/2015.

RIBEIRO, R. J. B.; BLIACHERIENE, A. C.; SANTANA, J. L. Considerações sobre formas, processos e isoformismo nas estruturas de controle interno da federação brasileira. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. cap. 1, p. 25-36.

ROSA, F. S.; LUNKES, R. J.; WOLFF, M. J.. Conceitos e fundamentos de controle interno para gestão pública. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. cap. 5, p. 93-108.

SPINELLI, M. V. C.; CRUZ, H. C. Controle Interno e Prevenção da Corrupção. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. (Coord). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. cap. 12, p. 219-235.

INDICADORES DE EFETIVIDADE NO CONTEXTO DAS AUDITORIAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Leandro Luis dos Santos Dall’Olio

Pós-graduado em Finanças pela Fundação Getúlio Vargas, atualmente Chefe Técnico da Fiscalização no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. lolio@tce.sp.gov.br

RESUMO

O objetivo deste artigo é demonstrar como a utilização de indicadores de efetividade tem o potencial de melhorar o planejamento e a seleção de itens a serem examinados pelo auditor, diminuindo o risco de amostragem e aprimorando os procedimentos de auditoria aplicados, em consonância com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP – nível 1). Órgãos de índole constitucional, os Tribunais de Contas desempenham papel de destaque para que os gastos estatais reflitam em melhores produtos e serviços públicos ofertados à população. Elevada vocação impõe aprimoramento constante da lide fiscalizatória, motivo pelo a melhora do gasto público pressupõe foco na efetividade de tais ações, no contexto das respectivas políticas públicas. A partir da utilização de ferramentas disponíveis para mensuração do desempenho governamental (Índice de Efetividade da Gestão Municipal; Índice de Efetividade da Gestão Estadual) e da aplicação de procedimentos de auditoria consagrados pela experiência e recomendamos pela literatura (avaliação do sistema de controle interno, exame e comparação de registros, conciliação, exame documental, análise, inspeção física, observação, confirmação externa, conferência, entrevista, reexecução e revisão analítica) propomos novo modelo de fiscalização do controle externo, concluindo nosso estudo com uma demonstração prática de referido instrumental.

Palavras-chave: Efetividade, Políticas Públicas, Auditoria, Seleção de Amostras, Procedimentos de Auditoria.

ABSTRACT

The main goal of this article is to show how indicators of effectiveness has the potential to improve planning and sample selection in the audit procedures, reducing risks and enhancing results, in line with Governmental Auditing Standards (NAGs) and Brazilian Public Sector Audit Standards (NBASP – nível 1). Auditing Offices has a vital role to develop public expenses and, therefore, government actions delivered to people. Such calling imposes frequent upgrading, reason why auditing should focus on results. Based on available models designed to measure public performance (Town Management Effectiveness Index; State Management Effectiveness Index) and on application of established audit procedures (internal controls evaluation, records examination and comparison, conciliation, documentary examination, analysis, physical inspection, observation, external confirmation, recount, interview, reexecution and analytical review), we propose a new auditing model, concluding our essay with a study case.

Keywords: Effectiveness, Public Policy, Audit, Sample Selection, Audit Procedures.

1. INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas constituem um dos principais instrumentos republicanos destinados à concretização da democracia e dos direitos fundamentais, realizando controle de legitimidade, economicidade e de eficiência para aferir se o administrador atuou de forma prudente, moralmente aceitável e de acordo com o que a sociedade dele espera (STF. 1ª Turma. MS 33340/DF, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 26/5/2015 – Informativo 787).

Órgãos de índole constitucional, as Cortes de Contas, juntamente com os respectivos Parlamentos (Federal, Distrital, Estadual ou Municipal), exercem o controle externo das contas públicas, sob a ótica orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil, tendo respectivas competências delineadas na Carta da República (artigos 70 e 71).

A partir de instrumentos fiscalizatórios como levantamento, auditoria, inspeção, acompanhamento, monitoramento e auditorias coordenadas, as Casas de Contas buscam contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais, expressos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988. Tal sistemática não é estanque, impondo evolução constante no modelo de verificação do gasto público.

Durante muito tempo, a auditoria de conformidade legal ou normativa foi o enfoque das ações fiscalizatórias. Em que pese sua evidente importância em um Estado Democrático de Direito como o que estamos inseridos, referida ênfase não foi suficiente para o aprimoramento dos dispêndios estatais e, conseqüentemente, melhora dos produtos e serviços públicos entregues aos cidadãos. Fazia-se necessária a análise dos resultados finalísticos dos programas estatais, originando as fiscalizações operacionais.

No magistério de Lima (2015, p. 314), as auditorias operacionais:

(...) consistem nos processos de coleta e de análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, com a finalidade de subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

Nesse contexto, a partir da análise de indicadores de resultado das principais áreas de atuação governamental, os Tribunais de Contas poderão atuar de maneira mais efetiva na fiscalização das políticas públicas, contribuindo para maior efetividade do gasto público. Tais parâmetros têm o potencial de melhorar o planejamento e a seleção de itens a serem examinados pelo auditor, diminuindo o risco de amostragem e aprimorando os procedimentos de auditoria aplicados, em consonância com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP – nível 1).

2. INDICADORES DE EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

A medição da eficiência do gasto público é assunto muito discutido no Brasil e no mundo. Diversos modelos têm sido propostos para avaliação da qualidade dos

dispêndios estatais. Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015) destacam as seguintes ferramentas: a revisão de despesas (*spending review*) para a identificação de opções de economia; a revisão das despesas públicas (*public expenditure review - PER*), metodologia criada e aplicada pelo Banco Mundial, para análise do nível e da alocação dos gastos com o objetivo de avaliar a eficácia, a equidade e a existência de eventuais gargalos; ferramentas estatísticas como a análise envoltória de dados (*data envelopment analysis - DEA*), a fronteira estocástica e o método *Jackstrap* Ampliado. Entendemos, porém, que a relevância maior de citados métodos situa-se em um contexto teórico, uma vez que sua aplicação na gestão pública pressupõe uma qualificação que, na realidade estatal brasileira, restringe-se a poucas ilhas de excelência do setor governamental. Os resultados produzidos pelos mencionados modelos são, igualmente, de difícil compreensão pelo grande público, restringindo-se o debate da eficiência governamental a círculos acadêmicos, na contramão da maior transparência e desejo de participação da sociedade brasileira (instrumentalização do controle social).

De modo mais conciso e prático, apresentamos, a seguir, 2 (dois) modelos de análise do desempenho governamental, desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP). A nosso sentir, os referidos instrumentais conciliam metodologia científica de avaliação e produção de resultados, possíveis de intelecção do grande público, leigo ou especializado, além de constituírem valiosos subsídios para os auditores governamentais para seleção de amostras e dos procedimentos de fiscalização a serem aplicados.

2.1. ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO MUNICIPAL (IEG-M BRASIL)

A partir de modelo desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), expandido para os demais Estados e Distrito Federal (DF) por meio do Instituto Rui Barbosa (IRB), criou-se novo indicador para avaliação da efetividade das despesas governamentais nos municípios brasileiros. Eis o Índice de Efetividade da Gestão Municipal BRASIL (IEG-M), atualmente apurado em 22 (vinte e dois) estados e no Distrito Federal (DF).

O IEGM BRASIL é composto por 7 (sete) dimensões e 143 (centro e quarenta e três) quesitos de avaliação versando sobre aspectos da execução do orçamento público:

- Educação (i-EDUC);
- Saúde (i-SAÚDE);
- Planejamento (i-PLANEJAMENTO);
- Gestão fiscal (i-FISCAL);
- Meio ambiente (i-AMB);
- Cidades protegidas (i-CIDADE); e,
- Governança em tecnologia da informação (i-GOV TI).

Mencionados itens setoriais são consolidados em um único índice por meio de um modelo matemático, tendo como principais fontes dados governamentais, sistemas automatizados de apoio à fiscalização (Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador) e informações levantadas a partir de questionários preenchidos pelas Prefeituras Municipais.

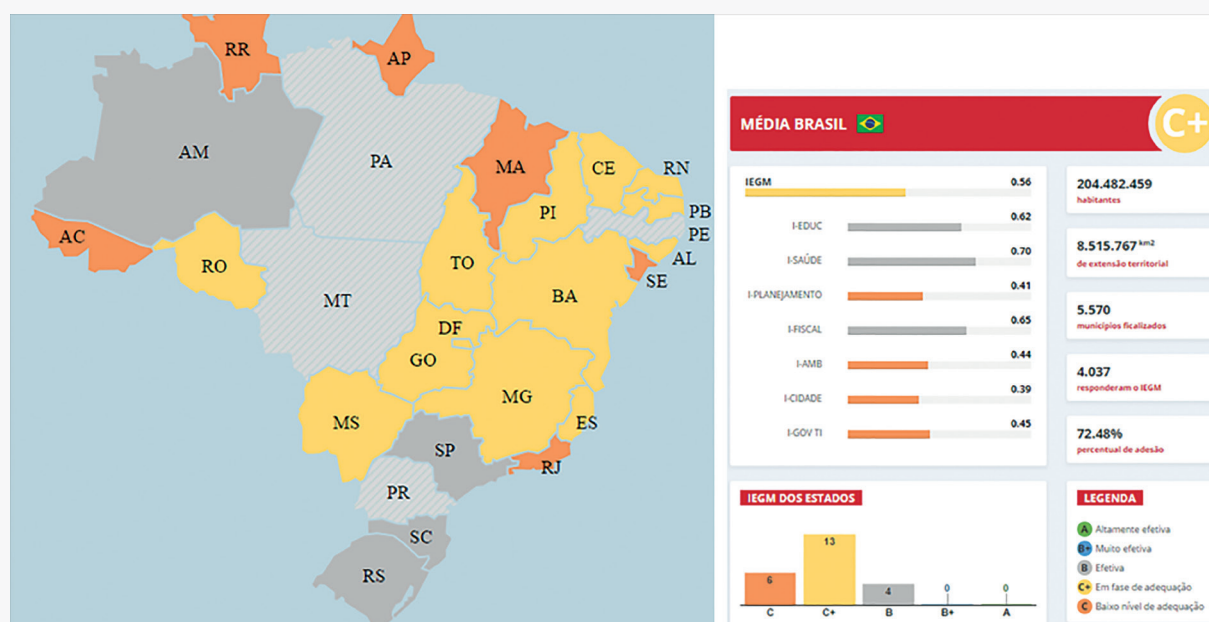
Aludida métrica tem por finalidade avaliar a efetividade das políticas e atividades públicas desenvolvidas pelos gestores municipais, constituindo-se mais um instrumento técnico nas análises das contas públicas, sem perder o foco do planejamento em relação às necessidades da sociedade. Possui 5 (cinco) faixas de resultado:

- Altamente efetiva (A) – IEGM com pelo menos 90% da nota máxima e, no mínimo, 5 (cinco) índices com nota A;
- Muito efetiva (B+) – IEGM entre 75,0% e 89,9% da nota máxima;
- Efetiva (B) – IEGM entre 60,0% e 74,9% da nota máxima;
- Em fase de adequação (C+) – IEGM entre 50,0% e 59,9% da nota máxima; e,
- Baixo nível de adequação (C) – IEGM menor ou igual a 49,9%.

Os últimos dados apurados, referentes ao exercício de 2015 (coletados em 2016), demonstram que a média nacional situa-se no patamar C+ (em fase de adequação), indicando ações governamentais que demandam melhorias para impactar de maneira positiva a população beneficiada.

Demonstramos, a seguir, os resultados divulgados pelo Instituto Rui Barbosa (IRB):

FIGURA 1 – IEGM BRASIL



Fonte: Instituto Rui Barbosa (2016).

A relevância do projeto foi reconhecida até mesmo pela Organização das Nações Unidas (ONU), que, por meio do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), assinou uma parceria com o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo para o uso do IEG-M como ferramenta oficial da organização para o monitoramento de ações municipais no Estado de São Paulo, no contexto da implantação dos objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS).

2.2. ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO ESTADUAL (IEG-E)

Epígrafado indicador, criado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) com a colaboração de representantes da sociedade civil, do governo e de universidades como USP e Fundação Getúlio Vargas (FGV), tem por objetivo mensurar a eficiência do Poder Executivo Estadual.

Com metodologia similar ao IEG-M anteriormente debatido, é composto por 342 (trezentos e quarenta e dois) quesitos de cinco diferentes áreas de atuação pública (Educação, Saúde, Planejamento, Gestão Fiscal e Segurança Pública). Referidas dimensões foram priorizadas de acordo com a jurisprudência da Corte Paulista de Contas e com a legislação de regência, mormente a Lei nº 4320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O índice em debate é calculado a partir de dados governamentais e de informações ofertadas a partir de questionários preenchidos pelos Órgãos Estaduais, a serem posteriormente validados pela fiscalização.

2.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE INDICADORES DE EFETIVIDADE NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

O Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEG-E) e o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM-Brasil) constituem valiosos instrumentos para mensuração dos resultados finalísticos nas respectivas esferas de atuação dos entes federativos.

Mencionadas metodologias indicarão as áreas governamentais com piores resultados finalísticos e, conseqüentemente, com maior probabilidade de má gestão/aplicação de recursos públicos, ofertando critérios objetivos para a seleção de amostras (NAGs 2308.1, 3204.1, 4107 e 4409.6) e aplicação dos pertinentes procedimentos de auditoria pelos respectivos Tribunais de Contas (NAGs 4402, 4403 e 4405).

Passa-se, assim, a avaliar o gasto estatal sob a ótica da efetividade, aprimorando a qualidade das políticas públicas como também dos exames aplicados pelos Tribunais de Contas (NBASP12 e NBASP40), uma vez que situados no contexto da política pública geradora das despesas auditadas.

3. CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Os dispêndios estatais agrupam-se em atividades (conjunto de operações que se desenvolvem de maneira contínua e permanente para manutenção da ação governamental), projetos (conjunto de operações com duração temporal limitada para aperfeiçoamento ou expansão da ação pública) e/ou operações especiais (conjunto de operações que não contribuem para manutenção, expansão ou aperfeiçoamento

da ação estatal) que, por sua vez, são vinculados a programas governamentais. Tais operações constituem, assim, a materialização das políticas públicas.

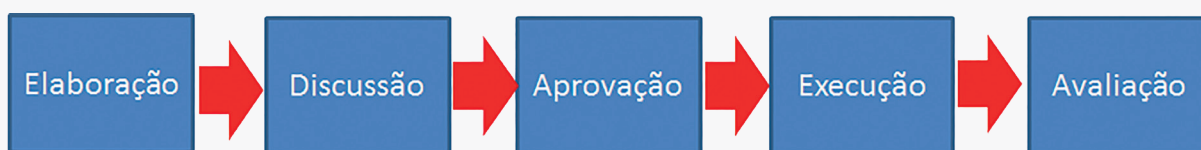
Respectivas execuções, efetuadas de maneira direta (pela própria Administração Pública) ou indireta (por meio de terceiros, selecionados ou não por meio de processo competitivo), são financiadas por meio dos recursos consignados nas peças orçamentárias (Plano Plurianual – PPA: planejamento de médio prazo; Lei Orçamentária Anual – LOA: plano de curto prazo; Lei de Diretrizes Orçamentárias: elo entre o PPA e a LOA).

As prioridades orçamentárias são definidas pelos respectivos planos de governo, apresentados pelos candidatos à chefia dos pertinentes Executivos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), respeitando-se os limites de discricionariedade definidos pela legislação de regência. A elaboração de tais peças (vontade política) pode coincidir ou não com a agenda pública, que, grosso modo, representa as demandas da sociedade civil, de maneira difusa ou organizada pelos sindicatos, associações ou outros grupos de interesse. As atividades e projetos constantes do plano de governo passam, ainda, pela chancela do Parlamento, responsável pela análise, discussão e aprovação dos orçamentos públicos.

A execução orçamentária é de responsabilidade do Poder Executivo, sujeitando-se ao monitoramento exercido pelo Legislativo, Judiciário, Tribunais de Contas e Ministério Público (controle externo), pela imprensa e sociedade (controle social) e pela própria Administração (controle interno).

O controle externo, muito mais do que verificar a aderência da execução orçamentária aos ditames legais, deve avaliar a efetividade das políticas públicas. Com os indicadores anteriormente debatidos, tal monitoramento assume critérios objetivos, ofertando aos Tribunais de Contas maior precisão na seleção das ações governamentais a serem fiscalizadas e, portanto, maior possibilidade de identificação dos pontos a serem melhorados no(s) programa(s) estatal(is) examinado(s).

FIGURA 2 – CICLO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS



Fonte: elaborado pelo autor.

Referido enfoque é uma quebra de paradigma em relação às metas físicas e financeiras normalmente estabelecidas pelos respectivos gestores públicos (número de usuários atendidos, alunos transportados, crianças vacinadas, beneficiários de determinado programa de distribuição de renda, por exemplo). Esse viés, em nosso sentir, decorre de uma falta de visão de resultados focados no cidadão.

Manifesta-se, igualmente, em nossa legislação de regência, ao privilegiar limites quantitativos mínimos de gastos públicos, sob pena de sanções aos responsáveis (arts. 34, inc. VII; 35, inc. III e 212 da Constituição Federal; arts. 60 e 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; art. 25, §§ 1º e 3º da Lei Complementar

n° 101/2000), sendo, muitas vezes, silente quanto ao não atendimento de metas qualitativas.

A partir da Emenda Constitucional n° 19/1998, a transição de um Estado Burocrático para um Gerencial acelerou-se. Ao incluir a eficiência como princípio constitucional da Administração Pública, a agenda política incorporou a necessidade por melhor gerenciamento e, conseqüentemente, aperfeiçoamento dos produtos e serviços entregues para a população. Ainda assim, a avaliação qualitativa das políticas públicas é algo incipiente e as Cortes de Contas, com seu corpo técnico especializado, sua capilaridade e seu conhecimento acumulado, podem contribuir muito para que referida visão se torne realidade na Administração Pública.

3.1. MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

A francesa Esther Duflo e os indianos Abhijit Banerjee e Sendhil Mullainathan, economistas do Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT), criaram, em 2003, o Laboratório da Pobreza, hoje conhecido como The Abdul Latif Jameel Poverty Action Lab, ou simplesmente, J-Pal. Composto por uma rede de 145 (cento e quarenta e cinco professores) de 49 (quarenta e nove) universidades ao redor do mundo, distribuídos em 6 (seis) escritórios regionais (África, Europa, América Latina e Caribe, América do Norte e Sudeste Asiático), o J-Pal tem como missão a redução da pobreza global, garantindo que as políticas públicas sejam baseadas em metodologia científica (seleção, medição e comparação). A partir das evidências coletadas, são propostas melhorias na operacionalização das políticas públicas avaliadas para maior impacto (efetividade) na população atendida.

De maneira análoga, a metodologia de fiscalização a partir de indicadores de efetividade pode, e muito, contribuir para que as políticas públicas alcancem melhores resultados finalísticos. Realizada não apenas ao final da execução orçamentária (auditoria *a posteriori*), mas concomitantemente à realização dos pertinentes gastos (auditoria de acompanhamento), as vistorias propiciam a correção da ação pública examinada de maneira tempestiva e adequada às necessidades da população.

A auditoria finalística envolve a análise das premissas que motivaram a concepção do programa governamental, as etapas de implantação e de execução, culminando na avaliação dos resultados obtidos. Envolve a aplicação de procedimentos padronizados ou específicos, de acordo com a complexidade da ação pública selecionada. De acordo com a NAG 1118, podem ser definidos como:

ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.

Padrão é o procedimento a ser aplicado para a realização de trabalhos sobre assuntos, temas e processos comuns a muitos entes, programas, projetos, atividades, ações, sistemas e/ou processos (NAG 4402.1.1). De outro bordo, específico é o

procedimento desenvolvimento para uma avaliação especializada de determinado programa, projeto, atividade, ação, sistema e/ou processo – mormente utilizado para as avaliações operacionais de políticas públicas (NAG 4402.1.2).

Inúmeros são os procedimentos consagrados pela experiência, destacando, porém, a necessária adaptação para as circunstâncias de cada caso, especialmente na auditoria de efetividade ora debatida. Podem ser aplicados individualmente ou em conjunto, conforme o caso. Dentre eles, apontamos a avaliação do sistema de controles internos (NAG 4402.2.1), exame e comparação de registros (NAG 4402.2.2), conciliação (NAG 4402.2.3), exame documental (NAG 4402.2.4), análise (NAG 4402.2.5), inspeção física (NAG 4402.2.6), observação (NAG 4402.2.7), confirmação externa ou circularização (NAG 4402.2.8), conferência (NAG 4402.2.9), entrevista (NAG 4402.2.10), reexecução (NAG 4402.2.11) e revisão analítica (NAG 4402.2.12).

Finalmente, a auditoria operacional, a partir de indicadores de efetividade e com foco no ciclo de políticas públicas (especialmente nas etapas de execução e de avaliação), contribuirá também para um menor ativismo judicial¹, uma vez que fornecerá valiosos subsídios para que o gestor público aprimore os produtos e os serviços entregues, com melhor utilização dos valores compulsoriamente recolhidos da população.

4. ESTUDO DE CASO

Tendo por conta as definições até então debatidas, apresentaremos proposta para utilização de referido documental em uma fiscalização municipal.

A partir de dados relativos ao IEG-M (exercício de 2016), imaginemos que determinado município apresenta os seguintes indicadores de efetividade:

FIGURA 3 – DADOS DE EFETIVIDADE DE DETERMINADO MUNICÍPIO



Fonte: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP)².

¹ Ativismo que tem assumido os diversos matizes, em função, especialmente, de políticas públicas insuficientes para o adequado atendimento das necessidades da população:

- Manutenção de quantidade mínima de medicamentos em estoque (STF. 1ª Turma. RE 429903/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 25/6/2014 – Informativo 752);
- Garantia do direito de acessibilidade em prédios públicos (STF. 1ª Turma. RE 440028/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 29/10/2013 – Informativo 726);
- Reforma de cadeia pública ou a construção de nova unidade prisional (STJ. 2ª Turma. REsp 1.389.952-MT, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 3/6/2014 – Informativo 543);
- Realização de obras emergenciais em estabelecimento prisional (STF. Plenário. RE 592581/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13/8/2015 – repercussão geral – Informativo 794);
- Fornecimento de vaga em creche (STF. Decisão Monocrática. RE 956475, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 12/5/2016 – Informativo 827).

² Extraído de <https://iegm.tce.sp.gov.br/>. Acesso em: 12 mar. 2018.

De plano, o auditor responsável já identifica 3 (três) áreas sensíveis na Administração Pública Municipal em análise: Educação (i-Educ), Cidades Protegidas ou Defesa Civil (i-Cidade) e governança em Tecnologia da Informação (i-Gov-TI).

Dessas três, considerando que a aplicação mínima de recursos públicos para a manutenção e desenvolvimento do Ensino é de índole constitucional, sob pena de sanção aos responsáveis (artigos 34, inciso VII, "e"; 35, inciso III c.c. 212 da Constituição Federal), essa seria, possivelmente, a ênfase dos trabalhos fiscalizatórios.

Eleito o ensino como foco da auditoria, cabe discriminar seus principais aspectos de desempenho no indicador i-Educ.

Mencionado parâmetro é composto por 6 (seis) grandes grupos: (1) Alunos, (2) Infraestrutura, (3) Merenda, (4) Outros, (5) Transporte Escolar e (6) Professores. Cada agrupamento possui questões que auxiliarão o fiscal do Controle Externo a identificar em qual ação pública encontra-se a maior deficiência da Prefeitura vistoriada:

Índice: i-Educ	
Assunto: Alunos	
A prefeitura municipal aplicou algum programa de avaliação de rendimento escolar municipal?	Sim, avaliação própria ou prova padronizada
A prefeitura municipal fez uma pesquisa/estudo para levantar o número de crianças que necessitavam de creches em 2016?	Sim
A prefeitura municipal fez uma pesquisa/estudo para levantar o número de crianças que necessitavam de pré-escola em 2016?	Não
A prefeitura municipal fez uma pesquisa/estudo para levantar o número de crianças que necessitavam dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) escolar em 2016	Sim
A prefeitura municipal realizou ações e medidas para monitoramento da taxa de abandono das crianças na idade escolar (Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano))?	Sim
A prefeitura municipal utilizou algum indicador de qualidade para análise da educação dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	Sim
Número de crianças de 4 a 5 anos de idade não matriculadas na pré-escola em 2016	0
O município possui levantamento da distorção idade/série nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	sim
O município utilizou algum programa específico que desenvolveu as competências de leitura e escrita de seus alunos na rede municipal?	Não
Qual a quantidade de alunos matriculados no último ano dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) em 2016 que teve aproveitamento para o Anos Finais do Ensino Fundamental (6º ao 9º ano) no ano corrente?	296
Qual a quantidade de alunos que terminaram o último ano dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) em 2016?	302
Qual o total de turmas para creche?	37
Qual o total de turmas para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	71
Qual o total de turmas para pré-escola?	33
Que indicador(es) de qualidade foi(ram) utilizado(s) pela prefeitura municipal para análise da educação dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	IDEB

Tópico 1: Alunos.

Pontos críticos: ausência de pesquisa/levantamento da necessidade de vagas em pré-escola; falta de programa específico para desenvolvimento de competências de leitura e escrita pelos alunos na rede municipal.

Possível abordagem de fiscalização: verificação, a partir do Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico, de como a eventual falta de vagas e ausência de plano pedagógico específico para aprimoramento das competências anteriormente citadas está impactando no desempenho individual e municipal do IDEB.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação dos controles que a Prefeitura utiliza para estimar a quantidade de vagas nas unidades escolares; confirmação externa ou circularização em dados do censo escolar extraídos diretamente do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do Ministério da Educação; entrevista com os alunos e respectivos responsáveis.

Assunto: Infraestrutura	
Houve entrega do kit escolar à rede municipal?	Não
Houve entrega do material didático (livros, apostilas, etc.) aos alunos da rede municipal?	Sim
Houve entrega do uniforme à rede municipal?	Não
O município utiliza material didático elaborado por empresa terceirizada (livros e/ou apostilas de sistemas de ensino)?	não
Quantas vagas foram disponibilizadas no ano de 2016 para período integral? - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	0
Quantas vagas foram disponibilizadas no ano de 2016 para período integral? - Creche:	720
Quantas vagas foram disponibilizadas no ano de 2016 para período integral? - Pré-escola:	32
Sobre a infraestrutura das escolas dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Otd de escolas adaptadas para receber crianças com deficiência (Rampas e vias de acesso à escola, adaptação de salas de aula, banheiros e áreas de esporte e recreação)	3
Sobre a infraestrutura das escolas dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Quantidade de escolas que possuem quadra poliesportiva coberta com dimensões mínimas (18m x 30m)	3
Sobre a infraestrutura de ensino com apoio da Tecnologia, todas as escolas dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) possuem laboratórios ou sala de informática com computadores para os alunos da rede escolar municipal?	Sim
Sobre a infraestrutura e necessidade de reparos nas unidades de ensino destinadas à creche, pré-escola e Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) do município no ano de 2016, responda: - Quantas unidades de ensino necessitavam de reparos (conserto de janelas, rachaduras, infiltrações, fiação elétrica, substituição de azulejos danificados, etc) em dezembro de 2016?	6
Sobre a infraestrutura e necessidade de reparos nas unidades de ensino destinadas à creche, pré-escola e Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) do município no ano de 2016, responda: - Quantas unidades de ensino tiveram seu funcionamento interrompido ou foram abandonadas por problemas de infraestrutura?	0

Tópico 2: Infraestrutura.

Pontos críticos: estrutura física, material e tecnológica das unidades de ensino.

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco das condições anteriormente destacadas, utilizando-se a nota do IDEB e/ou a quantidade de matrículas como parâmetros para seleção da referida amostragem.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação dos controles utilizados para a manutenção dos próprios escolares; exame e comparação de registros de patrimônio; inspeção física nas unidades de ensino; observação/acompanhamento da utilização de material didático/tecnológico; entrevista com os alunos e respectivos responsáveis.

Assunto: Merenda	
Como é feita a preparação da merenda no município?	Nas escolas (que possuem merendeiras próprias)
Existe um controle por meio de relatórios elaborado pela nutricionista que permita atestar as condições físicas/estruturais da cozinha, higienização e acondicionamento dos alimentos e acompanhamento/aceitação do cardápio proposto na rede escolar municipal?	Não
O Conselho de Alimentação Escolar elaborou atas que permitam atestar as condições físicas/estruturais da cozinha, higienização e acondicionamento dos alimentos, bem como avaliar o cardápio e sua aceitação pelos alunos, considerando itens como quantidade e qualidade, variedade, respeito aos hábitos locais e regionais, adequação ao horário, conservação e manuseio dos alimentos e condições higiênicas dos locais de preparo e serviço?	Não
O município divulga e cumpre o cardápio pré-estabelecido pela nutricionista?	Não

Tópico 3: Merenda.

Pontos críticos: ausência de controles que permitam atestar a qualidade do cardápio oferecido aos alunos, bem como a adequação com as diretrizes do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE).

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco das condições de físicas e humanas de preparo/distribuição da merenda, utilizando-se a nota do IDEB, condições socioeconômicas (renda per capita, por exemplo) e/ou a quantidade de matrículas como parâmetros para seleção da referida amostragem.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação dos controles quantitativos e qualitativos das refeições servidas; análise dos procedimentos de preparo e de distribuição da merenda para verificar se estão compatíveis com pertinentes normas técnicas do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) e resoluções do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE); inspeção física dos locais de preparo; observação/acompanhamento da execução do serviço em debate; entrevista com os alunos.

Assunto: Outros	
Existe Conselho Municipal de Educação estruturado e atuante com a composição de membros completa e de acordo com a legislação?	Sim
FUNDEB	1
FUNDEB Magistério	0,88829
O município possui o Plano Municipal de Educação?	Sim
Percentual de aplicação em educação	0,280778
Qual a data de início do ano letivo de 2016?	15/02/2016
Quantas reuniões foram realizadas pelo Conselho Municipal de Educação no último exercício?	3

Tópico 4: Outros.

Pontos críticos: o diminuto número de reuniões do Conselho Municipal de Educação pode indicar um controle social pouco efetivo.

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco de como o controle dos cidadãos está sendo efetivado no município.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação das atas das reuniões e da composição do Conselho Municipal de Educação; análise dos procedimentos de fiscalização de referido órgão em relação às ações educacionais municipais; entrevista com os membros do mencionado conselho, alunos e responsáveis.

Assunto: Transporte Escolar	
Existe um estudo anual do traçado e tempo de viagem das rotas do transporte escolar?	sim
Qual a idade média da frota escolar, em anos? Observação: Idade média = (Ano de 2016 (-) Ano de fabricação de cada veículo)/número total de veículos da frota escolar.	4

Tópico 5: Transporte escolar.

Pontos críticos: avaliação da efetividade com que o serviço está sendo executado.

Possível abordagem de fiscalização: verificação in loco da execução e controle da prestação dos serviços de transporte escolar.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação do controle quantitativo e qualitativo; acompanhamento da execução do serviço; análise da compatibilidade do serviço prestado com as diretrizes do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE); entrevista com os usuários.

Assunto: Professores	
A Prefeitura/Secretaria da Educação Municipal possui Plano de Cargos e Salários para seus professores?	Sim
Existe um programa de inibição ao absenteísmo de professores em sala de aula (incluindo os afastamentos legais)?	Não
Informe a porcentagem de professores efetivos com pós-graduação - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	0,48
Informe a porcentagem de professores efetivos com pós-graduação - Creche:	0,17
Informe a porcentagem de professores efetivos com pós-graduação - Pré-escola:	0,53
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Abonos:	151
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Faltas injustificadas:	
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Faltas justificadas:	0
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Licença maternidade/paternidade:	180
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Licença médica:	1051
Informe a quantidade total (dias) de ausência de professores por faltas (incluindo os afastamentos legais) para os Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano). Observação: Considerar todos os dias de ausência de professor dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano) no ano de 2016 (justificadas ou injustificadas). - Outros:	0
Qual a principal razão para pagamento de horas extras para os professores?	absenteísmo de professores
Qual a quantidade de professores efetivos destinados à creche?	30
Qual a quantidade de professores efetivos destinados aos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	92
Qual a quantidade de professores efetivos destinados à pré-escola?	37
Qual a quantidade de professores temporários destinados à creche?	10
Qual a quantidade de professores temporários destinados aos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano)?	21
Qual a quantidade de professores temporários destinados à pré-escola?	0
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 1º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	15
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 2º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	15
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 3º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	14
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 4º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	15
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - 5º ano - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	14
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - Creche:	40
Qual a quantidade total de professores/profissionais de educação em sala de aula para atendimento constante e direto dos alunos da rede municipal? - Pré-escola:	37
Qual o piso salarial mensal dos professores do município? Obs. Considerar o Piso Base de 40 horas semanais. - Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano):	2.154,69
Qual o piso salarial mensal dos professores do município? Obs. Considerar o Piso Base de 40 horas semanais. - Creche:	1.907,37
Qual o piso salarial mensal dos professores do município? Obs. Considerar o Piso Base de 40 horas semanais. - Pré-escola:	1.735,24
Quanto ao número de profissionais da educação não docentes (Ex: monitor, pedagoga, psicóloga, secretária, etc) atuantes nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Número de profissionais ocupantes de cargos de provimento efetivo:	77
Quanto ao número de profissionais da educação não docentes (Ex: monitor, pedagoga, psicóloga, secretária, etc) atuantes nos Anos Iniciais do Ensino Fundamental (1º ao 5º ano), informe: - Número de profissionais temporários:	0
Todos os professores da Educação Básica possuem formação específica de nível superior, obtida em curso de licenciatura na área de conhecimento em que atuam, conforme instituído no art. 62 da Lei Nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996?	Não

Tópico 6: Professores.

Pontos críticos: absenteísmo e capacitação do professorado.

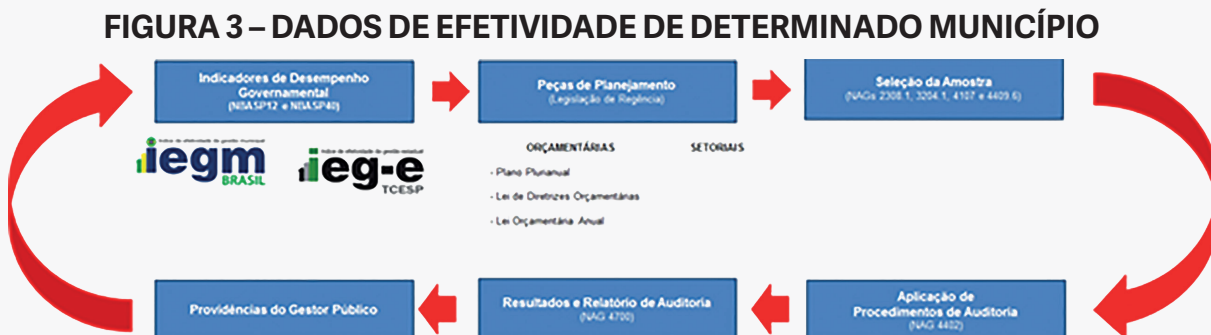
Possível abordagem de fiscalização: verificação *in loco* do controle de presença e do plano de carreira do magistério.

Sugestão de exames a serem aplicados: avaliação de como é feito o controle de presença dos professores; verificar qual é a taxa de absenteísmo e quais as eventuais medidas para redução da mesma; verificar a formação acadêmica dos professores; verificar se existe plano de capacitação para o professorado; entrevista com os diretores, coordenadores e professores.

Ressaltamos que os exames anteriormente sugeridos serão situados no contexto da respectiva política pública, cabendo ao agente fiscalizador a análise do respectivo programa governamental (atividade e/ou projeto) para verificar se a execução do mesmo está de acordo com o consignado nas peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA), no plano setorial (Educação) e na legislação de regência (Constitucional Federal, Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei nº 11.494/2007 e normativos específicos), aplicando os pertinentes exames mencionados.

O cotejamento entre o planejado e o realizado e a análise das respectivas ações governamentais (como exemplificamos no presente item), demonstrará os pontos

em que a atuação estatal precisa ser aperfeiçoada. Referidas ocorrências serão consignadas em relatório elaborado pelos respectivos fiscais do Tribunal de Contas (NAG 4700), ofertando aos gestores públicos importante subsídio para o aumento da efetividade do gasto público.



Fonte: elaborado pelo autor.

5. CONCLUSÃO


A escassez dos recursos públicos, extraídos de maneira compulsória da sociedade, impõe ao Poder Público o aperfeiçoamento do ciclo de políticas públicas para a entrega de produtos e serviços de qualidade aos cidadãos. Nesse contexto, cabe também aos Tribunais de Contas o aprimoramento dos respectivos procedimentos de fiscalização, objetivando contribuir para maior efetividade dos gastos estatais.

A utilização de indicadores de efetividade da gestão, como o IEG-E (nível regional) e o IEG-M (nível local), constitui instrumento para um melhor planejamento das ações de fiscalização. Oferece critérios objetivos para a seleção de itens a serem examinados pelo auditor, diminui o risco de amostragem e, assim, aprimora os procedimentos de auditoria a serem aplicados no caso prático.

Os resultados da ação fiscalizatória, formalizados em pertinente laudo, fornecem ao gestor público importantes subsídios para o avanço das políticas públicas examinadas e, conseqüentemente, para a consecução dos objetivos fundamentais da República (artigo 3º da Constituição Federal).

Reafirma-se a elevada vocação dos Tribunais de Contas como guardiães do erário e, portanto, força motriz no desenvolvimento da Administração Pública, repercutindo, ainda hoje, a célebre fala de Rui Barbosa sobre os motivos do Decreto nº 966-A :

Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância ou prevaricação para as punir. Circunscrita a esses limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente. Convém levantar entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura e intervindo na administração, seja não só o vigia como

a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetuação das infrações orçamentárias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente, discrepem da linha rigorosa das leis de finanças. 

Referências Bibliográficas

THE ABDUL LATIF JAMEEL POVERTY ACTION LAB. **Overview**. Disponível em: <<https://www.povertyactionlab.org/>>

ATKINSON, A. A. et. al. **Management Accounting**. 3 ed. Nova Jersey: Prentice Hall.

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. (Org.). **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. Exposição de motivos do Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890. Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. Brasília, DF, 1890.

CAVALCANTE, M. A. L. **Vade Mecum de Jurisprudência**: Dizer o Direito. Manaus: Dizer o Direito, 2016.

COSTA, C. C. M.; FERREIRA, M. A. M.; BRAGA, M. J.; ABRANTES, L. A. Fatores associados à eficiência na alocação de recursos públicos à luz do modelo de regressão quantílica. **Revista Administração Pública** – Rio de Janeiro 49(5): p. 1319-1347, set./out. 2015.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal** – IEGM BRASIL. 1º Anuário 2015, novembro de 2016.

_____. **Normas de Auditoria Governamental - NAGs**: Aplicáveis ao Controle Externo. 2010.

_____. **Normas brasileiras de auditoria do setor público NBASP**: nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte, 2015.

LIMA, L. H. **Controle Externo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

RIBEIRO, M. B.. **Desempenho e Eficiência do Gasto Público**: uma análise comparativa do Brasil em relação a um conjunto de países da América Latina. In: Finanças Públicas: XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Brasília: STN, 2009.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Índice de Efetividade da Gestão Estadual**: Manual 2018. São Paulo: TCESP, 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal**: Anuário 2017. São Paulo: TCESP, 2017.

O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Sérgio Neves de Azevedo Júnior

Bacharel em Direito pela USP, Especialista em Direito Constitucional. Agente da Fiscalização no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo desde 2006; e-mail: sazevedo@tce.sp.gov.br.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar os aspectos jurídicos que envolvem o controle de constitucionalidade exercido pelos Tribunais de Contas. Neste sentido, serão observadas a natureza jurídica destes Tribunais e de suas decisões, bem como aspectos da Teoria do Controle de Constitucionalidade realizado no Brasil. Verificar-se-á, ainda, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à possibilidade de exercício do referido controle pelas Cortes de Contas.

Palavras-chave: Tribunal de Contas, Controle de Constitucionalidade.

INTRODUÇÃO

No Brasil, os Tribunais de Contas consolidaram-se como importantes instituições para o Estado Democrático de Direito, consistindo em essencial engrenagem no mecanismo dos freios e contrapesos, ao exercerem a função do Controle Externo.

Há muito se discute sobre sua natureza jurídica e de suas decisões, em um contexto no qual suas atribuições e prerrogativas vêm aumentando gradativamente, com a evolução da democracia brasileira.

Se, antes, aqueles Tribunais atuavam de forma mais discreta, atualmente a situação é bem diversa: atuam de forma expressiva, utilizando-se, por exemplo, de auditorias operacionais e concomitantes.

No exercício de suas atribuições, as Cortes de Contas apreciam a legalidade dos atos do Poder Público, situações nas quais podem surgir questionamentos no tocante à constitucionalidade de determinadas leis ou atos normativos.

É esta a questão principal do presente estudo.

É possível aos Tribunais de Contas exercerem o controle de constitucionalidade?

Ver-se-á que, malgrado a questão estivesse pacificada com a Súmula n.º 347 do Supremo Tribunal Federal e com o entendimento da doutrina majoritária, agora a questão é controversa e depende de uma palavra definitiva da Suprema Corte Brasileira.

1. DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Angélica Petian traça um histórico da instituição “Tribunal de Contas”, cujas remotas origens estariam na Grécia Antiga, onde havia colegiados que tinham por função avaliar a gestão dos administradores públicos. (PETIAN, 2007).

Na França, surgiu, em 1318, a Câmara de Contas – “órgão integrante do parlamento francês, era competente para examinar, anualmente, as contas dos agentes reais e deliberar sobre sua aprovação ou reprovação, decisão esta que só podia ser reformada pelo próprio rei.” – o que inspirou a criação de órgãos de controle por toda Europa. (PETIAN, 2007).

No Brasil, após o fim da monarquia, foi criado o Tribunal de Contas da União, em 1890, sendo previsto na primeira Constituição da República, em 1891, época na qual também foram criados Tribunais de Contas nos Estados.

A partir de então, os Tribunais de Contas tiveram tratamento específico nas Constituições que se seguiram, tornando-se cada vez mais fortalecidos e autônomos, tendo suas atribuições ampliadas.

Neste sentido informa Bogoni:

Depois da sua fundação, as Constituições que se seguiram mantiveram o Tribunal na estrutura do Estado, tendo a sua importância se consolidado ao longo do século. Por isso, à instituição foram conferidas cada vez mais autonomia e independência de atuação. (BOGONI, 2008).

E, a partir de 1988, conforme nos ensina Petian, a Carta Magna ampliou consideravelmente as funções das Cortes de Contas, incluindo a fiscalização operacional:

A Constituição Federal de 1988, além de consolidar as conquistas advindas desde a Carta de 1946, ampliou as atribuições dos Tribunais de Contas, acrescentando o dever de exercer a fiscalização operacional, ao lado da fiscalização financeira, orçamentária, contábil e patrimonial. (PETIAN, 2007).

1.2 NATUREZA JURÍDICA

A natureza jurídica dos Tribunais de Contas tem sido objeto de divergências doutrinárias.

Há autores que entendem serem órgãos jurisdicionais e há os que entendem serem órgãos exclusivamente administrativos. Esta última corrente parece prevalecer na doutrina contemporânea, haja vista que as decisões dos Tribunais de Contas não são definitivas.

Com efeito, adotando este último entendimento, temos a lição de Pedro Lenza:

Malgrado tenha o art. 73 da CF falado em 'jurisdição' do Tribunal de Contas, devemos alertar que essa denominação está totalmente equivocada. Isso porque o Tribunal de Contas é órgão técnico que, além de emitir pareceres, exerce outras atribuições de fiscalização, de controle e, de fato, também a de 'julgamento' (tanto é que o Min. Ayres Britto chega a falar em 'judicatura de contas' – ADI 4.190). **Porém, o Tribunal de Contas não exerce jurisdição no sentido próprio da palavra, na medida em que inexistente a 'definitividade jurisdicional'**. É por esse motivo que reputamos não adequada a expressão 'jurisdição' contida no art. 73. (LENZA, 2012, p. 616).

Assim, pode-se concluir que são órgãos administrativos autônomos, sui generis, distintos dos demais órgãos que compõem os Poderes da República e cujas competências e características derivam diretamente da Constituição Federal.

Destaque-se, por oportuno, o entendimento do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, no tocante à autonomia dos Tribunais de Contas:

Os Tribunais de Contas ostentam posição eminente na estrutura constitucional brasileira, não se achando subordinados, por qualquer vínculo de ordem hierárquica, ao Poder Legislativo, de que não são órgãos delegatários nem organismos de mero assessoramento técnico. **A competência institucional dos Tribunais de Contas não deriva, por isso mesmo, de delegação dos órgãos do Poder Legislativo, mas traduz emanação que resulta, primariamente, da própria Constituição da República.** (MELLO, ADI 4.190, j. 10.03.2010 apud LENZA, 2012, p. 616).

1.3 NATUREZA JURÍDICA DAS DECISÕES DAS CORTES DE CONTAS

Considerando que os Tribunais de Contas, em sua natureza jurídica, são órgãos administrativos, desprovidos de competência judicante, **é razoável concluir que suas decisões também tenham a natureza jurídica de atos administrativos** e, como tal, estejam sujeitas à revisão pelo Poder Judiciário.

É o que Pedro Lenza afirma em sua lição:

No caso de auxílio no controle externo, **os atos praticados são de natureza meramente administrativa**, podendo ser acatados ou não pelo Legislativo. **Em relação às outras atribuições, o Tribunal de Contas também decide administrativamente**, não produzindo nenhum ato marcado pela definitividade ou fixação do direito no caso concreto, no sentido de afastamento da pretensão resistida. O Tribunal de Contas, portanto, não é órgão do Poder Judiciário (não está elencado no art. 92), nem mesmo do Legislativo. (LENZA, 2012, p. 616) (Grifou-se).

No mesmo sentido, FERREIRA:

Adoutrina majoritária e jurisprudência uníssona conferem aos julgamentos dos Tribunais de Contas natureza administrativa. O Brasil adotou o sistema de jurisdição única, também chamado

de monopólio da tutela jurisdicional pelo Poder Judiciário, de sorte que as decisões administrativas das Cortes de Contas, enquanto atos administrativos, sujeitam-se necessariamente ao controle jurisdicional pelo Poder Judiciário, a quem compete, com exclusividade, resolver definitivamente os conflitos e fazer coisa julgada material. Assim, pelo princípio da inafastabilidade do judiciário, o entendimento dominante é o de que inexistente no Brasil o chamado sistema do contencioso administrativo. **As decisões das Cortes de Contas, portanto, possuem natureza administrativa.** (FERREIRA, 2013) (Grifou-se).

2. DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EXERCIDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

2.1 DA POSSIBILIDADE

No tópico anterior, constatou-se, com apoio da doutrina e da jurisprudência majoritária, que os Tribunais de Contas são órgãos administrativos e também administrativas são suas decisões.

Entretanto, nos tópicos seguintes, restará demonstrado que, em que pese o caráter administrativo de suas jurisdições, **os Tribunais de Contas podem realizar o controle de constitucionalidade.**

Note-se que o artigo 70 da Constituição Federal assim estabelece:

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. (Grifou-se).

Portanto, a Carta Magna determina que a fiscalização através do controle externo tenha, também, por objetivo, aferir a legalidade dos atos administrativos apreciados.

As Cortes de Contas têm competência para verificar se determinado ato administrativo está de acordo com a lei que lhe serve de fundamento.

Ocorre que a legalidade de um ato administrativo deve ser verificada em relação a todas as normas que lhe conferem validade, incluindo a norma constitucional.

Além disso, deve ser verificada a compatibilidade da norma infraconstitucional que lhe confere suporte em relação à Constituição Federal.

Assim, um ato administrativo pode ser perfeitamente compatível com a lei que lhe serve de fundamento, mas esta, por sua vez, está em desacordo com a Constituição Federal, não sendo possível afirmar que o ato é legal.

Diante desta situação, não é razoável exigir que as Cortes de Contas se quedem inertes e evitem realizar a análise de constitucionalidade de uma lei ou decreto eventualmente viciados.

O entendimento contrário levaria ao tolhimento da verificação da legalidade do ato, prejudicando a competência expressamente prevista na Constituição da República que seria gravemente ferida.

Portanto, quando a Carta Magna confere ao Tribunal de Contas competência para verificar a legalidade de um ato administrativo, implicitamente lhe confere a competência para verificar a constitucionalidade da lei ou ato normativo que àquele ato serve de fundamento.

Com efeito, afirmar que um ato é legal faz presumir que a lei que lhe serve de fundamento é constitucional.

Ademais, o termo “legalidade” constante do artigo 70, retro citado, não pode ser interpretado de forma restritiva. Não se olvide que a Constituição Federal é a “Lei Maior” da República.

De fato, a doutrina embasa este entendimento.

Neste sentido, Roberto Rosas:

O art. 71 da Constituição prevê o exercício pelo Tribunal de Contas da verificação da ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contratos, etc.; e a legalidade das concessões iniciais de aposentadoria, reformas e pensões. Em face desses preceitos basilares, cabe à Corte de Contas o exame das exigências legais nos casos enunciados e em geral a ela submetidos, colocando o seu exame em confronto com a Constituição, não procedendo o argumento da privacidade da interpretação das leis pelo Poder Judiciário. **Se os atos submetidos ao Tribunal de Contas não estão conforme a Constituição logo são atos contra a lei, portanto inconstitucionais.** (ROSAS *apud* BÚRIGO, 2002, p. 50 *apud* BOGONI, 2008) (Grifou-se).

No mesmo sentido, Mileski:

Em decorrência dessa amplitude de análise jurídica que advém da aplicação do princípio da legalidade, **a fiscalização contábil, financeira e orçamentária também deve ser efetuada mediante um exame de constitucionalidade das leis e dos atos administrativos**, no sentido de preservar a ordem jurídica determinada constitucionalmente. (MILESKI *apud* DESCHAMPS, 2008) (Grifou-se).

Comungando deste entendimento também, tem-se Elke Andrade Sorares de Moura Silva, destacando aspectos referentes à conjuntura inerente ao Estado Democrático de Direito:

(...) sob o paradigma do Estado Democrático de Direito, que se buscará focar o poder/dever do Tribunal de Contas, órgão de controle por excelência, que não integra a estrutura do Poder

Judiciário, nem de nenhum dos Poderes constituídos, mas cuja relevância é inegável no seio de um regime democrático de governo, de garantir o respeito às normas insertas na Constituição, **opondo-se, no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais, à aplicação de leis manifestamente inconstitucionais.** (SILVA *apud* BOGONI, 2008) (Grifou-se).

Destarte, os Tribunais de Contas têm competência para apreciar a constitucionalidade de leis e atos normativos, de forma incidental – e esta competência deriva diretamente da Constituição da República.

2.2 ASPECTOS RELEVANTES

2.2.1 DOS EFEITOS DA DECISÃO SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE

Considerando a sistemática adotada pela Constituição Federal, a partir de 1988, mediante a qual o controle **abstrato** de constitucionalidade é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal¹, tem-se que o controle exercido pelas Cortes de Contas, como já se afirmou, tem as características de um controle difuso concreto.

Assim, tal decisão difere da declaração de inconstitucionalidade de uma lei emitida pelo Judiciário em sede de controle abstrato de constitucionalidade, eis que produz efeitos apenas no caso concreto, *inter partes*, e no plano da eficácia da norma.

Com efeito,

É preciso esclarecer que essa apreciação compreende tão-só o plano de eficácia da norma, porquanto no de validade somente o Judiciário pode adentrar. É por isso que, mesmo que aos olhos do Tribunal de Contas a norma seja inconstitucional, permanece ela incólume, enquanto o Judiciário assim não a tachar. (BOGONI, 2008).

Desta forma, como se adiantou, a decisão do Tribunal de Contas terá efeitos apenas no caso concreto examinado pela Corte e para os jurisdicionados envolvidos.

Neste sentido:

Infere-se de todo modo, que se de um lado podem ditas Cortes pronunciar-se sobre a (in)constitucionalidade dos atos normativos, à vista da competência exclusiva da Suprema Corte (art. 102, I, 'a' da CRFB/88), **assim podem fazê-lo somente pela via incidental e com efeitos restritos às partes envolvidas no processo objeto do julgamento ou apreciação** (*inter partes*) (...). (BÚRIGO *apud* BOGONI, 2008).

Acrescente-se que **os efeitos ora definidos se coadunam com a natureza jurídica administrativa das decisões dos Tribunais de Contas**, conforme já exposto - as quais estão sujeitas à revisão pelo Poder Judiciário.

¹ Ou dos Tribunais de Justiça, conforme o caso.

2.2.2 CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO

A decisão pela inconstitucionalidade de lei ou ato normativo apenas pode ser proferida pelo Tribunal de Contas mediante quórum qualificado.

O artigo 97 da Magna Carta assim estabelece:

Art. 97. Somente pelo voto da **maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial** poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público. (Grifou-se).

Segundo o melhor entendimento doutrinário, este dispositivo aplica-se também às Cortes de Contas, embora não classificados como tribunais judicantes.

Assim, na lição de Pedro Lenza:

Estamos diante, portanto, de exemplo de controle de constitucionalidade posterior ou repressivo não jurisdicional (...) **Parece razoável exigir o cumprimento da regra contida no art. 97, CF/88, que trata da denominada cláusula de reserva de plenário**, segundo a qual somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade ou ato normativo. (LENZA, 2012, p. 619) (Grifou-se).

Merece atenção o texto do dispositivo em comento, quando menciona “declarar a inconstitucionalidade”.

Conforme já se expôs, tal declaração, por parte das Cortes de Contas, (com efeito no plano de eficácia), não tem o mesmo efeito das declarações de (in)constitucionalidade emitidas pelo Poder Judiciário, uma vez que a este Poder é permitido aferir a norma em seu plano de validade.

2.3 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Verifique-se a jurisprudência da Suprema Corte sobre a matéria:

2.3.1 SÚMULA N.º 347

Em 13/12/1963, baseado no precedente RMS 8372, o Supremo Tribunal Federal editou a **Súmula nº 347**, *verbis*: **“O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”**. (Grifou-se).

Assim define Flávia Bogoni o período que se seguiu à edição do referido verbete:

Depois desse enunciado, **a tese se firmou**, embora causasse certa divergência entre os estudiosos da matéria. Por um bom tempo, ainda que não superada totalmente, ela não mais despertava os ânimos dos doutrinadores. (BOGONI, 2008) (Grifou-se).

Luciano Chaves de Farias, por sua vez, defende a **validade atual da súmula**:

Não obstante esta Súmula ter sido aprovada em Sessão Plenária de 13.12.1963, num contexto constitucional totalmente diferente do atual, onde inexistia o sistema de controle abstrato de normas, deve-se entendê-la como válida, primeiro porque não houve manifestação expressa do STF para anulá-la e segundo porque o conteúdo da Súmula diz respeito à atuação das Cortes de Contas no campo eficazional, não competindo com a competência privativa do Excelso Pretório no controle abstrato. (CHAVES *apud* BOGONI, 2008) (Grifou-se).

Portanto, desde 1963, foi relativamente pacífico o entendimento consagrado na Súmula n. 347, segundo o qual as Cortes de Contas podem exercer o controle de constitucionalidade.

Mas isso mudou quando foi impetrado o Mandado de Segurança n. 25888/DF no Supremo Tribunal Federal em 2006.

2.3.2 MANDADO DE SEGURANÇA 25888/DF

Em 19/06/2002, nos autos do processo de Relatório de Auditoria TC 16.176/2000-5, cuja entidade verificada é a Petróleo Brasileiro S.A., **o Tribunal de Contas da União declarou a inconstitucionalidade do artigo 67** da Lei n. 9.478/97 (diploma que dispõe sobre a política energética nacional), **bem como do Decreto 2.745/98** (que aprovou o Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado da Petróleo Brasileiro S.A.).

Além disso, o TCU determinou à Petrobrás que se abstivesse de aplicar aquelas normas às suas licitações e contratos, devendo, ademais, observar os ditames da Lei n. 8.666/93.

Destaque-se da decisão:

dar ciência à Petrobrás do entendimento consignado no item 8.1 retro, de que **os atos doravante praticados com base nos referidos dispositivos serão considerados como irregulares por esta Corte e implicarão na responsabilização pessoal dos agentes que lhes derem causa**, devendo a entidade valer-se, na realização de suas licitações e celebração de seus contratos, das prescrições contidas na Lei nº 8.666/93². (Grifou-se)

Em 29/09/2004, com base naquela decisão (através do Acórdão 1.498/2004³, proferido nos autos do processo TC 8.210/2004-7), a referida Corte determinou que a Petrobrás obedecesse “ao estabelecido nos arts. 22 e 23 da Lei n. 8.666/93 no que se refere às modalidades de licitação e seus respectivos limites, tendo em vista o valor estimado da contratação”, abstendo-se de praticar seu regulamento próprio.

Vale dizer, o Tribunal determinou a obediência à Lei n. 8.666/93, mantendo sua decisão sobre a inconstitucionalidade supracitada.

² Decisão n. 663/2002, TCU, Plenário, 19/06/2002, disponível em www.tcu.gov.br.

³ Acórdão n. 1.498/2004, TCU, Plenário, 29/09/2004, disponível em www.tcu.gov.br.

Inconformada com esta decisão, a Petrobrás apresentou pedido de reexame, aduzindo estar obrigada a aplicar o Decreto 2.745/98 (declarado inconstitucional), bem como não estar sujeita à Lei n. 8.666/93. Alegou, ato contínuo, que o Tribunal de Contas da União não tem competência para declarar a inconstitucionalidade das normas em comento.

Assim, em 09/11/2005, o Tribunal de Contas da União proferiu o Acórdão n. 1.767/2005⁴, negando provimento ao pedido de reexame interposto, com base na Súmula n.º 347 do Supremo Tribunal Federal, sobre o qual a recorrente interpôs Embargos de Declaração, os quais não foram acolhidos (Acórdão 39/2006).

Portanto, o Tribunal de Contas da União manteve seu posicionamento, declarando a inconstitucionalidade das normas já referidas, determinando à Petrobrás que cumprisse os ditames da Lei n. 8.666/93.

Novamente inconformada, a Petrobrás propôs o **Mandado de Segurança n. 25.888** perante o Supremo Tribunal Federal.

Em 22/03/2006, o Ministro Gilmar Mendes **concedeu a segurança em sede de liminar, argumentando que não cabe ao Tribunal de Contas da União o julgamento de inconstitucionalidade e que a Súmula n. 347 estaria ultrapassada**, conforme se verifica no trecho da sua decisão em destaque:

Assim, a declaração de inconstitucionalidade, pelo Tribunal de Contas da União, do art. 67 da Lei n.º 9.478/97, e do Decreto n.º 2.745/98, obrigando a Petrobrás, conseqüentemente, a cumprir as exigências da Lei n.º 8.666/93, parece estar em confronto com normas constitucionais, mormente as que traduzem o princípio da legalidade, as que delimitam as competências do TCU (art. 71), assim como aquelas que conformam o regime de exploração da atividade econômica do petróleo (art. 177).

Não me impressiona o teor da Súmula n.º 347 desta Corte, segundo o qual 'o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público'.

A referida regra sumular foi aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963, num **contexto constitucional totalmente diferente do atual**. Até o advento da Emenda Constitucional n.º 16, de 1965, que introduziu em nosso sistema o controle abstrato de normas, admitia-se como legítima a recusa, por parte de órgãos não-jurisdicionais, à aplicação da lei considerada inconstitucional.

No entanto, é preciso levar em conta que o texto constitucional de 1988 introduziu uma mudança radical no nosso sistema de controle de constitucionalidade. Em escritos doutrinários, tenho enfatizado que **a ampla legitimação conferida ao controle abstrato, com a inevitável possibilidade de se submeter qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, operou uma mudança substancial no modelo de controle de constitucionalidade até então vigente no**

4 Acórdão n. 1.767/2005, TCU, Plenário, 09/11/2005, disponível em www.tcu.gov.br.

Brasil. Parece quase intuitivo que, ao ampliar, de forma significativa, o círculo de entes e órgãos legitimados a provocar o Supremo Tribunal Federal, no processo de controle abstrato de normas, **acabou o constituinte por restringir, de maneira radical, a amplitude do controle difuso de constitucionalidade.** A amplitude do direito de propositura faz com que até mesmo pleitos tipicamente individuais sejam submetidos ao Supremo Tribunal Federal mediante ação direta de inconstitucionalidade. Assim, o processo de controle abstrato de normas cumpre entre nós uma dupla função: atua tanto como instrumento de defesa da ordem objetiva, quanto como instrumento de defesa de posições subjetivas. Assim, a própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, verificada desde então, está a demonstrar a necessidade de se reavaliar a subsistência da Súmula 347 em face da ordem constitucional instaurada com a Constituição de 1988. (Grifou-se).

Ressalte-se que ainda não houve julgamento definitivo nos autos do referido Mandado de Segurança.

O Ministro Relator afirma que o contexto no qual a Súmula n. 347 foi editada é diferente do contexto atual, no qual há a predominância do controle abstrato.

Entende o referido Ministro que a ampliação do controle abstrato trazido pela Constituição de 1988 (que teria trazido a “inevitável possibilidade de se submeter qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal”), restringiu a atuação do controle difuso.

Cabe ressaltar que a adoção deste entendimento pode levar à temerária conclusão de que o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, a partir da evolução do controle abstrato, passa a prescindir do controle difuso.

Entretanto, é no controle difuso que qualquer questão constitucional pode ser levada à apreciação, ao passo que no controle concentrado abstrato apenas os legitimados a propor as correspondentes ações podem levar as questões ao Supremo Tribunal Federal.

Outrossim, malgrado tenha havido um aumento do rol dos legitimados às ações diretas, naquele rol não estão os Tribunais de Contas, tampouco seus membros.

Assim, tal argumento não merece prosperar, pois se é fato que à época da edição da Súmula n. 347 apenas existia o controle difuso, não é verdade que o atual controle abstrato faz com que se prescindia daquela forma de controle. São mecanismos complementares. Não é razoável presumir que todas as questões que versem sobre inconstitucionalidade possam ser levadas à Suprema Corte via controle abstrato.

E, uma vez que não se prescinde do controle difuso judicial, também não há razões plausíveis para se prescindir do controle exercido pelos Tribunais de Contas.

Neste sentido, sintetiza Deschamps:

Em conclusão, pode-se afirmar que, apesar do novo panorama constitucional instituído pela Constituição Federal de 1988, no tocante à

ampliação do controle abstrato de constitucionalidade de normas, **o Tribunal de Contas permanece inserido no sistema de controle de constitucionalidade, exercendo sua atribuição constitucional de fiscalizar a legalidade em sentido amplo dos atos da Administração Pública**, no âmbito do controle externo da atividade financeira do Estado, em parceria com os demais Poderes da República, na defesa da Constituição e do ordenamento jurídico, competindo à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal delimitar a atuação do Tribunal de Contas no controle de constitucionalidade das normas e atos do Poder Público. (DESCHAMPS, 2008) (Grifou-se).

Além disso, a interpretação apresentada por Sua Excelência não tem o condão de afastar a competência estabelecida diretamente pelo artigo 70 da Constituição Federal, que independe da conjuntura atual do controle abstrato no Brasil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Tribunais de Contas têm fulcral importância no Estado Democrático Brasileiro, consistindo, como se afirmou neste estudo, em importante engrenagem no sistema de freio e contrapesos entre os poderes da República.

São instituições cujas origens remotas estão na Grécia Antiga e que se multiplicaram pela Europa ao longo da Idade Média.

Verificou-se que tais instituições foram fortalecidas no Brasil, a cada Constituição positivada.

Registrou-se que os Tribunais de Contas têm natureza administrativa, mesma natureza de suas decisões, cujos efeitos estão adstritos ao caso concreto e aos seus interessados.

No mote deste estudo, notou-se que, no exercício de suas funções, é imprescindível que possam apreciar a constitucionalidade de leis e/ou atos normativos, na aplicação do controle no caso concreto.


Importante lembrar que a própria Constituição Federal confere esta prerrogativa às Cortes de Contas, em seu art. 70, a qual, nas últimas décadas foi reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência, mediante aplicação da Súmula n.º 347 da Suprema Corte.

Verificou-se, outrossim, que desde 22/03/2006 tal entendimento foi abalado, depois que o Ministro Gilmar Mendes apresentou tese contrária à Súmula mencionada, ao conceder a segurança em sede de liminar nos autos do MS 25.888, impetrado pela Petrobrás, o qual, apesar do lapso temporal, ainda não foi julgado.

Conforme foi exposto neste trabalho, os argumentos que embasam o entendimento de Sua Excelência não merecem prosperar.

Espera-se que o julgamento definitivo do Mandado de Segurança em comento possa trazer entendimento diferente, em favor do Enunciado 347; que os Ministros do Supremo possam conceber a vital importância do controle de constitucionalidade para os Tribunais de Contas e o exercício de suas competências.

E, ademais, possam reconhecer que a referida competência deriva direta e incontestavelmente da Carta Magna.

Se isso não acontecer, haverá um desarrazoado tolhimento das funções daquelas Cortes, a prejudicar sobremaneira seu importante papel no Estado e na sociedade. 

Referências Bibliográficas

AGRA, W. M. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARROSO, L. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2004.

BOGONI, F. Os Tribunais de Contas e o controle de constitucionalidade: ponderações acerca da Súmula nº 347 do STF. **Fórum Administrativo Direito Público FA**, Belo Horizonte, ano 8, n. 91, set. 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54946>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

BÚRIGO, V. A. O controle de constitucionalidade dos atos normativos pelos Tribunais de Contas. **Revista do TCU**, Brasília, v. 33, n. 94, p. 50, out./dez. 2002.

COELHO, F. A. F. C. **O exercício do controle de constitucionalidade pelo Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 25 mar. 2010.

CUNHA JÚNIOR, D. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2008.

DESCHAMPS, G. C. Controle de constitucionalidade e Tribunais de Contas do Brasil. **Fórum de Contratação e Gestão Pública FCGP**, Belo Horizonte, ano 7, n. 84, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=55821>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

DIÓGENES JÚNIOR, J. E. N. Análise do exercício do controle de constitucionalidade pelos Poderes do Estado. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 102, jul. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12012&revista_caderno=9>. Acesso em: mar 2014.

FERREIRA, F. G. B. C. Do Exercício do Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais de Contas. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 16 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.46299&seo=1>>. Acesso em: 26 mar. 2014.

FERREIRA FILHO, M. G. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**, 16. ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, G. F. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. Saraiva, 2011.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, 247 p.

MORAES, A. **Direito Constitucional**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NIDEJELSKI, G. M. O Tribunal de Contas da União e o controle de constitucionalidade: uma releitura da Súmula nº 347 do Supremo Tribunal Federal à luz da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 103, ago 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12105&revista_caderno=9>. Acesso em: mar. 2014.

PETIAN, A. O controle de constitucionalidade das leis e dos atos normativos pelos Tribunais de Contas. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, Belo Horizonte, ano 7, n. 74, abr. 2007. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=39982>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

SILVA, E. A. S. M. Os Tribunais de Contas e o controle de constitucionalidade das leis. **Revista do TCE-MG**, Belo Horizonte, v. 52, n. 3, p. 84, jul./set. 2004.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

WILLEMANN, M. M. Controle de constitucionalidade por órgãos não jurisdicionais. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, ano 12, n. 139, set. 2012. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/pdi0006.aspx?pdicntd=81289>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

FISCALIZAÇÃO, CONTROLE, MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DAS PARCERIAS COM ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Maira Coutinho Ferreira Giroto

Doutora em Linguística e Língua Portuguesa, Especialista em Direito Administrativo, Bacharel em Direito, Agente da Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. mgiroto@tce.sp.gov.br

RESUMO

Este artigo apresenta as atribuições específicas dos agentes e órgãos responsáveis pela fiscalização, controle, monitoramento e avaliação das parcerias celebradas entre a administração pública e as organizações da sociedade civil de acordo com a Lei Federal nº 13.019/14. Como resultado do levantamento dessas atribuições, foram identificadas a segregação de funções entre aqueles agentes e órgãos e a vinculação entre os atos por eles praticados.

Palavras-chave: Fiscalização. Controle. Monitoramento. Avaliação. Parceria. Organização da Sociedade Civil.

1 INTRODUÇÃO

A Lei Federal nº 13.019 de 31 de julho de 2014 estabeleceu o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração ou de fomento e em acordos de cooperação, definindo diretrizes para a política de fomento, colaboração e cooperação com organizações da sociedade civil.

O regime jurídico estabelecido pela lei tem como fundamentos os princípios da economicidade, da eficiência e da eficácia, e como diretrizes a priorização do controle de resultados e a adoção de práticas de gestão administrativa necessárias e suficientes para coibir a obtenção, individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens indevidos (artigos 5º e 6º).

Para a concretização desses fundamentos e diretrizes, a lei estabelece diversos procedimentos de fiscalização, controle, monitoramento e avaliação das parcerias, que envolvem atos praticados pela administração pública, pelo administrador público, pelo controle interno, por conselho de política pública, por comissão de monitoramento e avaliação, pelo gestor da parceria e por Ministros de Estado e Secretários Estaduais e Municipais, dentro de suas atribuições específicas.

O estudo apresentado neste artigo teve como principal objetivo oferecer uma interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Federal nº 13.019/14 que regem esses procedimentos, de modo a contribuir tanto com a construção do conhecimento acerca do tema quanto com a aplicação e regulamentação interna da lei pelos entes da administração pública.

Os objetivos específicos deste estudo foram: identificar as atribuições legais de cada um dos agentes e órgãos responsáveis pelos procedimentos de fiscalização,

controle, monitoramento e avaliação das parcerias celebradas pela administração pública à qual estão vinculados; demonstrar a segregação das funções desses agentes e órgãos nas fases de celebração e de execução da parceria, na fase de prestação de contas e nos casos de aplicação de penalidades; e demonstrar a vinculação existente entre os principais atos desses agentes e órgãos no âmbito daqueles procedimentos.

2 LEVANTAMENTO DAS ATRIBUIÇÕES DE FISCALIZAÇÃO, CONTROLE, MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO NA LEI FEDERAL Nº 13.019/14

Esta seção apresenta as atribuições da administração pública, do administrador público, do controle interno, do conselho de política pública, da comissão de monitoramento e avaliação, do gestor da parceria e dos Ministros de Estado e Secretários Estaduais e Municipais referentes à fiscalização, controle, monitoramento e avaliação das parcerias firmadas com organizações da sociedade civil, identificadas a partir de estudo sistemático dos dispositivos da Lei Federal nº 13.019/14.

Para ilustrar a aplicação de alguns dispositivos, foram apresentados exemplos de regulamentação da citada lei em âmbito federal, no Estado de São Paulo e no Município de São Paulo, estes dois últimos escolhidos por serem os mais populosos do país, com população estimada em 45.094.866 e 12.106.920 habitantes¹, respectivamente.

Todos os artigos, incisos e parágrafos doravante citados (em geral, entre parênteses) são da Lei Federal nº 13.019/14, exceto quando outra norma seja expressamente mencionada.

2.1 As atribuições do administrador público

O administrador público é o agente público revestido de competência para assinar o termo de colaboração, o termo de fomento ou o acordo de cooperação, ainda que delegue essa competência a terceiros (art. 2º, inciso V).

Em âmbito federal, a competência para assinar termos de colaboração e de fomento e acordos de cooperação é do Ministro de Estado e dos dirigentes máximos das entidades da administração pública federal (art. 5º, § 2º e art. 32 do Decreto Federal nº 8.726/16), e, no Estado de São Paulo, do Secretário de Estado, Procurador Geral do Estado ou dirigente superior de Autarquia (art. 6º, § 2º do Decreto Estadual nº 61.981/16).

No Município de São Paulo, tal competência é dos Secretários Municipais, Controlador Geral do Município, Procurador Geral do Município, Subprefeitos e dirigentes de entes da Administração Indireta (art. 4º, § 4º, do Decreto Municipal nº 57.575/16).

Ao decidir sobre a celebração de parceria com organizações da sociedade civil, o administrador público deve considerar a capacidade operacional da administração pública para cumprir as obrigações dela decorrentes e assumir as respectivas responsabilidades (art. 8º, inciso I). Ou seja, cabe a ele avaliar a compatibilidade

¹ De acordo com a Resolução nº 4/2017 da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística publicada no Diário Oficial da União em 30/08/2017.

entre as obrigações relativas ao controle, fiscalização, monitoramento e avaliação estabelecidas no termo ou acordo (e no respectivo plano de trabalho) e os recursos materiais, tecnológicos e humanos disponíveis para cumpri-las, inclusive quanto à qualificação técnica dos servidores que serão responsáveis pelos atos administrativos a elas relacionados.

Cabe ao administrador público, também, designar o gestor da parceria, que deve ser habilitado a controlar e fiscalizar a execução em tempo hábil e de modo eficaz (art. 8º, inciso III). Para isso, é importante considerar fatores como formação acadêmica, experiência profissional, idoneidade, capacidade de solução de problemas e comprometimento do servidor a ser designado.

Não pode ser gestor pessoa que, nos últimos cinco anos, tenha mantido relação jurídica com alguma das organizações da sociedade civil partícipes do termo de colaboração ou de fomento, devendo neste caso ser designado outro gestor, que possua qualificação técnica equivalente à do substituído (art. 35, §§ 6º e 7º).

Caso o gestor da parceria deixe de ser agente público ou seja lotado em outro órgão ou entidade, o administrador público deve designar novo gestor, assumindo, enquanto isso não ocorrer, todas as obrigações do gestor, com as respectivas responsabilidades (art. 35, § 3º).

O parágrafo primeiro do artigo 72 dispõe que “**o administrador público** responde pela **decisão** sobre a aprovação da prestação de contas” (**grifos** nossos), levando em consideração os pareceres técnico (elaborado pelo gestor da parceria), financeiro e jurídico, ou pela omissão em relação à análise de seu conteúdo, sendo permitida delegação a autoridades diretamente subordinadas e vedada a subdelegação.

A partir da redação desse dispositivo, é possível concluir que os termos “administração pública” e “autoridade administrativa competente” no parágrafo primeiro e no parágrafo segundo, respectivamente, do artigo 70, se referem ao administrador público. Assim, cabe a ele conceder prazo de até noventa dias para que a organização da sociedade civil corrija a irregularidade ou omissão constatada na prestação de contas e, na ausência de correção, cabe a ele adotar as providências para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e obtenção do ressarcimento (art. 70, § 1º e § 2º).

De igual modo, o termo “administração pública” no artigo 71 se refere ao administrador público, que deve apreciar a prestação final de contas, adotar medidas saneadoras, punitivas ou destinadas ao ressarcimento de danos aos cofres públicos. Sua decisão deve avaliar a prestação de contas como regular, regular com ressalva ou irregular, neste último caso quando comprovada omissão no dever de prestar contas, descumprimento injustificado dos objetivos e metas estabelecidos no plano de trabalho, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico ou desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos (art. 72).

No âmbito da União, a decisão sobre a prestação de contas final cabe à autoridade responsável por celebrar a parceria ou ao agente a ela diretamente subordinado (vedada a subdelegação), enquanto no Estado de São Paulo, a decisão cabe

exclusivamente àquela autoridade (art. 67 do Decreto Federal nº 8.726/16 e art. 8º, § 8º, do Decreto Estadual nº 61.981/16).

2.2 As atribuições da administração pública

A administração pública corresponde à União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, ou que receberem recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para pagamento de despesas de pessoal ou de custeio em geral, e suas subsidiárias (art. 2º, inciso II).

Ou seja, a administração pública é pessoa jurídica, cujos atos se materializam através dos agentes e órgãos que a integram, de acordo com a segregação de funções estabelecida em suas normas internas. A Lei nº 13.019/14 prevê expressamente atribuições para determinados agentes e órgãos (administrador público, gestor, controle interno, conselho de política pública, comissão de monitoramento e avaliação), mas boa parte de seus dispositivos estabelecem atribuições para a administração pública (pessoa jurídica), que serão exercidas pelos agentes e órgãos especificados em suas normas internas.

A administração pública é responsável por adotar as medidas necessárias, tanto na capacitação de pessoal, quanto no provimento dos recursos materiais e tecnológicos necessários, para assegurar sua capacidade técnica e operacional de celebrar termos e acordos, cumprir as obrigações deles decorrentes e assumir as respectivas responsabilidades (art. 8º, parágrafo único). Nesse sentido, é necessário que exista capacidade técnica e operacional para o cumprimento das obrigações e responsabilidades concernentes ao monitoramento, avaliação, controle e fiscalização das parcerias celebradas.

A administração pública deve estabelecer, nos chamamentos públicos destinados a selecionar organizações da sociedade civil para firmar parcerias, sempre que possível, critérios a serem seguidos, especialmente quanto aos objetos, metas, custos e indicadores, quantitativos ou qualitativos, de avaliação de resultados (art. 23, parágrafo único). Tais critérios viabilizam a análise objetiva e fundamentada da execução das parcerias pelos agentes e órgãos responsáveis.

Além disso, a celebração e a formalização do termo de colaboração ou de fomento dependem da emissão de parecer de órgão técnico da administração pública, que deverá pronunciar-se, de forma expressa, a respeito: da descrição de quais serão os meios disponíveis a serem utilizados para a fiscalização da execução da parceria, assim como dos procedimentos que deverão ser adotados para avaliação da execução física e financeira, no cumprimento das metas e objetivos; da designação do gestor da parceria; e da designação da comissão de monitoramento e avaliação da parceria (art. 35).

O parecer pode ser emitido tanto por órgão técnico de representação unitária, como os departamentos e coordenadorias que integram a administração pública, quanto por órgão técnico de representação plúrima (órgão colegiado), como conselhos e comissões.

Celebrado o termo ou acordo, deve a administração pública promover o monitoramento e a avaliação do cumprimento do objeto da parceria, podendo valer-se do apoio técnico de terceiros, delegar competência ou firmar parcerias com órgãos ou entidades que se situem próximos ao local de aplicação dos recursos (art. 58, *caput* e § 1º).

A forma de monitoramento e avaliação, com a indicação dos recursos humanos e tecnológicos que serão empregados na atividade ou indicação da participação de apoio técnico, deve ser expressamente prevista no termo ou acordo, sendo que, nas parcerias financiadas com recursos de fundos específicos, o monitoramento e a avaliação cabem aos respectivos conselhos gestores (art. 42, inciso VIII, e art. 59, § 2º).

Para as parcerias com vigência superior a um ano, a administração pública deve realizar, sempre que possível, pesquisa de satisfação com os beneficiários do plano de trabalho e utilize os respectivos resultados como subsídio na avaliação da parceria e do cumprimento dos objetivos pactuados, bem como na reorientação e no ajuste das metas e atividades definidas. A pesquisa de satisfação pode ser realizada mediante apoio técnico de terceiros, delegação de competência ou parcerias com órgãos ou entidades que se situem próximos ao local de aplicação dos recursos (art. 58, § 2º e § 3º).

Independentemente da obrigatoriedade de apresentação da prestação de contas pela organização da sociedade civil, no caso de termos de colaboração e fomento, a administração pública deve emitir relatório técnico de monitoramento e avaliação, submetendo-o à comissão de monitoramento e avaliação para homologação (art. 59).

No Estado de São Paulo, a designação do responsável por elaborar o relatório técnico cabe ao Secretário de Estado, Procurador Geral do Estado ou dirigente superior da Autarquia proponente da parceria (art. 7º e § 1º do art. 3º do Decreto Estadual nº 61.981/16) e, no Município de São Paulo, os setores ou servidores responsáveis pela elaboração devem estar especificados nas regras suplementares expedidas por cada órgão ou ente da administração pública (art. 55, inciso II, do Decreto Municipal nº 57.575/16).

O relatório técnico deve conter os valores efetivamente transferidos pela administração pública, a descrição sumária das atividades e metas estabelecidas, e a análise das atividades realizadas e do cumprimento das metas (art. 59, § 1º, incisos I, II e III). Tais elementos permitem aferir a eficácia da parceria, ou seja, se os objetivos formalmente estabelecidos foram atingidos.

Deve conter também a análise do impacto do benefício social obtido em razão da execução do objeto até o período, com base nos indicadores estabelecidos e aprovados no plano de trabalho (art. 59, § 1º, inciso II). Essa análise permite verificar a efetividade da parceria, ou seja, se os resultados pretendidos pela administração pública foram alcançados.

Quando não for comprovado o alcance das metas e resultados estabelecidos no termo, o relatório técnico deve conter uma análise dos documentos comprobatórios das despesas apresentados na prestação de contas (art. 59, § 1º, inciso V). Essa análise

pode ter como critérios, por exemplo, a economicidade, a legalidade e a conformidade das despesas com as cláusulas pactuadas.

O relatório técnico deve analisar, ainda, eventuais auditorias realizadas pelos controles interno e externo, no âmbito da fiscalização preventiva, bem como suas conclusões e as medidas que tomaram em decorrência dessas auditorias (art. 59, § 1º, inciso VI).

São de responsabilidade da administração pública, também, a análise e manifestação conclusiva da prestação de contas apresentada pela organização da sociedade civil (art. 2º, inciso XIV).

Devem ser analisados os documentos previstos no plano de trabalho, o relatório de execução do objeto², o relatório de execução financeira³ do termo de colaboração ou fomento (na hipótese de descumprimento de metas e resultados estabelecidos no plano de trabalho), o relatório de visita técnica in loco eventualmente realizada durante a execução da parceria e o relatório técnico de monitoramento e avaliação (art. 66). A partir dessa análise, a manifestação conclusiva será pela aprovação, com ou sem ressalvas, ou pela rejeição da prestação de contas (art. 69, § 5º).

Cabe à administração pública, ainda, instaurar tomada de contas especial antes do término da vigência da parceria, quando houver evidências de irregularidades na execução do objeto, ou após o término da vigência, no caso de rejeição da prestação de contas apresentada pela organização da sociedade civil (art. 69, § 2º e § 5º, inciso III).

Por fim, a execução da parceria em desacordo com o plano de trabalho e com a legislação vigente enseja a aplicação de advertência pela administração pública à organização da sociedade civil, garantida sua prévia defesa (art. 73, inciso I).

No âmbito do Município de São Paulo, o gestor da parceria é competente para decidir pela aplicação de advertência, após concedido prazo à organização da sociedade civil para apresentação de defesa e após manifestação de órgãos técnicos sobre a defesa apresentada (art. 64 do Decreto Municipal nº 57.575/16). Já no âmbito do Estado de São Paulo, o gestor e a comissão de monitoramento e avaliação se manifestam nos procedimentos instaurados para aplicação de sanções, porém a decisão pela aplicação de advertência é da autoridade subscritora do respectivo instrumento de parceria (art. 9º, § 1º a § 3º, do Decreto Estadual nº 61.981/16).

2.3 As atribuições do controle interno

É cláusula essencial em todo termo de colaboração ou de fomento a que garante o livre acesso dos agentes do controle interno aos processos, aos documentos e às informações a ele relacionadas, bem como aos locais de execução do respectivo objeto (art. 42, inciso XV).

² Elaborado pela organização da sociedade civil, contendo as atividades ou projetos desenvolvidos para o cumprimento do objeto e o comparativo de metas propostas com os resultados alcançados (art. 66, inciso I).

³ Com a descrição das despesas e receitas efetivamente realizadas e sua vinculação com a execução do objeto (art. 66, inciso II).

O controle interno pode realizar auditorias de caráter preventivo referentes aos termos de colaboração ou de fomento, cujas conclusões e medidas por ele tomadas devem ser objeto de análise no relatório técnico de monitoramento e avaliação da parceria (art. 59, § 1º, inciso VI).

Cabe ao controle interno, também, apontar medidas saneadoras quando constatar impropriedades na parceria, sendo que as parcelas dos recursos a serem transferidos devem ficar retidas caso a organização da sociedade civil deixar de adotar tais medidas sem justificativa suficiente (art. 48, inciso III).

2.4 A fiscalização do cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias

Nos termos de colaboração ou de fomento, a responsabilidade pelo pagamento dos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais relacionados à execução do objeto é exclusiva da organização da sociedade civil, não implicando responsabilidade solidária ou subsidiária da administração pública a inadimplência da organização da sociedade civil em relação ao referido pagamento, os ônus incidentes sobre o objeto da parceria ou os danos decorrentes de restrição à sua execução (art. 42, inciso XX). Além disso, como não poderia deixar de ser, face à regra constitucional do concurso público, o pagamento de remuneração da equipe contratada pela organização da sociedade civil com recursos da parceria não gera vínculo trabalhista com o poder público (art. 46, § 3º).

Entretanto, a inadimplência da administração pública quanto ao repasse dos recursos vinculados à parceria não transfere à organização da sociedade civil a responsabilidade pelo pagamento, com recursos próprios, da remuneração da equipe encarregada da execução do plano de trabalho, inclusive de pessoal próprio da organização da sociedade civil, durante a vigência da parceria, compreendendo as despesas com pagamentos de impostos, contribuições sociais, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, férias, décimo terceiro salário, salários proporcionais, verbas rescisórias e demais encargos sociais e trabalhistas (art. 46, inciso I e § 1º).

Ou seja, se as despesas com salários e encargos relativos aos funcionários da organização da sociedade civil envolvidos na execução da parceria estiverem incluídas no plano de trabalho, a administração pública pode vir a ser responsabilizada, em decisão judicial, pelo inadimplemento dessas obrigações, caso não tenha repassado os recursos financeiros destinados a essa finalidade.

Além disso, a Súmula nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho reconhece a responsabilidade subsidiária da administração pública pelo inadimplemento de obrigações trabalhistas quando evidenciada sua conduta culposa na fiscalização do cumprimento dessas obrigações pela prestadora de serviço contratada nos moldes da Lei Federal nº 8.666/93. Por analogia, o mesmo entendimento pode vir a ser aplicado às parcerias firmadas nos moldes da Lei Federal nº 13.019/14.

Com o intuito de minimizar o risco desse tipo de responsabilização, é necessário que a administração pública e o respectivo órgão de controle interno identifiquem possíveis desvios de finalidade na aplicação dos recursos destinados a despesas de pessoal ou o inadimplemento da organização da sociedade civil em relação a obrigações dessa natureza, exigindo que ela adote as medidas saneadoras cabíveis,

sob pena de retenção de parcelas dos repasses vinculados à parceria (art. 48, incisos II e III).

2.5 As atribuições do conselho de política pública

O conselho de política pública é o órgão criado pelo poder público para atuar como instância consultiva, na respectiva área de atuação, na formulação, implementação, acompanhamento, monitoramento e avaliação de políticas públicas, podendo, inclusive, apresentar propostas à administração pública para celebração de termo de colaboração com organizações da sociedade civil (art. 2º, inciso IX, e art. 16).

Cabe aos conselhos existentes em cada esfera de governo acompanhar e fiscalizar a execução das parcerias das suas áreas correspondentes de atuação (art. 60).

2.6 As atribuições da comissão de monitoramento e avaliação

A comissão de monitoramento e avaliação é o órgão colegiado destinado a monitorar e avaliar as parcerias celebradas com organizações da sociedade civil mediante termo de colaboração ou termo de fomento, constituído por ato publicado em meio oficial de comunicação, assegurada a participação de pelo menos um servidor ocupante de cargo efetivo ou emprego permanente do quadro de pessoal da administração pública (art. 2º, inciso XI).

É vedada a participação, na comissão, de pessoa que, nos últimos cinco anos, tenha mantido relação jurídica com alguma das organizações da sociedade civil partícipes do termo ou acordo, sendo necessária, nesse caso, a designação de membro substituto, que possua qualificação técnica equivalente à do substituído (art. 35 §§ 6º e 7º).

Cabe à comissão de monitoramento e avaliação homologar o relatório técnico de monitoramento e avaliação de parceria celebrada mediante termo de colaboração ou de fomento, emitido pela administração pública (art. 59 e art. 66, inciso II).

2.7 Atribuições do gestor da parceria

O gestor é o agente público responsável pela gestão de parceria celebrada por meio de termo de colaboração ou de fomento, designado por ato publicado em meio oficial de comunicação, com poderes de controle e fiscalização (art. 2º, inciso VI).

São obrigações do gestor acompanhar e fiscalizar a execução da parceria, e informar ao seu superior hierárquico a existência de fatos que comprometam ou possam comprometer as atividades ou metas da parceria e de indícios de irregularidades na gestão dos recursos, bem como as providências adotadas ou que serão adotadas para sanar os problemas detectados (art. 61, incisos I e II).

Por exemplo, a inexecução da parceria por culpa exclusiva da organização da sociedade civil deve ser comunicada pelo gestor ao administrador público, sendo então possível a retomada dos bens públicos e a execução do restante do objeto diretamente pela administração pública, de modo a evitar a descontinuidade de serviços essenciais à população (art. 62).

Cabe ao gestor disponibilizar materiais e equipamentos tecnológicos necessários às atividades de monitoramento e avaliação (art. 61, inciso V). Ou seja, sempre que os recursos materiais e tecnológicos forem insuficientes para que os conselhos gestores de fundos específicos, os responsáveis pela elaboração do relatório técnico de monitoramento e avaliação e a comissão de monitoramento e avaliação exerçam suas atribuições, o gestor deve solicitar à administração pública a aquisição ou adequação desses recursos.

A partir da prestação de contas apresentada pela organização da sociedade civil, o gestor deve avaliar o andamento da parceria ou concluir que o seu objeto foi executado conforme pactuado, glosar os valores relacionados a metas e resultados descumpridos sem justificativa suficiente, e analisar os dados financeiros com o intuito de estabelecer o nexo de causalidade entre a receita e a despesa realizada, a sua conformidade e o cumprimento das normas pertinentes (art. 64, *caput*, § 1º e § 2º).

Cabe ao gestor, então, emitir parecer técnico de análise da prestação de contas, para fins de avaliação da eficácia e efetividade das ações em execução ou já realizadas, devendo obrigatoriamente mencionar: os resultados alcançados e seus benefícios, os impactos econômicos ou sociais, o grau de satisfação do público-alvo e a possibilidade de sustentabilidade das ações após a conclusão do objeto pactuado (art. 67, § 4º).

O gestor deve emitir parecer técnico de análise das prestações de contas apresentadas ao fim de cada exercício quando a duração da parceria exceder um ano, e parecer técnico conclusivo de análise da prestação de contas final, levando em consideração, neste último, o conteúdo do relatório técnico de monitoramento e avaliação (art. 61, inciso IV e art. 67, § 2º). No caso de prestação de contas única, será emitido apenas o parecer técnico conclusivo (art. 67, § 1º).

2.8 Atribuições do Ministro de Estado e Secretário Estadual, Distrital ou Municipal

É de competência exclusiva de Ministro de Estado ou de Secretário Estadual, Distrital ou Municipal, conforme o caso, a aplicação, à organização da sociedade civil, da suspensão temporária da participação em chamamento público e impedimento de celebrar parceria ou contrato com órgãos e entidades da esfera de governo da administração pública sancionadora, por prazo não superior a dois anos, pela execução da parceria em desacordo com o plano de trabalho e com as normas da Lei nº 13.019/14 e da legislação específica (art. 73, inciso II).

Pela mesma razão, pode ser aplicada declaração de inidoneidade para participar de chamamento público ou celebrar parceria ou contrato com órgãos e entidades de todas as esferas de governo, enquanto perdurarem os motivos determinantes da punição ou até que seja promovida a reabilitação perante a própria autoridade que aplicou a penalidade, que será concedida sempre que a organização da sociedade civil ressarcir a administração pública pelos prejuízos resultantes e após decorrido o prazo da suspensão temporária. Esta aplicação também é de competência exclusiva de Ministro de Estado ou de Secretário Estadual, Distrital ou Municipal, conforme o caso (art. 73, inciso III).

3 SEGREGAÇÃO E VINCULAÇÃO DOS ATOS DE FISCALIZAÇÃO, CONTROLE, MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO

O levantamento das atribuições de fiscalização, controle, monitoramento e avaliação previstas na Lei Federal nº 13.019/14 permite identificar e sintetizar a segregação das respectivas funções da administração pública, do administrador público, do controle interno, do conselho de política pública, da comissão de monitoramento e avaliação, do gestor da parceria e dos Ministros de Estado e Secretários Estaduais e Municipais nas fases de celebração da parceria, execução da parceria, prestação de contas e aplicação de penalidades da seguinte forma:

Quadro 1 – Segregação de funções em cada fase da parceria

Celebração da parceria	<p>Administrador público avalia a capacidade operacional de controle, fiscalização, monitoramento e avaliação da parceria, designa o gestor e assume as respectivas obrigações e responsabilidades na ausência deste.</p> <p>Administração pública adota medidas para assegurar sua capacidade técnica e operacional de controle, fiscalização, monitoramento e avaliação da parceria, estabelece metas e indicadores de avaliação de resultados no chamamento público, emite parecer a respeito dos meios a serem utilizados na fiscalização e avaliação da execução, da designação do gestor e da comissão de monitoramento e avaliação da parceria.</p> <p>Conselho de política pública pode apresentar propostas à administração pública para celebração de termo de colaboração com organizações da sociedade civil.</p>
Execução da parceria	<p>Administração pública promove o monitoramento e avaliação do cumprimento do objeto da parceria e emite o respectivo relatório técnico, realiza pesquisa de satisfação com os beneficiários do plano de trabalho e fiscaliza a aplicação dos repasses destinados a despesas de pessoal e o adimplemento dessas obrigações pela organização da sociedade civil, exigindo as medidas saneadoras cabíveis.</p> <p>Controle interno pode realizar auditorias de caráter preventivo referentes aos termos de colaboração ou de fomento e deve apontar medidas saneadoras quando constatar impropriedades, tais como desvios de finalidade na aplicação dos repasses destinados a despesas de pessoal ou o inadimplemento dessas obrigações pela organização da sociedade civil.</p> <p>Conselho de política pública acompanha e fiscaliza a execução da parceria.</p> <p>Comissão de monitoramento e avaliação monitora e avalia as parcerias celebradas mediante termo de colaboração ou de fomento e homologa o relatório técnico de monitoramento e avaliação emitido pela administração pública.</p> <p>Gestor da parceria acompanha e fiscaliza a execução da parceria, informa ao superior hierárquico fatos que comprometam as atividades ou metas, indícios de irregularidades na gestão dos recursos, e providências adotadas, disponibiliza materiais e equipamentos tecnológicos necessários às atividades de monitoramento e avaliação.</p>
Prestação de contas	<p>Administrador público decide sobre a regularidade da prestação de contas, concede prazo para correção de irregularidade ou omissão constatada, adota providências para apuração dos fatos, responsáveis e danos, e para ressarcimento e punições cabíveis.</p> <p>Administração pública responde pela análise e manifestação conclusiva da prestação de contas e instaura tomada de contas especial quando há irregularidades na execução do objeto ou a prestação de contas é rejeitada.</p> <p>Gestor da parceria avalia o andamento da parceria ou conclui que o objeto foi executado conforme pactuado, glosa os valores relacionados a metas e resultados descumpridos, analisa os dados financeiros e emite parecer técnico de análise da prestação de contas.</p>

Aplicação de Penalidades	<p>Administração pública aplica advertência à organização da sociedade civil pela execução da parceria em desacordo com o plano de trabalho e a lei.</p> <p>Ministro de Estado e Secretário Estadual, Distrital ou Municipal aplica à organização da sociedade civil a suspensão temporária da participação em chamamento público e impedimento de celebrar parceria ou contrato com órgãos e entidades da esfera de governo da administração pública sancionadora e a declaração de inidoneidade para participar de chamamento público ou celebrar parceria ou contrato com órgãos e entidades de todas as esferas de governo, nos casos de execução da parceria em desacordo com o plano de trabalho e a legislação vigente.</p>
--------------------------	--

Fonte: elaborado pela autora

Ao mesmo tempo em que prevê a segregação de funções entre os responsáveis pela fiscalização, controle, monitoramento e avaliação das parcerias, a Lei Federal nº 13.019/14 estabelece vínculos entre os atos por eles praticados, de modo que a responsabilidade pela legalidade e legitimidade de cada procedimento e decisão tomada é compartilhada entre um ou mais agentes ou órgãos, na extensão de suas atribuições.

O quadro a seguir ilustra essa vinculação, ao apresentar os documentos e atos de outros agentes e órgãos que devem ser considerados na elaboração do relatório técnico de monitoramento e avaliação, pela administração pública, do parecer técnico de análise da prestação de contas, pelo gestor da parceria, da manifestação conclusiva da prestação de contas, pela administração pública, e da decisão sobre a regularidade da prestação de contas, pelo administrador público:

Quadro 2 – Vinculação entre atos de fiscalização, controle, monitoramento e avaliação

Relatório técnico de monitoramento e avaliação ↓	<ul style="list-style-type: none"> ← Auditorias realizadas pelo controle interno ← Homologado pela comissão de monitoramento e avaliação
Parecer técnico de análise da prestação de contas ↓	<ul style="list-style-type: none"> ← Relatório técnico de monitoramento e avaliação ← Pesquisa de satisfação dos beneficiários da parceria
Manifestação conclusiva da prestação de contas ↓	<ul style="list-style-type: none"> ← Relatório de visita técnica in loco ← Relatório técnico de monitoramento e avaliação
Decisão sobre a regularidade da prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> ← Parecer técnico de análise da prestação de contas ← Parecer financeiro ← Parecer jurídico

Fonte: elaborado pela autora

Quanto ao Quadro 2, é necessário fazer a ressalva de que o agente ou órgão responsável pela manifestação conclusiva da prestação de contas deve estar especificado ou designado em regulamentação própria da administração pública, podendo a manifestação consistir ou não em ato posterior ou vinculado ao parecer técnico do gestor da parceria.


Por exemplo, no Estado de São Paulo, a comissão de monitoramento e avaliação deve considerar o parecer técnico do gestor, mas é ela o órgão responsável pela manifestação conclusiva que propõe, à autoridade competente para assinatura do respectivo instrumento de parceria, a aprovação ou a rejeição da prestação de contas (§ 7º do art. 8º do Decreto Estadual nº 61.981/16). Já em âmbito federal, a decisão do administrador público sobre a regularidade da prestação de contas é embasada pelo parecer técnico conclusivo do gestor da parceria, que absorve a função de manifestação conclusiva, devendo propor a aprovação ou rejeição das contas (art. 66 do Decreto Federal nº 8.726/16).

Podemos citar, ainda, outros exemplos de vinculação de atos de diferentes agentes e órgãos concernentes às parcerias: obrigatoriedade de emissão de parecer de órgão técnico sobre os meios de fiscalização e os procedimentos de avaliação física prévio à celebração da parceria pelo administrador público (art. 35); liberação das parcelas do repasse condicionada à adoção das medidas saneadoras apontadas pelo controle interno (art. 48, inciso III); retomada de bens e execução direta do objeto pela administração pública quando o gestor comunica a inexecução por culpa exclusiva da organização da sociedade civil ao administrador público (art. 62).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A apresentação individualizada das atribuições dos agentes e órgãos responsáveis pela fiscalização, controle, monitoramento e avaliação neste artigo deixa evidente que a Lei Federal nº 13.019/14 estabelece procedimentos de gestão administrativa suficientes para que as parcerias celebradas com organizações da sociedade civil atinjam os objetivos pretendidos pela administração pública, em termos quantitativos e qualitativos, e necessários para a redução do risco de prejuízos aos cofres públicos.

Três importantes características desses procedimentos ficaram evidenciadas no estudo apresentado neste artigo: a participação do administrador público, do controle interno, do conselho de política pública, da comissão de monitoramento e avaliação, do gestor da parceria e dos Ministros de Estado e Secretários Estaduais e Municipais em diferentes fases da parceria, a segregação de funções entre eles e a vinculação entre os principais atos por eles praticados, propiciando compartilhamento da responsabilidade pela legalidade e legitimidade dos repasses e das decisões tomadas.

A regulamentação interna no âmbito de cada ente federativo deve definir os responsáveis pelos atos atribuídos à administração pública (pessoa jurídica) pela citada lei federal, e os prazos e rotinas internas a serem observados na prática desses atos, sem a possibilidade, entretanto, de mitigação daqueles procedimentos de gestão administrativa. Desse modo, passam a existir necessariamente, em todas as esferas de governo, agentes e órgãos que responderão, na extensão de seus atos, pelo grau de eficiência, eficácia e efetividade dessas parcerias e, por consequência, pela qualidade dos serviços públicos prestados à população. 

Referências Bibliográficas

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2015.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **ISSAI 300**: Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. Tradução pelo Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2017.

Observatório do Futuro

com a Coordenadora Manuela Prado Leitão

O que é o Observatório do Futuro?

O Observatório do Futuro nasceu de uma parceria entre o TCESP e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), firmada em 2017. Trata-se de um núcleo composto por membros de diversos setores do Tribunal, criado para sensibilizar gestores e monitorar a implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) nos Municípios e no Estado de São Paulo.

Qual a origem dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável?

Esse foi um longo processo, que começou com a mudança do conceito de desenvolvimento de uma concepção exclusivamente voltada para o aspecto econômico — em particular, o crescimento do PIB (Produto Interno Bruto) — para uma visão mais abrangente, que considera também aspectos sociais e ambientais. Desde a década de 70, com a Conferência de Estocolmo, a questão ambiental passou a fazer parte

da agenda de desenvolvimento e influenciou a criação do conceito de desenvolvimento sustentável, hoje largamente empregado, mas usado pela primeira vez apenas em 1987, em um documento publicado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, o Relatório Brundtland.

Mas, mesmo com um intenso debate sobre o assunto, foi somente com a Eco-92 que esses ideais finalmente se transformaram em um plano efetivo de ação global. E isso aconteceu porque o encontro, realizado no Rio de Janeiro, chamou a atenção do mundo para os perigos que ameaçavam a vida no planeta e para a necessidade de uma aliança internacional em busca da sustentabilidade. Foi assim que surgiu a Agenda 21, baseada em três pilares: o econômico, o ambiental e o social. Apesar desse progresso, ficou claro para todos que, diante da complexidade da situação, esse seria apenas o primeiro passo em um longo caminho para amadurecimento da sociedade em relação ao problema.

Por isso, no ano 2000, em uma nova conferência internacional, os países-membros da Organização das Nações Unidas (ONU) adotaram a Declaração do Milênio, que trouxe um conjunto de compromissos para o século XXI. Sintetizado em oito objetivos e 22 metas, esse plano foi chamado de Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, os ODM.

Com a Rio+20, em 2012, os países integrantes da ONU concordaram em avaliar os resultados concretos da adoção dos ODM e pensar formas de aprimorá-los. Dessas discussões resultou um novo acordo mundial, com um plano de ação ainda mais ambicioso: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. Em setembro de 2015, durante a Cúpula das Nações Unidas para o Desenvolvimento Sustentável, foram então aprovados os ODS, um conjunto de 17 objetivos e 169 metas para ser alcançado até 2030. Trata-se agora de uma agenda voltada para cinco eixos de atuação:

planeta, pessoas, paz, prosperidade e parcerias, conhecidos como os cinco “P”s. A ideia central a partir de então passou a ser a promoção do desenvolvimento de forma integrada e inclusiva.

Como surgiu a ideia de criar esse núcleo dentro do TCESP?

Sabemos que o Tribunal dispõe de uma enorme quantidade de dados que evidenciam o desenvolvimento dos municípios e do Estado. Entre eles estão o IEG-M (Índice de Efetividade da Gestão Municipal) e, a partir deste ano, também o IEG-E (Índice de Efetividade da Gestão Estadual).

Quando o TCESP e o PNUD firmaram um memorando de entendimentos para facilitar a troca de informações relacionadas ao acompanhamento dos ODS em São Paulo, surgiu a ideia de criarmos um núcleo que pudesse monitorar o assunto.

Existe relação entre os ODS e o trabalho do Tribunal?

Eu diria que há uma perfeita sintonia entre os ODS e as atividades desenvolvidas pelo TCESP. Nossos agentes de fiscalização avaliam uma série de documentos, dados e informações sobre o planejamento e a aplicação dos recursos públicos.

E, cada vez mais, há uma avaliação não apenas da conformidade do gasto com o que determinam a Constituição Federal e as leis orçamentárias, mas também da efetividade desses gastos, do direcionamento dos recursos públicos e da concretização das políticas que devem beneficiar a população. E é também isso que se pretende com os ODS: que os gastos sejam realizados dentro dos parâmetros constitucionais, de forma planejada e atendendo aos direitos básicos da população.

De que maneira esses objetivos podem impactar a vida dos cidadãos?

Os ODS, se cumpridos, vão provocar uma melhoria na qualidade de vida de todos e de cada um. A ideia por trás deles é “não deixar ninguém para trás”, permitindo o progresso das mais variadas sociedades. Por isso eles englobam questões relativas à educação e à saúde de qualidade e a um ambiente adequado e seguro para se viver, por exemplo. Buscase, acima de tudo, a tão falada “dignidade da pessoa humana”, que parece um conceito distante e abstrato, mas que um planejamento voltado para a realização dos ODS pode concretizar. Outro exemplo, a meta 11.6 diz: “até 2030, reduzir o impacto ambiental negativo per capita das cidades, inclusive

prestando especial atenção à qualidade do ar, gestão dos resíduos municipais e outros”. Veja que isso se reflete na elaboração de planos municipais de gestão de resíduos sólidos, incentivos ao aprimoramento da mobilidade urbana com o transporte coletivo, uso de frotas com baixos níveis de emissão de gases poluentes, conservação de matas e ampliação e conservação de parques. Isso tudo causa impactos diretos na qualidade de vida da população de um município. Esses temas todos devem então ser o centro de atenção dos governos. Sempre levando em conta, claro, as demandas prioritárias de cada comunidade. E não é só isso. Como os ODS são integrados, espera-se que a melhora alcançada com o avanço em um deles não seja uma melhora isolada: outros aspectos de desenvolvimento também serão afetados positivamente. No exemplo que acabei de dar, a melhora no meio ambiente urbano tem reflexos também na saúde, reduzindo a quantidade de doenças respiratórias e cardiovasculares e ampliando o bem-estar geral. Ou seja, é uma medida que afeta ao mesmo tempo metas do ODS 11 (Cidades e Comunidades Sustentáveis) e do ODS 3 (Saúde e Bem-estar).

Essas metas foram estabelecidas por países bastante diferentes. Muitas não têm relação direta com o Brasil. Como resolver essa questão?

De fato, essa agenda representa um acordo entre inúmeros países, alguns desenvolvidos, outros ainda em desenvolvimento. A proposta é que haja uma cooperação entre eles para que todos os ODS sejam alcançados. Mas, como esses objetivos foram estabelecidos no plano internacional, para que eles sejam realmente efetivos é preciso que cada país adapte as metas à sua realidade e trabalhe em função dessas necessidades específicas. É o que a ONU chama de “localização dos ODS”, ou seja, o processo de tornar os ODS locais. Os Municípios brasileiros possuem realidades e demandas ainda mais variadas, de forma que é preciso analisar, caso a caso, aquilo que é prioridade e o que também pode servir de modelo para outros municípios. Essa questão é importantíssima porque as Prefeituras são as responsáveis pelas políticas mais básicas, como saúde e educação e, por isso mesmo, estão mais próximas dos cidadãos. “Localizar” os ODS é então fundamental para que esses objetivos não fiquem apenas no papel.

É de fato viável imaginar que cidades que, muitas vezes, não têm orçamento para contemplar essas necessidades básicas da população possam colocar em prática ações que ajudem a implementar os ODS?

Só com planejamento os gestores podem definir políticas públicas prioritárias para a população. E essas políticas estão diretamente relacionadas aos ODS. Afinal, ao melhorar aspectos relacionados à saúde, o gestor estará trabalhando para a implementação do ODS 3 (Saúde e Bem-estar) e, eventualmente, do ODS 6 (Água Potável e Saneamento). Investindo em educação, ele estará ajudando a executar não só o ODS 4 (Educação), mas também o 1 (Erradicação da Pobreza), o 2 (Fome Zero e Agricultura Sustentável), o 8 (Trabalho Decente e Crescimento Econômico), o 10 (Redução das Desigualdades) e assim por diante. São situações interligadas. Os recursos não serão usados para os ODS, mas para políticas públicas vinculadas a esses objetivos e que são prioritárias para cada população. A localização das metas da ONU trata exatamente disso. Agora é óbvio que, sem um planejamento cuidadoso, a execução de qualquer

política fica comprometida e, conseqüentemente, a aplicação dos recursos acaba desconectada daquilo que foi previsto nos PPAs, LDOs e LOs. Por planejamento cuidadoso, eu me refiro à identificação de pontos críticos apontados por matrizes de risco, à elaboração de estudos de impacto da execução de políticas públicas e a um cronograma o mais próximo possível da realidade. Isso tudo requer o uso de indicadores e o desenho de metas reais e objetivas a serem cumpridas a curto, médio e longo prazos. Com o IEG-M, o TCESP já vem auxiliando os municípios na identificação dos pontos que requerem maior atenção. É mais uma ferramenta para que os gestores públicos tenham informações relevantes para elaborar seu planejamento. Os relatórios produzidos a partir das Fiscalizações Ordenadas e Operacionais também evidenciam as questões sensíveis na execução das políticas públicas. O que vemos é que, muitas vezes, esses problemas são reflexo de um planejamento inadequado.

O Tribunal também firmou uma parceria com o PNUD para que o IEG-M seja utilizado como indicador oficial da ONU no acompanhamento da evolução dos ODS aqui no Estado. Como isso será feito?

O IEG-M mede a efetividade das Prefeituras em sete frentes: saúde, educação, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, segurança nas cidades (questões ligadas à defesa civil) e governança e tecnologia da informação. Há uma convergência entre as metas dos ODS e pelo menos 31 quesitos do IEG-M. Por isso, o indicador do TCESP pode auxiliar nesse processo, mostrando uma “fotografia” de como está o desenvolvimento do Município em relação à Agenda 2030.

Qual a importância dessas parcerias?

Os ODS 16 e 17 pregam, respectivamente, “paz, justiça e instituições eficazes” e “parcerias e meios de implementação”. As parcerias são fundamentais porque só a atuação conjunta entre governos, setor privado e sociedade civil poderá fortalecer as instituições e levar ao sucesso da Agenda 2030. Para citar um exemplo, alguns instrumentos governamentais e internacionais de financiamento começam a exigir, para a concessão de recursos, a

inclusão de alguns ODS no planejamento municipal. Há, portanto, uma parceria entre um agente financeiro e um município. Também o desenvolvimento de novas tecnologias que possam ajudar na implantação de determinados ODS só será possível com o auxílio das universidades ou do setor privado. Precisamos então trabalhar em conjunto, com transparência e buscando efetividade.

Além de disponibilizar os dados do IEG-M, como o Tribunal pode ajudar as prefeituras e o Estado na implementação dessas metas?

É importante lembrar que, com os dados levantados pelo IEG-M, pelo IEG-E, a jurisprudência e o trabalho da fiscalização, o Tribunal torna mais claro para os governantes os gargalos no uso dos recursos públicos. Por exemplo, a qualidade do ensino é bastante impactada pela infraestrutura e segurança das instalações físicas das escolas. Recentemente foi noticiado o caso de Agudos, em que o teto de um colégio municipal desabou por problemas na infraestrutura. E isso aconteceu mesmo depois de repetidos alertas feitos pelo TCESP. Infelizmente esse foi um exemplo do que um gestor público não deve fazer, ou seja, deixar de atender às recomendações do Tribunal. Mas

veja que esses alertas deram ao gestor a oportunidade de corrigir o problema, reavaliar os gastos, as obrigações pactuadas e o acompanhamento da qualidade dessas instalações escolares. O ODS 4, em sua meta 4.a, diz: “construir e melhorar instalações físicas para educação, apropriadas para crianças e sensíveis às deficiências e ao gênero, e que proporcionem ambientes de aprendizagem seguros e não violentos, inclusivos e eficazes para todos.”

Isso deixa claro que, se a Prefeitura souber aproveitar as informações, alertas, recomendações, enfim, todo o conjunto de dados que o TCESP disponibiliza, poderá ter maior clareza sobre onde e como atuar para cumprir os ODS. Por isso, o Tribunal tem um papel pedagógico fundamental nesse processo, ajudando a conscientizar gestores e servidores quanto à importância da Agenda 2030.

O acompanhamento dos ODS terá peso na avaliação das contas das prefeituras e do Estado, por exemplo?

Esse será um elemento a mais de ponderação, já que repercute sobre a qualidade do gasto público.

Como será feita a fiscalização?

Eu diria que a fiscalização já é feita, mas ainda não sob essa “nomenclatura” de ODS. Os agentes da fiscalização já analisam uma série de questões sobre o planejamento e a fiel execução das políticas públicas quando preenchem os seus relatórios ou quando fazem visitas e verificam a qualidade do gasto in loco. Os quesitos do IEG-M validados pela Fiscalização também são um exemplo prático disso, como já mencionei. O Observatório está trabalhando agora no sentido de esclarecer aos agentes essa convergência entre os ODS e o seu trabalho e buscando meios para otimizar essa informação nos relatórios.

Na prática, como o Observatório do Futuro vai atuar?

O Observatório do Futuro irá atuar em duas frentes principais: uma, pelo lado da capacitação, promovendo cursos por meio da Escola Paulista de Contas Públicas (EPCP) e desenvolvendo material didático que sensibilize sobre o assunto e apresente aspectos práticos da adoção dos ODS.

Outra, pelo lado da publicação de dados. Vamos elaborar um relatório com o diagnóstico de como os Municípios caminham rumo à

Agenda 2030. Se estão na esteira de cumprir as metas ali previstas ou se estão muito aquém do que deveriam.

Por que toda a sociedade deve se envolver nesse processo?

Chegamos a um estágio de evolução em que não há volta. Mas o crescimento pode se dar de várias formas e acho que sempre é possível fazer melhor. A ideia agora é patrocinarmos um crescimento solidário e sustentável, não só pelo nosso bem, mas também pelo bem daqueles que nem nasceram ainda. Até 2030 temos menos de 12 anos, o que, no Brasil, equivale a aproximadamente três mandatos dos governantes municipais e estaduais. Parece muito, mas para um assunto tão complexo e metas tão ambiciosas, esse prazo, na verdade, é bem apertado. Precisamos então agir, unir esforços, ser criativos e, principalmente, compartilhar nossas práticas de sucesso. Só assim conseguiremos cumprir essa missão e, sobretudo, deixar como legado uma melhor qualidade de vida para as futuras gerações. E isso é responsabilidade não apenas dos governos, mas de todos nós.



Coordenadora do Observatório do Futuro, Manuela Prado Leitão

Casa de Francisca: vale a pena conhecer!



Por Rogério Prado Rodrigues Filho

Servidor do TCESP desde 2013. Atualmente trabalha no gabinete do Dr. Dimas Eduardo Ramalho.

A 450 metros da sede do Tribunal, em São Paulo, encontra-se a Casa de Francisca. O que é a Casa? Um endereço musical, que desde 2006, no bairro dos Jardins, só abria a noite. Agora, com a mudança para o bairro da Sé, em pleno Centro de São Paulo, funciona também como restaurante abrindo para almoço.

Situado no 1º. Andar, do recém-restaurantado Palacete Tereza, erguido em 1910, belíssima construção que faz parte do patrimônio histórico da cidade, abrigou a primeira loja de instrumentos da cidade, uma editora de música e a Rádio Record, na época áurea do rádio, chegando

a ser conhecido como “a esquina musical de São Paulo”.

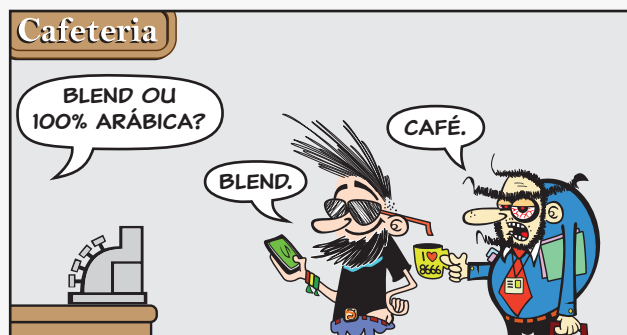
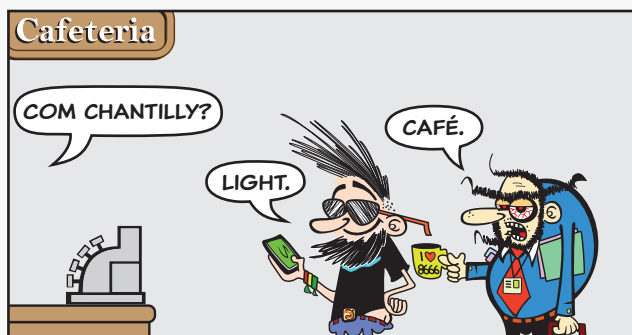
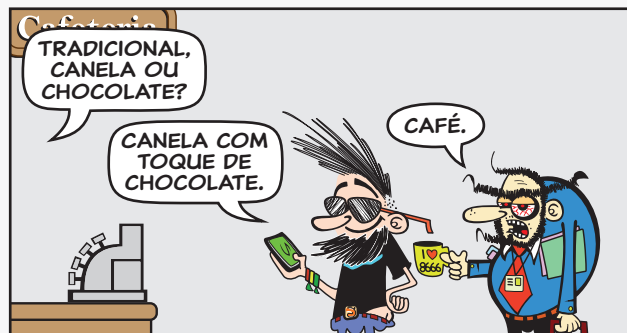
Como funciona o restaurante? O cliente dirige-se ao caixa após ter escolhido suas opções (afixadas na parede ou em cardápios entregues pelo pessoal de apoio): avulsas, ou combinado de prato + salada ou sobremesa, ou prato+ salada+sobremesa, paga (ainda não aceita vale refeição), retira suas bebidas no bar e a comida direto no balcão da cozinha. Não há garçons. Como diz no site: “gastronomia de comidas de boteco e pratos com toques italianos, em teatro cabaré com MPB ao vivo”.

Em resumo: em um prédio magnífico, com uma decoração primorosa (na sala ao lado encontra-se uma loja de instrumentos musicais), uma comida reconfortante, com uma cena musical excelente e, ainda, situado a uma curta distância da sede do Tribunal em São Paulo, vale (muito) a pena ir conhecer a Casa de Francisca.

Site: www.casadefrancisca.art.br



Raiz & Nutella



Esse é mais antigo ainda. Também ouvi por esses corredores – ou numa das vezes que fiquei preso nos elevadores, nem me lembro mais – mas, certamente, é um caso interessante de como as pessoas podem confundir as coisas.

Esse é do tempo que cada Estado da Federação tinha um ou dois bancos pra chamar de seus. E quem me contou – vou chamá-lo de José, só para dar um nome – me disse que, quando aconteceu, ele ainda não trabalhava aqui. Mas ele era “consultor” no banco (um desses cargos que faz tudo, mas acaba mesmo é fiscalizando o funcionamento do mesmo) e que uma das suas tarefas era fiscalizar as compras, para que os gerentes das agências tivessem, no mínimo, um pouco de cuidado com o que compravam.

Por causa disso, o José estava acostumado a lidar com pouca coisa, ir à agência e investigar o gerente para saber o porquê ele havia exigido que a geladeira fosse “Frigidaire” de último tipo ou o motivo de ter comprado 20 capachos quando a agência só tinha dois caixas, cinco funcionários e uma porta. Era chegar, perguntar para o gerente, coisa assim, miudeza. E ainda por cima, só quando algum funcionário ou desafeto denunciava. De resto, era bastante tranquilo.

Foi aí que caiu no colo dele uma denúncia de alto gabarito. Das que ele nunca tinha achado que iria por a mão. Envolvia um dos gerentes regionais – daqueles grandes, que estava direcionando uma compra. O objeto? Crucifixos. Cinco mil unidades, sendo que ele tinha 400 agências sob sua gerência. E direcionada para uma marca específica – a qual, para aguçar minha curiosidade, nem era citada na denúncia.

O José tinha sido até coroinha, antes, mas nunca tinha ouvido falar em crucifixo “de marca”. Pra ajudar, a denúncia (que tinha vindo por carta, fax era coisa moderna, e e-mail a gente não via nem nos filmes no Comodoro) não falava qual a marca, e ninguém na sede do banco sabia da aquisição – só o escritório do gerente, que não respondia.

Pra sorte do José, o tal gerente – vou chamá-lo de Dr. Venceslau, só pra simplificar – estava fazendo uma visita para o presidente do banco, bem no prédio onde o José trabalhava. O José mexeu uns pauzinhos de um lado, conversou com a secretária do presidente, arrumou uma sala mais ajeitada que a dele e convidou o Dr. Venceslau pra uma conversa. “Zé, olha lá, não vai botar nós dois no olho da rua” disse o chefe dele.

O Dr. Venceslau, com toda sua empáfia, entrou na sala do José dizendo que já sabia do caso, explicando que eram desafetos que o denunciavam, e da importância da aquisição para o banco, etc., etc., etc. José, já escolado com os gerentes, ouviu calmamente, e disse que a questão era um possível direcionamento para uma marca, e que, se fosse verdade, o gerente teria que mudar, coisa simples.

O Dr. Venceslau ouviu e, para surpresa do José, disse que não era sua intenção direcionar, e concordou em tirar qualquer referência de marca. E que estava surpreso com as quantidades – eram só 500, não 5000, e que deveria haver algum erro de digitação. No final, Dr. Venceslau agradeceu ao José, o parabenizou pelo trabalho bem feito, se despediu e foi em direção ao elevador.

Ele já tinha apertado o botão do térreo, quando o José saiu da sala todo esbaforido, segurou a porta do elevador.

– Dr. Venceslau, desculpe por perguntar, mas por curiosidade... qual era a marca do crucifixo que o doutor queria comprar?

Dr. Venceslau olhou com alguma desconfiança.

– Ah, é a única marca que eu conheço, na verdade. Em casa, só tenho desse. Mas eu nem conheço os fabricantes ou fornecedores, não era pra me beneficiar..

– E qual seria a marca, Dr. Venceslau?

– A marca? A marca é INRI.

Os outros três anos que trabalhei no banco antes de entrar aqui eu atribuo, com certeza, a porta de o elevador ter se fechado antes que o Dr. Venceslau me visse quase sem fôlego de tanto rir.

Tem uma ideia e quer participar da próxima edição? Acesse o site:

www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos

Cadastre-se e envie.





Diran Santana Santos, policial militar desde 1992, comissionado no TCE desde 1999, filho de funcionária, frequenta o Tribunal desde 1979, quando vinha com sua mãe, Mirian Sousa Santana Santos, aposentada desde 2003. Fotografa desde os vinte anos e suas preferências são natureza, arquitetura e ensaios femininos.

Se, assim como o Diran, você gosta de fotografia e deseja compartilhar, acesse o site:

www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos

Cadastre-se e envie.



Aprovados!

Escola Paulista de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

ESCOLA PAULISTA
de CONTAS PÚBLICAS
Nota 10

Nome: RENATO MARTINS COSTA

1. Marque a alternativa correta:

1.1 - Bebida de escolha:

- a) Vinho tinto
- b) Vinho branco
- c) Vinho rosé
- d) Espumante
- e) Sangue de Boi

*Todas, cada um em seu momento,
exceto o Sangue de Boi...*

1.2 - Maior ídolo do tênis:

- a) Agassi
- b) Djokovic
- c) Guga
- d) Nadal
- e) Federer

2. Responda com suas próprias palavras:

- a) Qual restaurante indica em SP? TANNIT
- b) Qual sua recomendação de filme? PARA FICAR NOS MAIS RECENTES - "O DESTINO DE UMA NAÇÃO"
- c) E seriado? MAZ MAN E GAME OF THRONES
- d) Está lendo algum livro no momento? LIBERDADE - JONATHAN FRANZEN
- e) O que tira o seu humor? QUEM NÃO TEM SENSO DE HUMOR
- f) Qual a melhor parte de ser avô? VOCE ESTAR MAIS DISPONÍVEL DO QUE ESTAVA PARA OS FILHOS
- g) Do que você tem saudade? É DE QUEM: MEU PAI
- h) Qual a melhor viagem que já fez? AOS FIORDES DA NORUEGA
- i) E para onde você ainda gostaria de ir? JAPÃO
- j) Qual a melhor memória da Academia do Barro Branco?
A AMIZADE E O COMPANHEIRISMO QUE SÃO PRÓPRIOS DA FORMAÇÃO QUE LÁ EU TIVE

Aqui conheceremos um pouco da personalidade e gosto de alguém do TCESP. Nesta edição, apresentamos nosso Presidente, Renato Martins Costa.

Foto: Mathheus de Souza Oliveira

Edital de chamamento Cadernos – “Edição Especial: Rumo à Agenda 2030”

O Observatório do Futuro e a Escola Paulista de Contas Públicas (EPCP) convidam servidores públicos em geral, integrantes da academia e representantes da sociedade civil a enviar artigos para publicação na Revista Cadernos – “Edição Especial: Rumo à Agenda 2030”.

A Agenda 2030 é um plano de ação aprovado, em 2015, pelo Brasil e pelos demais 192 países-membros da Organização das Nações Unidas para a promoção do desenvolvimento sustentável. O pacto, em vigor desde 1º de janeiro de 2016, deve ser implementado até 2030.

Para isso, foram propostos os chamados “Objetivos de Desenvolvimento Sustentável” (ODS), 17 medidas e 169 metas voltadas para diversas áreas ligadas ao crescimento econômico, à inclusão social e proteção ambiental.

Do ponto de vista do setor público, os ODS são diretrizes relevantes para o planejamento da Administração, podendo incentivar ações estruturadas e de longo prazo que orientem esforços e resultados efetivos em prol do desenvolvimento sustentável.

Criar mecanismos para implantar essa nova agenda é responsabilidade não apenas dos encarregados da elaboração e execução das políticas

públicas, mas também dos órgãos de controle externo. Afinal, fiscalizar a atuação do Poder Público para o cumprimento dessas metas é também uma forma de checar o uso adequado e transparente dos recursos originários dos impostos em benefício da sociedade.

Em 31 de janeiro de 2018, foi lançado então o Observatório do Futuro, fruto de uma parceria entre o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) e o PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, braço da ONU responsável pelos ODS). Criado para facilitar a colaboração e a troca de informações entre as duas instituições, o núcleo não só orienta o Estado e os Municípios na busca de ferramentas para a instauração da Agenda 2030, mas também monitora o avanço dos ODS em território paulista.

Entre os instrumentos utilizados para isso estão o IEG-M (Índice de Efetividade da Gestão Municipal) e o IEG-E (Índice de Efetividade da Gestão Estadual), indicadores desenvolvidos pelo TCESP para medir a eficiência da administração pública. Os dois fazem parte de um novo parâmetro de auditoria, uma fiscalização que, além da conformidade legal, verifica a real obtenção de resultados.

Nesse sentido, fica clara a relação entre controle externo, orçamento e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Por isso, esta edição especial da Revista Cadernos tratará exclusivamente de temas ligados aos ODS e à Agenda 2030.

Abaixo seguem algumas sugestões de assuntos vinculados à matéria que podem ser abordados nos artigos:

1. A aplicação dos ODS nos Municípios

- apresentação de pesquisas, experiências, estudos de caso ou reflexões em geral sobre a adoção dos ODS pelos municípios e a adaptação das metas às realidades locais;
- inclusão dos ODS nas leis orçamentárias, em especial nos PPAs;
- responsabilidades, desafios e oportunidades, considerando questões jurídicas, econômicas e de gestão voltadas ao controle de impactos na implementação dos ODS;
- como transformar metas genéricas em benefícios concretos para a população;
- importância do Estado e, principalmente das Prefeituras, no processo de implementação dos ODS.

2. O olhar do TCESP sobre os ODS

- formas de atuação do TCESP, dentro de suas competências legais, no processo de implantação da Agenda 2030;
- desafios, metodologias e modelos de auditoria na ótica dos ODS;
- o IEG-M, o IEG-E e os ODS;
- harmonização entre modelos de relatórios da Fiscalização e os ODS;
- monitoramento da execução dos ODS nas leis orçamentárias;
- impacto da atuação do TCESP no aprimoramento da qualidade de vida da população;
- experiências e casos práticos.

3. ODS 4 – Educação de qualidade para todos – desafios e sucessos

- análise da legislação, políticas e iniciativas para estimular o ODS 4;
- desafios práticos e jurídicos para a melhoria da Educação no Estado e no país;
- a importância da alimentação e da merenda no desenvolvimento escolar;
- educação para o desenvolvimento sustentável;
- impacto do i-Educ nas políticas educacionais;
- educação inclusiva;
- casos práticos.

4. Tornando os ODS 11 e 12 locais

- questões relacionadas à elaboração das Políticas de Resíduos Sólidos, contratações públicas e desafios no tema dos resíduos sólidos;
- planejamento urbano, mudanças climáticas, cidades sustentáveis, resilientes e inclusivas;
- infraestrutura;
- experiências e casos práticos.

5. ODS 16 e 17: a importância de instituições eficazes e das parcerias.

- Prevenção à judicialização de políticas públicas;
- Governança;
- Combate à corrupção para o fortalecimento das instituições e da democracia;
- Parcerias e cooperação interinstitucional;
- Inovação nas instituições públicas rumo aos ODS;
- Financiamento de projetos relacionados aos ODS.

Importante ressaltar que a apresentação dos artigos não garante a publicação. O material será submetido a uma comissão formada por integrantes da EPCP e do Observatório do Futuro. A equipe avaliará os textos, sem a identificação dos respectivos autores (blind peer review), levando em conta a relação do trabalho com os ODS.

Para isso, solicita-se a inclusão de folha de rosto com o título do artigo e o nome do responsável pelo conteúdo.

Accesse nossa diretriz para autores: www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/23/24

Envie seu artigo para: cadernos@tce.sp.gov.br



OBSERVATÓRIO DO
FUTURO

Mais informações sobre os ODS e sobre o Observatório do Futuro:

www4.tce.sp.gov.br/observatorio

Os Cadernos serão disponibilizados periodicamente no site da EPCP.

Quer publicar seu artigo científico?

Gosta de tirar fotografias ou ilustrar charges e quer participar?

Leia nossa
[Diretriz para Autores.](#)